

Dolo specifico di evasione anche non esclusivo per le fatture per operazioni inesistenti

Il fine dell'evasione idoneo a integrare il reato di cui all'art. 8 del DLgs. 74/2000 può essere accompagnato da altre finalità

/ Stefano COMELLINI

Il dolo specifico di evasione, necessario per la sussistenza della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti ([art. 8](#) del DLgs. 74/2000) può anche **non** essere **esclusivo**, potendo concorrere con finalità di natura diversa, a profitto proprio o di terzi.

Il principio, già espresso dalla giurisprudenza di legittimità, si ritrova nella sentenza n. 33433 depositata ieri, con cui la Cassazione ha confermato l'assoluzione pronunciata in grado di appello nei confronti di due soggetti, di indiretta notorietà che ha contribuito alla diffusa conoscenza della vicenda processuale.

In particolare, l'assoluzione dei due imputati dal reato di emissione di **fatture per operazioni inesistenti** di cui all'art. 8 del DLgs. n. 74/2000 era derivata dalla considerazione, aderente alla giurisprudenza di legittimità, che, da un lato, il dolo specifico di evasione, necessario per la sussistenza della detta fattispecie, può non essere esclusivo ma anche concorrere con finalità di natura diversa; dall'altro, detto elemento soggettivo è configurabile anche laddove l'emissione di fatture fittizie sia destinata a schermare l'erogazione di somme di denaro in esecuzione di accordi illeciti (ad es. corruttivi) qualora le parti si siano comunque rappresentate, chiaramente e precisamente, anche i conseguenti benefici fiscali.

Nel caso di specie, i giudici di appello avevano ravvisato una ricostruzione fattuale incompatibile con tali rappresentazioni, essendo emersa una finalità esclusivamente di tipo **extrafiscale**, tale da escludere il dolo specifico di evasione.

Di qui, nel confermare l'assoluzione degli imputati, la Corte si sofferma sulle più generali modalità di accertamento del dolo, che può essere tratto, secondo la costante giurisprudenza di legittimità, dalle caratteristiche estrinseche della condotta criminosa e dalle modalità dei fatti.

Più in particolare, riguardo al dolo, la prova della volontà di commissione del reato è prevalentemente affidata, in mancanza di confessione dell'imputato, alla ricerca delle **concrete circostanze** che abbiano connotato l'azione e delle quali deve essere verificata l'oggettiva idoneità a cagionare l'evento in base a elementi di sicuro valore sintomatico, valutati sia singolarmente, sia nella loro coordinazione (Cass. n. [16465/2011](#)). La prova del dolo si ricava, quindi, essenzialmente dagli **elementi obiettivi** del fatto, dalle concrete manifesta-

zioni della condotta, anche esaminando i rapporti tra l'emittente le fatture e l'utilizzatore delle stesse.

Nel caso di specie, ferma l'inesistenza oggettiva delle fatture in contestazione, si era accertato che il pagamento delle stesse era avvenuto in assenza di qualsiasi rapporto con la nuova amministrazione della società utilizzatrice, titolare del conseguente vantaggio fiscale ma inconsapevole della fittizietà dei documenti. In verità, tutti i rapporti sottostanti l'emissione delle fatture erano stati tenuti con il **precedente amministratore** della stessa che, lungi dal favorirla, risultava imputato di truffa ai suoi danni.

D'altronde, l'elemento soggettivo del reato di cui all'art. 8 del DLgs. n. 74/2000 non è certo un *dolus in re ipsa* posto che la fattispecie richiede espressamente che la condotta tipica – l'emissione di fatture per operazioni inesistenti – sia connotata, per precise risultanze probatorie, dalla **finalità di evasione** la cui realizzazione, tuttavia, non è necessaria ai fini della consumazione del reato.

Come già si è evidenziato il fine dell'evasione idoneo a integrare il reato fiscale in esame può essere accompagnato da **altre finalità**, anche di carattere personale, per un profitto proprio. In altri termini, la finalità di evasione fiscale può concorrere con altri obiettivi, attesa la natura di pericolo astratto del reato per la configurabilità del quale è sufficiente il mero compimento dell'atto di tipico (Cass. n. [44449/2015](#)).

Il reato non sussiste, invece, quando la condotta di cui all'art. 8 del DLgs. n. 74/2000 ha per oggetto fatture per operazioni inesistenti non allo scopo di realizzare un'evasione fiscale, ma **esclusivamente** per altre finalità, ad esempio, per consentire l'abusivo esercizio della professione medica (Cass. n. [17525/2010](#)).

Degno di nota è anche un altro principio confermato dalla sentenza in esame: la possibilità che il diverso reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti ([art. 2](#) DLgs. n. 74/2000) possa essere commesso dall'**"autore mediato"**, vale a dire da chi – nel caso di specie, il cessato amministratore della società utilizzatrice – per evadere le imposte, predisponga fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che traggano in errore il soggetto – la nuova amministrazione – tenuto alla presentazione della dichiarazione fiscale, inducendolo a inserire, in quest'ultima, elementi passivi fittizi (Cass. n. [17211/2023](#)).