

Dichiarazioni fraudolente e fatture false: impatti sul bilancio

di Filippo Cocco (*)

La violazione delle norme fiscali rientra nell'ambito dei c.d. reati tributari, con conseguente rilevanza penale; condotta punita dal giudice presso il Tribunale ordinario. In questo secondo intervento sul tema, si analizzano le ripercussioni che la frode tributaria legata a dichiarazioni fraudolente, sia per operazioni inesistenti, sia a seguito di artifici contabili, che discendente dall'emissione di fatture false, può avere sul bilancio aziendale.

Premessa

Le principali fattispecie di reati tributari sono oggi disciplinate e raggruppate dal Decreto legislativo del 10 marzo 2000, n. 74 (1), da ultimo aggiornato dal Decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75. In questo secondo articolo dedicato alle principali violazioni penali contenute nella c.d. legge fiscale verranno analizzati i reati di: dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000) (2); dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di artifici in contabilità (art. 3, D.Lgs. n. 74/2000); emissione di fatture di vendita false (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000). Tali condotte sono quelle che maggiormente trovano cittadinanza nei procedimenti penali in quanto sono prodromiche direttamente ad incidere sulle risultanze di bilancio *ante* imposte delle aziende e quindi più frequentemente attenzionate.

Dichiarazione fraudolenta per operazioni inesistenti

La dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è la fattispecie sanzionatoria più grave fra quelle regolate dalla normativa di riforma del sistema penale tributario. L'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 introduce per la prima volta la nozione di "frode fiscale". Tale definizione consiste nella dichiarazione fraudolenta fondata su falsa documentazione, idonea a

fornire una falsa rappresentazione contabile della situazione fiscale del contribuente. Come per le altre ipotesi delittuose di cui al D.Lgs. n. 74/2000, il bene giuridico tutelato dalla fattispecie in esame coincide con l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi (3). Soggetto attivo del reato può essere unicamente colui il quale è

Note:

(*) *Avvocato penalista*

(1) Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della Legge 25 giugno 1999, n. 205.

(2) La previgente normativa, all'art. 4, comma 1, lett. d), D.L. n. 429/1982 (convertito nella Legge n. 516/1982), prevedeva, infatti, la punibilità di chi emetteva o utilizzava fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti, o recanti l'indicazione dei corrispettivi o dell'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale; ovvero, emetteva o utilizzava fatture o altri documenti recanti l'indicazione di nomi diversi da quelli veri, in modo che risultasse impedita l'identificazione dei soggetti cui si riferivano. Invece, l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documentazione falsa era oggetto di distinta disposizione normativa, indicata nell'art. 4, comma 1, lett. f), D.L. n. 429/1982, a norma del quale era punibile chi indicava, nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio o rendiconto ad essa allegato, al di fuori dei casi previsti dall'art. 1 del D.L. n. 429/1982, ricavi, proventi od altri componenti positivi di reddito, ovvero spese od altri componenti negativi di reddito in misura diversa da quella effettiva, utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero, oppure ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento di fatti materiali.

(3) Questo a differenza di quanto disposto dalla previgente legge, che proteggeva principalmente l'interesse del Fisco al corretto svolgersi dell'azione di accertamento tributario.

contribuente ai fini delle imposte dirette e dell’IVA, oppure è amministratore, liquidatore o rappresentante del contribuente soggetto a imposizione (art. 1, comma 1, lett. c, D.Lgs. n. 74/2000). L’ambito soggettivo di applicazione dell’art. 2 appare dunque ampio, potendo riguardare anche i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente, di terreni, di fabbricati o comunque di entrate non sottoposte all’obbligo di tenuta delle scritture contabili, bensì soltanto all’obbligatoria presentazione della dichiarazione dei redditi annuale. È, altresì, rilevante anche la condotta di chi si limita a detenere la falsa documentazione fiscale, previa registrazione nelle scritture contabili obbligatorie, pur se per fini diversi da quelli di prova nei confronti dell’Amministrazione finanziaria. La fattispecie indicata nell’art. 2 individua, pertanto, quello che in diritto penale si definisce un reato di pericolo o di mera condotta, avendo il legislatore inteso rafforzare la tutela del bene giuridico protetto, anticipando il momento della commissione della condotta tipica (Cass. pen., SS.UU., 19 gennaio 2011, n. 1235) rispetto all’ipotetico evento dannoso. In riferimento all’elemento psicologico del reato, quello soggettivo, il reato è punito a titolo di dolo specifico poiché è caratterizzato dalla finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale risultato della condotta. Il reato di dichiarazione fraudolenta è conseguentemente da considerarsi un reato a consumazione istantanea e si realizza nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale (Cass. pen., Sez. II, 2 novembre 2010, n. 42111), momento rilevante anche processualmente per il computo dei termini prescrizionali. Infatti, la predisposizione e la registrazione dei documenti attestanti le operazioni inesistenti sono condotte meramente preparatorie e non sono punibili, nemmeno a titolo di tentativo, per espressa previsione del legislatore: “I delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo” così recita il successivo art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, il cui comma 2 prevede però un’ipotesi derogatoria. Affinché, pertanto, possa ritenersi realizzata la condotta prevista da tale normativa, è necessario che siano attuati due comportamenti diversi. In primo luogo, la predisposizione delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti e la loro registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o la loro detenzione a fine di prova

nei confronti dell’Amministrazione finanziaria (art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000); in secondo luogo, l’indicazione nella dichiarazione annuale di elementi passivi fittizi rispetto a quelli reali suffragando tali circostanze con i documenti previamente registrati. Sul punto, carattere chiarificatorio assume poi l’art. 1, lett. a) del D.Lgs. n.74/2000, il quale precisa che “per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, 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. Dal tenore letterale di tale definizione, emerge l’impossibilità d’individuare una fattispecie giuridica univoca di “operazione inesistente”, dovendosi piuttosto tenere presente una vera e propria bipartizione tra inesistenza oggettiva e inesistenza soggettiva, che astrattamente possono anche sussistere contemporaneamente. Per operazioni oggettivamente inesistenti ci si riferisce ad ipotesi in cui le fatture documentino un’operazione mai realizzata (inesistenza oggettiva c.d. assoluta o totale), oppure ad ipotesi in cui le fatture documentino un’operazione realizzata, ma solo in parte, vale a dire in termini quantitativi differenti e inferiori rispetto a quelli rappresentati cartolarmente (inesistenza oggettiva c.d. relativa o parziale). In questo contesto, l’operazione, pur essendo totalmente o parzialmente inesistente sul piano materiale, consente all’utilizzatore di conseguire un vantaggio fiscale indebito, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA, attraverso l’indicazione nelle relative dichiarazioni di elementi passivi fittizi, che gli garantiranno di ridurre al minimo, o di abbattere grandemente, il proprio reddito. Parte della dottrina, nell’ambito dell’inesistenza oggettiva, effettua una distinzione tra “inesistenza materiale” e “inesistenza giuridica”. Affinché si configuri la prima, è necessario che la transazione non esista in natura, ossia che la cessione di beni o la prestazione dei servizi risultante dalla fattura non siano mai state effettuate in concreto o lo siano state in termini quantitativi minori rispetto a quelli dichiarati. L’inesistenza c.d. giuridica ricorre, al contrario, in tutti i casi in cui la fattura attesti la

conclusione di un negozio giuridico diverso da quello realmente compiuto dalle parti, entrando nell'ambito di un'ipotesi di simulazione o di negozio apparente.

Dichiarazione fraudolenta e artifici contabili

La fattispecie incriminatrice sanziona il contribuente che compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando sono superate congiuntamente due soglie di punibilità: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. L'elemento psicologico, soggettivo, del delitto in questione richiede ai fini della punizione il dolo specifico, consistente nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che si aggiunge alla coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico di reato, ovvero, presentare una dichiarazione con elementi attivi o passivi, crediti o ritenute di natura fittizia. Il reato è di natura generica in quanto può essere compiuto da chiunque ed è punito in via residuale, in ragione della clausola di esclusione presente al primo capoverso ("Fuori dai casi previsti dall'art. 2"). Elemento comune ad entrambe le fattispecie (artt. 2 e 3) è la presentazione di dichiarazione fraudolenta; la prima presuppone l'impiego di fatture o altri documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, la seconda l'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria. Anche in questo caso il momento di

consumazione del reato deve individuarsi con la presentazione della dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Emissione di fatture per operazioni inesistenti

Nell'ipotesi delittuosa di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, la condotta sanzionata dalla norma precettiva mira a punire chiunque emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti in favore di soggetti terzi che ne facciano uso, ai sensi dell'art. 2 dello stesso decreto. Anche in questo caso, la fattispecie trova applicazione qualunque sia l'ammontare dell'imposta evasa, senza che vi siano delle tolleranze di soglia da superare prima di guadañare il solco della responsabilità penale. Nuovamente, l'elemento psicologico, soggettivo, del delitto prevede la punibilità solo a titolo di dolo specifico, consistente nel fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, in presenza di piena coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico sanzionato (emissione o rilascio di fatture o documenti per operazioni inesistenti). Secondo la giurisprudenza di merito prevalente, tale delitto si configura anche laddove l'oggetto del dolo specifico non sia esclusivo, ma sia accompagnato dal perseguimento di un profitto personale dell'emittente la fattura. Per tale fattispecie delittuosa non sono previste ipotesi riparatorie o di non punibilità. Va però detto che ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. n. 74/2000, in deroga all'art. 110 del Codice penale, l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000. In perfetta reciprocità, anche chi si avvale di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8 del decreto oggetto di analisi. Resta invece configurabile il concorso di persone nel caso di concorso nell'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti da parte di soggetti diversi dall'utilizzatore. La tutela sanzionatoria, repressiva, viene in questo caso di reato, anticipata al momento dell'emissione della fattura o documento per operazioni inesistenti, ovvero emissione dell'ultima di esse in caso di più episodi nel medesimo periodo di imposta.

La frode fiscale nel bilancio secondo la giurisprudenza di legittimità

L'impatto sul bilancio delle condotte sanzionate dal D.Lgs. n. 74/2000 trova corretta definizione nella sentenza della Corte di cassazione n. 40448 del 12 settembre 2018, con la quale la Suprema Corte ha stabilito il principio secondo il quale si configura il reato di frode fiscale quando nella dichiarazione dei redditi il contribuente indichi elementi passivi fittizi, con fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti, idonei a esporre costi fittizi in bilancio. In particolare, la Suprema Corte ha precisato che ai fini della sussistenza del reato, per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", in base alle norme dell'ordinamento tributario, sia a intendersi qualunque documentazione atta a fornire la prova delle operazioni in esse documentate. Si tratta, pertanto, di una valutazione di fatto fondata sia sulle caratteristiche estrinseche che sul contenuto del documento che può essere fatta già dalla fase dell'accertamento fiscale. In ragione del fatto che alla dichiarazione dei redditi non vengono materialmente allegati i documenti, ai fini della consumazione del reato basta che nell'apposita parte dedicata alla quantificazione degli elementi passivi siano numericamente riportati in cifra i dati numerici corrispondenti, in tutto o in parte, a quelli che derivano dal computo delle fatture passive o degli altri documenti emessi per operazioni inesistenti. Ai fini dell'integrazione del reato è necessario che tali documenti siano registrati nelle scritture contabili o in altro modo detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. In buona sostanza, secondo quanto prevede l'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, non sono necessari i requisiti di forma tipici della fattura, tale da poterla individuare in base al suo aspetto esteriore, ma ne disciplina solo il contenuto. Ai fini del giudizio di responsabilità, sono stati ritenuti sufficienti fattori quali l'iscrizione in bilancio ed il conseguimento di un credito d'imposta corrispondente all'importo dell'IVA fatturata. Infatti, il supremo collegio afferma che: "... La condotta incriminata dall'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000 consiste nell'indicare (nella dichiarazione) gli elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Secondo la

definizione che ne dà l'art. 1, lett. a), D.Lgs. n. 74/2000, "per 'fatture o altri documenti per operazioni inesistenti' si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, 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". In buona sostanza il supremo collegio vuole precisare che poiché alla dichiarazione non vengono materialmente allegati i documenti, ai fini della consumazione del reato è necessario e sufficiente che: nella parte dedicata alla quantificazione degli elementi passivi vengano graficamente espressi in cifra i dati numerici corrispondenti, in tutto o in parte, a quelli che risultano dalle fatture passive o dagli altri documenti emessi per operazioni inesistenti (ciò che è avvenuto nel caso di specie); tali fatture o documenti siano registrati nelle scritture contabili o detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (ciò che è avvenuto nel caso di specie). L'avvalersi delle fatture (o altri documenti per operazioni inesistenti) costituisce modalità tipica della condotta che ne qualifica la specifica offensività, rendendola più pericolosa rispetto alle altre. Infatti è evidente che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti condivide con gli altri reati tributari la tutela del medesimo bene giuridico, che consiste nel dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche, ciascuno in ragione della propria capacità contributiva (art. 53, Cost.), dovere che costituisce a sua volta specifica proiezione del più generale dovere di solidarietà economico-sociale il cui adempimento è richiesto a tutti i consociati dall'art. 2, Cost. Tale modalità di aggressione è comune agli altri reati in materia di dichiarazione di cui agli artt. 3 e 4, che prevedono ipotesi decrescenti di gravità del pericolo, derivanti dalla combinazione di soglie di punibilità con i diversi modi di rappresentazione non veritiera della capacità contributiva, ma l'utilizzo di fatture (o altri documenti di analogo rilievo probatorio) per operazioni inesistenti è, tra tutte, la forma ritenuta più insidiosa e pericolosa, la cui sterilizzazione, mediante la minaccia della sanzione penale, non tollera soglie di punibilità; il delitto di cui all'art. 3, è punito allo stesso modo,

ma l'utilizzo di altri artifici (così la rubrica), evidentemente diversi, per forma (fatture o documenti analoghi) e oggetto (le operazioni inesistenti), da quelli tipizzati dall'art. 2, sposta verso l'alto l'asticella della rilevanza penale e della conseguente necessità della sanzione penale, applicabile solo se la rappresentazione della capacità contributiva è alterata oltre una certa percentuale e determina un'evasione di imposta quantitativamente elevata. Tali soglie e tali percentuali aumentano, sensibilmente, se la dichiarazione, pur senza avvalersi degli artifici indicati negli artt. 2 e 3, non rispecchia fedelmente la capacità contributiva. Il ché è comprensibile, infatti il pericolo, che il ricorso alla fattura per operazioni inesistenti determina e che la minaccia della sanzione penale intende prevenire, è individuato dallo stesso legislatore ed è costituito dall'ostacolo all'accertamento e dall'induzione in errore dell'amministrazione (così l'art. 3, comma 1, che esprime un concetto trasversale anche al delitto in esame) sulla capacità contributiva dell'obbligato. Se la fattura o il documento analogo non sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o non sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il reato di dichiarazione fraudolenta non sussiste; eventualmente se ne sussistono i presupposti, potrebbe configurarsi il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4. La giurisprudenza di legittimità, in linea con la prevalente dottrina, afferma che il delitto di frode fiscale si connota come reato di pericolo o di mera condotta, perché il legislatore ha inteso rafforzare in tal modo la tutela dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute, anticipandola al momento della commissione della condotta tipica (4). Già all'indomani dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74/2000, la Suprema Corte aveva affermato che il legislatore ha individuato "nella presentazione della dichiarazione annuale la condotta tipica e il momento di rilevanza penale della fattispecie, e nella lesione dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute, piuttosto che nella generica trasparenza fiscale, l'oggetto giuridico della tutela penale" (5). Secondo quanto prevede l'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, per ciascuna operazione imponibile ai fini IVA il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili.

L'art. 21 non prevede requisiti di forma tipici della fattura, tale da poterla individuare in base al suo aspetto esteriore; ne disciplina solo il contenuto (6). La fattura, anche se emessa in formato elettronico, deve contenere le informazioni necessarie a quantificare la base imponibile dell'imposta dovuta, così come analiticamente indicate dall'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, che sono finalizzate, in buona sostanza, a individuare senza margini di incertezza il luogo, la data, l'oggetto e il corrispettivo della prestazione o della cessione, i soggetti attivi e passivi dell'operazione. L'art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 74/2000, dal canto suo, individua nominativamente solo le fatture, attribuendo rilevanza penale anche a tutti gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie. Sicché certamente hanno rilievo probatorio analogo alle fatture, come detto, i documenti espressamente indicati dall'art. 21, comma 1, citato (note, conti e parcella), il bollettario di cui all'art. 32, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 (art. 32, comma 2), le bollette doganali (art. 25, comma 1, D.P.R. n. 633/1972; art. 2, D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627), gli scontrini fiscali e le ricevute fiscali, nonché tutta una lunga serie di documenti tassativamente indicati dalle norme tributarie (7). Sicché i documenti rilevanti ai fini dei reati di

Note:

(4) Cass. SS.UU., n. 1235 del 19 gennaio 2011.

(5) Cass. SS.UU., n. 27 del 25 ottobre 2000.

(6) La fattura attiva deve essere contrassegnata da un numero progressivo che la identifichi in modo univoco (art. 21, comma 2, lett. a, D.P.R. n. 633/1972). Le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (e sono queste le fatture passive), devono essere numerate in ordine progressivo e annotate dal contribuente nel registro degli acquisti di cui all'art. 25, D.P.R. n. 633/1972 anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Alle fatture l'art. 21, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 equipara, come visto, le note, i conti, le parcella e documenti "simili".

(7) Vengono riconosciuti tali anche il documento attestante la vendita dei mezzi tecnici di cui all'art. 74, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 633/1972 (cfr., sul punto, l'art. 6, comma 3-bis, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), i titoli di accesso emessi mediante apparecchi misuratori fiscali ovvero mediante biglietterie automatizzate dalle imprese che forniscono le manifestazioni e gli spettacoli di cui all'allegato C al D.P.R. n. 633/1972 (art. 74-*quater*, comma 2, D.P.R. n. 633/1972), i documenti di trasporto (art. 21, comma 4, lett. a, D.P.R. n. 633/1972; art. 1, comma 3, D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, n. 6, comma 3, D.Lgs. n. 471, cit.), le bolle di accompagnamento (per i residui casi in cui ne è ancora previsto l'utilizzo: art. 1, D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627), le schede carburanti (D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444).

cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74/2000 sono solo quelli che: a) hanno rilievo probatorio analogo a quello delle fatture; b) hanno tale rilievo in base a norme tributarie. La giurisprudenza civile della Suprema Corte insegna, al riguardo, che dal punto di vista processuale, la fattura è un documento che non è assistito da alcuna presunzione di veridicità e la cui corrispondenza a vero può essere contestata dall'Amministrazione finanziaria anche mediante presunzioni semplici (8). L'analogia, dunque, deve riguardare la rilevanza probatoria attribuita al documento da una norma tributaria sostanziale e non da una norma processuale. Gli altri documenti, che tale rilevanza probatoria non hanno o che la hanno in base a norme diverse da quelle tributarie, se falsi costituiscono oggetto materiale della diversa condotta tipizzata dall'art. 3, D.Lgs. n. 74/2000; sicché stabilire se un documento ha o meno rilievo probatorio analogo alle fatture in base alle norme tributarie equivale a tracciare la linea di confine tra le due diverse fattispecie di reato, con conseguenze di non secondario momento. Pertanto, si deve ritenere sul punto, in via di certezza, che i documenti "simili" siano solo quelli che, condividendo la natura e la finalità della fattura:

- a) devono essere emessi in concomitanza o a causa di un'operazione imponible;
- b) hanno funzione descrittiva dell'operazione stessa e dell'imposta dovuta.

Indicazioni in tal senso possono essere tratte dalla possibilità, espressamente prevista dall'art. 6, comma 8, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per il cessionario/committente che abbia acquistato beni e servizi senza che sia stata emessa fattura o con emissione di fattura irregolare, di presentare egli stesso un documento sostitutivo "dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'art. 21, D.P.R. n. 633/1972". Ai fini dell'integrazione della fattispecie delittuosa di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, le fatture o gli altri documenti aventi analogo rilievo probatorio devono rappresentare "elementi passivi fittizi", dovendosi intendere per tali "le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta" (9). Dal punto di vista del rilievo probatorio del documento analogo alle

fatture, ma da queste ultime diverso, è dunque quello che concorre alla definizione dell'oggetto dell'obbligazione tributaria e dunque della pretesa erariale, ma tale documento ha rilevanza penale solo se la diminuisce. Il richiamo alle norme tributarie ha perciò lo scopo di restringere l'area della penale rilevanza a quei documenti che, in base a tali norme, sono strutturalmente e funzionalmente assimilabili alle fatture, o forse sarebbe meglio dire, sostitutivi, o equipollenti o alternativi ad esse. "Nella nozione di 'altri documenti' rientrano tutti quelli aventi, a fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, quali, a titolo esemplificativo, le ricevute fiscali ed i documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come le ricevute per spese mediche e per interessi sui mutui o le schede carburanti (Cass., Sez. III, n. 5642 del 01 dicembre 2011, dep. il 14 febbraio 2012; Cass., Sez. III, n. 2156 del 18 ottobre 2011, dep. il 19 gennaio 2012) (10). Secondo Cass., Sez. III, n. 48486 del 24 novembre 2011, 'integra il delitto di dichiarazione fraudolenta la predisposizione di documentazione sanitaria, materialmente falsa, apparentemente emessa da cliniche private, utilizzata da numerosi contribuenti per esporre nelle dichiarazioni IRPEF spese sanitarie mai sostenute, così ottenendo, attesa la loro deducibilità nella misura del 19%, un rimborso non dovuto). In conclusione, è evidente, conformemente alla *ratio* dell'incriminazione della condotta in esame, che, ai fini della sussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti devono intendersi quelli che, a prescindere dal *nomen*, hanno l'attitudine, in base alle norme dell'ordinamento tributario, a fornire la prova delle operazioni in essi documentati'. Quindi a tale fine non è necessario stabilire *ex post* se il documento possa avere tale attitudine, ma è sufficiente che, per le sue caratteristiche estrinseche e per il suo

Note:

(8) Cass. civ., Sez. 5, n. 2935 del 13 febbraio 2015.

(9) Cfr. art. 1, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 74/2000, come modificato dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

(10) La Corte ha spiegato come rispetto all'altra ipotesi criminosa della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici prevista dall'art. 3, l'elemento che qualifica la fattispecie prevista dall'art. 2 è proprio l'efficacia probatoria del documento utilizzato.

contenuto, tale natura non possa essere esclusa *ictu oculi* in base alle norme dell'ordinamento tributario sino dalla fase dell'accertamento fiscale. Si tratta, come detto, di una valutazione di fatto propria del giudice di merito. Nella prassi i giudici di merito sono portati ad interpretare l'atto in base al suo contenuto, all'indicazione dell'imposta dovuta, alla sua iscrizione in contabilità, all'indicazione del corrispondente elemento passivo nella dichiarazione annuale, alla sua attitudine ingannatoria non esclusa con *palmare immediatezza*".

Conclusioni

La trasfusione nel bilancio di esercizio dei dati contabili falsati per effetto dell'indicazione in contabilità di costi fittizi potrebbe assumere, pertanto, rilevanza anche in termini di falso in bilancio. Fermo, infatti, il requisito della falsità, può dirsi - a parere di chi scrive - sussistente anche l'elemento soggettivo del dolo specifico di "procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto", posto che l'illecito risparmio d'imposta ben potrebbe considerarsi tale. Così come potrebbe dirsi integrato l'ulteriore requisito della concreta idoneità ad indurre "altri" in errore, giacché nella condotta di utilizzo e contabilizzazione di false fatture è insito il requisito ingannatorio richiesto dagli artt. 2621 ss. c.c. Risulta diverso, tuttavia, il caso in cui la medesima società abbia utilizzato fatture soggettivamente inesistenti, ovvero fatture rese da un soggetto diverso da quello che ha fornito la prestazione, poiché, ferma la punibilità per il reato di "Dichiarazione fraudolenta" di cui al citato art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, il valore delle poste di bilancio rimarrebbe tendenzialmente inalterato senza falsificazione del dato finale. L'astratta compatibilità tra reati tributari e falso in bilancio appare anche più evidente con riguardo al reato di "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" (art. 3, D.Lgs. n. 74/2000), a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015. La nuova formulazione della norma in effetti si presta a condotte connotate da frodolenza e decettività, la cui insidiosità pare perfettamente compatibile con il requisito dell'idoneità ingannatoria richiesta dalle norme sul falso in bilancio. Si pensi, ad esempio, a quelle operazioni societarie realizzate solo in apparenza o destinate a produrre effetti diversi da quelli per i quali l'operazione è stata formalmente posta in essere, o ancora al caso di una

sistematica sotto-fatturazione, accompagnata da pagamenti del differenziale sotto-fatturato "in nero" ovvero su conti intestati agli amministratori o ai soci della società (i quali si rendono responsabili altresì del reato di appropriazione indebita). Anche il caso in cui una società abbia emesso fatture per prestazioni in realtà mai fornite (fatture oggettivamente inesistenti, art. 8, D.Lgs. n. 74/2000): se, da un lato, certamente può dirsi che la condotta, come richiesto dalla norma, abbia consentito a terzi utilizzatori di conseguire un indebito risparmio d'imposta; dall'altro, la medesima condotta, nella misura in cui determina tramite l'indicazione di "ricavi fittizi" un incremento della base imponibile, potrebbe contemporaneamente determinare risultati di esercizio più floridi rispetto al dato reale. Questa possibilità pone in pericolo il bene tutelato dagli artt. 2621 ss. c.c., ovvero la trasparenza e veridicità delle informazioni societarie, e ben potrebbe accompagnarsi a finalità specifiche quali, ad esempio, la volontà di rappresentare agli istituti di credito un risultato d'esercizio migliore per conseguire, ad esempio, un maggiore ricorso al finanziamento bancario. L'astratta compatibilità tra reati tributari e falso in bilancio, nei termini anzidetti, e al di là della possibile maggior impatto sanzionatorio, potrebbe determinare ulteriori rilevanti conseguenze pratiche. La prima di queste è quella di ripristinare la punibilità di condotte prive di rilievo penale ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000 attraverso la contestazione di reati di falso in bilancio. La seconda è quella di chiamare in causa la responsabilità dell'ente ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001. Una simile conclusione potrebbe riverberare effetti anche sul piano della confisca, non ammessa, nella forma per equivalente, nei confronti della società per i delitti tributari, ma prevista per i reati compresi nel catalogo che fa scattare la responsabilità dell'ente ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001. La possibilità, infine, di contestare il falso in bilancio anche in relazione a condotte evasive prive di rilievo penale ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000 (perché, ad esempio, sotto la soglia penale) potrebbe determinare un ampliamento dell'ambito di operatività del nuovo delitto di autoriciclaggio *ex* 648-ter.1 c.p. (e conseguente della confisca, anche per equivalente) sia nei confronti del soggetto persona fisica sia, per quanto osservato al punto che precede, nei confronti dell'ente responsabile ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001.