

## Scatta la dichiarazione fraudolenta se la fattura è per lavori non eseguiti

*L'articolo 2 del Dlgs 74. Il reato, per chi beneficia dell'agevolazione, scatta a prescindere dall'entità dell'indebito ed è punito con la reclusione da 4 a 8 anni*

Pagina a cura di Chiara Todini

La fruizione diretta del superbonus in dichiarazione espone il contribuente a ipotesi di reato nel caso in cui gli interventi collegati all'articolo 119 del Dl 34/20, formalmente risultanti dalle fatture emesse dall'impresa titolare dei lavori, non vengano materialmente eseguiti o risultino eseguiti solo in parte o con modalità differenti rispetto alla descrizione cartolare.

In questi casi, il primo beneficiario (nella specie il condominio e, pro quota, i singoli condòmini), dell'agevolazione potrebbe incorrere nel reato dell'articolo 2 del Dlgs 74/2000, rubricato «dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti». In questo caso è punito con la reclusione da quattro a 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 elementi passivi fittizi.

Soggetto attivo del reato può essere non solo un'impresa, ma anche un contribuente non tenuto alla redazione delle scritture contabili: il comma 2 dell'articolo 2 prevede che la condotta possa consistere non solo nella registrazione dei documenti nelle scritture contabili, ma anche, per l'appunto, nella semplice detenzione dei documenti «ai fini di prova nei confronti della amministrazione finanziaria».

Quando all'elemento oggettivo del reato, va detto che si compone di due elementi: l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (a monte); l'indicazione di elementi passivi fittizi (a valle).

Per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo (ricevute, scontrini, parcelle e così via), emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Quanto all'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, va chiarito che si intendono non solo «le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili», ma anche «le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta». La nozione ricomprende pertanto, espressamente, anche quegli elementi esogeni rispetto al procedimento di liquidazione del tributo, che insistono dall'esterno sul meccanismo di calcolo di un'imposta lorda, tra cui anche le detrazioni da superbonus, che operano a diretto scomputo di quest'ultima.

L'ultimo aspetto da analizzare, quanto all'elemento oggettivo, riguarda il carattere fittizio o meno dell'elemento passivo (o della detrazione) esercitata per tramite di una documentazione falsamente attestante i suoi presupposti.

La detrazione, in assenza dei suoi presupposti genetici, è inesistente, ed inoltre, a monte della stessa, vi è l'utilizzo di un mezzo fraudolento, identificabile nella falsa asseverazione, che integra una condizione essenziale del beneficio fiscale illecitamente fruito a valle.

Pensando dunque ai lavori trainanti, la delibera dell'intervento agevolato approvata dall'assemblea dei condomini cristallizza il diritto alla detrazione in capo a ciascuno di essi, spettante in seguito all'esecuzione dei lavori; se tuttavia, i condomini sono a conoscenza della non spettanza in radice dell'agevolazione, il futuro utilizzo della detrazione nelle proprie dichiarazioni integrerà il reato.

Pertanto, si può fondatamente concludere che, a monte, la condotta fraudolenta del professionista o del tecnico sia senz'altro idonea ad attribuire il carattere "fittizio" alla detrazione esercitata dal contribuente a valle, con conseguente tipizzazione, nel caso qui ipotizzato, della fattispecie incriminata all'articolo 2 del Dlgs 74, e relativa applicabilità della pena prevista, al ricorrere dell'elemento soggettivo richiesto, cioè del dolo specifico, quindi del fine di evadere le imposte sui redditi. Si noti, al riguardo, che per questo reato non sono previste soglie minime quantitative, per cui esso è integrato anche da una detrazione di limitato ammontare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## GLI ALTRI ILLECITI

## In agguato l'indebita percezione di aiuti statali

Il percepire un'agevolazione utilizzando falsa documentazione può indurre a ritenere che il soggetto, con un'unica azione, possa aver integrato una pluralità di reati: di «truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche» (articolo 640-bis del Codice penale) o di «indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato» (articolo 316-ter), insieme agli articoli 2 o 3, Dlgs 74/2000.

Il concorso è “stemperato” dal criterio della specialità di cui all'articolo 15 del Codice penale. Seguendo questi principi, è dunque possibile ritenere che i reati tributari si pongano di norma in rapporto di specialità con quelli di truffa, con la conseguenza che la medesima azione posta in essere dal soggetto attivo possa integrare solo la fattispecie speciale. Conseguenza automatica di tale principio è la riviviscenza della fattispecie di reato generale, laddove non risulti integrata la fattispecie di reato speciale.

La configurazione dei crimini dell'articolo 640 bis o 316 ter del Codice penale dipende dalla presenza di «contributi, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati da parte dello Stato». Tale formulazione, presente sia nell'articolo 640-bis che nel 316-ter, sta a indicare che il danno procurato allo Stato deve essere cagionato non con una qualsiasi condotta del soggetto attivo, bensì mediante l'indebita fruizione di un'erogazione pubblica. L'articolo 316-ter, nel descrivere la condotta, utilizza, in luogo dell'espressione «con artifici o raggiri», la formula «mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute». In aggiunta, l'elemento dell'induzione in errore della pubblica amministrazione è assente nella formulazione dell'articolo 316-ter e viceversa presente nella truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche ex articolo 640-bis. Dunque, si rientra nella più lieve fattispecie delittuosa dell'articolo 316-ter quando i poteri di controllo sulle condizioni di accesso al trattamento agevolato sono previsti solamente ex post, ossia solo successivamente all'erogazione.

Sembra doversi dunque concludere che, nel caso di fraudolento esercizio del diritto di detrazione conferito dall'articolo 119, essendo i controlli dell'amministrazione finanziaria solo eventuali e successivi all'insorgenza del diritto alla

detrazione e/o all'utilizzo del credito di imposta o, ancora, alla sua successiva cessione a terzi, la fattispecie di reato astrattamente configurabile sia da rinvenire nell'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato.

Per quanto attiene all'elemento oggettivo occorre che il contribuente sia consapevole del carattere fittizio della detrazione indicata, e comunque si decida a presentarla. Infine, per il professionista che abbia rilasciato la falsa certificazione che ha permesso al contribuente di fruire indebitamente del superbonus, è possibile ipotizzare che tale comportamento integri un concorso di persone nel reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## L'ARTICOLO 3 DEL DLGS 74

## Certificazioni mendaci per trarre in inganno il Fisco

Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, potrebbe ricorrere l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del Dlgs 74). Ancora una volta, il reato può essere commesso da chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compia operazioni simulate o si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, e, al contempo, indichi in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi.

È tuttavia piuttosto difficile ipotizzare l'integrazione di tale figura delittuosa all'interno del meccanismo applicativo del superbonus, non solo perché essa si pone come ipotesi residuale rispetto a quella dell'articolo 2, ma soprattutto perché per essa sono previste soglie di punibilità. Infatti, l'articolo 119 prescrive al contribuente la ripartizione della detrazione al 110% in cinque quote annuali di pari importo, e le soglie di punibilità vanno riscontrate, in relazione a ciascuna dichiarazione annuale presentata dal contribuente, per la quota parte di detrazione in essa indicata.

Ciò premesso, va osservato che, quale figura di reato ugualmente ascrivibile al beneficiario, l'utilizzo di certificazioni mendaci, rilasciate da soggetti professionalmente qualificati, e funzionali all'ottenimento di una detrazione indebita, sembrerebbe integrare quel "mezzo fraudolento" che la disposizione pone a fondamento della responsabilità penale del contribuente, definito come una condotta artificiosa realizzata in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determina una falsa rappresentazione della realtà, definizione che ben si attaglia alle false certificazioni rilasciate dai tecnici o dai professionisti.

Parimenti soddisfatta risulta l'idoneità del mezzo fraudolento (la falsa attestazione) ad «ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria», in quanto alla dichiarazione asseverativa, rilasciata da un soggetto professionalmente qualificato, la legge affida una speciale funzione di controllo preventivo a garanzia della corretta applicazione del superbonus. Ciò in considerazione non solo della peculiare affidabilità riconosciuta a tali soggetti per legge (le cui attestazioni costituiscono infatti il "cuore" su cui ruota l'intera disciplina dell'agevolazione, fino a prova contraria), ma anche del non indifferente sforzo, in termini di accertamento, che viene richiesto all'amministrazione per

poter censurare i contenuti di certificazioni aventi un carattere essenzialmente tecnico, e rilasciate da soggetti qualificati che la legge considera credibili.

Quanto all'elemento soggettivo, il contribuente deve essere a conoscenza della mancata integrazione dei requisiti di godimento dell'agevolazione e, conseguentemente, delle mendaci certificazioni utilizzate, e decidere (ciò nonostante) di usufruire della detrazione in dichiarazione.

Quanto all'ipotesi di concorso nel reato del soggetto professionalmente qualificato che ha prodotto l'attestazione mendace, va osservato preliminarmente che, affinché vi sia concorso di persone nel reato, devono ricorrere quattro elementi: a) la pluralità di persone ( il contribuente ed il tecnico); b) la realizzazione di un fatto di reato; c) il contributo causale (materiale o morale) della condotta atipica alla realizzazione del fatto; d) la consapevolezza e volontà di contribuire causalmente alla realizzazione del fatto.

A tale scopo, dopo aver dato per scontata la sussistenza dei primi due requisiti, è possibile osservare che in questo caso la condotta atipica del soggetto professionalmente qualificato (il rilascio di una falsa asseverazione) sicuramente contribuisce causalmente (nesso causale) alla realizzazione dell'evento reato di dichiarazione fraudolenta. Tant'è infatti, che senza documentazione (mendace) il contribuente non avrebbe potuto esercitare la detrazione agevolata, così configurando una vera e propria condicio sine qua non del reato. Conseguentemente, deve concludersi che l'azione del soggetto professionalmente qualificato condotta integra gli estremi del concorso materiale.

Per quanto attiene infine al quarto requisito (dolo), il concorrente dev'essere consapevole di contribuire causalmente – mediante la propria azione – alla realizzazione del fatto di reato, circostanza che deve ritenersi, evidentemente, verificata nel caso di cui occupa, stante il peculiare ruolo che il professionista medesimo riveste nell'ambito del meccanismo applicativo del 110%.

© RIPRODUZIONE RISERVATA