



## Fisco: la specialità tra frode e truffa aggravata esclude il concorso e una sanzione più severa

Corte di cassazione - Sezioni Unite penali - Sentenza 28 ottobre 2010-19 gennaio 2011 n. 1235  
(Presidente Lupo; Relatore Flandanese; Pm - conforme - Izzo)

### LA MASSIMA

**Fisco e tributi - Reato in genere - Reati e pene - Reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto - Emissione di fatture e documenti per operazioni inesistenti - Frode fiscale - Articoli 2 e 8 del Dlgs 10 marzo 1974 - Concorso effettivo con il reato di truffa aggravata in danno dello Stato (articolo 640, comma 2, n. 1 del codice penale) - Esclusione - Concorso apparente di norme - Sussistenza - Principio di specialità ex articolo 15 del codice penale - Applicazione. (Dlgs 10 marzo 1974, articoli 2 e 8); Cp, articolo 640, comma 2, n. 1)**

I reati in materia fiscale di cui agli articoli 2 e 8 del Dlgs 10 marzo 2000 n. 74 sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata a danno dello Stato di cui all'articolo 640, comma 2, n. 1, del codice penale.

#### Ritenuto in fatto

1. Il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Bergamo, con ordinanza in data 9 maggio 2009, rigettava la richiesta del Pubblico ministero di applicare misure cautelari personali nei confronti di numerosi indagati per i reati di associazione per delinquere a carattere transnazionale, finalizzata alla commissione di plurimi delitti in materia tributaria (in particolare d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 5 e 8) e di truffa aggravata ai danni dello Stato. Il G.i.p., pur rilevando la presenza di gravi indizi di colpevolezza in ordine ai reati ipotizzati, non riteneva che sussistessero attuali esigenze cautelari.

2. Avverso tale decisione il Pubblico ministero proponeva appello davanti al Tribunale di Brescia che, con ordinanza del 23 giugno 2009, applicava nei confronti di alcuni indagati (*omissis*) la misura cautelare della custodia in carcere e nei confronti di altri (*omissis*) quella degli arresti domiciliari.

Il Tribunale, dopo avere sintetizzato il contenuto dell'appello del Pubblico ministero e delle difese dei singoli indagati contenute nelle memorie depositate in atti, riteneva di dovere procedere ad una nuova valutazione in ordine alla sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza, respingendo, in via preliminare, l'eccezione di inutilizzabilità, formulata da alcune difese, con riferimento ad atti compiuti dopo il termine di scadenza delle indagini preliminari, sia perché genericamente formulata, sia in consi-

derazione della natura permanente del delitto di associazione per delinquere, sia perché, infine, tutti gli atti rilevanti utilizzati erano stati compiuti nei termini di legge.

Il Tribunale illustrava, quindi, l'ipotesi accusatoria, secondo la quale le indagini avevano consentito di reperire gli elementi in ordine all'esistenza di un sodalizio criminale che aveva ideato un'ingente frode IVA nel settore del commercio delle materie prime (principalmente plastiche, prodotti petroliferi e metalli), con false fatturazioni stimate in quasi due miliardi di Euro. Erano state individuate sette società per azioni italiane e 28 società straniere (con sedi dichiarate in (X) inserite in un "carosello" fraudolento, con un profitto illecito, derivante dall'evasione sistematica dell'IVA, per oltre 132 milioni di Euro nelle annualità dal 2004 al 2006.

Il meccanismo fraudolento consisteva nell'interposizione commerciale di un doppio livello di società estere: alcune ("cartiere" o "bare fiscali") erano risultate prive di regolare partita IVA, altre società estere (società "filtro"), invece, erano titolari di regolare partita IVA italiana e annotavano le fatture imponibili IVA emesse dalle società prive di partita IVA italiana, fatturando nuovamente le merci, con IVA italiana, in confronto di società italiane strutturate in forma di società per azioni, «destinatari finali» del credito IVA fraudolentemente generato. In taluni casi, le stesse società "filtro" svolgevano operazioni su due livelli con una ulteriore cessione



intermedia ad un'altra società "filtro", che figurava infine cedere la merce alle società italiane, «destinatari finali». Il meccanismo della frode si incentrava al livello delle società "filtro", che imputavano contabilmente l'acquisto dei beni alle società estere ("cartiere"), prive di regolare partita IVA in Italia, anziché al reale venditore (in genere, primarie multinazionali del settore) e ciò consentiva di creare un credito IVA fittizio, perché le "cartiere", che erano società appartenenti all'Unione Europea, figuravano avere esposto l'IVA relativa alle cessioni fittiziamente effettuate.

Il Tribunale esaminava tutti gli elementi emersi dalle indagini, la documentazione sequestrata, analizzata dalla Guardia di Finanza, le dichiarazioni acquisite e le conversazioni intercettate e concludeva per l'esistenza di una struttura organizzativa, sofisticata e complessa, che coinvolgeva molte persone, costituita dalle numerose società di capitali, con sede in Italia e all'estero, le quali erano interposte fraudolentemente nel commercio dei beni operato, in realtà, dalle sole società «destinatari finali».

L'elevato volume di fatturazioni false e la ricorrenza costante ed incrociata dello stesso gruppo di società nelle fittizie operazioni commerciali, che convergevano immancabilmente sulle società «destinatari finali», era funzionale al programma criminoso e difficilmente spiegabile, se non supponendo un'organizzazione unitaria, che si evidenzia anche nei caratteri comuni alle varie società: la condivisione della sede operativa (benché la sede legale per alcune di esse fosse stata trasferita), la comunione per almeno alcune di esse dei dipendenti, e, particolarmente, la circostanza che molte di esse fossero state costituite (attraverso una società fiduciaria italiana) da tre società di diritto anglosassone, tutte con sede al medesimo indirizzo. Inoltre, le società coinvolte nell'attività fraudolenta non erano società reali, ma sostanzialmente società fittizie, che esistevano solo come soggetti giuridico-fiscali, ma prive di qualsiasi sostanza e struttura commerciale.

Il Tribunale, successivamente, individuava il ruolo dei singoli indagati all'interno della associazione per delinquere e riteneva che sussistessero gravi indizi di colpevolezza anche in ordine ai reati-fine, affermando la configurabilità del concorso degli illeciti di natura tributaria con la truffa ai danni dello Stato, richiamando a tal fine una sentenza di que-

sta Suprema Corte ed osservando che, nel caso di specie, «va comunque evidenziato che l'artificio non si identifica solo con l'emissione o annotazione di fatture per operazioni inesistenti, ma inoltre con la fraudolenta costituzione ed operatività di decine di società di capitali straniere, destinate ad indurre in errore, per la loro stessa apparenza lecita, l'Amministrazione finanziaria in ordine alla effettività delle operazioni rappresentate»; aggiungendo che «sotto un profilo concreto, dunque, non vi è identità di condotte, perché l'artificio truffaldino è assai più complesso degli elementi contestati a titolo di violazione penale tributaria».

(omissis)

3. Propongono ricorso per cassazione i difensori degli indagati.

(omissis)

15. La Sezione terza di questa Suprema Corte, alla quale il presente processo era stato assegnato, con ordinanza depositata il 21 luglio 2010, rimetteva il ricorso alle Sezioni Unite, rilevando l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale in merito.

L'ordinanza di rimessione, dopo aver riassunto i termini essenziali della vicenda, e respinta l'eccezione di incompetenza territoriale sollevata dalla difesa dell'indagato (omissis), in quanto sollevata per la prima volta durante la discussione orale e non presente in alcuno dei motivi di ricorso, rilevava l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale sulla questione concernente la configurabilità o meno di un concorso tra i reati di frode fiscale ex art. 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (sotto il profilo dell'infedele dichiarazione IVA mediante il ricorso a fatturazioni per operazioni inesistenti) e di truffa aggravata ai sensi del n. 1 del comma secondo dell'art. 640 cod. pen.; la stessa Sezione rimettente, peraltro, aggiunge in motivazione che un contrasto in termini del tutto simili si presenta anche con riferimento al concorso tra il reato di truffa aggravata ex art. 640, comma secondo, cod. pen. e l'ipotesi di frode fiscale prevista dall'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000.

La stessa ordinanza evidenziava come un primo orientamento ritenga esistere un rapporto di specialità tra le due ipotesi di reato, concludendo nel senso che l'unica fattispecie che può formare oggetto di contestazione è quella prevista dalla disciplina tributaria.

Un secondo orientamento, intermedio, anch'esso richiamato nell'ordinanza di rimessione, è quello che, pur escludendo l'esistenza di un rapporto di specialità tra le predette fattispecie, ritiene che nel



caso in esame operi il principio di consunzione, con conseguente assorbimento dell'ipotesi meno grave (truffa) in quella più grave (frode fiscale).

Un terzo orientamento, infine, anch'esso richiamato dalla Sezione rimettente, esclude l'esistenza del rapporto di specialità tra le fattispecie di frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato, con conseguente concorso delle due ipotesi delittuose.

16. Il Primo Presidente con decreto del 4 agosto 2010, assegnava il ricorso alle Sezioni Unite, fissando per la trattazione l'odierna udienza.

#### Considerato in diritto

1. Preliminare rispetto a tutti gli altri motivi di ricorso è l'esame della questione di diritto sottoposta al giudizio di queste Sezioni Unite (se i reati in materia fiscale di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. n. 74 del 2000 siano speciali rispetto al delitto di truffa aggravata a danno dello Stato), sollevata da alcuni ricorrenti, ma estensibile a tutti, sia a coloro ai quali sia stato contestato il concorso formale fra i predetti reati sia a coloro ai quali sia stata contestata la sola truffa aggravata, ma, comunque, in concorso con coloro che hanno commesso anche i reati fiscali. È evidente, infatti, che la soluzione della questione giuridica sottoposta all'esame delle Sezioni Unite, ove si escluda il contestato concorso di reati, anche in presenza di altri reati che consentirebbero l'emissione del provvedimento cautelare, incide sulla complessiva valutazione che il giudice deve effettuare ai sensi degli artt. 274 e ss. cod. proc. pen.

Sulla questione in esame si registrano due orientamenti giurisprudenziali contrastanti, come già evidenziato nell'ordinanza di rimessione a queste Sezioni Unite.

Secondo un primo orientamento, è ammissibile il concorso tra il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, n. 1, cod. pen.) e quelli di emissione ed utilizzazione, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, di fatture per operazioni inesistenti (artt. 2 ed 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), non sussistendo tra i predetti reati rapporto di specialità, poiché diversi sarebbero i beni giuridici protetti e diversi gli elementi costitutivi delle fattispecie criminose, in quanto nei reati di frode fiscale non occorre l'effettiva induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria, né il conseguimento dell'ingiusto profitto con danno dell'Amministrazione (Sez. 5, n. 6825

del 23/01/2007, Melli, Rv. 235632; Sez. 3, n. 14707 del 14 novembre 2007, dep. 09/04/2008, Rossi, Rv. 239659; Sez. 3, n. 25883 del 26 maggio 2010, Tosato, n. m.); in taluni casi si precisa che «la ravvisabilità del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato non costituisce violazione del principio di specialità di cui all'art. 15 cod. pen., qualora dalla dinamica dei fatti e sulla base di obiettivi elementi di riscontro si configuri una condotta truffaldina tipica ed inequivoca desunta dalle particolari modalità esecutive della evasione fiscale» (Sez. 5; n. 6825 del 23 gennaio 2007, cit.).

Secondo un altro orientamento, invece, il delitto di frode fiscale si pone in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata a norma del secondo comma n. 1 dell'art. 640 cod. pen., in quanto è connotato da uno specifico artificio (costituito da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e da una condotta a forma vincolata (indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o alle imposte sul valore aggiunto). D'altro canto, il reato tributario, quale delitto speciale, si caratterizza come reato di pericolo o di mera condotta, per il quale la tutela è anticipata, perché la sua consumazione prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, consistente nel conseguimento di un indebito vantaggio, ma tale caratterizzazione non pone le due fattispecie criminose in rapporto di specialità reciproca, perché il verificarsi dell'evento di danno è posto al di fuori della fattispecie oggettiva della frode fiscale, rendendo così indifferente che esso si verifichi e postulandosi come necessaria solo la sussistenza di un collegamento teleologico sotto il profilo intenzionale (Sez. 2, n. 7996 del 29/01/2004, Grieco, Rv. 228795; Sez. 2, n. 8000 del 29/01/2004, Passannante, n. m.; Sez. 2, n. 40226 del 23/11/2006, Bellavita, rv. 235593; Sez. 5, n. 3257 del 15/12/2006, dep. 30/01/2007, Barisano, Rv. 236037; Sez. 5, n. 7916 del 10/01/2007, Cutillo, Rv. 236053, n. m. sul punto; Sez. 2, n. 5656 dell'11/01/2007, Perrozzi, Rv. 236126; Sez. 2, n. 28676 del 5/06/2008, Puzella, Rv. 241110; Sez. 2, n. 30537 del 02/07/2009, Simone, n. m.; Sez. 2, n. 46621 del 18/11/2009, Avallone, n. m.).

Una diversa prospettiva interpretativa esclude ugualmente la sussistenza del concorso tra le fattispecie criminose in esame, ma non sulla base del principio di specialità, in quanto mancherebbe la identità naturalistica del fatto al quale le due nor-



me si riferiscono (l'una, la frode fiscale, richiede un artificio peculiare e l'altra, la truffa, necessita per il suo perfezionamento di elementi, l'induzione in errore ed il danno, indifferenti per il reato tributario), ma di quello di consunzione «per il quale è sufficiente l'unità normativa del fatto, desumibile dall'omogeneità tra i fini dei due precetti, con conseguente assorbimento dell'ipotesi meno grave in quella più grave»; «l'apprezzamento negativo della condotta è tutto ricompreso nella prima norma (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000) che prevede il reato più grave per cui il configurare anche la previsione meno grave (art. 640 cod. pen.), che di per sé integra una diversa fattispecie, comporterebbe un ingiusto moltiplicarsi di sanzioni penali» (così Sez. 3, n. 37409 del 10/07/2007, Colombari, Rv. 237306; nonché: Sez. 3, n. 37410 del 10/07/2007, Sarti, n. m.; Sez. 2, n. 28685 del 05/06/2008, Chinaglia, Rv. 241111, n. m. sul punto; Sez. 2, n. 8357 del 10/12/2008, dep. 24/02/2009, Uggeri, n. m.; Sez. 2, n. 8362 del 10/12/2008, dep. 24/02/2009, Giarrata, n. m.; Sez. 2, n. 21566 del 08/05/2008, Puzella, Rv. 240910, n. m. sul punto; Sez. 2, n. 41488 del 29/09/2009, Rimoldi, Rv. 245001, n. m. sul punto; Sez. 1, n. 27541 del 31/03/2010, Barbara, n. m.).

2. La soluzione della questione giuridica controversa richiede la preliminare specificazione dei presupposti per la configurabilità o meno del concorso di reati.

Nell'ambito della problematica di più ampia portata del concorso apparente di norme l'ordinamento positivo è ispirato al principio di specialità, consacrato nell'art. 15 cod. pen., il quale prevede che «quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito». Si definisce tradizionalmente norma speciale quella che contiene tutti gli elementi costitutivi della norma generale e che presenta uno o più requisiti propri e caratteristici, che hanno appunto funzione specializzante, sicché l'ipotesi di cui alla norma speciale, qualora la stessa mancasse, ricadrebbe nell'ambito operativo della norma generale; è necessario, cioè, che le due disposizioni appaiano come due cerchi concentrici, di diametro diverso, per cui quello più ampio contenga in sé quello minore, ed abbia, inoltre, un settore

residuo, destinato ad accogliere i requisiti aggiuntivi della specialità.

Sulla applicazione del principio di specialità e sulla sua idoneità a risolvere tutte le problematiche concernenti il concorso di norme si sono manifestate le più variegate posizioni, anche nell'ambito delle stesse Sezioni Unite, alcune interpretando la "stessa materia" come identità del bene alla cui tutela le norme in concorso sono finalizzate (Sez. U., n. 9568 del 21/04/1995, La Spina, Rv. 202011), altre, invece, escludendo che il concorso apparente di norme sia configurabile sulla base del bene giuridico protetto dalle disposizioni apparentemente confliggenti (Sez. U., n. 420 del 28/11/1981, dep. 19/01/1982, Emiliani, Rv. 151618). La giurisprudenza prevalente e più recente prende posizione a favore di un raffronto meramente strutturale delle fattispecie considerate, prescindendo dall'analisi del fatto storico e abbandonando la soluzione di combinare criteri tra loro diversi (Sez. U., n. 35 del 13 dicembre 2000, dep. 15/01/2001, Sagone; Sez. U., n. 8545 del 18/12/2002, dep. 20/02/2003, Scuncia, Rv. 223395), ed afferma che il criterio di specialità «presuppone una relazione logico-strutturale tra norme. Ne deriva che la locuzione "stessa materia" va intesa come fattispecie astratta - ossia come settore, aspetto dell'attività umana che la legge interviene a disciplinare - e non quale episodio in concreto verificatosi sussumibile in più norme, indipendentemente da un astratto rapporto di genere a specie tra queste»; il richiamo alla natura del bene giuridico protetto non è considerato "decisivo" e, inoltre, «può dare adito a dubbi nel caso di reati plurioffensivi; a ciò aggiungasi che le parole "stessa materia" sembrano utilizzate in luogo di "stessa fattispecie" o "stesso fatto", per comprendere nel dettato dell'art. 15 cod. proc. pen. anche il concorso di norme non incriminatrici che altrimenti resterebbe escluso» (Sez. U., n. 23427 del 09/05/2001, Ndiaye, Rv. 218771). Si aggiunge che «una volta riconosciuto un rapporto di parziale identità tra le fattispecie, il riferimento anche all'interesse tutelato dalle norme incriminatrici non ha immediata rilevanza ai fini dell'applicazione del principio di specialità, perché si può avere identità di interesse tutelato tra fattispecie del tutto diverse, come il furto e la truffa, offensive entrambe del patrimonio, e diversità di interesse tutelato tra fattispecie in evidente rapporto di specialità, come l'ingiuria, offensiva dell'onore, e l'oltraggio a magistrato in udienza, offensivo



del prestigio dell'amministrazione della giustizia» (Sez. U., n. 16568 del 19/04/2007, Carchivi, Rv. 235962; nonché Sez. U., n. 47164 del 20/12/2005, Marino, Rv. 232302).

Anche la Corte costituzionale ha avuto modo di applicare il criterio della continenza strutturale tra fattispecie, sia pure in un caso di concorso tra illecito amministrativo e illecito penale, affermando che l'applicazione del principio di specialità ex art. 15 cod. pen. implica la «convergenza su di uno stesso fatto di più disposizioni, delle quali una sola è effettivamente applicabile, a causa delle relazioni intercorrenti tra le disposizioni stesse», dovendosi confrontare «le astratte, tipiche fattispecie che, almeno a prima vista, sembrano convergere su di un fatto naturalisticamente unico» (Corte cost. sent. n. 97 del 1987). Già in precedenza, la stessa Corte aveva affermato che «per aversi rapporto di specialità ex art. 15 cod. pen. è indispensabile che tra le fattispecie raffrontate vi siano elementi fondamentali comuni, ma una di esse abbia qualche elemento caratterizzante in più che la specializzi rispetto all'altra» (Corte cost., ord. n. 174 del 1994).

Deve, pertanto, affermarsi che il criterio di specialità è da intendersi in senso logico-formale, ritenendo, cioè, che il presupposto della convergenza di norme, necessario perché risulti applicabile la regola sulla individuazione della disposizione prevalente posta dal citato art. 15, possa ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le stesse, alla cui verifica deve procedersi attraverso il confronto strutturale tra le fattispecie astratte rispettivamente configurate, mediante la comparazione degli elementi costitutivi che concorrono a definire le fattispecie stesse.

Peraltro, secondo un orientamento giurisprudenziale, occorrerebbe verificare se «al di là del principio di specialità» il concorso materiale dei reati debba essere escluso «alla luce di una manifestata volontà normativa di valutare in termini di unitarietà le pur omogenee fattispecie» (così Sez. U., n. 23427 del 2001 cit.; nonché, Sez. U., n. 22902 del 28/03/2001, Tiezzi, Rv. 218873). Si vuole, in tal modo, richiamare il c.d. principio di consunzione o di assorbimento, accolto da parte della giurisprudenza e della dottrina, che troverebbe riconoscimento legislativo nello stesso art. 15 cod. pen. che, se, da un lato, sancisce il principio di specialità, dall'altro lato, ne ammette delle deroghe a favore della norma che prevede il reato più grave, sicché tale princi-

pio dovrebbe ritenersi avere validità a *fortiori* anche quando tale deroga non sia espressamente stabilita dal legislatore. Le norme legate dal rapporto di consunzione perseguono scopi per loro natura omogenei, senza che, tuttavia, tale rapporto di omogeneità si risolva nell'identità del bene giuridico, che costituisce soltanto il nucleo dello scopo della norma, così che lo scopo della norma che prevede un reato minore sia chiaramente assorbito da quello relativo ad un reato più grave, il quale esaurisca l'intero disvalore del fatto ed assorba l'interesse tutelato dall'altro, in modo che appaia con evidenza inammissibile la duplicità di tutela e di sanzione in relazione al principio di proporzione tra fatto illecito e pena, che ispira il nostro ordinamento. Secondo questa teoria, il criterio di specialità non è suscettibile di assorbire tutte le situazioni di concorso apparente, di modo che è necessario fare ricorso al criterio non espressamente codificato, ma conforme all'interpretazione sistematica, della consunzione o dell'assorbimento. Diversamente verrebbe ad essere addebitato più volte un accadimento unitariamente valutato dal punto di vista normativo, in contrasto con il principio del *ne bis in idem* sostanziale posto a fondamento degli artt. 15, 68 e 84.

Contro tale tesi è stato osservato (Sez. U., n. 47164 del 2005 cit.) che «i criteri di assorbimento e di consunzione sono privi di fondamento normativo, perché l'inciso finale dell'art. 15 cod. pen. allude evidentemente alle clausole di riserva previste dalle singole norme incriminatrici, che, in deroga al principio di specialità, prevedono, sì, talora l'applicazione della norma generale, anziché di quella speciale, considerata sussidiaria»; «inoltre i giudizi di valore che i criteri di assorbimento e di consunzione richiederebbero sono tendenzialmente in contrasto con il principio di legalità, in particolare con il principio di determinatezza e tassatività, perché fanno dipendere da incontrollabili valutazioni intuitive del giudice l'applicazione di una norma penale»; infatti, «un'incertezza incompatibile con il principio di legalità deriva anche dalla mancanza di criteri sicuri per stabilire quali e quante fra più fattispecie, pur ben determinate, siano applicabili»; si aggiunge che «è vero che anche il criterio di specialità, in particolare nei casi di specialità per aggiunta, presuppone talora una discrezionalità nella selezione degli elementi da considerare rilevanti per la comparazione tra le fattispecie. Ma questa operazione di selezione rimane pur sempre nei limiti di



un'attività interpretativa, che costringe nell'ambito degli elementi strutturali delle fattispecie la inevitabile componente valutativa del raffronto, anziché rimuoverla o lasciarla priva di criteri davvero controllabili; mentre i criteri di assorbimento e di consunzione esigono scelte prive di riferimenti normativi certi, appunto perché dichiaratamente prescindono dalla struttura delle fattispecie».

In verità, l'orientamento giurisprudenziale che fa applicazione del principio di consunzione ammette che tale applicazione comporta una operazione interpretativa di giudizi di valore, ma «onde evitare che venga pregiudicata la fondamentale esigenza di determinatezza in campo penale, postula che la considerazione abbinata delle vicende tipiche sia resa oggettivamente evidente e detta risultanza non può che essere individuata nella maggiore significatività della sanzione inflitta per il reato consumante o assorbente; quando invece sia più grave la pena sancita per quello che andrebbe assorbito, la consunzione va negata, dovendosi ravvisare un intento di consentire, attraverso un effettivo autonomo apprezzamento del disvalore delle ipotesi criminose, il regime del concorso dei reati. Invero, l'aver sottoposto a più benevolo trattamento il fatto/reato che potrebbe per la sua struttura essere assorbente, sta a dimostrare che della fattispecie eventualmente assorbibile non si è tenuto conto: pertanto la norma che la punisce è applicabile in concorso con l'altra, senza incorrere in duplicità di addebito» (Sez. U., n. 23247 del 2001, cit.). Tali osservazioni, però, non tengono conto della possibilità (che pur è stata ravvisata dalla giurisprudenza di legittimità e dalla giurisprudenza costituzionale) che, talvolta, pur in presenza di fattispecie omogenee, prevale l'applicazione di norme di favore, che sottraggono dall'ambito applicativo di norme più ampie, compresenti nell'ordinamento, talune fattispecie, allo scopo e con l'effetto di riservare loro un trattamento sanzionatorio più mite di quello altrimenti stabilito da tali norme, salva la valutazione, riservata alla sede del controllo di costituzionalità, della ragionevolezza della opzione legislativa (Corte cost., sent. n. 394 del 2006, con riferimento all'art. 100, comma terzo, d.P.R. 30 marzo 1957, n. 361 e all'art. 90, comma terzo, d.P.R. 16 maggio 1960, n. 570; Sez. U., n. 8545 del 18/12/2002, Scunzia, Rv. 223395, con riferimento all'art. 6 d.lgs. 15 novembre 2000 n. 373 in rapporto all'art. 171-octies della legge 22 aprile 1941, n. 633, introdotto dall'art.

17 della legge 18 agosto 2000, n. 248). Resta, in tal modo, confermato che anche il riferimento alla gravità della sanzione non attribuisce di per sé carattere di oggettività alla scelta interpretativa di applicazione del criterio di consunzione, posto che non può affermarsi in linea di principio che il disvalore del fatto sanzionato più gravemente abbia sempre e comunque carattere assorbente nel rapporto tra due fattispecie incriminatrici.

Non può trascurarsi, inoltre, di considerare che il principio di legalità trova fondamento anche nell'art. 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (oltre che nell'art. 15 del Patto internazionale sui diritti civili e politici e nell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali di Nizza, oggi espressamente richiamata nel *corpus* comunitario attraverso l'art. 6, par. 1, del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007). Nella giurisprudenza della Corte EDU al suddetto principio si collegano i valori della accessibilità (*accessibility*) della norma violata e della prevedibilità (*foreseeability*) della sanzione, accessibilità e prevedibilità che si riferiscono non alla semplice astratta previsione della legge, ma alla norma "vivente" quale risulta dall'applicazione e dalla interpretazione dei giudici; pertanto, la giurisprudenza viene ad assumere un ruolo decisivo nella precisazione del contenuto e dell'ambito applicativo del precetto penale. Il dato decisivo da cui dedurre il rispetto del principio di legalità, sempre secondo la Corte EDU, è, dunque, la prevedibilità del risultato interpretativo cui perviene l'elaborazione giurisprudenziale, tenendo conto del contenuto della struttura normativa, prevedibilità che si articola nei due sotto principi di precisione e di stretta interpretazione (Corte EDU 02/11/2006, ric. Milazzo c. Italia; Grande Camera 17/02/2004, ric. Maestri contro Italia; 17/02/2005, ric. K.A. ET A.D. contro Belgio; 21/01/2003, ric. Veeber c. Estonia; 08/07/1999, ric. Baskaya e Okcuoglu c. Turchia; 15/11/1996, ric. Cantoni c. Francia; 22/09/1994, ric. Hentrich c. Francia; 25/05/1993, ric. Kokkinakis c. Grecia; 08/07/1986, ric. Lithgow e altri c. Regno Unito).

Anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia di Lussemburgo si è pronunciata sui principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, affermando che la normativa degli Stati membri deve avere una formulazione non equivoca, in modo da consentire agli interessati di conoscere i propri diritti e ai giudici di garantirne l'osservanza (Corte Giustizia, 26/02/1991, C-119/89, ric. Commissio-



ne c. Spagna) e che il principio di legalità delle pene costituisce un'emanazione del principio di certezza del diritto (Tribunale CE, 05/04/2006, T-279/02, ric. Degussa AG; Corte Giustizia, 28/06/2005, cause riunite C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P a C-208/02 P e C-213/02 P; Corte Giustizia, 08/10/1987, C-80/86, ric. Kolpinghuis Nijmegen).

Si comprende, pertanto, la necessità del rigoroso rispetto del principio di legalità e dei conseguenti principi di determinatezza e tassatività, anche con riferimento alla materia del concorso apparente di norme incriminatrici.

Certamente, non può trascurarsi l'esigenza sottesa alla giurisprudenza che fa ricorso al criterio della consunzione, cioè il rispetto del principio del *ne bis in idem* sostanziale, ma tale rispetto è assicurato da una applicazione del principio di specialità, secondo un approccio strutturale, che non trascuri l'utilizzo dei normali criteri di interpretazione concernenti la *ratio* delle norme, le loro finalità e il loro inserimento sistematico, al fine di ottenere che il risultato interpretativo sia conforme ad una ragionevole prevedibilità, come intesa dalla giurisprudenza della Corte EDU. D'altro canto, anche quella giurisprudenza che fa riferimento al criterio di consunzione (Sez. Un., n. 23427 e n. 22902 del 2001, cit.) lo utilizza ad integrazione o a conferma delle conseguenze applicative del principio di specialità e in funzione garantistica rispetto al destinatario della norma penale.

3. Applicando tali principi al caso in esame deve aderirsi all'orientamento giurisprudenziale che ravvisa un rapporto di specialità tra la frode fiscale e la truffa aggravata ai danni dello Stato.

Il raffronto fra le fattispecie astratte evidenzia che la frode fiscale è connotata da uno specifico artificio, costituito da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Una volta chiarito che la condotta di cui alla frode fiscale è una specie del genere "artificio", non si può far leva, per affermare la diversità dei fatti, sugli elementi danno e profitto, giacché questi dati fattuali di evento non possono trasformare una tale situazione di identità ontologica dell'azione in totale diversità del fatto.

Per quanto riguarda l'evento di danno, esso è specificato nell'art. 1, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 74 del 2000, che include nel «fine di evadere le imposte» anche il fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e il conseguimento di tale fine è posto

come scopo della condotta tipica, cioè come caratterizzante l'elemento intenzionale e non rileva il suo conseguimento, in quanto il delitto di frode fiscale si connota come reato di pericolo o di mera condotta, perché il legislatore ha inteso rafforzare in tal modo la tutela, anticipandola al momento della commissione della condotta tipica, intendimento ulteriormente confermato dalla misura della sanzione, superiore (sia nel minimo che nel massimo) a quella prevista per il delitto di truffa aggravata.

Nella stessa relazione governativa, si osserva che la dichiarazione fraudolenta «si connota come quella ontologicamente più grave: essa ricorre, infatti, quando la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì "insidiosa", in quanto supportata da un "impianto contabile", o più genericamente documentale, atto a sviare o ad ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificialmente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusi». In tal modo, il legislatore valuta che la condotta descritta, oltre che essere connotata di particolare disvalore, è anche oggettivamente idonea a raggiungere lo scopo perseguito, cioè ad esporre concretamente a pericolo il bene tutelato, ciò spiega la indifferenza dell'evento di danno nell'integrazione della fattispecie oggettiva. Lo stesso legislatore, peraltro, non considera irrilevante l'entità del profitto e del conseguente danno, posto che prevede una diminuzione della sanzione, pararendola proprio ai suddetti elementi (artt. 2, comma 3, e 8, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000), con la conseguenza che ritenere la configurabilità in concorso della truffa aggravata significherebbe svuotare di ogni valenza giuridica le soglie sanzionatorie.

La citata relazione governativa marca queste caratteristiche dei reati in questione e sembra proprio escludere la configurabilità di un concorso con la truffa aggravata ai danni dello Stato, osservando, rispetto a quest'ultimo reato, come «il relativo paradigma punitivo prescinda sia dall'ammontare dell'ingiusto profitto conseguito che dalla particolare natura dell'artificio utilizzato (la quale, nel delitto tributario in esame, assume connotati di particolare disvalore)».

Queste considerazioni sono sufficienti a rispondere alle obiezioni circa l'assenza nel reato di frode fiscale dei due elementi dell'induzione in errore e del danno al patrimonio dello Stato, che



sono elementi essenziali per la configurazione del reato di truffa. Ma potrebbe anche aggiungersi, sotto un altro profilo, che sia l'induzione in errore che il danno sono presenti nella condotta incriminata dal reato di frode fiscale, posto che alla presentazione di una dichiarazione non veridica si accompagna normalmente il versamento di un minor (o di nessun) tributo e genera, in prima battuta e nella fase di liquidazione della dichiarazione, un'induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria e un danno immediato quanto meno nel senso del ritardo nella percezione delle entrate tributarie.

Quanto alle connotazioni della condotta nel caso di specie, l'ordinanza impugnata erroneamente fa riferimento all'esistenza di ulteriori e diversi raggiri rispetto all'emissione o annotazione di fatture per operazioni inesistenti, rappresentati dalla fraudolenta costituzione ed operatività di decine di società di capitali straniere (pag. 74), quale elemento autonomamente considerabile ai fini della truffa, in tal modo richiamando quella giurisprudenza di questa Suprema Corte che affida al giudice di merito la valutazione delle particolari modalità esecutive della evasione fiscale al fine di ritenere configurabile il concorso con il reato di truffa (Sez. 5, n. 6825 del 23/01/2007, cit.). Tale affermazione è in contrasto con il principio secondo il quale il confronto deve essere effettuato fra le fattispecie astratte e non partendo dalla condotta in concreto posta in essere, da portare a raffronto con le diverse fattispecie astratte, per risolvere il dubbio sulla operatività del criterio di specialità. Deve considerarsi, inoltre, da un lato, che è l'artificio della fatturazione di operazioni inesistenti ad essere in linea astratta speciale e che la sua realizzazione non può non presupporre la creazione di una "struttura" capace di produrre siffatta specifica documentazione fraudolenta; dall'altro - e comunque - che nell'ambito dei delitti in materia di dichiarazione fraudolenta (dei redditi o dell'imposta sul valore aggiunto) la frode "mediante altri artifici" è specificatamente prevista dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, e che essa non può concorrere con quella attuata mediante fatture per operazioni inesistenti per l'espressa clausola di riserva contenuta all'inizio dell'alinea del medesimo art. 3.

La negazione del rapporto di specialità tra frode fiscale e truffa ai danni dell'Erario, si pone, inoltre, in contraddizione con la linea di politica criminale

e con la *ratio* che ha ispirato il legislatore nella riforma di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000.

La linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000, sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U., n. 27 del 25/10/2000, Di Mauro), affrontando il problema della continuità normativa d'illecito fra l'ipotesi di frode di cui all'art. 4, lett. *f*), d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516 e la nuova ipotesi di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e successivamente dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 49 del 2002), nel dichiarare inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lett. *b*), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in riferimento all'art. 3 Cost., nella parte in cui escludono, rispettivamente, la punibilità a titolo di tentativo del delitto di cui all'art. 2 del medesimo decreto legislativo, e la punibilità di chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti a titolo di concorso nel reato di emissione di tali fatture o documenti, previsto dall'art. 8 del decreto stesso, posto che il giudice rimettente aveva, in sostanza, richiesto alla Corte di rimuovere la sospetta incostituzionalità tramite un riequilibrio *in malam partem* del rispettivo regime sanzionatorio.

Sia le Sezioni Unite che la Corte Costituzionale sottolineano che il legislatore, in occasione della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000, con una scelta di radicale alternatività rispetto al progresso modello di legislazione penale tributaria, ha inteso abbandonare il «modello del c.d. "reato prodromico", caratteristico della precedente disciplina di cui al d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516 - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente "preparatoria" dell'evasione d'imposta - a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia - come si legge nella relazione ministeriale - ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che "realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni 'a monte' della dichiarazione stessa"» (Corte Cost. cit.).

La dichiarazione annuale "fraudolenta" (art. 2



d.lgs. n. 74 del 2000), siccome non soltanto mendace ma caratterizzata altresì da un particolare "coefficiente di insidiosità" per essere supportata da un impianto contabile o documentale per operazioni inesistenti, costituisce dunque la fattispecie criminosa ontologicamente più grave; «il delitto, di tipo commissivo e di mera condotta, seppure teologicamente diretto al risultato dell'evasione d'imposta (come precisato nella definizione del dolo specifico di evasione sub art. 1 lett. d), ha natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale» ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non rilevando le dichiarazioni periodiche e quelle relative ad imposte diverse, «con la conseguenza che il comportamento di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, si configura come *ante factum* meramente strumentale e prodromico per la realizzazione dell'illecito, e perciò non punibile» (così Sez. U. cit.).

Risulta poi autonomamente strutturata la fattispecie criminosa di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, finalizzata a consentire l'evasione altrui, attività illecita di spiccata pericolosità consistente nell'immissione sul mercato di documentazione idonea a supportare l'indicazione fraudolenta in dichiarazione di elementi passivi fittizi: l'ipotesi criminosa dell'emissione, regolata dall'art. 8, è dunque punita di per sé, mentre l'utilizzazione solo in quanto trasfusa in una falsa dichiarazione.

Particolare rilievo sistematico assumono altresì le disposizioni normative degli artt. 6 e 9 d.lgs. n. 74 del 2000 sul tentativo e, rispettivamente, sul concorso di persone.

La disposizione dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000, escludendo la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione di tipo commissivo di cui agli artt. 2, 3 e 4 dello stesso decreto legislativo, «mira - oltre che a stimolare, nell'interesse dell'erario, la resipiscenza del contribuente scoperto nel corso del periodo d'imposta - ad evitare che violazioni "preparatorie", già autonomamente represses nel vecchio sistema (registrazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti, omesse fatturazioni, sotto-fatturazioni, ecc.), possano essere ritenute tuttora penalmente rilevanti *ex se*, quali atti idonei, preordinati in modo non equivoco ad una falsa dichiarazione», come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato (così Corte Cost. cit.).

Sotto diverso profilo, «il successivo art. 9 esclude, in deroga all'art. 110 cod. pen., la configurabilità del concorso dell'emittente nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dall'utilizzatore e soprattutto, in forza della medesima logica sottesa alla non configurabilità del tentativo («quella cioè di ancorare comunque la punibilità al momento della dichiarazione fraudolenta evitando una indiretta resurrezione del reato prodromico»: Relazione governativa, par. 3.2.1), del concorso dell'utilizzatore nel reato di emissione anche in caso di preventivo accordo. Di conseguenza, per l'emittente la successiva utilizzazione da parte di terzi configura un post-fatto non punibile, mentre per l'utilizzatore, che se ne avvalga nella dichiarazione annuale, il previo rilascio costituisce un antifatto pure irrilevante penalmente; del pari, l'intermediario non potrà considerarsi concorrente in entrambi i reati ma, a seconda dei casi concreti, in una delle distinte ipotesi» (così Sez. U. cit.).

Proprio sulla base di tali riflessioni della Corte costituzionale e delle Sezioni Unite, alcune delle decisioni che sostengono l'esistenza di un rapporto di specialità tra la fattispecie penale tributaria e quella comune di truffa aggravata ai danni dello Stato osservano correttamente che la negazione della sussistenza del suddetto rapporto si porrebbe in palese contrasto con la linea di politica criminale e con la stessa *ratio* che ha ispirato il legislatore nel dettare le linee portanti della riforma introdotta con il decreto legislativo n. 74 del 2000; in particolare, sarebbe paradossale ipotizzare, in capo all'emittente la falsa documentazione, una responsabilità penale costruita facendo leva su di una fattispecie di "genere" (truffa ai danni dell'erario), in presenza di una condotta "fiscale" che si "esaurisce" nella configurabilità della ipotesi speciale descritta dal decreto legislativo n. 74 del 2000. In altri termini, se il legislatore individua nella presentazione della dichiarazione annuale la condotta tipica e il momento di rilevanza penale della fattispecie di evasione, espressamente escludendo che la soglia di punibilità possa essere "anticipata", ai sensi dell'art. 56 cod. pen., anche nel caso di accertamento di irregolarità fiscali compiute nel corso del periodo d'imposta, non è ovviamente consentita l'utilizzazione strumentale di un'ipotesi delittuosa comune contro il patrimonio quale la truffa aggravata ai danni dello Stato (eventualmente anche *sub specie* di ten-



tativo) per alterare, se non stravolgere, il sistema di repressione penale dell'evasione disegnato dalla legge.

Ugualmente deve dirsi con riferimento al reato di mera emissione di fatture, destinate alla eventuale utilizzazione da parte di soggetti terzi, poiché la configurabilità di un concorrente delitto di truffa potrebbe portare, non solo ad eludere la norma che esclude che la punibilità possa essere anticipata ai sensi dell'art. 56 cod. pen., ma anche quella che impedisce la configurabilità di un concorso tra emittenti ed utilizzatori, in deroga all'art. 110 cod. pen. (art. 9, d.lgs. n. 74 del 2000).

Argomenti a favore della prospettata interpretazione sono stati tratti anche dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003), poiché ai sensi del combinato disposto del comma 6, lett. c), dell'art. 8 («...Il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta ...: ...c) l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, articoli 2 ...») e del comma 12 dello stesso articolo («La conoscenza dell'intervenuta integrazione dei redditi e degli imponibili ai sensi del presente articolo non genera obbligo o facoltà della segnalazione di cui all'art. 331 cod. proc. pen. L'integrazione effettuata ai sensi del presente articolo non costituisce notizia di reato») deve ritenersi che il legislatore abbia escluso il concorso con il delitto di truffa ai danni dello Stato. Diversamente, non avrebbe stabilito l'esonero dalla denuncia e non avrebbe espressamente disposto che l'integrazione effettuata ai sensi dell'art. 8, legge cit. «non costituisce notizia di reato». D'altro canto, se si facesse rientrare la condotta del soggetto agente nella sfera di punibilità del delitto di truffa ai danni dello Stato, si avrebbe l'effetto di impedire il perseguimento delle finalità a cui l'intervento normativo è rivolto, poiché la legge sul condono ha lo scopo di evitare costi all'Amministrazione finanziaria invitando l'evasore a definire ogni pendenza con l'Erario attraverso il pagamento di una somma di denaro predeterminata.

In definitiva, qualsiasi condotta di frode al fisco non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa.

Occorre ancora considerare che ai sensi dell'art. 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (ex art. 280 del T.C.E.), nel testo in vigore dal 1° dicembre 2009 «l'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che

ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione (comma 1). Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari (comma 2)». Questa disposizione esprime il c.d. principio di assimilazione: gli interessi finanziari europei sono assimilati a quelli nazionali con la conseguenza che gli Stati sono tenuti ad agire con gli stessi mezzi e adottando le stesse misure in entrambi i casi. La Corte di Giustizia U.E., già con sentenza 21 settembre 1989, causa n. 68/88, Commissione c. Repubblica ellenica, impose agli Stati membri di equiparare la tutela degli interessi comunitari a quella dei propri interessi finanziari e di prevedere un dispositivo di sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive. A tal fine, occorre considerare che la Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee (oggi dell'Unione Europea) del 26 luglio 1995, definisce, all'art. 1, la portata dell'espressione frode comunitaria, distinguendo tra quella in materia di spese (tra cui l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni e documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua il percepimento o la ritenzione illecita di fondi provenienti dal bilancio generale delle Comunità europee o dai bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse) e quella in materia di entrate (tra cui l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni e documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse). Poiché tra le fonti di approvvigionamento delle risorse finanziarie dell'U.E. rientra una certa percentuale dell'imposta sul valore aggiunto IVA riscossa dagli stati membri, appare evidente come ogni condotta diretta ad eludere il pagamento dell'IVA, oltre a generare un danno economico per gli introiti dello Stato, si ripercuote negativamente sulle finanze U.E., seppure in misura proporzionalmente inferiore.

Pertanto, la lesione degli interessi finanziari dell'U.E. in casi di frode in materia di IVA si manifesta come lesiva, sia in via diretta che indiretta, degli stessi interessi e le norme penali nazionali in materia di IVA riguardano l'imposta nel suo complesso



e, quindi, sono idonee a tutelare anche la componente comunitaria.

Particolarmente significativa è la previsione contenuta all'art. 7 della citata Convenzione secondo cui «1. Gli Stati membri applicano, nel loro diritto penale interno, il principio *ne bis in idem*, in virtù del quale la persona che sia stata giudicata con provvedimento definitivo in uno Stato membro non può essere perseguita in un altro Stato membro per gli stessi fatti, purché la pena eventualmente applicata sia stata eseguita, sia in fase di esecuzione o non possa essere più eseguita ai sensi della legislazione dello Stato che ha pronunciato la condanna». Tale disposto, mentre evidenzia la duplicità della lesione degli interessi finanziari dei singoli Stati e della U.E., conferma che la tutela dei suddetti interessi deve essere attuata mediante un sistema sanzionatorio che è esaustivo degli interventi repressivi, non solo all'interno dei confini nazionali, ma anche nella dimensione comunitaria. Vi è, dunque, una generale specialità delle previsioni penali tributarie in materia di frode fiscale, le quali, in quanto disciplinano condotte tipiche e si riferiscono ad un determinato settore di intervento della repressione penale, esauriscono la connessa pretesa punitiva dello Stato (e della Unione Europea).

Ciò che può rilevarsi è la inadeguatezza della disciplina del d.lgs. n. 74 del 2000 al fine di un contrasto alle frodi fiscali, soprattutto in considerazione della impossibilità di applicare la confisca per equivalente, prevista, invece, in relazione al reato di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640-*quater* cod. pen.). Lacuna, peraltro, colmata a seguito della legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 143, (Legge Finanziaria 2008), il quale dispone che «Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*, 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-*ter* del codice penale», in tal modo le somme di denaro sottratte al pagamento dell'IVA dovuta costituiscono il profitto del reato, in ordine al quale è possibile la confisca per equivalente, con conseguente legittimità del sequestro preventivo, ex art. 321 cod. proc. pen., comma 2 (Sez. III, 26 maggio 2010, n. 25890, Molon, rv. 248058). Ulteriori interventi di contrasto contro il fenomeno delle frodi fiscali, in particolare contro le c.d. operazioni carosello, sono contenuti nel d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito con modificazioni in legge 22 maggio 2010, n. 73.

Proprio queste novelle legislative dimostrano ulteriormente che 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.

4. Deve, pertanto, affermarsi il seguente principio di diritto: «i reati in materia fiscale di cui agli artt. 2 e 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata a danno dello Stato di cui all'art. 640, secondo comma, n. 1, cod. pen.».

5. Diverso discorso deve farsi con riferimento alle ipotesi in cui dalla condotta di frode fiscale derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni. In tali ipotesi è possibile il concorso fra il delitto di frode fiscale e quello di truffa (in tal senso, già Sez. U., n. 27 del 2000, cit.; nonché: Sez. 2, n. 40266 del 23/11/2006, Bellavita, Rv. 235593; Sez. 2, n. 42089 del 08/10/2009, Carrera, n. m; Sez. 3, n. 14866 del 17/03/2010, Lovison, Rv. 246968). Infatti, l'ulteriore evento di danno che il soggetto agente si rappresenta non inerisce al rapporto fiscale, con la conseguenza che se l'attività frodatória sia diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori, non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme, perché una stessa condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge e non si esaurisce nell'ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali, con la conseguenza della concorrente punibilità di più finalità diverse compresenti nell'azione criminosa.

Nel caso di specie, come risulta dalla stessa ordinanza impugnata, nessuna finalità e nessun vantaggio o danno extratributario risultano realizzati o perseguiti.

6. La esclusione del concorso del reato di truffa con le frodi fiscali, impone una completa rivisitazione delle singole contestazioni con riferimento a tutti gli indagati, anche a coloro che non hanno formulato sul punto della questione di diritto controversa specifico motivo di ricorso, poiché si tratta di motivo non esclusivamente personale, ed anche a coloro ai quali non sia stato contestato il concorso formale, escluso con la presente decisione, ma solo il



reato di truffa, trattandosi di contestazione in concorso con altre persone, sul presupposto della commissione da parte di queste ultime di concorrenti reati in materia di evasione fiscale.

È evidente che la rivisitazione delle contestazioni potrebbe comportare una diversa valutazione delle esigenze cautelari, di esclusiva competenza del giudice di merito e, quindi, tutti i motivi di ricorso concernenti tali esigenze devono ritenersi assorbiti nell'annullamento dell'ordinanza impugnata per i motivi di diritto sopra esposti.

Deve solo sottolinearsi che il giudice di rinvio, nella valutazione delle esigenze cautelari, non potrà non tener conto dei seguenti principi di diritto formulati dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte: «In tema di misure cautelari personali, le esigenze connesse alla tutela della collettività devono concretarsi nel pericolo specifico di commissione dei delitti indicati nell'art. 274, lett. c), cod. proc. pen.; trattandosi di valutazione prognostica di carattere presuntivo, il giudice è tenuto a dare concreta e specifica ragione dei criteri logici adottati senza potere, nell'ipotesi in cui più siano gli indagati, assumere determinazioni complessive e generali. Ne

deriva che la motivazione in ordine alla pericolosità sociale ed alla necessità della misura della custodia cautelare non può accomunare, in una valutazione cumulativa, la posizione di più indagati senza valutare invece separatamente le situazioni individuali» (Sez. 2, n. 6480 del 21/11/1997, dep. 16/04/1998, Accardo, Rv. 210595); «In caso di contestazione relativa a reato associativo, la motivazione del provvedimento cautelare non può essere cumulativamente riferita ad una pluralità di soggetti, ma deve essere specificamente riferita a ogni singola persona, essendo il contributo dei singoli partecipanti al sodalizio, di norma, diversificato e essendo comunque differenti la pericolosità e la capacità criminale dei medesimi» (Sez. 6, n. 48420 del 05/11/2008, Bernardi, Rv. 242375; Sez. 6, n. 3974 del 07/11/1995, Bozzo, Rv. 203322).

(omissis)

9. In definitiva, l'ordinanza impugnata deve essere annullata con rinvio al Tribunale di Brescia, per nuovo esame, che farà applicazione dei principi di diritto come sopra formulati.

P.Q.M.

*Annula l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Brescia.*

## LA GIURISPRUDENZA RICHIAMATA

**Fonti del diritto - Leggi - Legge penale - Concorso di norme - Truffa aggravata e fatturazione per operazioni inesistenti - Principio di specialità - Configurabilità - Esclusione.** (Cp, articoli 15 e 640; Dlgs 74/2000, articolo 8; DI 429/1982, articolo 4; Legge 516/1982)

È ammissibile il concorso tra il reato di truffa aggravata in danno dello Stato e quelli di emissione e utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, non operando, nel rapporto tra i suddetti illeciti penali, il principio di specialità, la cui sussistenza va verificata sulla base del raffronto tra le norme incriminatrici, scomposte nei loro singoli elementi, e della

individuazione dei beni giuridici protetti (principio affermato, nella specie, con riguardo a un caso in cui le fatture erano state emesse e utilizzate da una società fittiziamente fatta figurare come acquirente di merci provenienti dall'estero e quindi tenuta a riscuotere, all'atto della rivendita, l'iva dovuta per l'importazione, per versarla quindi all'Erario; adempimento, questo, che, però, risultava sistematicamente omesso, in quanto le relative somme venivano incamerate dagli effettivi destinatari delle merci importate).

■ Corte di cassazione, sezione V, sentenza 23 gennaio-16 febbraio 2007 n. 6825



## Solo l'esistenza di un profitto diverso dall'evasione consente al giudice di applicare una pena maggiore

La considerazione cui pervengono le sezioni Unite è che il sistema delle pene previsto in materia fiscale presenta sempre una spiccata specialità che lo caratterizza come chiuso e autosufficiente

IL COMMENTO DI PIERO GAETA

**L'**esistenza di un rapporto di specialità tra frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato esclude la possibilità di applicare la sanzione più severa derivante dal concorso tra i due reati.

Come tutti gli interventi "di sistema" quelli, cioè, in cui l'ermeneutica sulla specifica regola di diritto non resta confinata nell'ambito degli *accidentalialia* dell'ordinamento, coinvolgendone invece gli *essentialia*, in punto di metodo e tecnica della tutela penale anche la pronuncia delle sezioni Unite penali n. 1235 del 2011 si presenta come un grande affresco dalle molteplici e variegiate cromature teoriche: meritevoli, ciascuna, di approfondita analisi, all'evidenza impossibile in questa sede.

**I diversi orientamenti della giurisprudenza** - La sentenza, risolve il contrasto giurisprudenziale insorto in ordine alla configurazione di un concorso effettivo o semplicemente apparente tra i reati di emissione e utilizzazione, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, di fatture per operazioni inesistenti, di cui agli articoli 2 e 8 del Dlgs 10 marzo 2000 n. 74 e quello di truffa aggravata in danno dello Stato (articolo 640, comma 2, n. 1 del Cp). La decisione

approda all'affermazione del principio di diritto secondo cui, tra le predette ipotesi di reato, sussiste un concorso apparente e che esso va risolto, in forza del principio stabilito all'articolo 15 del Cp, ritenendo speciale il reato di frode fiscale rispetto a quello di truffa aggravata. Ma, lo si ribadisce, la soluzione del contrasto va ben oltre il contingente scopo nomofilattico e si coagula nell'affermazione di *decisivi dicta* sui temi del concorso apparente di norme e dei criteri per risolverlo: tanto vero che lo stesso organo, nella medesima udienza, applica i medesimi principi per dirimere altro contrasto, sempre involgente la tematica del concorso tra norme incriminatrici, relativo al rapporto tra l'illecito amministrativo di cui all'articolo 213, comma 4, del codice della strada e l'articolo 334 del Cp. (Cassazione, sezioni Unite sentenza 28 ottobre 2010-21 gennaio 2011 n. 1963).

**Le origini: i termini del contrasto** - Il problematico rapporto tra le ipotesi di reato di falsa fatturazione (emissione e utilizzazione) relativa a operazioni soggettivamente inesistenti al fine di evasione fiscale e quella di truffa aggravata in danno dello Stato ha infatti determinato esiti decisori contrastanti presso il giudice della legittimità.

**L'esclusione** - Un primo, minoritario orientamento, sul presupposto dell'insussistenza di un conflitto improprio di norme, ha ritenuto pienamente ammissibile il concorso effettivo tra detti reati e ha pertanto escluso ogni possibile applicazione del criterio di specialità di cui all'articolo 15 del Cp. In tale prospettiva giurisprudenziale, vengono valorizzati decisivi indici differenziali tra le due fattispecie, rinvenuti non già nella pretesa diversità del bene giuridico tutelato (ritenuto, invece, identico, anche a prescindere dal rilievo che l'identità del bene giuridico tutelato non sarebbe comunque di per sé dimostrativa della operatività del principio di specialità: Cassazione sezioni Unite, 28 novembre 1981, Emiliani), quanto nella dirimente constatazione che, nella frode fiscale, risultano irrilevanti sia l'effettiva induzione in errore dell'amministrazione finanziaria, sia il raggiungimento dell'ingiusto profitto con danno dell'amministrazione: elementi, questi, essenziali invece a conformare l'oggettività giuridica della truffa aggravata (si veda Cassazione sezione III, 14 novembre 2007 n. 14707, Rossi, rv. 239659; sezione V, 23 gennaio 2007 n. 6825, Melli, rv. 235632). Quale ulteriore differenza strutturale tra le due fattispecie, si è



posto poi in rilievo il profilo dell'elemento soggettivo: comune a entrambe nella forma generale di dolo specifico, ma configurato, nel reato tributario, quale dolo di evasione fiscale, mentre nella truffa quale consapevolezza e volontà dell'ingiusto profitto patrimoniale effettivamente conseguito. Alcune pronunce inoltre, pur nella proclamata adesione a questo indirizzo, hanno rivelato, nelle motivazioni, significativi "cedimenti" alla considerazione della *species facti concreta*, finendo così per abjurare lo stesso postulato di metodo di partenza dell'indirizzo ermeneutico stesso, vale a dire la necessità di una comparazione *in abstracto* tra le fattispecie. Così, ad esempio, si è affermato che, per ipotizzare il concorso, la condotta integrante la fattispecie criminosa di cui all'articolo 640, comma 2, n. 1 del Cp debba in ogni caso essere connotata da ulteriori elementi di carattere fraudolento rispetto a quella descritta dagli articoli 2 e seguenti del Dlgs 74/2000, in materia fiscale (Cassazione, sezione III, 26 maggio 2010 n. 25883, Tosato). L'approdo finale, insomma, di tale primo orientamento ermeneutico è che l'eventuale concorso effettivo del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato non costituisce violazione del principio di specialità di cui all'articolo 15 del Cp, qualora, dalla dinamica dei fatti e sulla base di obiettivi elementi di riscontro, si configuri una condotta truffaldina tipica e inequivoca, desunta dalle particolari modalità esecutive della evasione fiscale.

Come dire: la comparazione astratta di fattispecie - pure postulata dagli stessi sostenitori di

**La sentenza risolve  
il contrasto giurisprudenziale  
insorto sulla configurazione  
di un concorso effettivo  
o semplicemente apparente  
tra i reati di emissione  
e utilizzazione per evadere  
le imposte sui redditi  
e sul valore aggiunto,  
di fatture  
per operazioni inesistenti**

tale ermeneutica quale generale premessa di metodo - non basta più e occorre "tornare al fatto".

**L'inclusione** - Un secondo indirizzo giurisprudenziale, muovendo invece dal rilievo che il delitto di frode fiscale è connotato da uno specifico artificio (fatture e altri documenti per operazioni inesistenti) e da una condotta a forma vincolata (indicazione di elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni fiscali), ha affermato che esso si pone in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata (si veda Cassazione sezione II, 29 gennaio 2004 n. 7996 Grieco, rv. 228795; sezione II 11 gennaio 2007 n. 5656, Perrozzì, rv. 236126; sezione II, 5 giugno 2008, Puzella, rv. 241110). Si realizzerebbe, insomma, lo schema tipico della specialità, in quanto la fattispecie fiscale include o comprende tutti gli elementi della truffa aggravata con l'aggiunta di un ulteriore elemento svolgente, quest'ultimo, la funzione cosiddetta specializzante.

**La "consunzione"** - Vi è poi un terzo fronte interpretativo il quale, pur escludendo la sussistenza di un concorso tra le fattispecie

criminosi in questione, esclude che il loro apparente conflitto sia risolto attraverso l'applicazione del principio di specialità ex articolo 15 del Cp, quanto, piuttosto, in forza di quello cosiddetto di consunzione. Esclusa infatti l'identità naturalistica tra le due fattispecie - peculiare essendo, alla frode fiscale, un artificio specifico e tipizzato e postulando invece, la truffa aggravata, l'induzione in errore e il danno, estranei alla prima incriminazione - tale orientamento considera preminente, ai fini della soluzione del problema, la circostanza che entrambi i precetti siano contraddistinti da un disvalore omogeneo, che origina da una considerazione normativa unitaria del fatto. Da ciò consegue che, essendo l'apprezzamento negativo della condotta già tutto custodito dalla norma che prevede il reato più grave - vale a dire dalla incriminazione della norma tributaria - l'incriminazione della truffa aggravata, pur naturalisticamente diversa, resta assorbita nella prima: pena la violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale.

**La scelta delle sezioni Unite** - Nell'abbracciare la tesi dell'applicazione del principio di specialità, il vertice di legittimità sceglie uno svolgimento "a tesi" dell'impianto argomentativo, il cui apprezzabile rigore incastona una chiusura geometrica. È innanzitutto corretto in sentenza l'*incipit* di metodo, che lascia intravedere la prima delle tesi sostenute: e cioè che l'applicazione del principio di specialità (o di qualunque altro principio o criterio che si volesse utilizzare al suo posto) presuppone l'indi-



viduazione delle condizioni in presenza delle quali può ritenersi sussistente il concorso apparente di norme. Sulla evidente (e positiva) suggestione di autorevoli contributi dottrinali, le sezioni Unite evidenziano che la specialità è criterio di soluzione di un problema a monte, presupponendo esso, evidentemente, l'individuazione dei «criteri strutturali in base ai quali possa giustificarsi l'applicazione di una sola norma».

**La nozione di "stessa materia"** - La specialità (o ogni altro criterio) è insomma problema logicamente (e giuridicamente) secondo rispetto a quello primario dell'identificazione del concorso apparente, il corretto approccio al quale legittima, a valle, l'ulteriore indagine circa i criteri di soluzione. Dunque, il prioritario *quid iuris* attinge, in punto di ermeneutica, la nozione di "stessa materia" che compare nell'articolo 15 del Cp quale oggetto di regolazione da parte di più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale e che causalmente promuove la (successiva) applicazione del principio di specialità. Stabilire, insomma, se il concorso di norme incriminatrici sia effettivo o apparente, oltre ai rilevanti effetti sulla sanzionabilità in concreto del reo, rappresenta un indicatore del sistema, rivelando scelte qualificanti di politica criminale. Avanzare o arretrare la linea d'ombra che segna il confine teorico e normativo tra apparenza ed effettività del concorso di reati significa, infatti, estendere o restringere l'area del penalmente qualificato (si pensi alla polemica teorica di qualche decennio

**Una prima e minoritaria tesi  
sul presupposto  
dell'insussistenza  
di un conflitto  
improprio di norme  
ha ritenuto ammissibile  
la "coesistenza"  
effettiva e ha pertanto  
escluso ogni possibile  
applicazione  
del criterio di specialità**

fa circa l'antefatto ed il postfatto non punibili), incrementando o limitando il rischio della plurima sanzione per il (medesimo?) comportamento umano. Ora sul punto - che è probabilmente il passaggio più intricato di questa specie di ginepraio in cui rischia di smarrirsi il giurista, come profeticamente temeva Francesco Antolisei (si veda «Sul concorso apparente di norme», in «Studi di diritto penale», Milano, 1955, 246) - il giudice di legittimità opera una scelta netta: la locuzione "stessa materia" va intesa in senso squisitamente normativo («settore, aspetto dell'attività umana che la legge interviene a disciplinare», scrivono i giudici); dunque, come esito di comparazione strutturale tra fattispecie astratte. Opzione, questa, che - fondamentale ai fini del successivo sviluppo argomentativo - è fondata dalla Corte tanto sui propri precedenti (per vero, assai poco univoci proprio sul punto), quanto sull'autorevolezza di alcune pronunce del Giudice delle leggi (si vedano ordinanza n. 174 del 1984 e sentenza n. 97 del 1987). Le sezioni Unite operano così la scelta di fondo verso un

criterio logico-formale: escludono, cioè, tanto la rilevanza di altri criteri reputati non decisivi - quale, ad esempio, quello dell'interesse tutelato, che può risultare identico in fattispecie completamente diverse (come nel furto o nella truffa) o diverso in fattispecie certamente in rapporto di specialità (come nell'ingiuria e nell'offesa a magistrato in udienza) - quanto, soprattutto, la possibilità che l'"identità di materia" si individui sul piano della valutazione della condotta "in concreto" sussumibile a più norme. Sono evidenti il senso proprio e l'importanza di tale ultima abiura teorica. Essa vale infatti ad arginare quell'ermeneutica giurisprudenziale che - nonostante l'affermazione di principio circa la necessità di una comparazione tra fattispecie astratte - finiva, come già detto, con il valorizzare elementi storici e concreti della *species facti* all'esame del giudice, sì da rendere assai lasche le maglie della nozione di "stessa materia" e da implementare in conseguenza i casi di concorso effettivo dei reati. Ma il criterio logico-formale, nell'architettura argomentativa della decisione in commento, vale soprattutto a respingere una ben più seria insidia teorica, rappresentata dalla tesi cosiddetta della "consunzione" o dell'"assorbimento", alla cui confutazione sono dedicate - *et non pour cause* - le pagine più dense della pronuncia stessa.

**Il criterio di "consunzione" contro il criterio di "specialità"** - Quello di "consunzione" o di "assorbimento" rappresenta - come accennato - il criterio alternativo a quello di "specialità"



per la soluzione del concorso apparente di norme. Si tratta di un'alternativa innanzitutto ideologica e di metodo. La consunzione è infatti criterio teleologico, assiologico e valutativo (in ciò rivelando la propria origine dalla dottrina tedesca, assai influenzata dalla *Wertungsrechtsprechung*), a differenza del criterio di specialità, che muove invece proprio dalla struttura logica della (astratta) fattispecie per espungere ogni valutatività nella comparazione: non a caso, la metafora della specialità (forse abusata, forse ingenua, ma costante) è quella geometrica, delle due circonferenze concentriche. Il criterio di consunzione si fonda sulla comparazione di disvalore tra fattispecie rimessa, in assenza di indici legali certi, al giudice; la specialità è criterio invece che postula - comparando, nella loro astrattezza, le diverse fattispecie, «che vanno decomposte per verificare la sovrapposibilità dei singoli elementi» (si veda Cassazione, sezione V, 23 gennaio 2007 n. 6825) - un apprezzamento di identità e differenze *more geometrico*, impersonale e predeterminato. L'uno - il criterio di consunzione - chiama l'interprete a un giudizio di valore circa l'"unità dei fini" delle incriminazioni, «desumibile dal significato complessivo della situazione oggetto del concorso» e, dunque, in qualche modo piega (o, semplicemente, condiziona) il risultato a esigenze equitative e di giustizia materiale; l'altro - il criterio di specialità - si ispira solo alla certezza (suadente, benché non sempre tale) e alla impersonalità della logica, garantendo il *ne bis in idem* sostanziale in via

**L'orientamento della cosiddetta consunzione considera preminente, la circostanza che entrambi i precetti siano contraddistinti da un disvalore omogeneo, che origina da una considerazione normativa unitaria del fatto**

oggettiva, a prescindere dall'eventuale omogeneità del disvalore che pure, in ipotesi, connota le fattispecie a confronto.

Insomma, universi teorici completamente diversi, irrelati e inavvicinabili. Ecco perché, al di là della specifica questione circa le *"liaisons dangereuses"* tra frode fiscale e truffa aggravata, la sentenza delle Sezioni unite è destinata a rimanere un punto fermo. Lo è, soprattutto, negli argomenti che confutano il criterio di consunzione, rispetto alla compattezza dei quali è difficile immaginare una futura dissociazione teorica da parte del giudice di legittimità.

**La confutazione del criterio di "consunzione" da parte delle sezioni Unite** - Il ventaglio di argomenti con cui il vertice di legittimità respinge il criterio di "consunzione" muove dalla confutazione più elementare: il criterio in questione - affermano i giudici -, a differenza di quello di specialità, è privo di fondamento normativo. Sul punto, la sentenza si limita ad affermare che l'inciso finale dell'articolo 15 del Cp delle "clausole di riserva" non vale a fondare normati-

vamente il criterio criticato, riferendosi piuttosto a ipotesi in cui non opera effettivamente il criterio di specialità, ma per l'applicazione della norma generale anziché di quella speciale, considerata sussidiaria. È questo il passaggio forse più sbrigativo (l'unico, probabilmente) della motivazione e che avrebbe invece meritato approfondimento. È vero infatti che proprio sul valore e sulla portata dell'espressione «salvo che sia diversamente stabilito» - epilogo dell'articolo 15 del Cp - e sulle singole "clausole di riserva" si è costruita una parte importante del dibattito teorico sul criterio della "consunzione" (si pensi, per tutti, nell'impossibilità di ulteriori citazioni, alle riflessioni di Antonio Pagliaro). All'argomento del difetto di fondamento normativo, le sezioni Unite fanno seguire quello della violazione del principio di tassatività e determinatezza. Il criterio di consunzione, in assenza di criteri normativi oggettivi e tipizzati, rimette infatti alla discrezionalità del giudice la valutazione degli elementi da considerare rilevanti ai fini della comparazione tra fattispecie. In particolare, sarà il giudice in relazione alle concrete fattispecie al suo esame, a stabilire la sussistenza della unità finalistica delle due norme incriminatrici, a riconoscere in esse un disvalore comune, a stabilire il conseguente assorbimento normativo. In tali scelte, il giudice non sarà guidato da alcun dato di formazione positiva; neppure dal sussidiario criterio della gravità della sanzione: non è infatti una costante assoluta che una più grave sanzione sia prova certa di un più intenso disvalore del fatto sanzionato. Ne discen-



de che la soluzione delle ipotesi di concorso apparente interamente affidata, sia nell'*an* (se, cioè, sussista conflitto ideale improprio di norme) che nel *quomodo*, al giudizio di valore dell'interprete confligge con l'esigenza di certezza della regola giuridica e della predittività delle conseguenze della sua applicazione, insopprimibile in ambito penale. Qui la sentenza ha gioco facile nell'evocare, opportunamente, uno scenario normativo e giurisprudenziale sovranazionale a conforto del proprio assunto: innanzitutto, l'articolo 7 della Cedu e il principio di legalità, in esso sancito, inteso come accessibilità e prevedibilità della norma; poi, la giurisprudenza della Corte di giustizia sui principi di certezza del diritto e del legittimo impedimento.

**Il rapporto di specialità tra frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato** - Alla luce di tali principi teorici applicati al caso di specie, le sezioni Unite statuiscano che la frode fiscale si pone in rapporto di specialità rispetto alla truffa aggravata in danno dello Stato. Riprendendo argomentazioni già articolate, la pronuncia delle sezioni Unite scandisce in passaggi stringenti il *decisum*. Comparando le due fattispecie astratte, il giudice della legittimità rileva innanzitutto che gli elementi di specificità della frode fiscale di cui al Dlgs n. 74 del 2000 rispetto alla truffa aggravata - e cioè lo specifico artificio e la condotta a forma vincolata - non sono, per così dire, sterilizzati dalla considerazione dell'evento di danno, sì da porre le norme in rapporto di specialità reciproca. Ciò in quanto

**Qualsiasi condotta di frode all'erario, se non intende realizzare obiettivi diversi, ad esempio ottenere indebitamente contributi, comunitari e non, non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dall'apposita disciplina di settore**

l'evento danno, nel reato tributario, è stato deliberatamente posto dal legislatore al di fuori della fattispecie oggettiva, rendendo così indifferente il suo conseguimento. In sintesi, il delitto di frode fiscale si connota come reato di pericolo o di mera condotta, per il quale la tutela è anticipata perché la sua consumazione prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, posto solo in rapporto teleologico dell'elemento intenzionale. Si è in presenza, insomma, di una tutela rinforzata, perché anticipata al momento della commissione della condotta tipica (indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e alle imposte sul valore aggiunto), che, connotata da un particolare disvalore, rende indifferente l'evento di danno ai fini dell'integrazione della fattispecie oggettiva. A conferma di ciò, una concordante serie di indizi ermeneutici, tutti precisi e concordanti: di tipo sistematico (essendo la misura della sanzione della frode fiscale superiore, sia nel minimo che nel massimo, a quella prevista per il delitto di

truffa aggravata); storico (la relazione governativa al Dlgs 74/2000, la quale, per giustificare la congruità sanzionatoria prevista per il delitto di frode fiscale in comparazione a quello di truffa aggravata, evidenzia i «connotati di particolare disvalore» dell'artificio utilizzato e cioè del fatto di avvalersi «di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti», rendendo manifesta la volontà del legislatore di anticipare la tutela); di autorevolezza giurisprudenziale (Corte costituzionale, sentenza n. 49 del 2002). Se, dunque, la condotta tipica della frode fiscale (e il momento di rilevanza penale della fattispecie di evasione) è individuata nella presentazione della dichiarazione annuale, sarebbe uno stravolgimento di tale sistema di repressione (oltre che degli ordinari canoni ermeneutici) far leva «su di una fattispecie di genere (truffa ai danni dell'erario), in presenza di una condotta fiscale che si esaurisce nella configurabilità della ipotesi speciale». Questo porta a una considerazione più generale e conclusiva cui pervengono le Sezioni unite: e cioè che il sistema sanzionatorio in materia fiscale presenta sempre «una spiccata specialità che lo caratterizza come sistema chiuso ed autosufficiente» e che dunque qualsiasi condotta di frode al fisco, se non intende realizzare obiettivi diversi (quali, ad esempio, ottenere indebitamente contributi, comunitari e non) non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa fiscale.

Insomma: nella galassia dei sistemi sanzionatori, la specialità postula *l'uniquique suum*. ■