



Newsletter n. 15/2020

**CASS. PEN., SEZ. III, N. 12680, 22 APRILE 2020; SULLA
PUNIBILITÀ DELLA FRODE FISCALE PER DOLO EVENTUALE;
TRASFORMAZIONE DA “REATO DI DANNO” A “REATO DI
PERICOLO”?**

Con la sentenza n. 12680 del 22 aprile 2020, la Cassazione penale - sulla scia di un orientamento “espansivo” iniziato con la sentenza n. 30492 del 2015 (poi confermato da Cass. pen. 52411/2018 e 28158/2019) - ha ritenuto compatibile il *dolo eventuale* con il *dolo specifico* di cui all’art. 2 D.lgs. n. 74/2000 (*utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*), in un’ipotesi di adozione di misure cautelari reali.

Ciò in contrasto con l’orientamento giurisprudenziale invalso fino al 2015, per cui il fine di evadere le imposte è elemento caratterizzante del reato di cui all’art. 2, D.Lgs 74/2000 e come tale “*svolge una funzione di garanzia*”¹.

La compatibilità con il dolo eventuale sarebbe giustificata, ad avviso della Suprema Corte, da due argomenti esposti nella sentenza n. 52411/2018:

1. “*il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia costituito da una finalità*

¹ Così U. Nannucci - A. D’Avirro, *La riforma del diritto penale tributario (DLgs 10 marzo 2000, n. D.Lgs 74/2000)*, Padova, 2000, p. 73. Gli autori richiamano la sentenza delle SS.UU. 20.6.1990 secondo la quale “*l’elemento soggettivo del reato deve essere accertato attraverso un’accurata indagine sui motivi e sui fini che hanno indotto il soggetto attivo a porre in essere la condotta incriminata in modo da impedire al giudice di ricorrere a formule presuntive quali quelle del dolus in re ipsa*”.

STUDI
COLLEGATI
LINKED LAW
FIRMS

ARGENTINA
*Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta*

AUSTRIA
Wien

BRAZIL
*São Paulo
Rio de Janeiro*

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
*Beijing
Shanghai*

COLOMBIA
Bogotá

CZECH
REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GREECE
Athens

INDIA
*Mumbai
New Delhi*

IRELAND

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

UNITED
KINGDOM
London

SWITZERLAND
*Bern
Zurich*

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas



tipica (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude affatto, ma anzi presuppone che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'Iva”;

2. la prevalente giurisprudenza di legittimità che ammette, in relazione ad altri reati, peraltro del tutto diversi da quelli tributari, detta compatibilità. In particolare, in caso di ricettazione (ma si richiama anche l'ipotesi di furto), la Cassazione ha ammesso la compatibilità con il dolo eventuale in presenza di *“un atteggiamento psicologico che, pur non attingendo il livello della certezza, si colloca su un gradino immediatamente più alto di quello del mero sospetto, configurandosi in termini di rappresentazione da parte dell'agente della concreta possibilità della cosa da delitto. Insomma perché possa ravvisarsi il dolo eventuale (...) è necessaria una situazione fattuale di significato inequivoco che impone all'agente una scelta consapevole tra l'agire, accettando l'eventualità di commettere una ricettazione, e il non agire”* (tra le altre SS.UU. Cass., n. 12433/2010).

* * *

Tale orientamento non può certo soddisfare gli operatori economici e del diritto. Applicando i predetti principi anche in relazione all'art. 2 D.lgs. n. 74/2000, ad avviso del “nuovo orientamento” della Suprema Corte, il dolo eventuale sarebbe compatibile con il reato di dichiarazione fraudolenta, da intendersi quale *“lucida accettazione, da parte dell'agente, dell'evento lesivo, e quindi anche del fine di evasione o di indebito rimborso, come conseguenza della sua condotta”*.



Di fatto la Cassazione ingloba il dolo specifico nel dolo eventuale, *rectius*, trasforma il dolo specifico in dolo generico, così

- a) parificando i delitti a dolo specifico del D.Lgs 74/2000 a quelli a dolo generico del medesimo decreto (artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*), introdotti dal 2004 e 2006 e noti come reati “da riscossione”;
- b) eliminando, di fatto, la garanzia del requisito soggettivo del “*fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*”.

Non si vede poi, come possa essere equiparato, sotto il profilo del dolo eventuale, il delitto di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti con quello di ricettazione. L'accettazione del rischio di entrare in possesso di un bene di provenienza illecita è immaginabile nella ricettazione (art. 648 c.p.); mentre nel reato tributario non si vede come possa verificarsi l'ipotesi di accettazione del rischio di presentazione di dichiarazione indicante operazioni inesistenti (“*abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”) laddove (come avviene nella stragrande maggioranza delle fattispecie) l'agente ben conosce le operazioni passive ivi indicate.

Sarebbe ipotizzabile un dolo eventuale nelle fattispecie (senz'altro più limitate) in cui un amministratore subentri in prossimità della presentazione della dichiarazione al precedente amministratore, senza verificare l'effettività delle operazioni passive ed accettando il rischio della falsità ideologica delle fatture indicate in dichiarazione.

Avallando tale interpretazione, la dichiarazione fraudolenta si tramuta in un “reato di pericolo e di mera condotta”. Infatti la sentenza 52411/2018, richiamata da Cass. 12680/2020, afferma che il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, D.Lgs 74/2000 “*si connota come reato di pericolo e di mera condotta che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, per cui non rileva l'effettività dell'evasione, né, tanto meno, dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode*”.



Non è chi non veda, tuttavia, la diversità - rimanendo nel testo normativo del D.Lgs 74/2000 - tra il dettato di cui all'art. 2, D.Lgs 74/2000 e quello di cui all'art. 11, D.Lgs 74/2000 (*Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*), senz'altro configurabile come "reato di pericolo" (Cass. n. 29636/2018, n. 45730/2012, n. 14720/2008).

Infatti l'art. 11 citato punisce le condotte di alienazione simulata o altri atti fraudolenti "idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva". Tale previsione di "potenziale danno", che connota come "reato di pericolo" la fattispecie², è assente nell'ipotesi delittuosa di cui all'art. 2, D.Lgs 74/2000 (che punisce l'*utilizzo in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti*).

V'è da auspicare che l'orientamento giurisprudenziale "espansivo" iniziato nel 2015, confermato con la sentenza qui in commento, si limiti alle ipotesi di pronunce relative a misure cautelari, ove rileva il mero esame, ai fini del *fumus commissi delicti*, di alcuni indizi di reato³.

a cura di

Giovanni Moschetti

Beatrice Ferrari

² Per una critica alla compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico che connota l'art. 11, D.Lgs 74/2000 vedi S. Dorigo, *I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Giur. pen. web*, 2017.

³ Nella sentenza n. 12680/2020, infatti, gli Ermellini hanno confermato la decisione del Tribunale del Riesame ai fini dell'applicazione di una misura cautelare reale valutando i seguenti "elementi indiziari": "a) la lontananza della condotta tenuta da quella doverosa; b) la personalità e le pregresse esperienze dell'agente; c) la durata e la ripetizione dell'azione; d) il comportamento successivo al fatto; e) il fine della condotta e la compatibilità con esso delle conseguenze collaterali; f) la probabilità di verificazione dell'evento; g) le conseguenze negative anche per l'autore in caso di sua verificazione; h) il contesto lecito o illecito in cui si è svolta l'azione nonché la possibilità di ritenere, alla stregua delle concrete acquisizioni probatorie, che l'agente non si sarebbe trattenuto dalla condotta illecita neppure se avesse avuto contezza della sicura verificazione dell'evento" (così SS.UU. Cass., n. 38343/2014)