

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: la Cassazione ribadisce la compatibilità con il dolo eventuale

di **Davide Colombo**

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 10 NOVEMBRE 2022 (UD. 20 SETTEMBRE 2022), N. 42606
PRESIDENTE ROSI, RELATORE CORBO

1. Con la sentenza in epigrafe, la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione si è pronunciata in relazione a una questione dibattuta del diritto penal-tributario, ossia se si possa ritenere integrato l'elemento psicologico richiesto dalla fattispecie incriminatrice del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000, anche laddove il dolo dell'agente si manifesti nella forma eventuale.

Secondo i giudici di legittimità, sebbene il reato *de quo* richieda il dolo specifico di evadere le imposte sui redditi ovvero l'imposta sul valore aggiunto, tale circostanza non è idonea a escludere che il dolo del delitto di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000 possa consistere anche nel dolo eventuale.

Per meglio comprendere le argomentazioni alla base della conclusione a cui è pervenuto il Supremo Collegio, pare opportuno ricostruire, pur in estrema sintesi, gli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali evolutisi in relazione alla tematica di cui si discute.

2. Come noto, l'art. 2 d. lgs. 74/2000 punisce con la reclusione da quattro ad otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. La norma chiarisce, al secondo comma, che il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.¹

¹ Per un approfondimento dottrinale sulla disciplina del reato di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000, si rinvia *ex multis* a G. RUTA, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in R. BRICCHETTI – P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 192; C.M. PRICOLO, *Commento sub art. 2*, in I. CARACCIOLI – A. LANZI – A. GIARDA (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74*,

Limitando l'analisi della fattispecie a quanto rileva in questa sede, e dunque all'elemento psicologico, si osserva come l'art. 2 d. lgs. 74/2000 richieda che il soggetto attivo ponga in essere la condotta con il «*fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*». È opportuno qui ricordare che, ai sensi dell'art. 1, lett. d) D.lgs. 74/2000, il «*fine di evadere le imposte*» si intende comprensivo «*anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta*».

Il reato di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000 è dunque costruito secondo lo schema del dolo specifico.² La condotta dell'agente deve essere caratterizzata dalla finalità dell'evasione fiscale: il soggetto attivo dev'essere animato dalla volontà di conseguire l'evasione delle proprie imposte sui redditi o della propria IVA, ovvero di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un indebito credito d'imposta.³

L'evasione di imposta, pertanto, si pone quale scopo la cui realizzazione esula dalla fattispecie astratta, collocandosi al di là dell'elemento materiale del reato. Cionondimeno, secondo consolidate posizioni dottrinali,⁴ il dolo specifico esplica i propri effetti anche da un punto di vista oggettivo, nel senso che la condotta dev'essere quantomeno idonea a perseguire lo scopo richiesto dalla fattispecie incriminatrice, sicché il bene giuridico tutelato sia

Cedam, Padova, 2001, p. 85; E.D. BASSO – A. VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 39; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2018, pp. 102 ss.; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 113.

² Sul punto, cfr. Cass., sez. III, 9 maggio 2018, n. 20422; Cass., sez. IV, 5 maggio 2017, n. 21895. Va segnalato, tuttavia, l'orientamento di chi ritiene configurabile (non il dolo specifico ma) il dolo generico, declinato – tenuto conto della finalità evasiva – come dolo intenzionale; sostiene tale impostazione F. CAGNOLA, *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D. lgs. n. 74/2000)*, in L. SALVINI – F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 470.

³ Per un'analisi approfondita dell'aspetto dell'elemento psicologico in tema di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, si veda G. MACCAGNANI, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, in *Il Fisco*, 42, 2000, p. 12544. In argomento si vedano anche M. DI SIENA, *Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti: fra perdurante criminalizzazione e sopravvenuta irrilevanza penale*, in *Il Fisco*, 5, 2002, p. 636; C. SANTORIELLO, *Alcune precisazioni in tema di utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti*, in *Il Fisco*, 28, 2003, p. 4443.

⁴ *Ex multis* G. FORNASARI, *Dolo, errore sul fatto ed aberratio ictus*, in AA. VV., *Introduzione al sistema penale*, II, Giappichelli, Torino, 2001, pp. 176 ss.; M. GELARDI, *Il dolo specifico*, Cedam, Padova, 1996, p. 273; L. PICOTTI, *Il dolo specifico. Un'indagine sugli «elementi finalistici» delle fattispecie penali*, Giuffrè, Milano, 1993, pp. 471 ss.

stato concretamente esposto a pericolo.⁵ Da ciò deriva l'inquadramento del delitto *de quo* come reato "di pericolo concreto con dolo di danno".⁶

Ad ogni modo, il dolo di evasione deve sussistere al momento della consumazione del reato e, quindi, in quello di presentazione della dichiarazione, e non invece nel momento antecedente di annotazione in contabilità delle fatture per operazioni inesistenti, posto che la presentazione o trasmissione in via telematica della dichiarazione si traduce in un atto che esce dalla sfera soggettiva del contribuente, per porsi quale elemento strutturale della fattispecie, la cui realizzazione segna la consumazione del reato.⁷

La questione assai controversa, già anticipata *supra*, è se vi sia spazio, in una fattispecie di reato a dolo specifico, per la figura del dolo eventuale.

La dottrina prevalente è critica circa la possibilità di riconoscere la compatibilità tra dolo eventuale e dolo specifico.⁸ Si ritiene, infatti, che le due forme di dolo sarebbero compatibili solo laddove l'accettazione del rischio riguardi elementi del fatto di reato diversi da quello concernente la finalità penalmente rilevante:⁹ accanto ad elementi che necessariamente devono essere coperti dal dolo specifico, possono infatti esservene altri relativamente ai quali è sufficiente il dolo generico, e quindi – e solo relativamente a quest'ultimi – anche il mero dolo eventuale.¹⁰ Fuori da questo caso, secondo la dottrina citata, "certamente il fine di evasione non può essere oggetto di dolo eventuale".

Il consolidato indirizzo della Corte di cassazione, tuttavia, ritiene che il dolo specifico richiesto per integrare il delitto previsto dall'art. 2 d. lgs. 74/2000 sia in via generale compatibile con il dolo eventuale, riscontrabile

⁵ A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Wolters-Kluwer, Milanofiori Assago, 2017, p. 296.

⁶ G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 92; G. FORTE, *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA. VV., *Diritto penale dell'economia*, I, Utet, Torino, 2019, p. 96; A. MARTINI, *La tutela penale della "prestazione imposta"*, Giappichelli, Torino, 2007, p. 143.

⁷ Cass., sez. III, 29 marzo 2017, n. 37848; Cass., sez. III, 22 giugno 2016, n. 25808. In dottrina, cfr. A. MANCINI, *Diritto penale tributario*, Laurus Robuffo, Roma, 2021, p. 117.

⁸ *Ex multis* F. CAGNOLA, *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D. lgs. n. 74/2000)*, cit., p. 470.

⁹ In tal senso, G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 140. Occorre segnalare che un ulteriore orientamento, in verità rimasto isolato, ritiene che, nei reati a dolo specifico, in ragione della stretta connessione intercorrente tra gli elementi di fattispecie oggetto del dolo specifico e gli altri elementi descritti dalla norma incriminatrice, sia necessario ravvisare anche in capo a questi ultimi una componente intenzionale, non riscontrabile nel dolo eventuale: così S. PROSDOCIMI, *Il reato doloso*, in *Dig. disc. pen.*, Vol. XI, 1996, pp. 249 ss.

¹⁰ In questo senso Cass., sez. III, 19 giugno 2018, n. 52411; Cass., sez. III, 7 maggio 2015, n. 19012; Cass., sez. III, 27 giugno 2019, n. 28158.

nell'accettazione, da parte del soggetto attivo, dell'evento lesivo, e quindi anche del fine di evasione o di indebito rimborso, come conseguenza della sua condotta.¹¹ La giurisprudenza della Suprema Corte è giunta fino ad ammettere la rilevanza del dolo eventuale anche in un caso in cui v'era un disallineamento soggettivo tra l'autore della contabilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti (fase in cui, tendenzialmente, si manifesta ed esteriorizza la volontà criminale) e l'autore del momento consumativo del reato (la presentazione della dichiarazione), stante il dovere in capo al firmatario della dichiarazione di verifica integrale delle risultanze contabili, in assenza della quale è da ritenere accettata l'eventualità della commissione del reato.¹²

3. La sentenza in epigrafe si colloca nel solco ermeneutico tracciato dalla giurisprudenza prevalente.

La vicenda da cui il procedimento ha tratto origine riguardava un caso in cui il legale rappresentante di una società esponeva in dichiarazione una fattura, risultata poi relativa a operazioni inesistenti, annotata nella contabilità di un'altra società, la quale era stata tuttavia incorporata nella prima in un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione fiscale. I giudici di merito ritenevano il legale rappresentante della società incorporante colpevole del delitto di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000, ma la difesa proponeva ricorso lamentando violazione di legge, avendo riguardo alla ritenuta sussistenza dell'elemento psicologico richiesto dalla fattispecie incriminatrice.

Il ricorso è stato dichiarato inammissibile. In particolare, secondo la Corte, il ricorrente si sarebbe limitato a proporre una diversa interpretazione delle risultanze istruttorie, senza invece evidenziare vizi logici nella motivazione delle sentenze di merito, le quali avrebbero invece correttamente ritenuto

¹¹ Cfr. Cass., sez. III, 22 aprile 2020, n. 12680, secondo cui la compatibilità sussisterebbe «*sia perché la finalità di evadere le imposte (o di ricevere un indebito rimborso) è ulteriore rispetto al fatto tipico, sia perché il reato di cui al D. lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è reato di pericolo e non di danno, e, quindi, prescinde da una effettiva evasione del debito tributario, sia perché, in linea generale, la prevalente giurisprudenza, specie in materia di furto e di ricettazione, ritiene compatibile dolo eventuale e dolo specifico*». Nello stesso senso, Cass., sez. III, 27 giugno 2019, n. 28158; Cass., sez. III, 19 giugno 2018, n. 52411; Cass., sez. III, 23 giugno 2015, n. 30492.

¹² Cass., sez. III, 7 febbraio 2008, n. 2847. Il caso, del tutto analogo a quello del procedimento su cui i giudici di legittimità si sono pronunciati nella sentenza in epigrafe, riguardava la contabilizzazione di fattura per operazione inesistente da parte di società successivamente incorporata, fattura che veniva conseguentemente trasfusa nella dichiarazione ad opera dell'incorporante. Per un commento dottrinale alla sentenza in parola, cfr. I. CARACCIOLI, *Per l'evasione basta il dolo eventuale*, in *Il Sole 24 Ore* del 31 marzo 2008, p. 37. Più di recente, nello stesso senso, cfr. Cass., sez. III, 19 luglio 2019, n. 32364.

compatibile il dolo eventuale con il delitto *de quo*, e altrettanto correttamente motivato in relazione alla ritenuta sussistenza di tale coefficiente psicologico in capo all'agente.

I giudici di legittimità, richiamandosi all'indirizzo giurisprudenziale consolidato, puntualizzano che il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA.¹³

Secondo il Supremo Collegio, sarebbe proprio sul presupposto della configurabilità della responsabilità per il reato di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000 anche a titolo di dolo eventuale che la giurisprudenza ha ritenuto che il liquidatore di una società di capitali possa rispondere, in relazione alle dichiarazioni annuali presentate dopo il suo insediamento, dei reati di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele, a condizione che emergano elementi dai quali poter desumere la conoscenza o conoscibilità, attraverso una diligente verifica della contabilità e dei bilanci, della fittizietà delle poste e della falsità delle fatture inserite nella dichiarazione.¹⁴

Peraltro, la Cassazione aveva già chiarito¹⁵ che il dolo specifico del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti deve sussistere al momento della consumazione del reato, ossia al momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione fiscale in cui sono indicati gli elementi passivi fittizi, e non, invece, al momento antecedente dell'annotazione in contabilità della fattura falsa.

Nel caso di specie, i giudici di merito avrebbero compiutamente esposto plurimi elementi da cui desumere la fittizietà della fattura indicata in dichiarazione e la colpevolezza del ricorrente, quanto meno a titolo di dolo eventuale.

In primo luogo, la dichiarazione fiscale in cui veniva impiegata la fattura ritenuta mendace era stata presentata e sottoscritta dall'imputato, quale legale rappresentante della società. In secondo luogo, vi sarebbero stati numerose circostanze fattuali da cui inferire l'inesistenza dell'operazione indicata dalla fattura in questione, e dunque la fittizietà degli elementi passivi successivamente esposti in dichiarazione. Infine, la società emittente la fattura in contestazione, oltre ad essere sconosciuta all'Amministrazione finanziaria, era una ditta priva di operatività, di contabilità, di mezzi, di strutture e di dipendenti.

¹³ Negli stessi termini Cass., sez. III, 19 giugno 2018, n. 52411.

¹⁴ Il riferimento è alla già citata Cass., sez. III, 23 giugno 2015, n. 30492.

¹⁵ *Ex multis* Cass., sez. III, 29 marzo 2017, n. 37848.

Secondo i giudici di Cassazione, gli elementi testé indicati sarebbero idonei a fondare sia il giudizio sulla inesistenza dell'operazione indicata in fattura, sia il giudizio sull'elemento soggettivo del ricorrente, quanto meno a titolo di dolo eventuale. Segnatamente, le numerose anomalie riscontrate all'esito dell'esame della fattura e dei documenti pertinenti, costituirebbero elementi legittimamente valorizzabili anche per affermare che l'imputato abbia accettato il rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, potesse comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA.

4. Il ragionamento espletato dai giudici del Supremo Collegio nella sentenza in epigrafe si allinea, come già accennato, all'indirizzo giurisprudenziale maggioritario, secondo cui l'elemento soggettivo richiesto dall'art. 2 d. lgs. 74/2000 può configurarsi anche come dolo eventuale.

In verità, tuttavia, le argomentazioni addotte dai giudici di legittimità – nella sentenza esaminata e in quelle ivi richiamate – non sembrano riuscire ad appianare tutti i dubbi sollevati dalla dottrina succitata in merito alla compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico richiesto dal delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti. Segnatamente, il costante riferimento alla statuizione per cui sarebbe sufficiente l'“accettazione del rischio” di evadere le imposte, con ciò configurandosi un dolo eventuale di evasione, pare invero stridere con la necessaria intenzionalità sottesa al dolo specifico richiesto dalla fattispecie incriminatrice.

Rebus sic stantibus, per comprendere se l'agente possa effettivamente essere chiamato a rispondere del delitto di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000 anche a titolo di dolo eventuale, sembra opportuno intraprendere un percorso esegetico lievemente differente da quello seguito dalla Corte nella sentenza in esame, e prendere le mosse proprio dalla nozione di dolo eventuale.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nella nota sentenza *ThyssenKrupp*,¹⁶ nel delineare le differenze tra colpa cosciente e dolo eventuale, hanno chiarito come quest'ultimo non consista in una mera accettazione del rischio di verificazione del reato, bensì in «*un atteggiamento psichico che indichi una qualche adesione all'evento per il caso che esso si verifichi quale conseguenza non direttamente voluta della propria condotta*». Infatti, «*nel dolo si è in presenza dell'agire umano ordinato, organizzato, finalistico. Un processo intellettuale che, lungamente elaborato o subitaneamente sviluppatosi e concluso, sfocia pur sempre in una consapevole decisione che determina la condotta anti-giuridica*».

¹⁶ Cass., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 38343. Tra i numerosi commenti dottrinali, si segnala P. CAFIERO, *La controversa linea di confine tra dolo eventuale e colpa cosciente alla luce della sentenza Thyssenkrupp*, in *Giur. pen.*, 28 aprile 2015.

È alla luce del principio enunciato dalle Sezioni Unite che può affermarsi la compatibilità tra dolo eventuale e dolo specifico. *«Il dolo eventuale [...] si caratterizza per un contenuto rappresentativo e volitivo tale da includere in termini di effettività e concretezza anche la specifica finalità richiesta dalla legge ai fini dell'integrazione del reato. Se, infatti, ai fini della configurabilità del dolo eventuale, l'agente deve "lucidamente" raffigurarsi il fatto lesivo quale conseguenza della sua condotta, e deve inoltre consapevolmente determinarsi ad agire comunque, accettando compiutamente la verifica di tale fatto lesivo, risulta ragionevole concludere che il medesimo agente, nella indicata situazione, pone in essere la sua condotta nella piena consapevolezza che questa potrà realizzare anche la specifica finalità richiesta dalla legge ai fini dell'integrazione del reato, e, quindi, nell'attivarsi accettandola, la fa propria»*.¹⁷

Dunque, il dolo eventuale si può configurare anche con riferimento a una fattispecie costruita secondo il paradigma del dolo specifico (quale è l'art. 2 d. lgs. 74/2000), laddove l'adesione dell'agente all'ipotesi delittuosa sia comprensiva della prospettiva di poter realizzare la finalità prevista dalla norma incriminatrice.

Naturalmente, la condotta dell'agente ben potrebbe essere animata da fini differenti rispetto a quello di evasione.¹⁸ In genere, in tal caso l'elemento soggettivo viene riconosciuto qualora alla finalità differente si accompagni comunque anche quella di evasione,¹⁹ la quale dev'essere valutata e riscontrata in concreto.²⁰ In particolare, in giurisprudenza è stato affermato che "in tema di reati tributari, il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste anche quando ad esso si affianchi una distinta ed autonoma finalità extraevasiva non perseguita dall'agente in via esclusiva, e il relativo accertamento, riservato al giudice di merito, se adeguatamente e logicamente motivato è incensurabile in sede di legittimità",²¹ nonché che "il

¹⁷ Così Cass., sez. III, 22 aprile 2020, n. 12680.

¹⁸ Si pensi al caso in cui la contabilizzazione di una fattura falsa sia atta a dissimulare il pagamento di una tangente a un funzionario pubblico (ipotesi contemplata da Cass., sez. VI, 13 ottobre 2016, n. 52321), o a quello in cui un imprenditore emetta fatture false allo scopo di accedere a benefici connessi al fatturato.

¹⁹ Sulla questione, in dottrina, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO – T. PADOVANI – A. PAGLIARO (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 320; E.D. BASSO – A. VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 59; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., pp. 280 ss.; C.M. PRICOLO, *Commento sub art. 2*, cit., p. 115; G. RUTA, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., p. 197.

²⁰ F. CAGNOLA, *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D. lgs. n. 74/2000)*, cit., p. 473.

²¹ Cass., sez. III, 30 giugno 2015, n. 27112.

delitto di frode fiscale può concorrere, attesa l'evidente diversità del bene giuridico protetto, con quello di truffa comunitaria, purché allo specifico dolo di evasione si affianchi una distinta e autonoma finalità extratributaria non perseguita dall'agente in via esclusiva".²² D'altra parte, deve ritenersi che il reato esuli laddove il soggetto attivo abbia agito esclusivamente per finalità extrafiscali,²³ e dunque l'agente non si sia rappresentato né abbia voluto, neanche a titolo di dolo eventuale, l'evasione di imposta.

Non pare infine ridondante ribadire come la ritenuta ammissibilità del dolo eventuale non debba in alcun modo indurre a spingersi fino al punto di rinvenire spazi per la responsabilità per colpa, sia pure essa grave o cosciente. È difatti irrinunciabile l'accertamento in capo al soggetto attivo dei due elementi strutturali fondamentali del dolo, ossia – nell'ipotesi di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000 – la rappresentazione della falsità (o, nel dolo eventuale, di una concreta eventualità di falsità) delle fatture da contabilizzare e la volizione (nel dolo eventuale declinata come adesione all'evento) di indicare in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi; a ciò, naturalmente, deve accompagnarsi l'accertamento del dolo specifico di evasione. D'altra parte, sono state le stesse Sezioni Unite a chiarire che "le istanze di garanzie in ordine al rimprovero caratteristico della colpevolezza dolosa richiedono che l'evento oggetto della rappresentazione appartenga al mondo del reale, costituisca una prospettiva sufficientemente concreta, sia caratterizzato da un apprezzabile livello di probabilità. Solo in riferimento ad un evento così definito e tratteggiato si può intuire la relazione di adesione interiore che consente di configurare la imputazione soggettiva. In breve, l'evento dev'essere descritto in modo caratterizzante e come tale deve essere oggetto di chiara, lucida rappresentazione; quale presupposto cognitivo perché possa, rispetto ad esso, configurarsi l'atteggiamento di scelta d'azione antiggiuridica tipica di tale forma di imputazione soggettiva".²⁴

Qualora dovesse concludersi per l'insussistenza del dolo, anche in forma eventuale, in capo a colui che abbia presentato la dichiarazione mendace, potrebbero comunque essere ravvisati profili di responsabilità penale se, come nel caso scrutinato dalla Corte nella sentenza in epigrafe, la fattura falsa era stata annotata nella contabilità da parte di un altro soggetto (nel caso di specie, il legale rappresentante della società poi assorbita).

Da un lato, la natura dolosa del reato di dichiarazione fraudolenta impedisce di affermare la responsabilità del sottoscrittore della dichiarazione; dall'altro lato, tuttavia, troverà applicazione la figura dell'autore mediato di cui all'art.

²² Cass., SS. UU., 25 ottobre 2000, n. 27.

²³ A. LANZI – P. ALDROVANDI, cit., p. 298.

²⁴ Cass., SS. UU., 18 settembre 2014, n. 38343.



48 c.p., sicché la responsabilità ricadrà esclusivamente in capo a chi abbia ingannato e indotto in errore il firmatario della dichiarazione.²⁵

²⁵ Cass., sez. III, 28 gennaio 2015, n. 3931.