

Corte di Cassazione, III Sezione penale, 25 ottobre 2018, n. 6360

PRES. RAMACCI - REL. ZUNICA – P.M. GAETA (CONF.)

Anche dopo la riforma operata dal d.lgs. 24.9.2015, n. 158 deve rimanere ferma l'affermazione che si era in precedenza consolidata, secondo cui il reato di frode fiscale ex art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile ogniqualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni non realmente effettuate, non rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale. (1)

(1) La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”: la Suprema Corte conferma la rilevanza della falsità materiale e approfondisce la frattura tra ‘legge’ e ‘diritto vivente’

SOMMARIO - 1. Lo spettro applicativo del concetto di “fatture per operazioni inesistenti” prima della riforma del 2015. A) Profili introduttivi: uno sguardo al problema dei “limiti” dell’attività esegetica giurisprudenziale. – 2. Continua. B) La giurisprudenza “creativa” in materia di “fatture per operazioni inesistenti” e falsità materiale: esame critico. - 3 La riforma dell’art. 3 operata dal d.lgs. 158/2018 e gli auspici della dottrina. – 4) L’“inevitabile” conferma dell’indirizzo rigoristico: l’“horror vacui” prevale sulle indicazioni offerte dal “nuovo” art. 3.

1. Lo spettro applicativo del concetto di “fatture per operazioni inesistenti” prima della riforma del 2015. A) Profili introduttivi: uno sguardo al problema dei “limiti” dell’attività esegetica giurisprudenziale

Il concetto di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, che rappresenta il fulcro dei delitti, tra loro speculari, contemplati dagli artt. 2 e 8 del d.lgs. 74/2000, ha visto progressivamente dilatare, nell’elaborazione giurisprudenziale, il proprio spazio operativo.

Il fenomeno, di per sé, non sorprende, ed appare del tutto legittimo, essendo chiaro che le “possibilità operative” delle fattispecie astratte non sempre sono di immediata evidenza, e spesso vengono colte solo attraverso il confronto con la fattispecie concreta,

sottoposta all'esame del giudice: "diritto e fatto vivono in una continua osmosi" ⁽¹⁾, nel senso che – come chiarito dalle acquisizioni della moderna ermeneutica di derivazione gadameriana – il reale significato della disposizione normativa emerge solo nel momento applicativo ⁽²⁾, ed è largamente influenzato dall'orizzonte culturale del giudicante, che condiziona quello che Gadamer definisce il "pregiudizio dell'interprete" ⁽³⁾, da cui muove il procedimento ermeneutico ⁽⁴⁾.

Ciò che invece lascia perplessi è che, come chi scrive ha già evidenziato in altre sedi ⁽⁵⁾, la dilatazione della sfera operativa del concetto in parola è spesso il frutto di procedimenti ermeneutici con i quali vengono travalicati i limiti che devono essere rispettati nell'attività interpretativa del giudice, anche secondo la dottrina più aperta a riconoscere il ruolo del c.d. "formante giurisprudenziale" nella creazione, a partire dalla "disposizione di legge", della "norma giuridica" ⁽⁶⁾, cioè del c.d. "diritto vivente".

Limiti la cui esistenza non si può negare, senza porsi in contraddizione con il principio di legalità, di cui all'art. 25, comma 2, Cost., che fa espresso riferimento alla necessità che le scelte d'incriminazione siano compiute dalla "legge", impedendo che nel nostro ordinamento il principio di legalità si possa risolvere nel principio eurounitario di

⁽¹⁾ Cfr. O. DI GIOVINE, *L'interpretazione nel diritto penale tra creatività e vincolo alla legge*, Milano, 2006, p. 253.

⁽²⁾ Per Gadamer, "nell'ermeneutica giuridica (...) è essenziale la tensione che si stabilisce tra il testo (...) e il senso che assume la sua applicazione nel concreto momento dell'interpretazione, per esempio nel giudizio del tribunale (...). Una legge non si dà come oggetto di un'interpretazione storica, ma deve concretarsi nella sua validità giuridica attraverso l'interpretazione (...). Ciò implica (...) che il testo (...) per essere compreso in modo adeguato, cioè conformemente al modo in cui esso stesso si presenta, deve venir compreso in ogni momento, ossia in ogni situazione concreta, in maniera nuova e diversa. Comprendere significa sempre, necessariamente, applicare" (cfr. H. G. GADAMER, *Verità e metodo*, traduzione di G. Vattimo, Milano, 2000, p. 639).

⁽³⁾ Concetto con cui si intende far riferimento ad "un giudizio che viene pronunciato prima di un esame completo e definitivo di tutti gli elementi obiettivamente rilevanti" (cfr. H. G. GADAMER, *op. cit.*, p. 561).

⁽⁴⁾ L'interprete, però, deve sforzarsi di non fermarsi a tale fase iniziale: "chi vuole comprendere non potrà fin dall'inizio abbandonarsi alla casualità delle proprie presupposizioni, ma dovrà mettersi, con la maggior coerenza e ostinazione possibile, in ascolto dell'opinione del testo, fino al punto che questa si faccia intendere in modo inequivocabile e ogni comprensione solo presunta venga eliminata. Chi vuole comprendere un testo deve essere pronto a lasciarsi dire qualcosa da esso. Perciò una conoscenza ermeneuticamente educata deve essere preliminarmente sensibile all'alterità del testo. Tale sensibilità non presuppone né un'obiettiva «neutralità» né un oblio di sé stessi, ma implica una precisa presa di coscienza delle proprie presupposizioni e dei propri pregiudizi" (cfr. H. G. GADAMER, *op. cit.*, pp. 557 e 559).

⁽⁵⁾ Cfr. P. ALDROVANDI, *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" nel "diritto vivente" ed il "nuovo volto" del diritto penale tributario*, in *L'indice pen.*, 2012, p. 217 ss.; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, II ed., Milano, 2017, p. 188 ss.

⁽⁶⁾ Il binomio disposizione-norma, introdotto nel settore del diritto pubblico da V. CRISAFULLI, voce *Disposizione (e norma)*, in *Enc. dir.*, XIII, 1964, p. 195 ss., è stato "importato" in ambito penale da M. DONINI, *Metodo democratico e metodo scientifico fra diritto penale e politica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, p. 27 ss.; l'Autore è poi tornato sul tema anche in diversi altri scritti: cfr., in particolare, M. DONINI, *Europeismo giudiziario e scienza penale. Dalla dogmatica classica alla giurisprudenza-fonte*, Milano, 2011, p. 87 ss.

prevedibilità della decisione giudiziaria, ricavabile dall'art. 7. Paragrafo 1, CEDU, nonché dall'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea: come recentemente rimarcato anche dalla Corte costituzionale, nell'ambito della nota "vicenda Taricco", gli ordinamenti di *civil law* "non affidano al giudice il potere di creare un regime legale penale, in luogo di quello realizzato dalla legge approvata dal Parlamento e in ogni caso ripudiano l'idea che i tribunali penali siano incaricati di raggiungere uno scopo, pur legalmente predefinito, senza che la legge specifichi con quali mezzi e in quali limiti ciò possa avvenire" (7). Ciò significa – rimarca ancora la Corte costituzionale – che, "se è vero che anche «la più certa delle leggi ha bisogno di «letture» ed interpretazioni sistematiche» (sentenza n. 364 del 1988), resta fermo che esse non possono surrogarsi integralmente alla *praevia lex scripta*, con cui si intende garantire alle persone «la sicurezza giuridica delle consentite, libere scelte d'azione» (sentenza n. 364 del 1988). Ciò è come dire che una scelta relativa alla punibilità deve essere autonomamente ricavabile dal testo legislativo al quale i consociati hanno accesso" (8).

Ne deriva che, fermo l'ormai pacifico ruolo concorrente del "formante giurisprudenziale" nella più precisa delineazione della norma giuridica, esistono limiti che lo stesso è tenuto a rispettare.

Come attenta dottrina ha rimarcato, occorre infatti "distinguere tra applicazione innovativa di casi (nuovi) che non modificano la disposizione, ma estendono la portata della norma, ed estensione della fattispecie che modifica la stessa disposizione" (9): mentre la prima appare del tutto legittima, la seconda si espone a censura, giacché con la stessa la giurisprudenza, sostituendo le proprie scelte a quelle del legislatore, perviene a creare in via del tutto autonoma norme giuridiche, facendo ricorso a procedimenti analogici, solitamente occulti (10); si tratta di un modo di procedere con cui la giurisprudenza cerca di colmare supposte lacune di tutela; si tratta però di un modo di procedere che si pone in contrasto con la stessa essenza del diritto penale: "il giudice che colma lacune sta dalla parte non del diritto, ma di un soggetto privato: la presunta vittima, di cui allarga le pretese riconosciute; o dalla parte delle esigenze di riforma che il Parlamento ha ommesso di attuare. Il diritto penale, invece, gli vieta di colmare lacune ed esattamente per questo esistono migliaia di singole fattispecie, anziché una clausola generale del tipo: «chiunque cagiona ad altri un danno ingiusto... è punito»" (11). Il dato centrale – che per il giudice posto di fronte alla fattispecie concreta che reclama "giustizia" appare oggi difficile da accettare – è che "c" è un contrasto tra principio di uguaglianza e diritto penale. Poiché il diritto penale è frammentario, è anche diseguale. Non punisce ogni danno e ogni offesa, ogni lesione di

(7) Cfr. Corte cost., 23.11.2016, n. 24.

(8) Cfr. Corte cost., 10.4.2018, n. 115, con cui si è chiusa la "vicenda Taricco" (in ordine alla quale, cfr., recentemente, F. MAZZACUVA, *L'epilogo della "saga Taricco": spunti per un breve riflessione sulla legalità penale*, ne *L'Indice pen.*, 2018, p. 651 ss., a cui si rinvia per ulteriori riferimenti bibliografici).

(9) Cfr. M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale*, in *Diritto penale contemporaneo – Rivista*, fasc. 3/2016, p. 19.

(10) Come rileva M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale*, cit., p. 22, poiché l'analogia è "vietata in diritto penale, nessuno la pratica esplicitamente, preferendo forme di cripto-analogia, o analogia occulta, dove spetta a terzi «scoprire» l'analogia sotto mentite spoglie".

(11) Cfr. M. DONINI, *Fattispecie o case law? La "prevedibilità del diritto" e i limiti alla dissoluzione della legge penale nella giurisprudenza*, in *Questione Giustizia*, fasc. 4/2018, p. 87.

diritti. A ogni incriminazione, che ritagli alcune condotte tipiche, ne corrispondono tante altre, parimenti «lesive», che il legislatore ha estromesso dal circuito criminale. Le pretese vittime di queste condotte «analoghe» non possono e non devono esigere una tutela penale giudiziale sostitutiva di quella prevista dalla legge” (12).

2. Continua. B) *La giurisprudenza “creativa” in materia di “fatture per operazioni inesistenti” e falsità materiale: esame critico*

I limiti del presente lavoro, circoscritto alle specifiche problematiche poste dalla lettura giurisprudenziale del concetto di fatture per operazioni inesistenti, non consentono di indulgere ulteriormente sul tema, ampiamente dissodato dalla più recente dottrina, della crisi (dovuta, com'è noto, ad una molteplicità di fattori, interni ed esterni al nostro ordinamento (13)) in cui versa il principio di legalità (14).

Il sintetico quadro sopra tratteggiato sembra infatti sufficiente per inquadrare lo specifico tema oggetto del presente contributo, e cioè la “vicenda ermeneutica” concernente la nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, che ha visto la giurisprudenza – come sopra rimarcato, restia ad accettare il carattere frammentario del diritto penale - impegnata nello sforzo di offrire una tutela priva di lacune dell'interesse erariale alla percezione dei tributi, la cui offesa è talora pervenuta a fagocitare il disvalore di condotta, con conseguente trasfigurazione della fattispecie di cui all'art. 2, la cui sfera operativa è stata estesa anche a condotte rispetto alle quali è addirittura discutibile che ricorra l'*eadem ratio* sulla quale si potrebbe fondare una (peraltro illegittima, come si è già evidenziato) interpretazione analogica.

Se, infatti, l'estensione della sfera applicativa del concetto di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” alle ipotesi di c.d. “inesistenza giuridica” dell'operazione, si può ricondurre ad una legittima operazione di concretizzazione della disposizione legislativa, il cui contenuto letterale ben si presta ad abbracciare anche tali

(12) Cfr. M. DONINI, *Fattispecie o case law?*, cit., p. 95.

(13) Tra i quali principalmente: passaggio ad un ordinamento c.d. multilivello, in cui il giudice è chiamato sempre più a interpretazioni conformi (alla Costituzione, al diritto Ue, alle convenzioni, prima fra tutte CEDU), che ne accentuano il ruolo “creativo; scarsa autorevolezza del Parlamento e pessima qualità della disciplina normativa, spesso carente dal punto di vista della determinatezza e quindi tale da demandare le scelte “politiche” d'incriminazione alla magistratura; scoperta, ad opera delle moderne teorie ermeneutiche, del ruolo ontologicamente creativo dell'attività d'interpretazione; avvento di quella che è stata definita da Bauman “società liquida”, priva di punti di riferimento stabili, ed in continuo divenire, in cui paure e bisogni di tutela nascono (o sembrano nascere) sempre più rapidamente e freneticamente, sollecitando, nell'impossibilità/incapacità/mancanza di volontà di adeguate risposte del legislatore, un ruolo di supplenza del giudice (e, prima ancora, della magistratura inquirente).

(14) Questione la cui centralità è ben scolpita da M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale*, cit., p. 15, laddove rimarca che “questo è il problema del tempo presente: l'unificazione dei poteri in quello giudiziario”.

ipotesi ⁽¹⁵⁾, ben diversa è la conclusione cui si deve pervenire per la problematica relativa alla tipologia di falso – meramente ideologico, o anche materiale – che deve caratterizzare la documentazione fiscale ⁽¹⁶⁾.

In relazione a tale questione, dopo un’iniziale lettura restrittiva, che limitava la rilevanza nella prospettiva del delitto di cui all’art. 2, alle fatture contrassegnate da una mera falsità ideologica ⁽¹⁷⁾, si è successivamente venuto a consolidare un opposto orientamento, che assegna rilevanza anche alle fatture contraffatte o alterate dallo stesso utilizzatore: orientamento, però, che, come ci si accinge a chiarire, si è fondato su una lettura distorta di ciascuno dei canoni ermeneutici a cui la giurisprudenza ha fatto ricorso. In altri termini, ciascuno dei canoni ermeneutici impiegati è stato utilizzato in senso sostanzialmente opposto alla *ratio* che lo caratterizza, e piegato all’esigenza di assicurare in ogni caso una tutela penale all’interesse alla percezione dei tributi, al di là di quella che

⁽¹⁵⁾ Nei primi commenti alla disciplina introdotta dal d.lgs. 74/2000, parte della dottrina, muovendo dal fatto che la definizione di cui all’art. 1, lett. a), d.lgs. 74/2000 fa riferimento a operazioni “non realmente effettuate”, era pervenuta ad escludere la rilevanza della c.d. “inesistenza giuridica”, cioè delle ipotesi in cui le parti si limitino a qualificare difformemente da come avrebbero dovuto (operando, quindi, una simulazione relativa) un’operazione realmente effettuata (cfr. L.D. CERQUA - C.M. PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Dir. pen. e proc.*, 2000, p. 575). La giurisprudenza è però giunta ad una opposta conclusione, ravvisando, ad esempio, un’operazione inesistente in un’ipotesi in cui le parti, con riferimento a somme di denaro effettivamente erogate da una società a favore di un’altra, avevano qualificato come “acconti per forniture” quelli che in realtà erano “mascherati finanziamenti” (così Cass. pen., sez. III, 6.3.2008, n. 13975, che per prima ha affrontato il tema della rilevanza penale dell’inesistenza giuridica; nello stesso senso, cfr., successivamente, Cass. pen., sez. III, 8.11.2012, n. 11838; Cass. pen., sez. III, 20.6.2012, n. 28619; Cass. pen., sez. III, 13.10.2016, n. 52321).

La conclusione, ad avviso di chi scrive, appare del tutto condivisibile e perfettamente compatibile con le lettere della previsione legislativa, giacché anche l’inesistenza giuridica sembra, per lo più, risolversi in un’inesistenza materiale: infatti, laddove un’operazione sia intercorsa tra le parti cui si riferisce il documento fiscale, ma si tratti di operazione avente qualificazione giuridica diversa da quella attestata dal documento in parola, occorre riconoscere che *quell’operazione economica*, la cui rappresentazione viene fornita nel documento fiscale, non esiste nella realtà: si è quindi in presenza di una divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, rilevante nella prospettiva di cui all’art. 1, lett. a), d.lgs. 74/2000.

⁽¹⁶⁾ Del tutto discutibile, inoltre, appare l’estensione della sfera operativa del concetto alle ipotesi di c.d. “sovrapproduzione qualitativa”, in cui “la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti” (cfr. Cass. pen., sez. III, 21.5.2013, n. 28352; conf. Cass. pen., sez. III, 15.7.2011, n. 30250; Cass. pen., sez. III, 25.10.2007, n. 1996): con tale concetto, infatti, si assegna rilevanza come “operazioni inesistenti” ad ipotesi in cui si contesta (non l’esistenza dell’operazione rappresentata nel documento, bensì) solamente la congruità dell’operazione commerciale; situazione, quest’ultima, con riferimento alla quale la stessa giurisprudenza di legittimità ammette che si sia al di fuori della sfera applicativa del reato contemplato dall’art. 2 (dato che viene ribadito anche da Cass. pen., sez. III, 25.10.2007, n. 1996, che però, contraddittoriamente, sembra riconoscere rilevanza alla “sovrapproduzione qualitativa”).

⁽¹⁷⁾ In tal senso si erano espresse Cass. pen., sez. III, 25.6.2001, n. 30896; Cass. pen., sez. I, 20.2.2004, n. 32493; Cass. pen., sez. III, 14.11.2007, n. 12720; in senso opposto si era pronunciata solamente Cass. pen., sez. III, 7.2.2007, n. 12284, che era inizialmente apparsa come una sorta di “incidente di percorso” rispetto ad un opposto orientamento (prontamente ribadito da Cass. pen., sez. III, 14.11.2007, cit.), che all’epoca sembrava in via di consolidamento.

era l'intenzione del legislatore (c.d. "*intentio auctoris*") e delle forma in cui tale intenzione si era obiettivata nella legge (c.d. "*intentio operis*"): intenzione che è quindi risultata prevaricata dagli scopi di tutela perseguiti dall'interprete ("*intentio lectoris*")⁽¹⁸⁾.

La finalità che ha verosimilmente animato la giurisprudenza sembra intuirsi già alla luce delle caratteristiche della fattispecie concreta che ha "innescato" il nuovo orientamento: va infatti tenuto presente che tale orientamento si è formato e consolidato in relazione ad un'unica fattispecie concreta, che è stata presa in esame da diverse pronunzie intervenute a seguito di vari ricorsi avverso misure cautelari; si trattava di contribuenti ai quali veniva contestato l'impiego di falsa documentazione sanitaria, apparentemente emessa da cliniche private, e in realtà predisposta da un'organizzazione criminale; attraverso tale documentazione numerosi contribuenti avevano potuto esporre in dichiarazione spese sanitarie in realtà mai sostenute, ottenendo una detrazione, ai fini IRPEF, del 19%, per una somma complessivamente di elevato importo, che però, con riferimento alle singole dichiarazioni, rimaneva al di sotto delle soglie di punibilità all'epoca contemplate dall'art. 3 d.lgs. 74/2000 (euro 77.468,53).

Ove si fosse mantenuto fermo l'orientamento restrittivo, che escludeva dalla sfera operativa dell'art. 2 l'impiego di fatture materialmente contraffatte, assegnando allo stesso rilevanza solo come "altri artifici", nella prospettiva del delitto di cui all'art. 3, del quale non erano state integrate le soglie, ne sarebbe scaturita l'impossibilità di ravvisare qualsiasi reato tributario, e ciò anche se il meccanismo, complessivamente riguardato, aveva prodotto un rilevante danno agli interessi erariali.

Si potrebbe dire che, nel caso di specie, si era in presenza di un'"elusione" dell'apparato penal-tributario: era stata integrata un'operazione evasiva per importi relevantissimi, che, però, rimaneva "sotto-soglia" nella prospettiva dell'art. 3.

Come si è sopra rilevato, si tratta, in realtà, di esito del tutto fisiologico nell'ottica del sistema penale, che si caratterizza - come ricaduta del principio di stretta legalità - per una tutela frammentaria, puntiforme: caratteristica, che, però, oggi è vissuta come una sorta di "intralcio alla giustizia"⁽¹⁹⁾ dalla giurisprudenza, che, in base a quello che è stato definito un "indirizzo ermeneutico (...) '*post-gadameriano*'", sembra essere pervenuta ad una "pragmatica ermeneutica che - certo - manipola, passando attraverso le forme della *disposizione*, la sostanza della *norma*; ma che (...) almeno in materia penale si risolve tendenzialmente, anzi (...) *costantemente* in un'interpretazione *estensiva*, se non - in alcuni casi - (analogicamente) *additiva* dei contenuti del Tipo, le cui maglie selettive vengono sfiancate, con complessivo effetto di 'de-frammentarizzazione' del penalmente rilevante"⁽²⁰⁾.

La Suprema Corte ha quindi ritenuto di dover valorizzare l'impiego di fatture contraffatte ex art. 2, qualificando le stesse come "fatture per operazioni inesistenti".

La forzatura dei criteri ermeneuti utilizzati è però del tutto evidente.

⁽¹⁸⁾ Procedimento che non trova avallo neppure nella prospettiva ermeneutica di Gadamer, che, pure assegnando all'interprete un evidente ruolo creativo, richiede allo stesso ogni sforzo per cercare di comprendere l'"opinione del testo": v. *retro*, nt. 4.

⁽¹⁹⁾ Cfr. M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale*, cit., p. 22.

⁽²⁰⁾ Cfr. C. E. PALIERO, *Extrema ratio: una favola raccontata a veglia?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, p. 1475.

Innanzitutto, appare viziata da evidente errore di prospettiva l'affermazione di principio secondo cui la tipologia di falsità (ideologica o materiale) non potrebbe determinare una diversità di trattamento penale, già per la ragione che la “legge delega 25 giugno 1999, n. 205” avrebbe “individuato il medesimo disvalore nelle fattispecie concernenti l'utilizzazione di documentazione falsa, senza distinguere tra falso nel contenuto e falso nella redazione materiale, disponendo indistintamente per esse l'esclusione di soglie di punibilità”, in quanto, “sul piano patrimoniale dell'interesse alla percezione del tributo effettivamente dovuto (...), non può razionalmente considerarsi sussistente una maggiore pericolosità in sé del falso contenutistico rispetto al falso materiale”⁽²¹⁾.

Tale ultima affermazione, in realtà, si pone in radicale contrasto con la logica sottesa all'intero impianto dei reati in materia di dichiarazione.

Il reato di cui all'art. 2 è l'unico tra quelli in materia di dichiarazione che non presenta soglie di punibilità: come si chiarisce anche nella Relazione di accompagnamento al d.lgs. 74/2000, ciò trova spiegazione nella circostanza che si è in presenza di fatti che si caratterizzano, rispetto alle altre tipologie di artifici, per un “maggiore indice di «decettività» nei confronti dell'amministrazione finanziaria”; si assiste, in sostanza, ad una parziale rinuncia al disvalore di evento, a fronte di un pregnante disvalore di condotta⁽²²⁾.

E' chiaro quindi che, in tale prospettiva (che – si ripete – è posta a fondamento delle scelte del legislatore), “falso meramente ideologico” e “falso materiale” divergono profondamente: infatti, solo nel primo caso le risultanze della documentazione fiscale del contribuente che abbia utilizzato la fattura a sostegno della propria falsa dichiarazione troveranno riscontro e conferma nella documentazione contabile dell'emittente; si è quindi in presenza di un comportamento dotato di una particolare capacità decettiva, che ne giustifica l'estrapolazione dal novero delle residue ipotizzabili condotte fraudolente (rilevanti *ex art. 3*), e la valorizzazione nella peculiare prospettiva di cui all'art. 2; al contrario, la mera contraffazione è destinata ad essere individuata con estrema facilità, atteso che la prima verifica che viene effettuata nei confronti del contribuente sottoposto ad accertamento fiscale in relazione ai costi inseriti nelle proprie dichiarazioni è rappresentato dal c.d. “controllo incrociato” con la contabilità dei soggetti che risultano avere emesso le fatture relative a tali costi⁽²³⁾.

L'impiego di documentazione contraffatta ha quindi una capacità decettiva che non si discosta – ed anzi appare decisamente inferiore – a quella degli artifici, per così dire, “atipici” a cui fa riferimento l'art. 3: già in forza di tale considerazione è evidente che l'accomunare falso ideologico e falso materiale, riconducendo entrambi alla sfera applicativa dell'art. 2, costituisce una indebita prevaricazione, ad opera della *intentio lectoris* (la giurisprudenza) dell'*intentio auctoris* (il legislatore).

⁽²¹⁾ Così Cass. pen., sez. III, 23.2.2012, n. 10987; in senso analogo, cfr. altresì Cass. pen., sez. III, 10.11.2011, n. 46785.

⁽²²⁾ In ordine al rapporto tra “disvalore di evento” e “disvalore di condotta” nei reati tributari contemplati dal d.lgs. 74/2000, ci si permette di rinviare a P. ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2015pp. 143 ss.

⁽²³⁾ In tal senso, tra i primi commenti ai reati introdotti con il d.lgs. 74/2000, cfr. V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 51.

Non meno evidente, però, è la prevaricazione dell'*intentio operis*, e cioè della volontà del legislatore quale si è concretizzata nella lettera della legge.

La definizione fornita dalla lett. a) dell'art. 1 d.lgs. 74/2000 fa riferimento a documenti "*emessi*" a fronte di operazioni non realmente effettuate, ed il termine "emessi" non si presta – se non a prezzo di una illegittima forzatura ermeneutica – ad abbracciare le ipotesi di contraffazione o alterazione di documenti ⁽²⁴⁾.

Tale conclusione si impone sia alla luce del significato comune, nella lingua italiana, del verbo "emettere", che rinvia alla fuoriuscita di una certa entità dalla sfera di controllo dell'autore della stessa, sia nella prospettiva della terminologia specifica del settore tributario, ove l'art. 21, comma 1, d.p.r. 26.10.1972, n. 633 chiarisce che "la fattura si ha per *emessa* all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica": è chiaro quindi che in nessun modo si può ravvisare un'emissione di fattura laddove il documento risulti contraffatto dal contribuente che lo abbia poi utilizzato per giustificare costi fittizi ⁽²⁵⁾.

La conclusione trova del resto una conferma sistematica nel disposto dell'art. 8, che punisce la condotta, speculare a quella contemplata dall'art. 2, di colui che emette fatture per operazioni inesistenti. Anche in relazione a tale dato, peraltro, è evidente la forzatura che caratterizza il procedimento ermeneutico della giurisprudenza di legittimità, secondo la quale l'art. 8 non sarebbe in grado di fornire alcuna indicazione circa la sfera applicativa del delitto contemplato dall'art. 2, atteso che tra le due fattispecie non sussisterebbe una reale connessione, giacché, mentre il delitto contemplato dall'art. 2 è posto a tutela dell'interesse alla percezione dei tributi, "nel reato di cui all'art. 8 oggetto della tutela appare piuttosto la funzione di accertamento tributario" ⁽²⁶⁾.

La realtà è ben diversa: la fattispecie di cui all'art. 8 è infatti concepita dallo stesso legislatore delegante come un "reato ostacolo" rispetto all'integrazione dell'ipotesi di cui all'art. 2; sul punto, non lasciano spazio per alcun dubbio le indicazioni del legislatore delegante che, all'art. 9, comma 2, lett. a) n. 2, l. 205/1999, prevede l'incriminazione dell'"emissione di documenti falsi diretti a consentire a terzi la realizzazione dei fatti indicati nel numero 1)", e cioè dei delitti di dichiarazione fraudolenta. E' quindi chiaro

⁽²⁴⁾ Dato fin da principio evidenziato da C.M. PRICOLO, *Commento all'art. 2*, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2011, p. 97; R. PISANO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, in A. DI AMATO, R. PISANO, *I reati tributari*, Padova, 2002, p. 404.

⁽²⁵⁾ Anche, e soprattutto, oggi, in un'epoca in cui, com'è stato perspicuamente rimarcato, "lo scrigno dei metodi interpretativi assomiglia sempre più ad un *magic box*, dove si trova un po' di tutto, e i diversi criteri si iscrivono ormai in un *pantheon* nel quale nessun dio domina sugli altri", occorre accogliere "– in primo luogo – il richiamo a riscoprire il ruolo dell'interpretazione letterale (art. 12 preleggi), ricordando la lezione di Umberto Eco e il suo incentivo ad «iniziare ogni discorso sulla libertà di interpretazione da una difesa del senso letterale»": "nessuna deriva scettica (...) può giungere a sopraffare il ragionevole «significato letterale» della legge, che del resto rappresenta l'unico diaframma in grado di «smascherare» ricostruzioni analogiche" (cfr. V. MANES, *Dalla "fattispecie" al precedente: appunti di "deontologia ermeneutica"*, in www.penalecontemporaneo.it, 17.1.2018, pp. 5/7).

⁽²⁶⁾ Cfr. Cass. pen., sez. III, 23.2.2012, n. 10987; negli stessi termini cfr. anche Cass. pen., sez. III, 18.10.2011, n. 2156; Cass. pen., sez. III, 24.11.2011, n. 48486; Cass. pen., sez. III, 27.4.2012, n. 27392.

che le fatture “emesse” rilevanti nella prospettiva dell’art. 2 sono le medesime cui si riferisce l’art. 8, e non possono quindi coincidere con documenti contraffatti dall’utilizzatore degli stessi.

Infine, la lettura restrittiva del concetto di fatture per operazioni inesistenti trova conferma nel raffronto con la precedente disciplina: anche in tal caso, però, la Suprema Corte offre una lettura dei dati che si pone in stridente contrasto con elementari esigenze di coerenza logica.

Secondo la Corte di cassazione, la rilevanza penale, nella prospettiva del reato contemplato dall’art. 2, anche del falso materiale troverebbe conferma nella circostanza che “già nel contesto della precedente L. 516 del 1982, l’art. 4 sanzionava, alla lettera a), il falso materiale e, alla lettera d), il falso contenutistico, assoggettando entrambe le condotte all’identico regime sanzionatorio”⁽²⁷⁾.

Il dato in parola, in realtà, non può che essere valorizzato in senso opposto: il fatto che nel vigore della l. 516/1982 fossero separatamente assoggettati a sanzione, da una parte, il rilascio e l’utilizzo di “documenti contraffatti o alterati” e, dall’altra parte, l’emissione e l’utilizzo di documentazione fiscale ideologicamente falsa (individuata con formulazione identica a quella oggi utilizzata dall’art. 1 del d.lgs. 74/2000), rende evidente che la reiterazione solamente della seconda previsione non è casuale, valendo, al contrario, ad esprimere una precisa scelta in ordine alla delimitazione della sfera operativa del reato contemplato dall’art. 2; in altri termini, l’esame storico conferma l’operatività, nel caso di specie, del brocardo *ubi lex voluit dixit*⁽²⁸⁾.

Sembra quindi evidente come l’orientamento che, prima della riforma operata dal d.lgs. 158/2015, si era venuto consolidando, riconoscendo rilevanza, nella prospettiva del delitto di cui all’art. 2 d.lgs. 74/2000, anche all’impiego di documentazione materialmente falsa, costituisca paradigmatica espressione della c.d. “giurisprudenza fonte”, che si muove spinta dall’esigenza di “dilatare nel modo più ampio possibile l’*enforcement* sanzionatorio per la tutela dei beni più diversi della vita”⁽²⁹⁾, e che si pone in evidente tensione con il principio di stretta legalità, sia per chi sottolinea - con rilievo che chi scrive condivide - che l’interpretazione deve trovare un limite nella lettera della legge, nel senso che non è possibile “trascendere l’ambito dei significati possibili del testo normativo”⁽³⁰⁾, sia per chi, non ravvisando alcun reale ostacolo nel dato letterale, conclude che la soggezione dell’interprete alla legge impone, comunque, di “usare gli strumenti ermeneutici in maniera corretta”, e obbliga lo stesso “a rendere controllabile simile correttezza”, di talché “la soluzione da accogliere è, né più né meno, quella che risulta da un uso corretto e perciò coerente dei mezzi ermeneutici”⁽³¹⁾: strumenti che, nel caso che

⁽²⁷⁾ Cfr. Cass. pen., sez. III, 23.2.2012, n. 10987; negli stessi termini cfr. anche Cass. pen., sez. III, 18.10.2011, n. 2156; Cass. pen., sez. III, 24.11.2011, n. 48486; Cass. pen., sez. III, 27.4.2012, n. 27392.

⁽²⁸⁾ Anche V. NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., p. 50, sottolinea come appaia significativo che il legislatore del 2000 non abbia richiamato i concetti di “contraffazione” e “alterazione” a cui faceva in precedenza riferimento la lett. a) dell’art. 4 l. 516/82.

⁽²⁹⁾ Cfr. M. RONCO, *La legalità stratificata*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, pp. 1399 s.

⁽³⁰⁾ Cfr. O. DI GIOVINE, *L’interpretazione nel diritto penale*, cit., p. 286.

⁽³¹⁾ Cfr. A. FIORELLA, *Le strutture del diritto penale*, Torino, 2018, p. 98.

ci occupa, sono stati chiaramente utilizzati in modo incongruo rispetto alla logica che li caratterizza, come si confida di aver chiarito.

3. La riforma dell'art. 3 operata dal d.lgs. 158/2015 e gli auspici della dottrina

Alla luce del quadro sopra tratteggiato, non può stupire che la riforma operata dal d.lgs. 158/2015 sia stata vista da parte della dottrina come l'occasione per un *revirement* giurisprudenziale in tema di rilevanza del falso materiale relativo a fatture o a documenti alle stesse equiparati.

Se è vero che il legislatore del 2015 non ha inciso sulla fattispecie di cui all'art. 2, se non eliminando l'aggettivo "annuali" riferito alle dichiarazioni costituenti oggetto materiale della condotta ⁽³²⁾, sicché manca una diretta "presa di posizione" circa la tipologia di falso rilevante nella prospettiva di tale delitto, va riconosciuto che alcune indicazioni sono rinvenibili in chiave sistematica.

Il riferimento è alla nuova formulazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, contemplato dall'art. 3, che il d.lgs. 158/2015 ha integralmente riscritto, ampliandone la sfera applicativa, sia dal punto di vista dei soggetti attivi ⁽³³⁾, sia in relazione al fatto tipico, che, per un verso, risulta semplificato attraverso l'eliminazione di una parte della condotta precedentemente richiesta (la "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie") e, per l'altro verso, vede l'inserimento (oltre che del riferimento a "crediti e ritenute fittizi") di specifici comportamenti fraudolenti, che verosimilmente avrebbero potuto assumere rilevanza già in base alla formula di chiusura "altri mezzi fraudolenti", e la cui previsione sembra quindi essenzialmente finalizzata ad evitare qualsiasi dubbio circa la loro rilevanza nella prospettiva del delitto in esame: ciò, peraltro, in sintonia con la legge delega (art. 8 l. 11.3.2014, n. 23), che faceva riferimento alla necessità di dare "rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa".

Per quanto più direttamente rileva nella presente sede, l'espreso riferimento all'impiego di "documenti falsi" era stato interpretato da una parte della dottrina come un'indicazione a favore della rilevanza *ex art. 3* del falso materiale concernente le fatture ed i documenti alle stesse equiparati; in tale prospettiva, si era correttamente evidenziato

⁽³²⁾ Ciò comporta che, nella prospettiva del delitto di cui all'art. 2, vengono ora ad assumere rilevanza anche le "dichiarazioni infraannuali che non abbiano natura «meramente comunicativa» ma «propriamente dichiarativa» e che comportino, quindi, direttamente la determinazione di un'imposta da versare" (così Cass. pen., sez. III, 22.3.2016, n. 18692).

⁽³³⁾ Prima della riforma del d.lgs. 158/2015, si trattava di reato a soggettività "ristretta" rispetto alle altre ipotesi di reati propri contemplate dal d.lgs. 74/2000, nel senso che il delitto in esame poteva essere integrato solo dai "soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili": attualmente, essendo venuto meno il requisito della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili", si tratta di reato proprio che, così come gli altri delitti in materia di dichiarazione, può essere commesso da chiunque rivesta la qualifica di contribuente, nella prospettiva delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

che solo una tale lettura avrebbe consentito di offrire giustificazione “all’espresso richiamo all’utilizzo di documenti falsi quale condotta tipica di frodolenza, richiamo che altrimenti finirebbe per ritagliare uno spazio davvero esiguo alla fattispecie di cui all’art. 3, nella prospettiva dell’indicazione di elementi passivi fittizi, talmente ridotto da non consentire di ben comprendere l’assegnazione a tale modalità fraudolenta di un rilievo autonomo nell’ambito delle condotte rilevanti”⁽³⁴⁾. In altri termini, sembrava del tutto incongruo che la sfera di rilevanza del concetto di “documenti falsi”, nella prospettiva del delitto di cui all’art. 3, dovesse essere limitata alla falsità (materiale o ideologica) concernente documenti aventi una qualche rilevanza sul piano fiscale (giacché in caso contrario la condotta non sarebbe idonea ad esplicare efficacia decettiva nei confronti dell’amministrazione finanziaria), ma non rientranti tra quelli a cui fa riferimento l’art. 2: una tale lettura, infatti, sembrava comprimere la sfera applicativa del concetto tanto da non giustificare il fatto che il legislatore avesse sentito la necessità enuclearlo, sottraendolo all’area semantica, astrattamente del tutto idonea ad “ospitarlo”, del concetto di chiusura rappresentato dai “mezzi fraudolenti”.

E del resto, le argomentazioni che già in precedenza militavano a favore della tesi che espungeva dall’area applicativa dell’art. 2 le falsità materiali, e delle quali si è dato conto nel precedente paragrafo, erano talmente forti da far ritenere che qualunque, anche flebile, ulteriore indicazione del legislatore nella medesima direzione avrebbe dovuto essere valorizzata dalla giurisprudenza, per correggere un indirizzo ermeneutico che è sempre apparso come una forzata dilatazione, rispondente all’esigenza di non lasciare “vuoti di tutela” rispetto all’interesse erariale alla percezione dei tributi, ma tale da integrare un evidente strappo rispetto alla volontà del legislatore, così come si era obiettivata nel testo legislativo, e palesata nelle indicazioni ricavabili in via sistematica e fornite dalla legge delega.

Si aggiunga che la nuova formulazione dell’art. 3 contiene un espresso riferimento al concetto di ‘fatture’ nel comma 3; è vero che si tratta solo di previsione volta ad escludere che possano assumere rilevanza la mera violazione dell’obbligo di fatturazione e la sola sottofatturazione; va però riconosciuto che tale precisazione sembra suggerire, a

⁽³⁴⁾ Così S. PUTINATI, *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, p. 59, che ribadisce la propria posizione in S. PUTINATI, *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, *Diritto penale dell’economia*, I, Torino, 2017, p. 736. Per il medesimo auspicio, cfr. A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, II ed., Milano, 2017, p. 318. Nel senso che la riforma del 2015 non possa condurre a modificare il quadro che si era venuto in precedenza a delineare, giacché il d.lgs. 158 del 2015 non ha “modificato l’art. 2 e la definizione di fatture per operazioni inesistenti contenuta nell’art. 1 lett. a)”, cfr. G. L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, p. 176. Altri Autori, anche dopo la riforma del 2015, si limitano a dare atto della lettura giurisprudenziale del concetto di fatture per operazioni inesistenti, senza porre il problema del possibile impatto di tale riforma sul concetto parola: cfr. E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, III ed., Bologna, 2016, p. 174 (che però censurano la posizione assunta dalla Corte di Cassazione: *ivi*, p. 137 ss.); F. CINGARI, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in R. BRICCHETTI, P. VENEZIANI, *I reati tributari*, Torino, 2017, p. 214; A. PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, IX aggiornamento, Torino, 2016, p. 576, che pure condivide l’orientamento che esclude la possibilità di valorizzare il falso materiale nella prospettiva del delitto contemplato dall’art. 2.

contrario, che sussistano ipotesi in cui le fatture “false” possano assumere rilevanza nella prospettiva del delitto in parola; e del resto, il comma 2 dell’art. 3, nel chiarire il significato del concetto di “avvalersi di documenti falsi”, utilizza la stessa definizione fornita, in relazione al medesimo concetto, dall’art. 2, rafforzando l’impressione che vi sia una quanto meno parziale coincidenza circa l’oggetto materiale cui si intende fare riferimento.

Lo stesso Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, nel commentare la riforma operata dal d.lgs. 158/2015, si era chiesto quale sarebbe stato “l’impatto” sull’interpretazione del nuovo articolo 3 “della lunga elaborazione giurisprudenziale in materia di fatture false”⁽³⁵⁾: l’Ufficio del Massimario si chiedeva infatti se, “alla luce del nuovo assetto normativo”, avrebbe o meno trovato conferma la lettura che si era venuta affermando circa la riconducibilità alla sfera applicativa dell’art. 2 di qualsiasi tipo di falsità, con conseguente limitazione della sfera operativa dell’art. 3 alle falsità concernenti documenti diversi da quelli di cui all’art. 2.

4. L’“inevitabile” conferma dell’indirizzo rigoristico: l’“horror vacui” prevale sulle indicazioni offerte dal “nuovo” art. 3

L’interrogativo che si era posto l’Ufficio del Massimario ha trovato risposta da parte di Cass. pen., sez. III, 25.10.2018, n. 6360.

Si tratta di “risposta” che chi scrive non condivide, ma che, nondimeno, appariva del tutto prevedibile, ed anzi scontata, atteso il “clima spirituale” sopra tratteggiato in apertura del presente lavoro, che caratterizza l’operato della giurisprudenza.

Come si è autorevolmente rimarcato, la giurisprudenza tende, volta per volta, ad elaborare principi muovendo da precedenti massime, in un’opera di “stratificazione esegetica” che viene progressivamente allontanandosi dal contenuto della ‘disposizione’⁽³⁶⁾.

Ciò è quanto si verifica anche nel caso di specie.

La Suprema Corte muove la propria analisi ricordando il principio che si era venuto consolidando, prima della riforma del 2015, ed in base al quale “il reato di frode fiscale ex art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile ogniqualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni non realmente effettuate, non rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale”.

Che tale sia il punto di partenza dell’analisi esegetica della Suprema Corte non può stupire, ed appare anzi del tutto fisiologico: il quesito sottoposto alla Corte si sostanziava

⁽³⁵⁾ V. Rel. III/05/2015 del 28.10.2015.

⁽³⁶⁾ Come rileva M. DONINI, *Tecnicismo giuridico e scienza penale cent’anni dopo. La prolusione di Arturo Rocco (1910) nell’età dell’europeismo giudiziario*, in *Criminalia*, 2010, p. 163, “la giurisprudenza arriva a ridisegnare le coordinate di interi istituti, con argomentazioni dedotte da principi sovraordinati, o da accumuli e revisioni di massime-precedente, cioè di «norme» (di origine giudiziaria) del tutto generalizzate e non più «aderenti a singoli casi»», il cui ingresso nel circolo ermeneutico è capace di trasformare geneticamente le disposizioni legislative”.

infatti proprio nella richiesta di verifica relativa all'incidenza della nuova formulazione dell'art. 3 d.lgs. 74/2000 sull'assetto che si era venuto delineando nel diritto vivente circa la sfera di rilevanza del falso materiale concernente fatture e documenti alle stesse equiparati.

Ciò che lascia perplessi è la linea di sviluppo del percorso esegetico, con il quale si perviene a convalidare il precedente indirizzo, anche nel contesto del nuovo assetto normativo.

La Corte, dopo aver rimarcato il dato (peraltro non significativo nella prospettiva della questione alla stessa sottoposta) relativo al mutamento di struttura del delitto di cui all'art. 3, che, per effetto della riforma del 2015, ha perduto il momento costituito dalla "falsa rappresentazione nelle scritture contabili", concentra la propria attenzione sul disposto del terzo comma dell'art. 3, nel quale si stabilisce che non costituiscono mezzi fraudolenti né le mere violazioni di obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti aventi analogo valore probatorio, né le ipotesi di sottofatturazione o comunque di indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali; il riferimento a tale previsione è operato per rimarcare come lo stesso "non possa incidere sul rapporto tra i reati di cui agli artt. 2 e 3", come confermerebbero la circostanza che la fattispecie di cui all'art. 3, in forza della clausola di sussidiarietà con cui esordisce tale norma, continua ad avere un ruolo "residuale" rispetto al delitto contemplato dall'art. 2, e il fatto che sia rimasta "immutata la rubrica della norma incriminatrice, riferita alla «dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici», dove l'espressione «altri artifici» non può che essere letta in relazione alla norma precedente, ovvero l'art. 2".

Si aggiunga – continua la Corte di cassazione – che "non è cambiata la definizione normativa cristallizzata nell'art. 1 lett. a) del d.lgs. n. 74 del 2000" e che, "viceversa l'art. 1 lett. g ter, introdotto dal d.lgs. n. 158 del 2015, definisce «mezzi fraudolenti», espressione richiamata dall'art. 3, le condotte artificiose attive, nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà": tale quadro normativo, conclude la Corte, dovrebbe confermare come "il profilo distintivo tra la fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 sia rimasto quello non dell'operazione compiuta, ma del modo in cui è documentata, rilevando dunque la natura dello strumento usato per commettere la dichiarazione fraudolenta".

Questo in sintesi il percorso argomentativo sviluppato dalla Suprema Corte: si tratta, però di un percorso che non fa che approfondire ulteriormente il solco che già in precedenza, come sopra chiarito, divideva la 'disposizione' legislativa dalla 'norma' giurisprudenziale

La Suprema Corte, infatti, sembra spostare l'accento su dati secondari, inidonei ad incidere sul tema oggetto di discussione, trascurando, peraltro, di prendere in considerazione significative indicazioni testuali, nonché le numerose obiezioni – sopra sintetizzate - che la dottrina aveva mosso all'orientamento giurisprudenziale che estendeva al falso materiale la sfera di operatività del delitto contemplato dall'art. 2.

Sotto il primo profilo, non si può che rimarcare come la svalutazione del dato testuale costituito dal riferimento al concetto di "fatture", operato dal terzo comma dell'art. 3, sia effettuato utilizzando argomentazioni prive di qualsiasi valore dimostrativo: appare, infatti, chiaramente irrilevante che la rubrica dell'art. 3 non sia stata modificata, così come non assume alcun significato, nella prospettiva dell'*actio finium regundormu* fra il

reato contemplato da tale norma e quello previsto dall'art. 2, che la prima disposizione contenga una clausola di sussidiarietà espressa rispetto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti: tale clausola, infatti, vale ad escludere l'operatività della previsione di cui all'art. 3 laddove ricorrano gli elementi costitutivi del delitto di cui all'art. 2, evitando il prodursi di un concorso di reati o anche solo di un concorso apparente di norme; è chiaro, però, che la clausola di sussidiarietà espressa nulla può dire circa la portata della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: tale clausola, infatti, da un punto di vista logico, è chiamata ad operare solo *dopo* che si sia provveduto a delimitare l'ambito applicativo del delitto contemplato dall'art. 2.

Piuttosto, possono chiaramente essere ricavate indicazioni circa la sfera applicativa del reato contemplato dall'art. 2 dai dati testuali forniti dalla fattispecie di cui all'art. 3, in una prospettiva di interpretazione sistematica, che quindi miri “ad individuare il significato della disposizione sulla base del rapporto tra la singola disposizione da interpretare ed il sistema degli istituti e delle norme giuridiche rilevanti per materia”⁽³⁷⁾, e cioè, nel caso di specie, concernenti il settore penal-tributario.

In tale prospettiva, ben avrebbero potuto essere valorizzate le indicazioni letterali fornite dal “nuovo” art. 3, che, per un verso individua come specifica modalità di comportamento fraudolento l'utilizzazione di “documenti falsi” e, per altro verso, al terzo comma esclude la rilevanza di una specifica forma di falsità concernente le fatture (la c.d. “sottofatturazione”).

E' vero che la seconda circostanza è priva di valore concludente, visto che, per un verso, con la stessa ci si limita a rilevare che la mera violazione degli obblighi documentazione delle operazioni commerciali non vale, di per sé, a costituire un mezzo fraudolento, e che, per altro verso, non avrebbe avuto alcun senso inserire una tale previsione nel contesto dell'art. 2, atteso che, in tal caso, si è in presenza di una fattispecie incriminatrice che può essere integrata solo esponendo costi superiori a quelli effettivi, e non invece omettendo di dichiarare costi.

Va però riconosciuto che la previsione in parola, introducendo nel contesto del delitto di cui all'art. 3 un espresso riferimento al concetto di “fattura”, interroga l'interprete circa la possibilità di assegnare rilevanza, a determinate condizioni, nella prospettiva di tale delitto, all'impiego di fatture false.

Ciò che più rileva, però, è che la nuova fattispecie contemplata dall'art. 3 contiene un dato testuale che, letto in chiave sistematica, alla luce del complessivo assetto dei reati in materia di dichiarazione, sembra oggi deporre con evidenza nel senso della rilevanza, nella prospettiva di tale fattispecie, del falso materiale concernente fatture e documenti alle stesse equiparati: il riferimento è al fatto, sopra già evidenziato, che il legislatore del 2015 dall'ambito del *genus* “mezzi fraudolenti”, ha estrapolato, per assegnare ad essa autonoma rilevanza, la *species* costituita dai “documenti falsi”.

Il concetto di documenti falsi non può che essere “riempito di contenuto” in base alla logica sottesa all'impianto dei reati dichiarativi: si tratta, in realtà, di percorso ermeneutico che anche la sentenza annotata mostra di voler intraprendere, pervenendo,

⁽³⁷⁾ Cfr. G. ZACCARIA, voce *Interpretazione della legge*, in *Enc. dir., Annali*, vol. V, 2012, Milano, p. 698.

alla prova dei fatti, all'acritica ripetizione dei principi già formulati dalla precedente giurisprudenza, con totale pretermissione di ogni riferimento al nuovo dato normativo.

La Suprema Corte si limita infatti a ribadire che la differenza tra "le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3" si incentra sul "modo in cui è documentata" l'operazione, sicché a rilevare sarebbe "la natura dello strumento usato per commettere la dichiarazione fraudolenta", mentre sarebbe "indifferente (...) che la falsificazione sia di tipo ideologico o materiale" e ciò in quanto proprio tale peculiare strumento si caratterizzerebbe per la propria "idoneità a trarre più facilmente in inganno l'amministrazione finanziaria": il "particolare valore probatorio, sul piano tributario, dello strumento documentale utilizzato a supporto della dichiarazione fraudolenta di elementi passivi fittizi" sarebbe alla base della scelta del legislatore di escludere qualsiasi soglia di evasione solo per il delitto di cui all'art. 2.

Il fatto è, però, che, come si segnala nella Relazione di accompagnamento al d.lgs. 74/2000, l'esclusione di qualsiasi soglia rapportata all'imposta evasa per il solo delitto di cui all'art. 2 rende evidente "l'esigenza di restringere il campo applicativo" di tale fattispecie ai solo "*fatti* [corsivo nostro] che presentino il maggiore indice di decettività nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

Se si vuole conservare la razionalità dell'impianto complessivo dei reati in materia di dichiarazione, ciò che assume rilevanza non può essere l'astratto "particolare valore probatorio" di determinati documenti, sibbene la maggior capacità decettiva di determinati '*fatti*', posti in essere attraverso l'utilizzo documenti: come si è sopra già rimarcato, le fatture "sovramanifestanti" sono dotate di particolare capacità decettiva solo ove vengano utilizzate in conformità alla loro disciplina normativa e cioè trovino corrispondenza nella contabilità dell'emittente, laddove le fatture contraffatte dallo stesso utilizzatore sono destinate inevitabilmente ad essere scoperte con facilità, in sede di "controllo incrociato".

E' quindi del tutto evidente che le fatture contraffatte sono dotate di una capacità decettiva estremamente esigua, e vengono a costituire un ostacolo solo apparente all'attività di accertamento.

Ciò offre spiegazione alle censure che la prevalente dottrina ha sempre mosso all'orientamento estensivo della Suprema Corte, che per dilatare al massimo la capacità di presa del sistema penal tributario era pervenuta a riportare all'interno della sfera applicativa dell'art. 2 qualsiasi ipotesi di impiego di fatture indicanti costi non sostenuti, quand'anche si trattasse di documentazione sostanzialmente priva di capacità decettiva.

Tale orientamento – che fin da principio è apparso in contrasto con le indicazioni ricavabili da un corretto impiego dei principali canoni ermeneutici, condivisi da dottrina e giurisprudenza – appare oggi, dopo la riforma del 2015, particolarmente stridente con le indicazioni offerte dal dato legislativo.

La circostanza che il legislatore abbia operato un espresso riferimento ai "documenti falsi" nel contesto dell'art. 3 impone, infatti, con particolare evidenza la necessità di circoscrivere il concetto di "fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti" rilevante ex art. 2 alle ipotesi in cui l'attività posta in essere dal contribuente abbia una capacità decettiva che si viene a differenziare da quella dell'impiego di un qualsiasi altro documento fiscalmente rilevante: per quanto sopra chiarito, ciò potrà verificarsi solo allorché si sia in presenza di un mero falso ideologico.

E del resto – si aggiunge conclusivamente – la posizione della Corte di cassazione pare connotata da scarsa coerenza anche rispetto ai criteri ermeneutici utilizzati. Se per un verso si valorizza il dato letterale rappresentato dal fatto che la definizione di cui all’art. 1, lett. a), non distingue tra falso materiale e falso ideologico, risultando quindi, almeno astrattamente, riferibile ad entrambe le ipotesi di falsità, dall’altra parte, laddove si approfondisce l’esame di tale definizione, non si attribuisce alcuna rilevanza al fatto che nella stessa ci si riferisca a documenti “emessi”. L’impressione finale è che la lettera della legge rappresenti un limite a “senso unico”, che - con singolare inversione concettuale rispetto a quanto impone il divieto di analogia in *malam partem* ricavabile dall’art. 25, comma 1, Cost. - opera come ostacolo insuperabile solo rispetto a letture restrittive della fattispecie incriminatrice, mentre, laddove si ravvisi l’esigenza di estenderne il campo applicativo, per porre rimedio a ritenute lacune di tutela, la previsione legislativa diviene un mero “involucro verbale”, che il “formante giurisprudenziale” è chiamato a riempire di contenuto senza trovare alcun limite nel dato testuale e, tanto meno, nella volontà del legislatore ⁽³⁸⁾ ⁽³⁹⁾.

Tale modo di procedere, che dà luogo ad un vero e proprio diritto penale di “lotta ermeneutica contro fenomeni che non si ritengono adeguatamente tutelati dalla legge” ⁽⁴⁰⁾, si espone, però, ad evidenti censure.

Le moderne teorie ermeneutiche hanno chiarito che “l’interpretazione non è un atto di deduzione logico-formale”, e che essa produce “conoscenza non analitica” ⁽⁴¹⁾, tanto che, secondo parte della dottrina, si svilupperebbe sempre secondo un procedimento analogico ⁽⁴²⁾.

Ciò, però, da qualunque posizione si muova, non significa che la libertà dell’interprete sia assoluta. Se si vuole mantenere un senso al principio di legalità, il contributo del c.d. “formante giurisprudenziale” si può considerare legittimo solo fino a quando si mantenga “nel perimetro della disposizione esistente, secondo corretti criteri

⁽³⁸⁾ Cfr. Cass. pen., Sez. Unite, 31.3.2016, n. 22474, in materia di false comunicazioni sociali, la quale, dopo aver premesso che “l’interpretazione letterale altro non è che un (indispensabile) «passaggio» funzionale verso la completa ed esaustiva intelligenza del comando legislativo”, è pervenuta a qualificare il testo normativo come “involucro verbale” dell’“intenzione del legislatore”, che però non si identifica “con quella dell’Organo o dell’Ufficio che ha predisposto il testo”, e va quindi ricercata dal giudice “nella volontà statutale, finalisticamente intesa”.

⁽³⁹⁾ Come rileva V. MANES, *Dalla “fattispecie” al “precedente”*, cit., p. 10, la prospettiva costituzionalmente corretta è in realtà del tutto speculare all’atteggiamento giurisprudenziale sopra stigmatizzato nel testo: “in materia penale ogni «zona grigia» – ogni «*penumbra of meanings*» - dovrebbe essere esplorata e sorvegliata con «approccio antianalogico», prediligendo cioè una interpretazione «stretta»”.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale*, cit., p. 23.

⁽⁴¹⁾ Cfr. M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale*, cit., p. 33.

⁽⁴²⁾ Cfr. O. DI GIOVINE, *L’interpretazione nel diritto penale*, cit., p. 271, la quale, una volta ricostruito in chiave necessariamente analogico il procedimento ermeneutico, ha cura di precisare che “l’analogia vietata (e che deve continuare ad essere vietata) è (...) quella che gioca fuori dall’area semantica delle parole (potremmo definirla analogia esterna alla fattispecie)” (*ivi*, p. 276); l’Autrice è tornata recentemente sul tema in O. DI GIOVINE, “*Salti mentali*” (*analogia e interpretazione nel diritto penale*), in *Questione Giustizia*, fasc. 4/2018, p. 55 ss.

ermeneutici”⁽⁴³⁾, e si possa quindi escludere una prevaricazione dell’*intentio operis* da parte dell’*intentio lectoris*.

Nel caso di specie, l’esito pare ben differente: le torsioni ermeneutiche di cui si è sopra dato conto hanno condotto, ad avviso di chi scrive, ad un’evidente dilatazione della fattispecie incriminatrice rispetto a quella che era la volontà del legislatore, quale si è obiettivata (ancor più dopo la riforma del 2015) nel testo legislativo. Ancora una volta, quindi, non si può che auspicare un (improbabile) *revirement* giurisprudenziale.

PAOLO ALDROVANDI

⁽⁴³⁾ Cfr. ancora M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale*, cit., p. 30.