

di Avv.to Rosa Bertuzzi

LA PROVA DEL “DOLO SPECIFICO” NEL REATO PRESUPPOSTO DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA

*Corte di Cassazione, III Sezione Penale - Sentenza n. 37131 del 8 ottobre 2024
(Udienza del 4 luglio 2024)*

Il Fatto:

Nel caso di specie il soggetto era un “*prestanome*” che la Corte di Appello aveva condannato per dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (di cui all’art. 2, D.Lgs. 74/2000), perché avrebbe potuto notare alcuni segnali di allarme (come la carenza di contratti commerciali, tempistica nella movimentazione della merce, carenza di contatti con la legale rappresentante della società, emissione di diverse fatture di importi elevati nella stessa data e altre anomalie).

La Decisione della Corte di Cassazione:

La Corte di Cassazione annulla la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Corte di Appello per un nuovo giudizio in merito alla sussistenza dell’elemento soggettivo, in quanto reputa che gli elementi sopra esposti non siano sufficienti a provare il dolo specifico richiesto per il reato tributario verificatosi. Ritiene che l’omesso controllo sulle fatture e il fatto di non aver colto i segnali di allarme, in realtà, integrano solo una violazione del dovere di diligenza, configurando la colpa e non il dolo.

Implicazioni della sentenza:

Rivestire la qualifica di *prestanome* non deve comportare automaticamente il riconoscimento di una responsabilità per dichiarazione fraudolenta, ma ai fini della responsabilità è necessario fornire la prova del dolo specifico, cioè:

- la consapevolezza del prestanome circa l’inesistenza soggettiva delle operazioni;
- l’intenzione di evadere l’IVA.

I giudici devono motivare accuratamente la presenza del dolo specifico, basandosi non su presunzioni, ma su elementi concreti.

Ciò permette di tutelare il *prestanome*, tuttavia nelle ipotesi di evasione fiscale fornire la prova dell’intento fraudolento è più complesso.

Penale Sent. Sez. 3 Num. 37131 Anno 2024

Presidente: ANDREAZZA GASTONE

Relatore: CORBETTA STEFANO

Data Udienza: 04/07/2024

SENTENZA

sul ricorso proposto da

Pandofini Alfonso, nato a Rimini il 02/03/1946

avverso la sentenza del 03/05/2023 della Corte di appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;

letta la requisitoria redatta ai sensi dell'art. 23 d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Domenico Seccia, che ha concluso chiedendo il rigetto o l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte di appello di Milano ha confermato la pronuncia resa dal Tribunale di Milano, la quale aveva condannato Alfonso Pandolfini alla pena ritenuta di giustizia, condizionalmente sospesa, in relazione al delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, perché, in qualità di firmatario della dichiarazione della Icom s.r.l., al fine di evadere le imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, avvalendosi di una serie di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, puntualmente individuate nel capo di imputazione, indicava, nella dichiarazione iva presentata il 25 febbraio 2017 e relativa al periodo d'imposta 2016, elementi passivi fittizi per un importo di 1.663.432,02 euro.

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, per il tramite del difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, esposti congiuntamente, con cui deduce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. in relazione all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, con riferimento all'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993 e all'art. 192 cod. proc. pen., nonché la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen. in relazione alla sussistenza dell'elemento oggettivo e soggettivo del reato. Dopo aver richiamato una serie di principi comunitari in materia di i.v.a., recepiti dalla giurisprudenza di legittimità, espone il difensore che spetta all'amministrazione finanziaria, che contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'i.v.a. su fatture emesse da un soggetto diverso dall'effettivo cedente il bene o il servizio, provare che il contribuente, nel momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva - o avrebbe dovuto sapere, facendo ricorso all'ordinaria diligenza - che il soggetto formalmente cedente, con l'emissione della fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato alla frode. Nel caso di specie, ad avviso del difensore, non vi è prova del coinvolgimento della Icom s.r.l. nella asserita frode carosello, né della consapevolezza dell'imputato, il quale era un mero prestanome, circa l'esistenza e il coinvolgimento della società di tale contesto, considerando che la Icom s.r.l. era realmente operativa nel settore del commercio all'ingrosso di apparecchi e materiali telefonici, che l'effettivo amministratore era Alfredo Nardini, il quale si occupava della contabilità, e che le dichiarazioni fiscali erano predisposte dal commercialista. Argomenta il difensore che la Corte ha ravvisato, in capo al Pandolfini, la sussistenza del dolo solamente sulla base dell'assunzione della carica di amministratore della Icom s.r.l.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato.

2. Premesso che la doglianza in tema di elemento oggettivo del reato non risulta neppure formulata nei motivi d'appello, se non sotto il profilo, ritenuto infondato, dell'inutilizzabilità del processo verbale di constatazione redatto nei confronti dell'emittente - profilo peraltro non ripreso con il ricorso per cassazione -, la Corte di merito ha ravvisato il dolo del delitto in esame, segnalando che l'imputato: a) avesse accettato di rivestire la carica di amministratore della società utilizzatrice, ben consapevole della gestione sostanziale del Nardini dietro compenso; b) avesse sottoscritto le dichiarazioni per l'anno di imposta 2016, che indicavano elementi passivi fittizi, documentati con fatture del complessivo ammontare di euro oltre nove milioni di euro, senza operare alcun controllo; c) si fosse periodicamente recato in azienda e avesse intrattenuto rapporti con il commercialista e gli istituti di credito, aprendo un conto gestito di fatto da Nardini e dal figlio, tuttavia ignorando una serie di segnali di allarme, quali: la carenza di qualsiasi contratto commerciale tra l'emittente e l'utilizzatrice; la tempistica della movimentazione della merce dal magazzino di logistica, che avveniva soltanto al momento del passaggio di proprietà al cliente finale della società rappresentata dall'imputato, anziché in coincidenza con le operazioni documentate daUe fatture; la carenza di qualsiasi contatto con la legale rappresentante della società emittente; le anomalie costituite, per esempio, dalla emissione nella medesima data di fatture plurime per importi assai rilevanti

3. Orbene, come emerge dalla formulazione letterale della norma, laddove compare la locuzione "al fine di", per l'integrazione dell'elemento soggettivo si richiede anche il dolo specifico, rappresentato dal "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto".

Come per ogni reato a dolo specifico, l'elemento soggettivo è composito.

In primo luogo, occorre il dolo generico, il quale deve sorreggere la condotta, che consiste nella indicazione in una delle dichiarazioni relative a dette imposte di elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti, come recita la contestazione; l'agente, quindi, deve deliberatamente indicare nella dichiarazione fiscale elementi passivi che sa essere fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni della cui soggettiva inesistenza è consapevole.

Si osserva, peraltro, che non vi sono ostacoli alla configurabilità del dolo eventuale, laddove l'agente agisca in una situazione di dubbio, accentuando così l'eventualità che gli elementi passivi, indicati nelle dichiarazioni, siano fittizi.

In altri termini, versa in dolo eventuale l'agente, che, in una situazione di dubbio non risolto circa la fittizietà, come poi si accerta, degli elementi passivi, decide comunque di indicarli nella dichiarazione fiscale.

In secondo luogo, è necessario il dolo specifico, che non sostituisce il dolo generico, ma ad esso si affianca, così arricchendo il contenuto dell'elemento soggettivo. Il dolo specifico, costituito dal "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto", rappresenta la finalità che deve animare la condotta dell'agente, il cui concreto conseguimento, tuttavia, non è necessario per la consumazione del reato, né essa deve essere necessariamente esclusiva, ben potendo concorrere con altre finalità.

4. Nel caso in esame, appare sussistente il denunciato vizio motivazionale perché gli elementi individuati dalla Corte di merito a sostegno dell'elemento soggettivo, laddove evocano la mera accettazione della carica, la mancata effettuazione di controlli e la sottovalutazione di segnali di allarme, sono indicativi non del dolo, nemmeno eventuale, ma della colpa, anche considerando che, come detto, oggetto di contestazione è l'inesistenza soggettiva delle operazioni indicate nella fatture, posto che, come ritenuto dalla Corte di merito, la società rappresentata dall'imputato era realmente operativa nel settore del commercio all'ingrosso di apparecchi e materiali telefonici (cfr. p. 13 della sentenza impugnata).

In altri termini, dato che le transazioni economiche erano effettive, la Corte di merito non spiega da quali elementi di fatto l'imputato possa aver tratto la consapevolezza (o, quantomeno, versasse in una situazione di dubbio irrisolto), in ordine al reale fornitore della prestazione, posto che l'aver omesso la doverosa attività di controllo sulle fatture, come ritenuto dalla Corte di appello (cfr. p. 13 della sentenza), giustifica un rimprovero per colpa, essendo incentrato sulla violazione del dovere di diligenza che, appunto, incarna la colpa.

A tal proposito, non è nemmeno sufficiente, ai fini della sussistenza del dolo, il vorticoso numero di fatture portate in dichiarazione da Icom, come ritenuto dalla Corte d'appello (sempre a p. 13), perché, stante, si ribadisce, l'accertata operatività della società e l'effettività delle operazioni indicate in fatture, esso è un elemento del tutto neutro rispetto all'esatta individuazione del fornitore.

Allo stesso modo, l'aver accettato di divenire legale rappresentante della società dietro compenso, sapendo che la gestione sarebbe rimasta nella mani del Nardini (cfr. p. 14), non è certamente elemento sufficiente per fondare la

responsabilità per dolo, perché esso sarebbe desunto dalla mera carica rivestita, ciò che integra una inaccettabile, per dettato costituzionale ex art 27, comma 1, cost., responsabilità di posizione.

7. L'accertato vizio motivazionale impone perciò l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Corte di appello di Milano per nuovo giudizio in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Milano.

Così deciso il 04/07/2024.