

**I rapporti fra l'art. 2 e l'art. 8 D. Lgs. 74/2000 :  
elementi necessari per la loro sussistenza  
e possibilità di concorso di persone fra l'utilizzatore e l'emittente,  
alla luce della disciplina prevista dall'art. 9 D.Lgs 74/2000.**

prof. avv. Paolo Veneziani  
ordinario di diritto penale nell'Università di Parma

1. Per esaminare i rapporti tra l'art. 2 e l'art. 8 del d. lgs. 74/2000 credo sia più efficace, anziché seguire l'ordine dell'articolato, prendere le mosse da quest'ultima disposizione.

In principio sta infatti l'*emissione*, cui di solito consegue l'*utilizzo* della fattura per operazioni inesistenti (d'ora innanzi anche solo f.o.i., a comprendere anche gli altri documenti alle fatture equiparati ai fini in esame).

Anticipo un'altra considerazione, di cui perdonerete l'ovvietà: secondo ciò che normalmente accade, chi emette la fattura falsa, intestandola a un certo soggetto (il potenziale utilizzatore) si è prima accordato con l'utilizzatore stesso, ovvero ha accolto la sua istigazione. In altre parole, si può profilare una situazione che, secondo le regole generali in tema di concorso di persone nel reato, potrebbe dar luogo *ab initio* ad una responsabilità penale del (futuro) utilizzatore per concorso (c.d. "morale") nel fatto dell'emittente (ai sensi degli artt. 110 c.p., 8 d. lgs. 74/2000).

Ecco, si tratterà di vedere in quale misura il sotto-sistema penale tributario delineato dal d. lgs. 74/2000 deroghi rispetto alla disciplina generale.

Ma proseguiamo nella descrizione dell'*id quod plerumque accidit*.

Una volta emessa, la fattura falsa è destinata ad essere utilizzata.

Sul punto, il legislatore del 2000 ha profondamente innovato rispetto alla normativa previgente.

L'art. 4, 1° comma, n. 5 della legge 516/'82 – ipotesi in seguito riproposta *sub* lettera *d*) - prevedeva infatti come tipica *tout court* la condotta di utilizzo della f.o.i. (oltre e accanto a quella di emissione).

Viceversa, l'art. 2 del d. lgs. 74/2000 disegna un modello più complesso, in cui il fatto tipico (sorretto da dolo specifico di evasione) si articola in due fasi.

Precisamente, in una prima fase la condotta consiste nell'avvalersi delle f.o.i. (registrandole nelle scritture contabili obbligatorie o comunque detenendole a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria).

In una seconda fase, la condotta si sostanzia nell'indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali II.DD./IVA, appunto sulla scorta delle f.o.i.

La presentazione della dichiarazione segna il momento consumativo del delitto di cui all'art. 2 cit., il cui tentativo non è ammesso (*ex art. 6 d. lgs. 74/2000*).

Quindi, l'utilizzo diventa penalmente rilevante ai sensi dell'art. 2 solo quando l'utilizzatore presenta la dichiarazione (mendace), in cui indica elementi passivi fittizi, fraudolentemente "supportati" dalle f.o.i.

2. A questo punto è però opportuno ritornare al delitto in tema di emissione, per chiarire - in estrema sintesi - il contesto in cui esso si colloca.

Come tutti sanno, la filosofia di fondo del d. lgs. 74/2000 è ispirata all'abbandono dei reati prodromici, di pericolo rispetto all'evasione (su cui invece si imperniava la l. 516/82).

Nel 2000 il Legislatore ha introdotto una serie di fattispecie di danno rispetto all'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, mirando a connotarle in termini di rilevante offensività per gli interessi dell'Erario.

In questa prospettiva, l'evasione fiscale si pone come elemento essenziale di disvalore del fatto: e ben si rispecchia siffatta filosofia nei delitti in tema di dichiarazione, oltretutto connotati da soglie di punibilità ricollegate al superamento di un certo importo di imposta evasa (così i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione; fa eccezione il delitto di cui all'art. 2, in cui si prevede solo un'attenuante, laddove l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore alla soglia ivi stabilita, al comma terzo).

Orbene, l'art. 8 è dissonante rispetto a tale logica, introducendo un'importante eccezione rispetto alla scelta di massima, di punire il fatto dannoso e non quello pericoloso per il bene finale.

L'art. 8 prevede invero il fatto di chi emette o rilascia f.o.i., relegando a oggetto del dolo specifico l'evasione altrui, ossia l'evasione di chi utilizzi i documenti falsi. Non essendo necessario che la fattura falsa venga effettivamente utilizzata, è palese la notevole anticipazione della tutela rispetto al bene giuridico protetto. Se si individua quest'ultimo nell'interesse dello Stato alla completa e tempestiva, o quasi, percezione del tributo, il delitto di cui all'art. 8 è un reato di pericolo astratto.

3. In base al titolo della relazione che mi stato assegnato, dovrei trattare anche gli elementi costitutivi del delitto di cui all'art. 8. Ragioni di tempo

impongono di limitare l'esposizione solo a qualche *flash*, selezionando - con buona dose di arbitrio - gli aspetti più problematici.

3.1. Innanzitutto, si discute sull'individuazione del soggetto attivo: il contribuente titolato a emettere fattura (reato proprio) o chiunque (reato comune)?

Se dicessimo che è un reato proprio, come potrebbe argomentarsi privilegiando il significato tecnico, sul piano tributario, delle condotte di emissione ovvero rilascio, il soggetto che ha confezionato il documento senza averne alcun titolo, ovvero che lo ha contraffatto, potrebbe semmai concorrere *ex art. 110 c.p.* nel fatto dell'utilizzatore (da ricondursi al paradigma delle dichiarazioni fraudolente mediante altri artifici: v. appena *infra*).

3.2. Anche se non sempre il collegamento viene colto, il quesito se possa trattarsi solo di falsità ideologica o anche di falsità materiale pare debba essere risolto coerentemente rispetto alle premesse che si accolgono sulla natura di reato proprio o comune.

La tesi della falsità ideologica presuppone infatti un reato proprio del soggetto che ricopre un'effettiva posizione fiscale, il che implica una maggiore insidiosità del documento falso, idoneo sino a prova contraria a provare l'esistenza dell'operazione e almeno per certi versi più pericoloso rispetto ad una contraffazione (potendo per esempio meglio "resistere" a un controllo incrociato).

Ma anche volendo immaginare la rilevanza *ex art. 8* di una contraffazione, il reato (in quest'ottica, da qualificarsi "comune") non potrà essere ascritto all'utilizzatore che realizza il falso materiale indicando se stesso come cessionario del bene o del servizio. A ciò osta sia il dolo specifico di evasione altrui, sia l'impossibilità di imputare al medesimo soggetto sia l'emissione della fattura per operazioni inesistenti (anche in senso lato, di contraffazione della stessa), sia l'utilizzo sfociante nella dichiarazione fraudolenta *ex art. 2* <sup>(1)</sup>.

---

<sup>1</sup> In generale, sulla ineliminabile "alternatività logica" che deve ricorrere tra emittente e utilizzatore, cfr. Tribunale di Milano, 9 maggio 2003, in *Foro Ambr.*, 2003, 344: "Tra le ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti ed utilizzo di fatture di tal genere a fini di esposizione di costi fittizi in dichiarazione esiste una incoercibile alternatività logica che rende impossibile la coesistenza di tali condotte con riferimento alle medesime fatture, perché è impossibile che una società esponga in dichiarazione costi fittizi utilizzando fatture da lei medesima emesse".

Nel caso in cui Tizio, legale rappresentante della società Alfa, proceda a contraffare (o alterare, p. es. aumentandone l'importo) fatture della società Beta (in realtà mai

3.3. Quanto all'oggetto materiale, rappresentato dalle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, esso è comune alle fattispecie di cui agli artt. 8 e 2.

Sul punto - almeno in prima battuta – soccorre la definizione legale di cui all'art. 1 lett. a) d. lgs. 74/2000.

3.3.1. Rilevano dunque ai fini in esame le fatture ovvero gli altri documenti, aventi *rilievo probatorio analogo* in base a *norme tributarie*: es. ricevute fiscali, scontrini fiscali, ecc.

L'art. 2 d.p.r. 622/72 indica i requisiti della fattura (che talora “ritorna” con altre possibili denominazioni: nota, conto, parcella, ecc.).

La consultazione dei massimari svela discussioni infinite, per le quali è difficile entusiasinarsi. Un esempio fra i tanti: le schede carburante: rientrano tra i documenti equiparati alle fatture, oppure - essendo documenti emessi dal soggetto IVA che acquista e non dal distributore di carburante-cedente, possono avere rilievo penale solo in rapporto alla condotta dell'utilizzatore che se ne avvalga a sostegno di una dichiarazione falsa? Risolvendo in quest'ultimo senso la *vexata quaestio*, occorre avvertire che laddove il cedente firmi il documento, e risulti consapevole dell'utilizzo fraudolento, può comunque concorrere nel delitto di cui all'art. 2, ex art. 110 c.p.

---

“emesse” in senso tecnico da quest'ultima, ovvero emesse ma per importo inferiore), per poi avvalersene presentando una dichiarazione fraudolenta, basata sui costi fittiziamente documentati mediante quei falsi materiali, Tizio dovrebbe rispondere solo del delitto di cui all'art. 3, in ipotesi di superamento delle soglie di punibilità ivi contemplate, essendo l'art. 2 limitato alle ipotesi di fatture ideologicamente false (per le motivazioni a sostegno mi permetto di rinviare a VENEZIANI, *Commento sub art. 3*, in AA. VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di CARACCIOLI, GIARDA, LANZI, Padova, 2001, 153 ss.). Viceversa, per chi equipara la falsità materiale alla falsità ideologica, tanto nell'ottica dell'art. 2 che dell'art. 8, Tizio risponderà solo del delitto di cui all'art. 2; non anche del delitto ex art. 8, difettando il dolo specifico di consentire a terzi l'evasione.

Inoltre, se Tizio emette fatture per operazioni inesistenti in qualità di legale rappresentante della società Alfa e le utilizza in qualità di legale rappresentante della società Beta, si delinea comunque “l'intersoggettività richiesta per integrare la finalità di consentire a terzi l'evasione di imposta dal d. lgs. n. 74 del 2000, art. 8” (Cass., Sez. III, 10 ottobre 2002, n. 38199, in un'ipotesi di emittente-c.d. “cartiera”, tale da escludere l'esistenza dell'operazione in una logica di rapporti infra-gruppo).

3.3.2. Venendo all'inesistenza dell'operazione, la cennata definizione (art. 1 lett. a), cit.) individua tre costellazioni di ipotesi: l'emissione a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte; l'indicazione dei corrispettivi o dell'IVA in misura superiore a quella reale; il riferimento dell'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

L'inesistenza dell'operazione (anche solo parziale), in base alla definizione legale, si ha quando l'operazione stessa possa considerarsi non realmente effettuata.

Posto che (secondo l'opinione qui accolta) trattasi di falsità ideologica, si pongono – come è noto – differenti opzioni interpretative.

Secondo un orientamento, il fatto sarebbe tipico solo in ipotesi di inesistenza *in rerum natura* (si richiama in primo luogo il dato letterale, innovativo rispetto alla precedente disciplina: operazione “non realmente effettuata”).

Pertanto, non possono considerarsi inesistenti le operazioni effettuate per lo stesso importo e tra le stesse parti, ma da queste diversamente qualificate nel documento <sup>(2)</sup>. Non rileva, a questa stregua, l'inesistenza c.d. “giuridica”.

Viceversa, secondo l'interpretazione opposta, l'oggetto materiale della fattispecie può essere rappresentato anche da documenti che sottendano l'inesistenza anche solo giuridica dell'operazione. Se esiste giuridicamente l'operazione X (ad es. una donazione) e nella fattura si indica l'operazione Y (ad es. una vendita), Y è giuridicamente inesistente. Se infatti Y è frutto di una simulazione (relativa), ciò che realmente esiste è il negozio,

---

<sup>2</sup> Questa interpretazione, conforme alla lettera della legge e rispettosa dell'indicazione che ne promana, è sostenuta dalla dottrina maggioritaria (ad es.: R. BRICCHETTI, *Operazioni inesistenti*, in *Guida al diritto*, 2000, n. 14, p.76; L.D. CERQUA, C.M. PRICOLO, *Commento al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, p. 575), ed ha trovato puntuali riscontri in giurisprudenza (di recente, *ex plurimis*, Trib. Trento, 24 maggio 2007, in *Repertorio del Foro it.*, 2008, voce Tributi, n. 1780, p. 2214; altresì in *Riv. dir. trib.*, 2008, III, p. 32: “Ai fini dell'applicazione del d. lgs. 74/2000, costituiscono «operazioni inesistenti» solo le operazioni di cui consti l'oggettiva inesistenza, cioè quelle operazioni che non sono mai approdate alla consistenza in res; pertanto, rimangono estranei alla sanzione penale i casi di inesistenza meramente giuridica delle operazioni che hanno materiale consistenza in *rerum natura*”; ad analoghe conclusioni si era già pervenuti in tema di irrilevanza del c.d. falso qualitativo, in rapporto alle false comunicazioni sociali: C. App. Torino, 28 maggio 1999, Romiti, in *Foro it.*, 2000, II, c. 99 ss.; Cass., Sez. V, 19 ottobre 2000, in *Dir. e giust.*, 2001, p. 17 ss.).

l'operazione dissimulata (che non emerge dalla fattura); quindi la fattura è ideologicamente falsa <sup>(3)</sup>.

Il discorso andrebbe in realtà approfondito in rapporto ai singoli negozi e alla luce delle particolarità di ciascun caso concreto. Se, come nell'esempio citato poc'anzi, si assume l'inesistenza giuridica dell'operazione di vendita che celi, in realtà, una donazione, si presuppone non esservi un passaggio effettivo di denaro dal simulato acquirente al simulato alienante, e quindi sotto questo aspetto l'operazione potrebbe comunque ritenersi non *realmente* avvenuta.

Diverso il caso del finanziamento fatturato con una causale differente, che sottende invece il reale passaggio di denaro (sul punto, non mancano peraltro pronunzie giurisprudenziali che ritengono l'inesistenza dell'operazione) <sup>(4)</sup>.

Posto che la sovrapposizione rappresenta una *species* del *genus* di inesistenza parziale, resta da accennare all'inesistenza soggettiva, ovvero all'operazione in sé reale, ma riferita a soggetti diversi da quelli effettivi.

Tale diversità può riguardare entrambi i soggetti del rapporto (emittente ed utilizzatore), dovendo necessariamente coinvolgere almeno uno dei due (l'emittente o l'utilizzatore).

Rientrano in tale categoria i casi di interposizione fittizia di persona, mentre l'interposizione reale si è prestata a discussioni, forse condizionate dalla diversa demarcazione del perimetro e dei contenuti di siffatto concetto. Se il soggetto è meramente interposto, e non ha veste di operatore economico effettivo in rapporto all'operazione *de qua*, il semplice dato oggettivo dell'interposizione non pare escludere la necessità di individuare il vero protagonista dell'operazione medesima, con ogni conseguenza sul versante penalistico.

---

<sup>3</sup> Basti qui richiamare la massima di Cass., Sez. III, 21 gennaio 2004, Cartocci, in *Giust. pen.*, 2005, II, 349, secondo cui "In tema di reati finanziari, il delitto previsto dall'art. 8 d. lgs. n. 74 del 2000 (...) intende punire ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione di essa, e non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione; la falsa fatturazione quantitativa è punita non solo nel caso in cui la divergenza tra il reale e il rappresentato è totale, ma anche quando è parziale e l'operazione economica si è realmente verificata tra i soggetti indicati in fattura, ma in termini minori rispetto al dichiarato".

A ben guardare, però, nella citata pronunzia la Suprema Corte si riferisce alle ipotesi di sovrapposizione, chiarendo che l'oggettiva esistenza dell'operazione non è sufficiente a escludere la falsità, qualora venga dichiarato un importo superiore rispetto al reale.

<sup>4</sup> Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975.

4. La condotta del delitto di cui all'art. 8, atteso il significato sul versante della normativa tributaria dei verbi che la descrivono, consiste nell'*emissione* di fatture ovvero nel *rilascio* di ricevute fiscali, scontrini, *et similia*. Parleremo, per brevità, di emissione di fatture.

5. L'ipotesi di emissione di una pluralità di fatture nel medesimo periodo di imposta è oggetto di una particolare disciplina dettata dall'art. 8, 2° comma, d. lgs. 74/2000: "(...) l'emissione o il rilascio di più fatture (...) per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato".

Ai fini dell'integrazione del delitto in esame, basta emettere una sola fattura per operazioni inesistenti (sorretta dal dolo specifico di consentire a terzi l'evasione).

Se vengono emesse più fatture nel medesimo periodo fiscale (di solito: l'anno solare), il reato è comunque uno solo.

Siamo di fronte, dunque, ad una fattispecie di reato eventualmente abituale.

Il soggetto attivo può emettere fatture nei confronti di uno o di innumerevoli soggetti, per un importo infimo o per importi stratosferici: nell'anno fiscale, quell'emittente può commettere un solo delitto *ex art. 8*.

Ciò a prescindere dall'utilizzo: l'utilizzatore può essere – per dirla con Pirandello - uno, nessuno o centomila.

L'utilizzo normalmente incide su una sola dichiarazione; ma a fini IRPEF o IRES si può avere anche un utilizzo della fattura *pro quota* in annualità diverse, laddove il costo venga speso in più anni.

Ciò determina una possibile discrasia tra importo della fattura ascrivibile all'emittente e importi ascrivibili all'utilizzatore (con possibile diversa gravità delle ipotesi, in misura corrispondente). Inoltre, a fronte di un unico delitto di emissione, si avranno tanti delitti di utilizzo quante sono le dichiarazioni annuali presentate, in continuazione (art. 81 cpv. c.p.).

Trattasi invero di possibilità più teorica che reale; di norma, il costo portato in detrazione per più anni al più sarà indeducibile, ma dal punto di vista criminologico e sul piano empirico ben difficilmente si procede a un uso siffatto di f.o.i., che espone per più tempo al rischio di accertamento (e quindi tanto più accresce le probabilità di scoperta della frode, quanto più è destinato a durare il meccanismo della deduzione *pro quota*).

6. L'importo inferiore a trecento milioni di vecchie lire configura l'ipotesi lieve di cui al 3° comma dell'art. 8 (avente natura di circostanza attenuante, anche se non mancano pronunzie in senso opposto, ossia che ravvisano in detta ipotesi un titolo autonomo di reato): il discrimine tra reato non

circostanziato e attenuante speciale presuppone la somma dell'importo di tutte le fatture nel periodo.

Si pone il problema, se il giudicato (ad es. in caso di patteggiamento) che tenga conto solo di una parte delle fatture, o addirittura di una sola fattura, dia luogo ad una sorta di "licenza di impunità". In effetti, poiché l'emittente può commettere un solo reato in quel periodo fiscale, laddove quel reato venisse giudicato (ancorché sulla base di una parte delle false fatture emesse), scatterebbe il *ne bis in idem*.

7. Come si è anticipato, l'utilizzo della fattura o delle fatture per operazioni inesistenti, con dolo specifico di evasione, rileva ai sensi dell'art. 2, secondo lo schema tipico ivi descritto: giova rimarcare che per la consumazione del delitto occorre attendere la presentazione della dichiarazione annuale.

8. Si può a questo punto approfondire la tematica del concorso (di persone) tra emittente ed utilizzatore.

Nell'impianto del d. lgs. 74/2000, il referente normativo è rappresentato dall'art. 9, 1° comma, laddove, in espressa deroga all'art. 110 c.p., si prevede che:

(lett. *a*) l'emittente di f.o.i. (e chi concorre con il medesimo) non è punibile a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 2 (laddove per emittente si deve intendere – direi - chi emette *o rilascia*);

(lett. *b*): chi si avvale di f.o.i. (e chi concorre con il medesimo) non è punibile a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 8.

Trattandosi appunto di deroga all'art. 110 c.p., occorre porsi il problema dei limiti di tale deroga.

8.1. Quanto alla fattispecie plurisoggettiva eventuale che nasce dalla combinazione dell'art. 110 c.p. e dall'art. 2 d. lgs., essa – in forza della lettera *a*) dell'art. 9, 1° comma - ha contorni più ristretti: non può essere concorrente eventuale nel delitto di dichiarazione fraudolenta chi ha emesso la (o le) fatture per operazioni inesistenti utilizzate per documentare i costi fittizi; né può essere concorrente eventuale nel delitto di dichiarazione fraudolenta chi già lo è stato nel delitto di emissione delle fatture.

La *ratio* è quella di evitare di punire due volte, violando il principio del *ne bis in idem* sostanziale.

Emerge sin d'ora la peculiarità della tecnica legislativa adoperata.

Per risolvere un problema che attiene a un conflitto apparente di norme, e segnatamente per affermare che non ci si trova di fronte a un concorso di reati, dovendo l'emittente rispondere solo in base all'art. 8 e non anche in base all'art. 2, una volta che la fattura venga utilizzata e funga da supporto alla dichiarazione fraudolenta, si esclude in radice che vi possa essere la compartecipazione dell'emittente nel reato successivo.

Si incide cioè non nella prospettiva della soluzione del problema “conflitto apparente di norme/concorso di reati”, ma per così dire “a monte”, sul concorso di persone nel reato (limitandone la tipicità), così derogando alla normale disciplina.

Chi emette la fattura previo accordo con chi la utilizza ben potrebbe infatti concorrere nel delitto di cui all'art. 2 (fornendo un contributo causalmente rilevante, ovvero a titolo concorso morale).

Ma si potrebbe dire, in difetto dell'art. 9, che non vi è concorso di reati, perché la compartecipazione dell'emittente nel fatto dell'utilizzatore è un postfatto non punibile, ovvero perché sarebbe una violazione del *ne bis in idem* sostanziale, o ancora in virtù del principio di assorbimento, ecc.

8.2. Discorso analogo vale per i limiti di configurabilità del modello plurisoggettivo eventuale che discendono dalla lett. *b*) dell'art. 9, 1° comma. Chi si avvale di f.o.i. (e chi concorre con il medesimo) non è punibile a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 8.

Qui ci si ricongiunge al discorso iniziale, dell'*istigazione* all'emissione delle f.o.i. da parte di chi è intenzionato ad avvalersene (ovvero dell'*accordo* tra i due soggetti).

In quest'ottica, peraltro, non entra in giuoco soltanto l'esigenza di evitare il *bis in idem* sostanziale, ma anche la scelta del legislatore penale tributario di non anticipare alla soglia del pericolo la tutela accordata dall'art. 2 d. lgs. 74/2000, disponendo espressamente la non punibilità del tentativo (art. 6 d. lgs. 74/2000) <sup>(5)</sup>.

---

<sup>5</sup> Il collegamento tra art. 6 e art. 9 d. lgs. 74/2000 è stato ottimamente evidenziato in giurisprudenza: come da tempo ha chiarito la Suprema Corte, l'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 previo accordo. Di conseguenza, per l'emittente la successiva utilizzazione da parte di terzi configura un postfatto non punibile, mentre per l'utilizzatore che se ne avvalga nella dichiarazione

Ma procediamo con ordine. A rigore, la fattispecie plurisoggettiva eventuale *ex artt. 110 c.p. e 2 d. lgs. 74/2000* nasce al momento dell'emissione della fattura.

Se chi ha istigato o si è accordato con l'emittente si avvale della fattura, registrandola ecc., lo fa in un momento successivo alla consumazione del delitto di emissione; ancora successivo è il momento della presentazione della dichiarazione.

La deroga all'art. 110 c.p. potrebbe apparire qui mal strutturata, perché sembra intervenire dopo che in realtà il concorso dell'istigatore (intenzionato all'utilizzo) nel delitto dell'emittente si è perfezionato; e prima che si sia realizzato il delitto di dichiarazione fraudolenta (per cui occorre attendere la presentazione della dichiarazione)

Schematizzando al massimo, si possono delineare tre ipotesi:

I) Tizio commissiona a Caio, ovvero istiga, o si accorda con Caio, affinché Caio emetta la falsa fattura (al fine di consentirgli di evadere); all'atto dell'emissione interviene la Guardia di Finanza e sequestra la fattura.

II) *Idem*, ma la Guardia di Finanza interviene dopo che Tizio si è avvalso della fattura annotandola nelle proprie scritture contabili.

III) *Idem*, ma la Guardia di Finanza interviene dopo che Tizio ha presentato la dichiarazione fraudolenta in cui espone elementi passivi fittizi sulla scorta della falsa fattura.

Se non ci fosse l'art. 9, in tutte e tre le ipotesi sembrerebbe profilarsi un concorso di persone di entrambi, Tizio e Caio, nel reato

- I) Tizio e Caio concorrono *ex artt. 110 c.p., 8 d. lgs. 74/2000*
- II) Tizio e Caio concorrono *ex artt. 110 c.p., 8 d. lgs. 74/2000*
- III) Tizio e Caio concorrono *ex artt. 110* sia nel delitto di emissione che in quello di dichiarazione fraudolenta.

In quest'ultima ipotesi, tuttavia, si potrebbe affermare che Tizio e Caio debbano rispondere di un solo reato (dichiarazione fraudolenta e rispettivamente emissione di falsa fattura), essendo una sola la norma incriminatrice veramente applicabile con riguardo alla posizione di ciascuno (concorso apparente di norme).

Invero: per Tizio la precedente condotta di istigazione ecc. è un antecedente non punibile, dovendo così rispondere solo *ex art. 2*; per Caio la presentazione della dichiarazione fraudolenta (cui pure ha dato un contributo causale fondamentale) è un post fatto non punibile rispetto al delitto di emissione, dovendo così rispondere solo *ex art. 8*.

Come incide su questo quadro la deroga all'art. 110 c.p. di cui all'art. 9?

---

annuale, il previo rilascio costituisce un antecedente pure irrilevante penalmente": così Cass. S.U. 25 ottobre 2000, n. 27, Di Mauro.

Stando al tenore letterale dell'art. 9 lett. *b*), Tizio non è punibile *ex art.* 110 c.p. come concorrente nel reato di emissione laddove *si avvalga* delle fatture.

Quindi non sarebbe punibile né nell'ipotesi II né nell'ipotesi III

Si deve ripetere che solo nell'ipotesi III si pone il problema di un conflitto apparente di norme, essendo integrato anche il delitto di dichiarazione fraudolenta, mentre nelle ipotesi I e II sussiste unicamente il delitto di emissione.

Come anticipato, si deve tenere conto inoltre dell'art. 6 d. lgs. 74/2000, che esclude la configurabilità del tentativo in rapporto (fra l'altro) al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i.

Si è detto in dottrina che “L'art. 9 non regola il caso della possibile rilevanza come modello di partecipazione eventuale della condotta di mero procacciamento (o istigazione all'emissione) di una falsa fattura da parte di un soggetto che si propone di farne uso in contabilità e quindi di farne dipendere i contenuti della propria dichiarazione annuale, laddove il delitto *ex art.* 2 non si integri” (laddove il soggetto non se ne sia ancora avvalso, ovvero non abbia potuto avvalersene, perché ad esempio la fattura è stata sequestrata all'atto dell'emissione). In tal caso, “non emergono considerazioni inerenti il pericolo di un *bis in idem*, posto che il tentativo di dichiarazione è come noto non punibile a norma dell'art. 6 d. lgs. 74/2000”. Si ritiene che “sul piano oggettivo non sembra che possano porsi ostacoli a verificare la possibile inquadrabilità di tale condotta nella fattispecie plurisoggettiva eventuale di cui agli artt. 110 c.p. e 8 d. lgs. 74/2000” (ma si ritiene comunque difettare il dolo specifico di evasione in capo al partecipe-istigatore) <sup>(6)</sup>.

In effetti, per come è formulato l'art. 9 lett. *b*), esso – al di là della *ratio* di evitare il *bis in idem* – opera nel senso di escludere il concorso dell'utilizzatore nel delitto dell'emittente anche a prescindere dalla realizzazione del delitto di cui all'art. 2 (vedi ipotesi II).

L'interpretazione letterale della norma derogatoria mostra come per il solo fatto di aver registrato o detenuto a fini di prova le fatture, l'utilizzatore non possa concorrere *ex art.* 110 c.p. nel delitto dell'emittente: ciò in assenza del rischio di un *bis in idem*, poiché quell'utilizzo non dà luogo neppure a un tentativo, escluso *ex art.* 6.

Ma allora che senso avrebbe ritenere il concorso eventuale nell'ipotesi in cui vi sia stata istigazione o previo accordo per l'emissione, e la fattura falsa sia stata emessa ma non ancora annotata?

---

<sup>6</sup> A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale* diretto da GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO, Vol. XVII, Milano, 2010, 511 ss.

Posto che rilascio e utilizzazione (annotazione *et similia*) rappresentano sviluppi progressivi ascendenti di uno stesso pericolo di evasione, riferito a un medesimo oggetto materiale, sarebbe incongruo che chi addirittura non è responsabile del pericolo maggiore dipendente dall'uso (essendo escluso il tentativo, ossia la fattispecie di pericolo, *ex art. 6*) debba rispondere, per lo stesso documento, del pericolo minore (allo stadio precedente), dipendente dall'emissione/rilascio.

Sarebbe altrettanto assurdo, inoltre, immaginare che - avvalendosi della fattura, e cioè progredendo verso il risultato lesivo ultimo (l'evasione) - l'utilizzatore possa lucrare l'impunità rispetto al concorso nel fatto dell'emittente.

In realtà, per le cennate ragioni logico-sistematiche, all'utilizzatore anche solo potenziale della falsa fattura è da intendersi inibito il concorso eventuale nel delitto di cui all'art. 8, già sul piano oggettivo (ancor prima che su quello del difetto di dolo specifico: *v. sopra*).

In conclusione sul punto: a mio parere, e in linea generale, l'intestatario della fattura per operazioni inesistenti, emessa al fine di consentire al medesimo di evadere, non può concorrere ai sensi dell'art. 110 c.p. nel delitto dell'emittente.

9. Ciò posto, occorre esaminare le ipotesi in cui invece vi è spazio per configurare la fattispecie plurisoggettiva eventuale *ex art. 110 c.p.*, sia con riguardo al delitto di emissione che con riguardo al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i.

Innanzitutto, e senza pretese di esaustività, si può profilare un concorso di persone nel caso in cui la responsabilità sia riconducibile a più componenti di un organo collegiale.

Può inoltre concorrere *ex art. 110 c.p.* l'amministratore di fatto, in uno con l'amministratore di diritto (salvo che ovviamente vi siano gli estremi per ritenere che l'amministratore formale non debba rispondere, nel qual caso si ritornerebbe all'ipotesi di realizzazione monosoggettiva del solo amministratore di fatto) <sup>(7)</sup>.

---

<sup>7</sup> Cass., Sez. III, 18.4.2008: Nelle organizzazioni complesse dell'emissione risponde colui il quale di fatto o di diritto gestisce l'organismo da solo o in concorso con altri, secondo le regole generali in tema di concorso di persone nel reato. Il d. lgs. n. 74, art. 9, in deroga all'art. 110 c.p., esclude il concorso tra chi ha emesso la fattura e chi l'ha utilizzata, trattandosi di due diverse figure di frode fiscale, ciascuna delle quali integra una distinta ipotesi di reato. Pertanto nell'eventualità che si realizzino entrambe non si configura un concorso dell'emittente con l'utilizzatore, ma ciascuno risponde del fatto dell'emissione o dell'utilizzazione rispettivamente commesso, e ciò anche nell'ipotesi in cui l'emittente agisca previo accordo con l'utilizzatore. Va però precisato che la

Desta perplessità invece l'assunto secondo cui "risponde per concorso nel reato di cui all'art. 8 d. lgs. n. 74 del 2000 l'istigatore alla emissione delle fatture che ne abbia in seguito fatto un utilizzo diverso da quello necessario per rispondere dell'autonomo delitto di cui all'art. 2 d. lgs. n. 74 del 2000"<sup>(8)</sup>.

Tale conclusione implica un'interpretazione restrittiva dell'art. 9, riferendo la deroga alle sole ipotesi in cui sia stato (poi effettivamente) commesso dal destinatario della fattura/utilizzatore il delitto di dichiarazione fraudolenta (con la presentazione della relativa dichiarazione).

Oltre alle ragioni sopra menzionate, si tratta di un'interpretazione che annulla la spinta incentivante a desistere dal commettere il delitto di cui all'art. 2, nella misura in cui, anche presentando una dichiarazione corretta e in difetto di danno (evasione), il destinatario della fattura dovrebbe comunque rispondere *ex art. 110 c.p.* a titolo di concorso con l'emittente, con prospettive sanzionatorie analoghe a quelle derivanti dalla commissione del delitto proprio dell'utilizzatore<sup>(9)</sup>.

La soluzione qui criticata sembra in altre parole antinomica rispetto alle esigenze di tutela del bene giuridico finale *in subiecta materia*.

---

disposizione di cui all'art. 9 impedisce di estendere la responsabilità penale a titolo di concorso nel reato di emissione al soggetto destinatario di una fattura o di un altro documento per operazione inesistente e viceversa, ma non esclude il concorso nell'emissione della fattura o del documento per operazione inesistente secondo, le regole ordinarie" (così anche Cass. Sez. III, n. 34678 del 2005).

Nella fattispecie è stato ritenuto responsabile dell'emissione il gestore di fatto della società, ed è stata esclusa la responsabilità della (formale) legale rappresentante, reputata estranea al fatto: "Il gestore di fatto di una società invero può essere ritenuto unico responsabile del fatto o concorrere, secondo la disciplina ordinaria del concorso di persone nel reato, nel reato commesso dal legale rappresentante della società".

<sup>8</sup> Cass., Sez. II, 16 maggio 2003, in *Foro It.*, 2004, II, 293: non corretta ad avviso della Suprema Corte la decisione del Tribunale del Riesame che aveva escluso, in assenza della contestazione del reato di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 – la configurabilità del concorso nel delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, nella condotta di istigazione alla loro predisposizione, posta in essere dal soggetto che avrebbe dovuto beneficiarne, mediante l'indicazione di tali elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni annuali IIDD/IVA.

<sup>9</sup> Tra le funzioni dell'art. 6 vi è anche quella di "stimolare, nell'interesse dell'Erario, la respiscenza del contribuente scoperto nel periodo d'imposta", come puntualmente rilevato da Corte Cost., n. 49 del 2002 (in tale intervento la Consulta ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lett. *b* d. lgs. 74/2000, 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 e la punibilità di chi si avvale delle f.o.i. a titolo di concorso nel delitto *ex art. 8*, a fronte dei limiti di sindacabilità *in malam partem* delle norme di favore.

Inoltre, non si comprende come l'utilizzo diverso da quello necessario ai fini dell'art. 2 si possa conciliare con la sussistenza del dolo specifico necessario per la realizzazione del delitto di cui all'art. 8.

Altra ipotesi di possibile concorso ex art. 110 c.p. è quella del professionista (es. commercialista) che dia il proprio contributo rilevante alla commissione del delitto tributario (<sup>10</sup>).

10. Anche in una prospettiva *de iure condendo*, l'attuale testo dell'art. 9 è stato sottoposto a una serie di critiche; nel contempo, con riguardo al diritto vivente, è stata osservata una certa insofferenza verso le deroghe dal medesimo introdotte, affiorando talora interpretazioni dirette a riespandere l'ambito di operatività della clausola generale di cui all'art. 110 c.p., alle quali si è fatto cenno anche in questa sede (<sup>11</sup>).

---

<sup>10</sup> Cass., Sez. III, 1 giugno 2001, n. 28341, che, con riguardo al delitto di cui all'art. 8 d. lgs. 74/2000, ha precisato che “il regime derogatorio previsto dal successivo l'art. 9, se esclude la possibilità di concorso reciproco fra i reati previsti dagli artt. 2 e 8, non introduce per questa seconda ipotesi delittuosa alcuna deroga ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato fissati dall'art. 110 c.p.” (invero neppure per la prima ipotesi delittuosa, nel senso e nei limiti precisati): sicché è possibile configurare il concorso di persone nel reato, ai sensi dell'art. 110 c.p., tra il commercialista e l'emittente delle fatture (in forza dei canoni generali, laddove ne sussistano gli estremi oggettivi e soggettivi).

<sup>11</sup> A. MARTINI, *Reati*, cit., 525: “Il dato testuale insuperabile per cui l'emittente e i suoi concorrenti non sono punibili a titolo di concorso nel reato di cui l'art. 2, e, specularmente, chi si avvale di tali fatture (= chi le registra in contabilità, ecc.) – anche se la giurisprudenza ha ritenuto necessaria anche la condotta di dichiarazione (= la consumazione del delitto ex art. 2) non sono punibili a titolo di concorso nel delitto di cui all'art. 8 va oltre il senso sostanziale della preclusione di un mero *bis in idem* sostanziale, garantendo spazi di impunità irragionevoli. La norma per perseguire questo limitato fine avrebbe dovuto essere formulata diversamente. (...) Il fatto di chi emette le fatture o partecipa a tale emissione ma altresì determina la condotta di frode in dichiarazione ovvero partecipa alla stessa materialmente fornendo assistenza tecnica al contribuente infedele diversa dalla mera emissione; così il fatto di chi, partecipe o autore principale della condotta di dichiarazione fraudolenta, abbia tenuto un comportamento diverso ed ulteriore di partecipazione eventuale materiale (mediante la predisposizione di mezzi strumentali per la costituzione dell'azienda “cartiera”) o morale (istigando l'imprenditore ad emettere fatture false o determinandolo addirittura a tale condotta illecita). Tali condotte, tra di loro in concorso materiale, perché diverse da quelle descritte e tipizzate dalle due norme speculari, avrebbero dovuto risultare, in una prospettiva politico criminale e *de iure condendo*, meritevoli di un'autonoma valutazione di rilevanza penale, utilizzando la clausola generale di incriminazione suppletiva di cui all'art. 110 c.p. Non è allora un caso che la disposizione abbia indotto una sorta di reazione infastidita da parte della giurisprudenza che ha cercato di recuperare spazi alla repressione penale di tali fenomeni da un lato utilizzando il

In realtà, l'area di "non punibilità" va valutata complessivamente, sia alla luce dell'art. 9, sia alla luce dell'art. 6.

Sottese all'art. 9 troviamo non solo la *ratio* di prevenire il *bis in idem* sostanziale, ma anche la volontà di evitare che, attraverso il meccanismo dell'art. 110 c.p., si vanifichi la precisa scelta di fondo del legislatore, di punire l'utilizzatore solo per il delitto di danno, e non anche per il precedente delitto di pericolo.

Ciò spiega il motivo per cui la norma, nel suo tenore letterale, si spinga a restringere i confini della fattispecie plurisoggettiva eventuale anche in ipotesi in cui non si profila in radice un concorso di norme incriminatrici, stante la mancata integrazione degli estremi del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (in particolare, laddove si prescinde dall'estremo essenziale della presentazione della dichiarazione indicante elementi passivi fittizi).

Nel valutare la portata dell'art. 9, *aliis verbis*, occorre tenere presente anche il coordinamento con l'art. 6, ossia con la scelta del legislatore di evitare anticipazioni della tutela penale alla soglia del pericolo, escludendosi la punibilità a titolo di tentativo del delitto di cui all'art. 2.

Ebbene, se si ricostruisce la responsabilità dell'utilizzatore, ovvero del potenziale utilizzatore delle false fatture, nei casi in cui non giunge a consumazione il delitto di cui all'art. 2, alla stregua di un concorso con l'emittente *ex artt.* 110 c.p., 8 d. lgs. 74/2000 (*sub specie* di istigazione, di previo accordo, *et similia*), si finirebbe per anticipare la responsabilità penale del potenziale autore del delitto *ex art.* 2 ad uno stadio di pericolo precedente e meno significativo rispetto al pericolo sotteso al tentativo di dichiarazione fraudolenta. Quindi, si punirebbe l'utilizzatore, o il mero destinatario della fattura falsa, a titolo di concorso nel delitto dell'emittente, in spregio alla scelta legale di evitare l'anticipazione della tutela penale alla soglia del pericolo sotteso al tentativo di dichiarazione fraudolenta <sup>(12)</sup>.

---

paradigma del reato associativo, dall'altro anche a costo di ricorrere a formalismi interpretativi, per i quali la non punibilità conseguirebbe alla contestazione formale del delitto di cui all'art. 2" (ivi si richiama Cass., Sez. II, 16 maggio 2003, *Foro It.*, 2004, II, 293, cit.).

<sup>12</sup> V. ora anche la recente sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione che ha tendenzialmente escluso (salve talune ipotesi particolari) il concorso tra i delitti di cui agli artt. 2 e 8 d. lgs. 74, da un lato, e, dall'altro, la truffa ai danni dello Stato, in forza della specialità del delitto tributario rispetto alla truffa (essendo le f.o.i. uno "specifico artificio" rispetto al *genus* "artifizi" di cui all'art. 640 c.p., cui rinvia l'art. 640-bis). Richiamando le riflessioni della Corte Cost. (n. 49/2002) e delle Sezioni Unite (sentenza Di Mauro), si osserva che "non è ovviamente consentita l'utilizzazione strumentale di

In sostanza, nell'assetto – pur opinabile – del d. lgs. 74/2000, si è mirato in linea di principio ad ancorare la tutela penale a fatti lesivi dell'interesse statale alla percezione del tributo, coniando *in primis* una serie di modelli di danno (i delitti in tema di dichiarazione), non configurabili in forma tentata. In questa prospettiva, il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, per la particolare insidiosità e pericolosità della condotta tipica, si pone come una fattispecie prodromica, tale da segnare una notevole anticipazione della tutela. Questa anticipazione è destinata ad operare, tuttavia, solo per l'emittente e per chi concorre *ex art. 110 c.p.* con l'emittente; non invece per l'utilizzatore e chi concorre *ex art. 110 c.p.* con l'utilizzatore, in quanto le condotte e i conseguenti danni prodotti da questi ultimi soggetti sono oggetto della previsione e della punizione di cui all'art. 2.

In definitiva, se l'utilizzatore (potenziale) si limita ad apportare un contributo pur teoricamente riconducibile al paradigma dell'art. 110 c.p. al fatto dell'emittente, ma finalizzato solo alla successiva utilizzazione della fattura, risponderà dell'art. 2 e non anche dell'art. 8 in concorso, qualora si vengano ad integrare tutti gli estremi del modello di dichiarazione fraudolenta. Né si potrà recuperare quella (inesistente) responsabilità a titolo di concorso di persone nel delitto di cui all'art. 8, qualora il delitto di dichiarazione fraudolenta non giunga a consumazione.

11. Ulteriore problema si presenta nel caso in cui uno stesso soggetto apparentemente concorra tanto nel delitto di emissione quanto nel delitto di dichiarazione fraudolenta.

Ad esempio: un commercialista induce un proprio cliente ad emettere una f.o.i. in favore di altro cliente, che viene istigato dal medesimo professionista ad avvalersi della fattura, presentando una dichiarazione fraudolenta.

Oppure: l'amministratore di fatto delle società Alfa e Beta induce sia l'amministratore di diritto di Alfa a emettere una f.o.i. in favore di Beta, sia

---

un'ipotesi delittuosa comune contro il patrimonio come la truffa aggravata ai danni dello Stato (eventualmente anche *sub specie* di tentativo) 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 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 del cod. pen., ma anche quella che impedisce la configurabilità di un concorso tra emittenti e utilizzatori, in deroga all'art. 110 cod. pen. (art. 9 d lgs. n. 74 del 2000)": così Cass., S.U., 28 ottobre 2010 (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235.

l'amministratore di diritto di Beta ad utilizzarla documentando fraudolentemente il costo fittizio nelle dichiarazioni annuali IVA e IIDD.

Si è ritenuto che "la soluzione del possibile concorso formale tra le due diverse fattispecie plurisoggettive eventuali non sembrerebbe trovare ostacoli", ma che l'art. 9 "per la sua formulazione testuale impedisce di considerare la autonoma rilevanza delle due condotte di partecipazione, al fine di consentire di punirle entrambe" <sup>(13)</sup>.

Pare che in effetti l'art. 9 non sia stato pensato con riguardo a siffatte eventualità: addirittura e per assurdo, il concorrente potrebbe invocare la deroga con riferimento all'art. 2 per aver concorso con l'emittente, e con riferimento all'art. 8 per aver concorso con l'utilizzatore. Ma fuor di paradosso, a fronte del concorso apparente di norme incriminatrici, nei casi ipotizzati il concorrente *ex art. 110 c.p.* sia nel fatto dell'emittente che in quello dell'utilizzatore sarà punibile unicamente per il reato in concreto più grave, tendenzialmente quello di danno per l'Erario <sup>(14)</sup>.

La vicenda potrebbe anche complicarsi non poco, ad esempio nel caso in cui il commercialista istighi un cliente a emettere numerose f.o.i. nei confronti di tanti altri clienti, che sulla base delle stesse presentino dichiarazioni fraudolente: in un'ipotesi del genere dovrebbe rilevare il concorso *ex art. 110 c.p.* del professionista nei plurimi delitti di fraudolenta dichiarazione, e restare assorbito il concorso nel fatto dell'emittente.

12. Né si può sottacere, in conclusione alla presente analisi, come la tutela, a volte più efficace, degli interessi erariali in subiecta materia si trovi approntata da norme che esulano dal d. lgs. 74/2000.

Nelle c.d. "frodi carosello", e in fenomeni caratterizzati da analoghi meccanismi fraudolenti, è un dato di comune esperienza come la tutela penale sia affidata anche e forse soprattutto a norme collocate al di fuori del sistema penale tributario, e segnatamente alle fattispecie di bancarotta fraudolenta *ex artt. 216 e 223 l. fall.* (si pensi in particolare ai modelli di bancarotta fraudolenta per distrazione, distruzione, dissipazione ecc., e di causazione del dissesto mediante operazioni dolose). Qui naturalmente la clausola generale dettata dall'art. 110 c.p. non incontra deroghe, sicché le preoccupazioni nutrite da una parte della dottrina e della giurisprudenza paiono potersi proporzionalmente ridimensionare.

---

<sup>13</sup> A. MARTINI, *Reati*, cit., 525.

<sup>14</sup> Analogamente, con riguardo alla figura dell'intermediario, ad avviso delle Sezioni Unite della Cassazione questi "non potrà considerarsi concorrente in entrambi i reati ma, a seconda dei casi concreti, in una delle distinte ipotesi" (Cass. S.U. 25 ottobre 2000, n. 27, Di Mauro, cit.).

Infine, l'art. 9 d. lgs. 74/2000 opera solo come limite della fattispecie plurisoggettiva eventuale, restando nei confini del sistema penale tributario, senza precludere l'applicabilità dei modelli a concorso necessario, e segnatamente dell'associazione a delinquere <sup>(15)</sup>.

---

<sup>15</sup> “La deroga (*ex art. 9*) ha un ben preciso ambito di operatività e non può estendersi alla ulteriore progressione criminosa prevista dall'art. 416 c.p., che punisce una condotta che ha modalità peculiari e complesse, che esulano da un mero accordo che si esaurisce nella consumazione dei reati da realizzare” (Cass., Sez. III, 6 luglio 2005, CED 232473).

La Cassazione ha ritenuto invero configurabile il delitto di associazione a delinquere finalizzata a commettere reati in materia fiscale (nel caso in esame, ai fini dell'evasione dell'IVA per mezzo di f.o.i.) in quanto l'illiceità penale di tale specifica condotta rende altresì criminoso il programma dell'associazione” (Cass., Sez. VI, 27 novembre 2003, in *Cass. pen.*, 2005, 43).