



**I REATI TRIBUTARI:
I DOCUMENTI SOGGETTIVAMENTE
ED OGGETTIVAMENTE INESISTENTI**

31 marzo 2011



AUTORI DEL DOCUMENTO

Emanuele D'Innella - Dottore Commercialista – *Presidente della Commissione Diritto Penale dell'Economia dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma*

Alessandro Medici – Dottore Commercialista



INDICE

| | |
|--|----|
| A. PREMESSA..... | 4 |
| B. REATO DI CUI ALL'ART. 2 DEL D. LGS. 74/2000. CENNI | 5 |
| C. REATO DI CUI ALL'ART. 8 DEL D. LGS. 74/2000. CENNI | 8 |
| D. L'OGGETTO MATERIALE DEI REATI: FATTURE E "ALTRI DOCUMENTI" | 11 |
| E. LE TRE IPOTESI DI FALSITÀ IDEOLOGICA | 14 |
| F. L'INESISTENZA "GIURIDICA": ESISTE UNA "QUARTA" IPOTESI DI FALSITÀ IDEOLOGICA? | 19 |
| G. LA NOZIONE DI FITTIZIETÀ..... | 20 |
| H. IL RUOLO DEL COMMERCIALISTA..... | 20 |



A. PREMESSA

Il presente documento rappresenta un approfondimento svolto in rapporto al convegno del 31/03/2011, **“Il dottore commercialista e i reati tributari”**, organizzato dalla *Sottocommissione Diritto Penale Tributario*, costituita in seno alla *Commissione Diritto Penale dell'Economia* dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma.

In tale ambito, si è ritenuto opportuno svolgere un approfondimento su un tema, quello de “I documenti soggettivamente e oggettivamente inesistenti”, quanto mai attuale, se è vero che, a quanto risulta dalle più recenti indagini in campo penale, le false fatturazioni rappresentano il reato tributario più comune, per il quale si sta assistendo negli ultimi anni a un autentico *boom*¹. Rivestono pertanto un'importanza sempre maggiore, per il commercialista, l'informazione, lo studio e l'aggiornamento in merito alle caratteristiche dei reati in esame, per scongiurare, nella sua veste di consulente fiscale ed esperto della materia, il rischio che i propri clienti si imbattano in fenomeni fraudolenti che vanno man mano assumendo connotazioni sempre più sofisticate, ispirate a nuove “ingegnerie fiscali” basate su complessi giri di false fatturazioni. In un simile contesto, il commercialista ha l'obbligo di svolgere la propria professione senza mai perdere di vista l'interesse pubblico² e illustrando al proprio cliente gli eventuali rischi connessi allo svolgimento della pratica.

Lo spirito che orienta, da anni, la Commissione Diritto Penale dell'Economia dell'ODCEC di Roma, è proprio quello di stimolare il dibattito, lo studio e la ricerca fra i commercialisti in un ambito, quello penale, caratterizzato da un elevato rischio per il professionista, sia nella sua veste di consulente, sia nella possibile veste di soggetto che concorre nel reato.

Tanto premesso, il presente approfondimento prenderà le mosse dall'analisi dei due reati che, nel nostro ordinamento, hanno ad oggetto le fatture e gli altri documenti inesistenti, ossia quelli previsti dagli articoli 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000. Inquadrate il contesto penale, si passerà poi ad analizzare la nozione giuridica di “fattura” e di “altro documento” per operazioni inesistenti, focalizzando l'attenzione sulle n. 3 (o 4?) ipotesi di “falsità ideologica” e sul concetto di “fittizietà” dell'operazione. Verranno infine forniti degli spunti di riflessione sulle ipotesi che potrebbero coinvolgere la figura del commercialista nella veste di chi concorre, con il suo cliente, a uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000.

¹ Un'indagine de *Il Sole 24 Ore*, svolta su un campione di n. 55 procure della repubblica presso i tribunali, ha mostrato un aumento di reati tributari nel triennio 2008 – 2010 pari all'80,7%. Di questi, gran parte, secondo l'indagine, sono legati a fenomeni di false fatturazioni. *Fonte: A. M. CANDIDI e G. PARENTE, su Il Sole 24 Ore del 14 marzo 2011*

² Codice Deontologico della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, art. 5.



B. REATO DI CUI ALL'ART. 2 DEL D. LGS. 74/2000. CENNI

Il reato di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” è una delle due fattispecie delittuose previste dal nuovo sistema penal-tributario, disegnato dal D. Lgs. 74/2000, che riprende la vecchia norma dettata dall'art. 4, co. 1, lett. d), della Legge 429/1982 (cd. “manette agli evasori”), all'interno della quale rientrava anche il reato di “emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, fattispecie attualmente disciplinata dall'art. 8 del D. Lgs. 74/2000, che sarà oggetto del paragrafo successivo. Appare utile esporre nella seguente tabella i testi normativi a confronto:

| <p>Vecchia norma</p> <p><u>Legge 516/82, art. 4</u></p> | <p>Nuova norma</p> <p><u>D. Lgs 74/2000 – Artt. 2 e 8</u></p> |
|--|--|
| <p><i>E' punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni [...] chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi:</i></p> <p><i>[...];</i></p> <p><i>d) emette o utilizza 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 emette o utilizza fatture o altri documenti recanti l'indicazione di nomi diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita l'identificazione dei soggetti cui si riferiscono;</i></p> <p><i>[...]</i></p> | <p><u><i>Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i></u></p> <p><i>E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</i></p> <p><i>Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o altri documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</i></p> <p><i>Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 154.937,07 euro, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.</i></p> <p><u><i>Art. 8 – Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i></u></p> <p><i>E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a</i></p> |



| | |
|--|--|
| | <p><i>terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</i></p> <p><i>Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta si considera come un solo reato.</i></p> <p><i>Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a 154.937,07 euro per periodo d'imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.</i></p> |
|--|--|

Appare evidente come il medesimo reato, un tempo disciplinato dall'art. 4, co. 1, lett. d), della Legge 429/1982 sia stato, nella nuova formulazione prevista dal D. Lgs. 74/2000, "suddiviso" in due autonome fattispecie.

Il reato in esame viene consumato dal contribuente che indichi in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto "elementi passivi fittizi", avvalendosi di un impianto documentale fraudolentemente creato per ostacolare e intralciare la successiva attività di accertamento effettuabile dall'Amministrazione Finanziaria. Nell'impianto della disciplina penale tributaria del 2000, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti rappresenta l'infrazione più grave, insieme a quella, correlata, di cui all'art. 8. Per sanzionare tale condotta, potenzialmente molto lesiva degli interessi erariali, il legislatore del D. Lgs. 74/2000 ha pertanto previsto la pena più grave, che può arrivare fino a sei anni di reclusione, con contemporanea applicazione della pena accessoria di cui al comma 2 dell'art. 12, l'**interdizione dai pubblici uffici** che, solo per i reati penal tributari di maggiore rilevanza (ossia quelli previsti dagli art. 2, 3 e 8), integra le pene accessorie di cui al comma 1, applicabili invece per tutte le fattispecie di reato previste dal D. Lgs. 74/2000:

- l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
- l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
- l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;
- la pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 del codice penale.



In ragione della grave lesività degli interessi dell'erario, perché la condotta sanzionata integri reato non è necessario il superamento di alcuna soglia, come invece previsto per tutte le altre fattispecie di reato previste dal D. Lgs. 74/2000. Viene tuttavia prevista, dal comma 3, l'attenuazione della pena a un periodo che va da sei mesi a due anni, nell'ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sia inferiore a euro 154.937,07.

Rinviando ai paragrafi successivi l'analisi del principale argomento del presente approfondimento, ossia l'**oggetto materiale del reato**, rappresentato dalle fatture e dagli altri documenti per operazioni inesistenti, verranno di seguito sinteticamente rappresentati gli altri elementi distintivi del reato in esame.

I soggetti attivi

L'ambito soggettivo del reato in esame non include solo i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, estendendosi al contrario a "chiunque" presenti una dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e ricomprendendo, pertanto, anche i contribuenti titolari di redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente e di redditi diversi. Vi rientrano, ovviamente, anche coloro che presentano una dichiarazione per conto di altri, in qualità di legali rappresentanti di società od enti.

Vale la pena ribadire, in questa sede, quanto affermato in dottrina³ in merito all'**esclusione delle dichiarazioni fiscali ai fini dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (Irap)**. Tale esclusione è dovuta allo specifico presupposto impositivo dell'Irap, rappresentato dall'*«esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi»* e configurante un indice di capacità contributiva differente, secondo il diritto tributario, rispetto alla percezione di redditi o al consumo. L'Irap non è, sotto il profilo che in questa sede rileva, un'imposta sui redditi.

La condotta sanzionata e il momento consumativo del reato

Nell'individuazione della condotta sanzionata e, soprattutto, del momento consumativo del reato, sono ravvisabili le principali novità introdotte dal legislatore con la riforma del 2000.

In vigenza della Legge 516/1982 ispirata al *«modello di tutela anticipata»*⁴, infatti, commetteva il reato chiunque *utilizzasse* fatture o altri documenti inesistenti. Era sufficiente, pertanto, il semplice conservare o inserire in contabilità fatture e documenti inesistenti, in coerenza con la *ratio* della vecchia disciplina penale tributaria che sanzionava le violazioni cd. "prodromiche" alla realizzazione dell'intento evasivo.

³ B. SANTAMARIA, *Diritto Tributario*, Giuffrè editore, pag. 339. G. L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè editore, pag. 37.

⁴ G. L. SOANA, *Op. Cit.*



Con la riforma del 2000, il legislatore ha spostato il momento commissivo del reato in esame ad un momento successivo rispetto al “semplice” utilizzo di fatture e documenti inesistenti. La realizzazione dell'intento evasivo viene così individuata, dal punto di vista formale, nel momento in cui il debito tributario sorge in capo al contribuente, momento coincidente appunto, nel nostro ordinamento tributario, con la presentazione della dichiarazione fiscale.

Nonostante vi siano autori che ritengono ancora punibili, nonostante la novella legislativa, i contribuenti che utilizzino fatture e documenti inesistenti in un momento antecedente alla presentazione delle dichiarazioni annuali, la giurisprudenza ha costantemente confermato che il reato in esame ha sempre natura istantanea e che esso si consuma al momento della presentazione della dichiarazione.

Per la sua struttura, la condotta incriminata prevede una fase cd. “preparatoria”, consistente nella disposizione del comma 2: *«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 fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria»*. Sono due, pertanto, i “fatti” che la norma individua come “prodromici” per il compimento del reato in esame:

- la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie;
- la detenzione ai fini della prova.

L'elemento psicologico

Perché si consumi il reato in esame, è necessario che il contribuente abbia posto in essere la condotta sanzionata con **dolo specifico**. Non è dunque sufficiente che la dichiarazione presentata indichi elementi passivi fittizi, ove il dichiarante non fosse cosciente della inesistenza delle operazioni che li hanno generati. In tale ipotesi, infatti, l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi non si considera finalizzata all'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Riflessione simile valga per l'ipotesi in cui la condotta del dichiarante era fraudolentemente finalizzata non all'evasione, ma al compimento di altri scopi.

C. REATO DI CUI ALL'ART. 8 DEL D. LGS. 74/2000. CENNI

Il reato di “**emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**” è collegato a quello previsto dall'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, rappresentandone, sotto il profilo economico e commerciale, “l'altra faccia della medaglia”.

Rispetto alla previgente disciplina, l'art. 8 del D. Lgs. 74/2000 non introduce sostanziali novità. Come in vigore del vecchio sistema penale tributario, infatti, la condotta di chi emette fatture o documenti per operazioni inesistenti integra reato anche senza l'effettivo utilizzo degli stessi da parte del terzo in una delle dichiarazioni annuali. In questo caso, pertanto, l'ordinamento intende svincolare la punibilità



del comportamento di chi agisce in maniera tale da mettere il terzo, potenzialmente, nelle condizioni di evadere l'imposta dall'effettivo compimento dell'intento da parte di costui. Il concreto verificarsi dell'intento evasivo, che si realizza con la presentazione della dichiarazione fiscale, non rappresenta, pertanto, un fatto necessario al compimento del reato in esame. Trattasi, in altre parole, di un cd. **"reato di pericolo"**, che il nostro ordinamento punisce in ragione della **potenziale grave lesività dell'interesse erariale**. Sul fronte giurisprudenziale, la Corte di Cassazione ha recentemente affermato⁵ che la *«fattispecie prevista dall'art. 8 del D. Lgs. 74/2000 [...] si configura come reato di pericolo in astratto, in quanto mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale»*. Per tale ragione, chiarisce la Suprema Corte, il legislatore ha anticipato *«la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione. La configurabilità del reato è, pertanto, svincolata dal conseguimento di un'effettiva evasione, venendo puniti comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del [...] interesse erariale»*.

In ragione della complementarietà con quello di utilizzo in dichiarazione, per il reato di emissione di fatture e documenti inesistenti il D. Lgs. 74/2000 prevede il medesimo sistema sanzionatorio, con reclusione fino a sei anni ed applicazione delle pene accessorie di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 12.

Valgono le considerazioni sopra svolte in relazione alla mancata previsione di alcuna soglia di punibilità per la configurabilità del reato in esame, in virtù della grave lesività, per gli interessi dell'erario, della condotta colpita. E' prevista tuttavia una riduzione della pena nell'ipotesi in cui *«l'importo non rispondente al vero nelle fatture o nei documenti è inferiore a 154.937,07 euro per periodo d'imposta»*. Trattasi della stessa soglia stabilita per l'ipotesi attenuata prevista dal comma 3 dell'art. 2 del D. Lgs. 74/2000.

I soggetti attivi

L'ambito soggettivo del reato in esame include chiunque sia nelle condizioni di emettere fatture o documentazione a qualsiasi titolo rilevante, per un terzo, ai fini della creazione di un impianto documentale che gli consenta di indicare, in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi passivi. Anche un lavoratore dipendente può, ad esempio, commettere il reato di cui all'art. 8 laddove fraudolentemente emettesse al suo datore di lavoro documentazione attestante un onere sostenuto inesistente.

L'obiettivo del legislatore è colpire le cd. "cartiere", quelle società, cioè, create apposta per emettere fatture o altri documenti ideologicamente falsi, in quanto rilasciati a fronte di operazioni inesistenti, per consentire a terzi l'evasione d'imposta.

⁵ Cass., III Sez. Penale, 04/06/2009, n. 28654.



La condotta sanzionata e il momento consumativo del reato

Rinviando al prosieguo del presente approfondimento l'analisi del concetto di falsità, costituente l'oggetto del reato, è opportuno in questa sede esaminare le due condotte sanzionate: l'emissione e il rilascio. Dal punto di vista tributario, i due termini si differenziano per l'oggetto, in quanto:

- si parla di **emissione** per le fatture e gli altri documenti ad esse equiparati. Ai sensi dell'art. 21 del DPR 633/1972, «*la fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica*»;
- si parla di **rilascio** per le ricevute e gli scontrini fiscali.

Ne deriva che la semplice produzione di una fattura o di un documento per operazioni inesistenti non integra, di per sé, il reato in esame, essendo necessario che il documento sia trasmesso, consegnato o rilasciato al terzo.

Il momento consumativo del reato è individuabile, come sopra precisato, all'atto della consegna, della spedizione o della trasmissione della fattura o del rilascio di altri documenti.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 8 del D. Lgs. 74/2000, «*l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta si considera come un solo reato*». Secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione, «*la ratio della norma è quella di non rendere eccessivamente gravosa la previsione sanzionatoria in relazione ad una pluralità di condotte autonomamente illecite, che, però, sono destinate a confluire in un'unica dichiarazione dei redditi*»⁶. In tale ipotesi, si poneva infatti il problema di individuare il momento preciso di consumazione del reato, infine individuato dalla Suprema Corte nell'emissione dell'ultima fattura⁷.

L'elemento psicologico

Similmente a quanto già affermato in relazione all'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, affinché si consumi il reato in esame è necessario che l'agente abbia posto in essere la condotta sanzionata con **dolo specifico**.

Commette il reato in esame pertanto colui il quale emette le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti con il fine di consentire a terzi l'evasione fiscale. E' necessaria, in altri termini, «*la coscienza e volontà della falsità del documento o fattura e della sua emissione*»⁸. Di conseguenza, non si configura alcun reato laddove l'emittente fosse, erroneamente, convinto della reale esistenza dell'operazione o in caso di condotta finalizzata non a consentire a terzi l'evasione, bensì unicamente ad ottenere per sé altri vantaggi quale, ad esempio, il conseguimento di indebite contribuzioni ai danni

⁶ Cass., Sez. III, 18/02/2009, n. 13908.

⁷ Cass., sentenza citata.

⁸ B. SANTAMARIA, *op. cit.*



dello Stato⁹. Al riguardo, la Corte di Cassazione ha recentemente precisato¹⁰ che «*la presenza di un'ulteriore finalità dell'azione delittuosa, rispetto a quella di consentire a terzi l'evasione fiscale, non incide sulla compiuta integrazione della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Sicché la sussistenza dell'elemento psicologico del reato deve essere esclusa solo qualora risulti che l'azione è stata posta in essere per fini esclusivamente extratributari*».

Vale la pena segnalare che il reato in esame «è configurabile anche in caso di emissioni di fatture fra società facenti capo allo stesso soggetto, atteso che pure in tale ipotesi si delinea la intersoggettività richiesta per integrare la finalità di consentire a terzi la evasione d'imposta»¹¹. In aggiunta, il reato si consuma ugualmente anche qualora, successivamente all'emissione fraudolenta, i soggetti abbiano risolto i contratti sottostanti, oppure abbiano sanato le proprie posizioni debitorie con l'Amministrazione Finanziaria mediante l'istituto del ravvedimento operoso¹².

D. L'OGGETTO MATERIALE DEI REATI: FATTURE E "ALTRI DOCUMENTI"

La definizione dell'oggetto materiale dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000 è contenuta all'art. 1, lett. a), dello stesso Decreto:

«per "fatture o altri documenti inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie [...]».

Si individuano così le seguenti due categorie:

- le fatture;
- gli altri documenti.

Le fatture

Il concetto di "fattura" non pone particolari problemi di interpretazione. La norma che regola l'obbligo di fatturazione, l'art. 21 del DPR 633/1972, descrive altresì nel dettaglio il contenuto minimo del documento. I precisi obblighi di registrazione, annotazione e conservazione previsti dalla normativa in tema di Iva sono chiari indicatori dell'importanza centrale che il nostro ordinamento tributario assegna alla fattura. E' appena il caso di ricordare che, per espressa indicazione del comma 1 dell'art. 21 del DPR 633/1972, le fatture possono essere emesse anche sotto forma di:

⁹ B. SANTAMARIA, *op. cit.*

¹⁰ Cass., Sez. III, 04/06/2009, n. 28654.

¹¹ Cass., 12/01/2011, n. 608.

¹² Cass., sentenza citata.



- le note;
- i conti;
- le parcelle;
- simili.

Appare di grande interesse stabilire se, all'interno di quest'ultima categoria ("simili") possano farsi rientrare, ai fini penali, anche gli **"avvisi" o le "proposte" di parcella**. Anche questi ultimi, al pari delle fatture, rappresentano documenti attestanti il compimento di un'operazione. Sul punto, pertanto, la (poca) dottrina esistente ritiene di far rientrare i predetti documenti all'interno della categoria di fattura, attribuendovi il conseguente rilievo penale¹³.

Gli "altri documenti"

Diversamente da quanto previsto per le fatture, attribuire un contenuto alla nozione di "altri documenti" risulta, per l'interprete, più complicato. Prima di iniziare l'esame delle diverse tipologie di documenti che la dottrina e la giurisprudenza hanno, in più di 10 anni di vigenza del D. Lgs. 74/2000, ricondotto alla fattispecie di cui all'art. 1, lett. a), del suddetto Decreto, appare doveroso porre l'accento sull'importante ruolo di garanzia svolto dal cd. **"principio di tassatività"** della norma penale, in ragione del quale quest'ultima deve descrivere la fattispecie criminosa in modo chiaro e univoco: non si può, infatti, in un campo così delicato, lasciare che l'indeterminatezza consenta al giudice di individuare con discrezionalità la condotta da sanzionare.

Ancor prima della Riforma del diritto penale tributario del 2000, la dottrina aveva avvertito l'esigenza di circoscrivere l'ambito di applicazione dell'art. 4, comma 1, della L. 516/1982, considerando, quale oggetto materiale del reato, non "tutti" i documenti di carattere fiscale emessi per operazioni inesistenti, ma solo quelli destinati ad avere una funzione, per così dire, "integrativa" della fattura. Abbracciando la suddetta tesi¹⁴, il Legislatore del D. Lgs. 74/2000 ha circoscritto la punibilità ai soli documenti idonei a costituire prova nei confronti del Fisco, individuando così:

- le **fatture**, quale "cardine" dell'intero sistema di attestazione delle operazioni effettuate fra i diversi operatori economici e di misurazione del volume d'affari, e
- la categoria residuale degli **"altri documenti aventi valore probatorio analogo"**.

Fatta questa doverosa premessa, è interessante esaminare le diverse tipologie di "documento" che la dottrina e la giurisprudenza hanno fatto rientrare all'interno della suddetta categoria residuale.

¹³ F. ANTONACCHIO, *Fatture ed altri documenti aventi analogo valore probatorio nei reati tributari*, in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, aprile – settembre 2010.

¹⁴ A. TENCATI, *La nozione di "altri documenti" nello schema di riforma dei reati tributari*, Il Fisco n. 10/2000, pag. 2839



Alcune categorie di contribuenti (commercianti al minuto, artigiani, alberghi, ristoranti, ecc.) sono esonerati, in ragione della loro specifica attività e del fatto che la loro clientela è generalmente costituita da “consumatori finali”, privi del diritto di portare in detrazione l’Iva versata sugli acquisti, sono esonerate dall’obbligo di emettere la fattura. Tuttavia, per ovvie ragioni di controllo e di accertamento, l’ordinamento tributario prevede in capo a tali soggetti l’obbligo di certificare i propri corrispettivi mediante il rilascio degli **scontrini** e delle **ricevute fiscali**. In relazione allo **scontrino fiscale**, il comma 1 dell’art. 3 del DPR 696/1996 (“Regolamento recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi”) recita:

«Ai fini della deducibilità delle spese sostenute per gli acquisti di beni e di servizi agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi, può essere utilizzato lo scontrino fiscale, a condizione che questo contenga la specificazione degli elementi attinenti la natura, la qualità e la quantità dell'operazione e l'indicazione del numero di codice fiscale dell'acquirente o committente, ovvero la ricevuta fiscale integrata a cura del soggetto emittente con i dati identificativi del cliente».

Ne deriva che lo scontrino fiscale assume un rilievo penale, ove emesso a fronte di operazioni inesistenti, solo nell’ipotesi in cui esso contenga le indicazioni previste dalla suddetta norma tributaria. Solo in presenza di tali elementi, infatti, l’ordinamento attribuisce allo scontrino fiscale un “valore probatorio analogo” alla fattura.

Stesso ragionamento valga per la **ricevuta fiscale**, alla quale è attribuibile un valore fiscalmente probatorio solo ove la stessa contenga l’indicazione del cessionario / committente.

Non vi sono particolari dubbi in merito ai **Documenti Di Trasporto (DDT)**. Con l’emanazione del DPR 472/1996, è scomparso dal nostro ordinamento l’obbligo di emettere le bolle di accompagnamento, in precedenza previsto dal DPR 627/1978. Tuttavia, non è scomparsa la previsione di un documento “accompagnatorio” di una merce in viaggio: il Documento Di Trasporto, che assume un rilievo di carattere tributario nelle seguenti due ipotesi:

- **fatturazione differita.** Normalmente, la fattura va emessa al momento dell’effettuazione dell’operazione, momento coincidente, in caso di cessione di beni mobili, con la consegna o la spedizione (cd. “fattura d’accompagnamento”). Tuttavia, ai sensi dell’art. 21, comma 4, del DPR 633/1972, il cedente può emettere la fattura in un momento successivo (entro il giorno 15 del mese successivo, cd. “fatturazione differita”) qualora la consegna o la spedizione «*risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è avvenuta l’operazione*», e sempre che la stessa contenga «*anche l’indicazione della data e del numero dei documenti stessi*». E’ evidente, per quanto rappresentato, che in tale contesto il DDT assume un indubbio rilievo probatorio, costituendo, di conseguenza, un possibile oggetto materiale delle fattispecie penali che si sta analizzando;



- **presunzione di cessione.** Ai sensi dell'art. 1 del DPR 441/1997, «*si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelle dei suoi rappresentanti*». Per vincere la presunzione di cessione, la norma prevede che il contribuente possa dimostrare che il bene è stato consegnato a terzi a titolo non traslativo della proprietà, attraverso l'esibizione, per l'appunto, di un DDT.

Il Documento Di Trasporto deve avere le caratteristiche stabilite dall'art. 1 del DPR 472/1996:

«Il documento previsto dall'art. 21, quarto comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, contiene l'indicazione della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti».

Anche in relazione al rilievo penale delle **schede carburante** non sembrano esserci dubbi, né in dottrina, né in giurisprudenza. La massima giurisprudenziale ante riforma, secondo la quale «*[...] in relazione alla norma penale tali schede debbono ritenersi equiparate alle fatture [...]*» viene ritenuta infatti valida anche in vigenza del D. Lgs. 74/2000¹⁵. D'altro canto, è fuori di dubbio che le schede carburante rivestano un valore probatorio ai fini fiscale.

Il rispetto degli obblighi di **autofatturazione** previsti dalla normativa fiscale attribuisce al contribuente il diritto di ottenere detrazioni d'imposta. Il valore probatorio, in ambito fiscale, delle autofatture comporta automaticamente l'inclusione delle stesse all'interno della categoria residuale prevista dall'art. 1, lett. a) del D. Lgs. 74/2000. Tale inclusione diventa tanto più importante, in ragione della recente progressiva estensione degli obblighi di auto fatturazione, ispirata al contrasto delle condotte evasive.

Bisogna infine citare le cd. **“note di variazione”**, comunemente indicate come “note di credito” o “note di addebito”, ossia quei documenti previsti dall'art. 26 del DPR 633/1972 nel caso in cui l'operazione per la quale è stata emessa una fattura venga meno in tutto o in parte. Per tali documenti, la norma fiscale prevede l'osservazione di tutti gli obblighi di emissione, registrazione e annotazione previsti per le fatture. Non vi è dubbio, pertanto, che anche le note di variazione rivestano un valore probatorio ai fini fiscali e che, pertanto, esse debbano essere ricomprese nella categoria residuale di “altri documenti”.

E. LE TRE IPOTESI DI FALSITÀ IDEOLOGICA

Ai sensi dell'art. 1, lett. a), del D. Lgs. 74/2000, affinché le fatture e gli altri documenti formino l'oggetto materiale dei reati previsti dagli artt. 2 e 8, essi devono essere «*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*

¹⁵ A. TENZATI, *Op. Cit.*; F. ANTONACCHIO, *Op. Cit.*



effettivi», andando così a configurare n. 3 ipotesi di “inesistenza” della fattura o di altro documento avente valore probatorio ai fini fiscali (chiarito il significato di “altri documenti”, d’ora in avanti si parlerà, per semplicità di esposizione, solo di “fattura”).

Il successivo paragrafo proporrà uno spunto di riflessione e di dibattito in relazione allo spazio che, nell’attuale sistema penale tributario, può essere riservato a quella che potrebbe essere definita come la “**quarta ipotesi di falsità ideologica**”: l’inesistenza cd. “**giuridica**”.

E’ appena il caso di ricordare che, per quanto attiene all’oggetto del presente approfondimento, si sta trattando di ipotesi di “**falso ideologico**”. Diversamente, le ipotesi di “**falso materiale**”, consistenti nella contraffazione della fattura, sono ricomprese nelle condotte sanzionate dall’art. 3 del D. Lgs. 74/2000 (“*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”)¹⁶.

1. Inesistenza “oggettiva”

La prima ipotesi di falsità ideologica attiene alla mancata corrispondenza dell’oggetto della fattura rispetto alla realtà dell’operazione effettuata. Tale incoerenza può essere **totale**, laddove a fronte dell’emissione della fattura non sia avvenuta alcuna operazione economica di scambio, oppure **parziale**, laddove le grandezze indicate in fattura (ad esempio, la quantità della merce scambiata, il periodo di riferimento per la prestazione di servizi, ecc.) divergano rispetto alla realtà. E’ il caso, scolastico, di una fattura emessa a fronte di una compravendita in realtà mai avvenuta. Se a divergere rispetto alla realtà commerciale sottostante è, invece, il prezzo, si rientra nella seconda ipotesi di falsità ideologica, la cd. “sovrapproduzione”).

2. Sovrapproduzione

La seconda ipotesi di falsità ideologica prevista dall’impianto penale tributario del D. Lgs. 74/2000 è quella rappresentata da una fattura avente come oggetto un’operazione realmente avvenuta, ma “falsa” nella sua quantificazione economica, in quanto riportante «*i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale*». Trattasi di ipotesi differente rispetto a quella, sopra rappresentata, di inesistenza oggettiva, laddove quest’ultima si riferisce all’indicazione in fattura delle “quantità” scambiate (numero dei prodotti venduti, numero dei mesi in cui è stata effettuata una prestazione di servizi, ecc.), mentre quella in esame attiene al prezzo riportato in fattura, oppure all’Iva.

Il tema dell’indicazione di un prezzo maggiore rispetto alla realtà commerciale non lascia grandi spazi all’interpretazione, ha destato, al contrario, dubbi la lettera della norma, laddove si fa riferimento all’**Iva**. Ci si è chiesti, in altri termini, se la “falsità” a cui la norma collega il rilievo penale sia da

¹⁶ E’ appena il caso di ricordare che la falsità materiale attiene alla materialità del documento, estrinsecandosi nella contraffazione o nell’alterazione del documento, laddove la falsità ideologica si realizza riportando su un documento “originale” (e quindi né contraffatto, né alterato) una o più dichiarazioni menzognere.



interpretare come **imposta “realmente corrisposta”**, oppure a **quella che**, sulla base della vigente normativa tributaria, **avrebbe dovuto essere applicata**. Quest'ultima appare l'opinione prevalente in dottrina, seppur non unanime¹⁷.

Merita menzione, infine, il dibattito formatosi in merito all'assoggettabilità, o meno, delle ipotesi di **transfer pricing**¹⁸ alla fattispecie in esame, per la differenza fra il prezzo fatturato e il valore normale. Non rientrando il tema fra le finalità del presente approfondimento, sia sufficiente in questa sede affermare che la tesi maggiormente condivisibile è quella per cui una politica di *transfer pricing* non integri gli estremi dei reati penali tributari quando la discrepanza fra la realtà dell'operazione e quanto riportato in fattura attenga unicamente alla “congruità” del prezzo e non anche all'esistenza del rapporto di scambio economico sottostante alla fatturazione. In tal senso, peraltro, pare propendere la dottrina che ha approfondito l'argomento¹⁹.

3. Inesistenza “soggettiva”

Si perfeziona l'ipotesi di inesistenza soggettiva laddove la fattura indichi, fraudolentemente, soggetti diversi rispetto a quelli che hanno perfezionato lo scambio di beni o la prestazione di servizi. In altri termini, pur essendo l'operazione realmente avvenuta e coincidendo gli importi indicati in fattura con la realtà commerciale sottostante, il documento è ideologicamente falso perché riferisce la soggettività dell'operazione a persone, fisiche o giuridiche, diverse da quelle che l'hanno effettivamente posta in essere.

Con riferimento alla norma in esame, gli interpreti hanno, nel tempo, sollevato i seguenti dubbi. Perché il reato sia commesso è necessario che la falsità riguardi entrambi i soggetti indicati in fattura, oppure è sufficiente che essa sia riferita a uno solo di essi? E ancora: come va interpretata la norma nell'ipotesi in cui la falsità riguardi solo l'emittente?

Da un punto di vista letterale, la norma sembrerebbe lasciare poco spazio all'interpretazione, laddove dispone che le fatture o gli altri documenti si considerano soggettivamente falsi laddove «*riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*», utilizzando pertanto il plurale. Tuttavia, parte della dottrina che ha approfondito il tema, ha effettuato una distinzione fra l'inesistenza soggettiva in ipotesi di imposte sui redditi, oppure in materia di imposta sul valore aggiunto, attribuendo inoltre una differente rilevanza a seconda che ci si trovi nella fattispecie di cui all'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, oppure in quella prevista dall'art. 8, giungendo alla conclusione per cui avrebbe rilievo penale solo la falsa indicazione del cessionario²⁰.

¹⁷ G. L. SOANA, *op. cit.*

¹⁸ Per *transfer pricing* si intende, in estrema sintesi, la politica dei prezzi di trasferimento fra società appartenenti allo stesso gruppo, che comporta la possibilità di “trasferire”, fra le stesse, redditi imponibili.

¹⁹ Un'importante rassegna della dottrina a sostegno della tesi citata è riportata in F. Russo, *Il transfer pricing interno e la sua rilevanza penal-tributaria*, Il Fisco, n. 31/2008.

²⁰ G. MACCAGNI, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, Il Fisco, n. 42/2000. G. L. SOANA, *op. cit.*



Andiamo con ordine, partendo dalla rilevanza dell'ipotesi di falsità ideologica in esame ai fini dell'evasione delle **imposte sui redditi**, per poi analizzare il differente rilievo penale che le medesime condotte assumono in relazione all'**imposta sul valore aggiunto**.

Si pongano i seguenti casi, con esclusivo riferimento alle imposte sui redditi, sempre supponendo, ovviamente, la presenza dell'elemento psicologico nelle condotte poste in essere:

- a) **emittente falso e cessionario vero**: un soggetto "Alfa" emette al soggetto "Beta" una fattura per cessione di beni. In realtà, il vero cedente non è "Alfa", ma un terzo soggetto, "Gamma". Tale situazione non appare tale da configurare il reato previsto dall'art. 2, in quanto l'operazione è realmente avvenuta e, pertanto, "Beta" non riporterà in dichiarazione alcun elemento passivo "fittizio". Tuttavia, avendo consentito, attraverso la sua fittizia interposizione, a "Gamma" di evadere le imposte, "Alfa" sarà perseguibile ai sensi dell'art. 8 del D. Lgs. 74/2000. Quanto alla condotta posta in essere da "Gamma", essa non appare integrare gli estremi dei reati previsti dagli articoli 2 e 8 (gli unici, si ripete, che annoverano, quale oggetto materiale della condotta, le fatture o gli altri documenti inesistenti), essendo invece riconducibile alla fattispecie di reato di "dichiarazione infedele", prevista dall'art. 4 del D. Lgs. 74/2000, secondo la quale «*fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo [...]*». Si ricorda che il nostro sistema penale tributario sanziona il reato di dichiarazione infedele in misura molto ridotta (pena massima tre anni di reclusione) rispetto a quelli di cui agli articoli 2 e 8 (pena massima sei anni di reclusione), prevedendo altresì una soglia di imposta evasa al di sotto della quale il reato non si considera commesso (euro 103.291,38). Sintetizzando:

| Punibilità della condotta | Art. 2 | Art. 8 | Art. 4 |
|-------------------------------------|--------|--------|----------------------------------|
| Alfa (emittente e falso cedente) | NO | SI | NO |
| Beta (cessionario reale) | NO | NO | NO |
| Gamma (cedente reale) | NO | NO | SI (al superamento della soglia) |



- b) **emittente vero e cessionario falso**: un soggetto "Alfa" emette al soggetto "Beta" una fattura per cessione di beni. In realtà, il vero cessionario dei beni non è "Beta", ma un terzo soggetto, "Gamma". Tale ipotesi, a differenza di quanto rilevato al precedente punto a), integrerà il reato di cui all'art. 2 nel momento in cui "Beta" indicherà nella dichiarazione annuale gli elementi passivi fittizi rappresentati dal documento soggettivamente inesistente. "Alfa", dal canto suo, sarà perseguibile ai sensi dell'art. 8 del D. Lgs. 74/2000, avendo emesso fatture soggettivamente inesistenti al fine di consentire a "Beta" l'evasione dell'imposta. Similmente all'ipotesi di cui al precedente punto a), la condotta di "Gamma" sembra integrare esclusivamente gli estremi del reato di "dichiarazione infedele", per aver indicato in dichiarazione elementi passivi (semplicemente) fittizi. Sintetizzando:

| Punibilità della condotta | Art. 2 | Art. 8 | Art. 4 |
|-------------------------------------|--------|--------|----------------------------------|
| Alfa (emittente e reale cedente) | NO | SI | NO |
| Beta (cessionario falso) | SI | NO | NO |
| Gamma (cessionario reale) | NO | NO | SI (al superamento della soglia) |

Osservando le medesime fattispecie penali sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, si osservano significative differenze, in ragione degli effetti maggiormente "pericolosi" per gli interessi dell'Erario che si generano nei casi di interposizione fittizia. Non è un caso, infatti, che molte fra le maggiori frodi all'Iva si consumano proprio attraverso l'emissione di fatture soggettivamente inesistenti, andando a costituire quel fenomeno delle cd. "frodi carosello" che, di frequente, assume le vesti dell'associazione a delinquere. Le frodi carosello si consumano attraverso il sovrapporsi delle figure di "emittente" e di "utilizzatore", cosicché la condotta consistente nel partecipare a tali giri fraudolenti assume uno specifico rilievo per entrambe le fattispecie di reato previste dagli articoli 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000.

Avendo affrontato il tema delle frodi carosello, vale la pena, pur non rappresentando tale fenomeno l'oggetto del presente approfondimento, segnalare che, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, non è sufficiente dimostrare il regolare pagamento delle operazioni per superare il rischio di trovarsi implicati nella frode. Secondo autorevole dottrina, infatti, «il pagamento del



corrispettivo [...] è ritenuto un mero dato di fatto, inidoneo, di per sé, a dimostrare l'estraneità del committente e del cessionario alla frode»²¹.

F. L'INESISTENZA "GIURIDICA": ESISTE UNA "QUARTA" IPOTESI DI FALSITÀ IDEOLOGICA?

Passiamo ora ad affrontare, da un punto di vista giuridico, il problema del rilievo penale attribuibile alle fatture cd. "giuridicamente" inesistenti. Si tratta dei casi in cui la **falsità ideologica del documento si riferisce** non all'oggetto "materiale" dell'operazione, né all'indicazione delle quantità, dei prezzi o dell'Iva, né alla soggettività del cedente o del cessionario, bensì **alla "rappresentazione giuridica" dell'operazione descritta in fattura**. E' il caso in cui la qualificazione del negozio giuridico indicato in fattura non corrisponda a quello realmente posto in essere, che può verificarsi, ad esempio, laddove un'operazione di finanziamento venga qualificata e fatturata come operazione di *leasing*.

Si tratta di stabilire, in altri termini, «*se la dolosa dissimulazione [...] di una determinata transazione [...] attraverso l'apparente conclusione di un'operazione di natura differente [...] possa o meno integrare la nozione di operazione inesistente e, quindi, sia idonea a configurare responsabilità ai sensi degli artt. 2 e 8 del citato D. Lgs. 74/2000*»²².

Sul punto, la dottrina era divisa già prima della Riforma del diritto penale tributario del 2000²³. Se per taluni, nell'assenza di una specifica definizione normativa di "fattura inesistente", l'ordinamento non contemplava alcuna ipotesi di inesistenza giuridica, altri ritenevano, al contrario, che quest'ultima rappresentasse una quarta *species* di falsità ideologica riferibile alle fatture. Con l'emanazione del D. Lgs. 74/2000, il legislatore sembrava aver sgombrato il campo, quanto meno letteralmente, da possibili divergenze interpretative, specificando, nella definizione dell'art. 1, lett. a), che per fatture o altri documenti inesistenti si intendono quelli «*emessi a fronte di operazioni non **realmente** effettuate in tutto o in parte*», laddove invece il vecchio dettato normativo non conteneva, come sopra meglio rappresentato, alcuna definizione. Il legislatore avrebbe usato, secondo parte della dottrina, l'avverbio "realmente" proprio per escludere dall'ambito di applicazione dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000, le ipotesi di falsità "giuridica, tutt'al più integranti il reato di **"dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"**, previsto dall'art. 3.

La questione è stata infine affrontata dalla Suprema Corte che, in una sentenza del 2008²⁴, ritenendo «*erroneo l'assunto del giudice di merito che, in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato da acconto su forniture oggetto di false fatturazioni, ne aveva escluso la natura di operazioni inesistenti*», cosicché «*in tema di reati finanziari e tributari, tra le "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" [...] devono intendersi anche quelle "giuridicamente" inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa*».

²¹ S. CAPOLUPO, *La responsabilità del cessionario nelle frodi Iva. Orientamento della giurisprudenza*, Il Fisco n. 37/2009

²² M. DI SIENA, *Osservazioni in tema di "inesistenza giuridica" delle operazioni nel D. Lgs. 74/2000*, Rivista di diritto tributario, 2008 fasc. 3

²³ G. L. SOANA, *op. cit.*

²⁴ Cass., 06/03/2008, n. 13975.



Ciò nondimeno, taluni autori ritengono che l'emanazione della suddetta sentenza non "chiuda" la questione, avanzando ancora dubbi alla generalizzazione del principio sopra citato. La questione, in altri termini, rimane ancora aperta.

G. LA NOZIONE DI FITTIZIETÀ

L'art. 1 del D. Lgs. 74/2000 definisce gli "elementi passivi" come «*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*». Mancando, invece, una definizione di "fittizietà", la dottrina ha sollevato, nell'assenza di chiare indicazioni giurisprudenziali sul tema, un notevole problema interpretativo, per risolvere il quale sono emerse, infine, due tesi alternative²⁵.

Senza voler entrare troppo nel merito, si ritiene opportuno, ai fini del presente approfondimento e delle sue finalità, indicare le ragioni principali a sostegno dell'una e dell'altra tesi, nell'ottica di stimolare il dibattito, l'approfondimento e lo studio di un tema dai risvolti pratici molto significativi:

- tesi cd. "**restrittiva**": la fittizietà degli elementi passivi attiene alla falsità materiale della componente sottostante. I sostenitori di tale tesi ritengono, abbracciando un'interpretazione letterale, che la nozione di fittizietà sia, di fatto, coincidente con quella di "inesistenza" dell'operazione;
- tesi cd. "**estensiva**". Secondo i sostenitori di tale tesi, la nozione di fittizietà non può essere interpretata letteralmente, limitando così la tutela dell'interesse erariale ai soli casi di "falsità materiale", ma il perimetro deve essere necessariamente ampliato, onde ricomprendere anche l'indicazione, nelle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, di elementi passivi "non spettanti", in senso più generale, perché non inerenti, non di competenza, non deducibili o deducibili in misura minore in applicazione di specifiche norme tributarie.

H. IL RUOLO DEL COMMERCIALISTA

Fin qui ci si è concentrati sulla rappresentazione delle fattispecie di reato che si consumano attraverso l'emissione e l'utilizzo di fatture o altri documenti inesistenti, il cui approfondimento risulta, per il commercialista, di estrema importanza in relazione alle attività consulenziali quotidianamente svolte.

Come già rappresentato in premessa, il commercialista opera infatti in un contesto di principi deontologici che rappresentano una garanzia per sé e, soprattutto, per i suoi clienti, senza mai perdere di vista l'interesse pubblico. Pertanto, la conoscenza del rilievo penale di certe condotte rappresenta uno strumento fondamentale nelle mani del professionista, necessarie per svolgere al meglio la propria

²⁵ M. THIONE, *Rilevanza penale degli elementi passivi fittizi*, Il Fisco n. 44/2009.



“missione” di guida nei confronti del cliente. E' questa la chiave di lettura dei contributi dati dalla Commissione Diritto Penale dell'Economia, che opera nella convinzione che la formazione e il continuo aggiornamento in tema di diritto penale dell'economia rappresentino un vero “valore aggiunto” per il commercialista. E ciò è tanto più vero in un ambito, quale quello costituito dai fenomeni fraudolenti di false fatturazioni, che assume connotati sempre più insidiosi.

Non costituisce oggetto del presente approfondimento l'analisi del concetto giuridico di “concorso”, peraltro compiutamente trattato proprio in un convegno recentemente organizzato dalla Commissione Diritto Penale dell'Economia dell'ODCEC Roma²⁶. Tuttavia, appare comunque opportuno porre l'accento sugli effetti giuridici, molto gravi, scaturenti dal “concorso”, stabiliti dell'art. 110 del Codice Penale, rubricato “Pena per coloro che concorrono nel reato”: *«quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita [...]»*.

Assodato che il commercialista può concorrere al reato avente ad oggetto le fatture e gli altri documenti inesistenti²⁷, si tratta di determinare le ipotesi e le circostanze nelle quali egli può essere chiamato in concorso.

Secondo un'opinione diffusa in dottrina e in giurisprudenza, una condotta individuale costituisce “concorso” laddove si ponga in un **rapporto causale** con la commissione del reato²⁸, con esclusione dei contributi “inutili”, o di mera “agevolazione”, che abbiano cioè “accelerato” la realizzazione, senza costituirne una causa imprescindibile.

La dottrina e la giurisprudenza hanno elaborato, nel tempo, due categorie di “concorso”:

- **concorso materiale:** il contributo alla commissione del reato è concreto e il concorrente ha agito in prima persona. La condotta integra gli estremi del concorso materiale anche se si è limitata a una fase solo preparatoria;
- **concorso morale:** il contributo alla commissione del reato può assumere anche la forma del semplice “consiglio tecnico”²⁹.

E' un dato di fatto che il commercialista non possa aderire alle direttive illecite del cliente e che, qualora gli venissero prospettate, egli dovrebbe rinunciare all'incarico. Nel caso che a noi interessa, il

²⁶ Relazione di M. CARELLA PRADA “Concorso del Commercialista nel reato fiscale” al Convegno del 23/11/2010 dal titolo: “Il Dottore Commercialista e i reati tributari”. Gli atti del Convegno sono disponibili on-line sul sito dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Roma, alla sezione “Archivio Corsi” (http://www.odcec.roma.it/index.php?option=com_wbmcorsi&task=scheda&id_corso=1811&Itemid=105).

²⁷ Secondo la Suprema Corte: «la deroga prevista dall'art. 9 d.lvo cit. riguarda "l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo" ed esclude la punibilità "a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2" cioè in quello relativo alla dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sicché, in maniera, fin troppo evidente, la norma ammette il concorso del commercialista nel delitto di emissione ex art. 8 d.lvo cit » (Cass., 01/06/2001, n. 28341).

²⁸ M. PAPA, *Concorso di persone nel reato* in “Il Diritto – Enciclopedia Giuridica”, Il Sole 24 Ore, 2007.

²⁹ M. PAPA, *op. cit.*



commercialista dovrebbe rifiutarsi di registrare in contabilità fatture “palesamente” false, andando diversamente incontro al concorso al reato a titolo di **dolo eventuale**³⁰.

E' pacifico, invece, che non concorre al reato il commercialista che si limiti a prospettare al suo cliente le ricadute penali che potrebbero derivare da un determinato comportamento. Nel caso in cui il cliente ponga successivamente in essere quel determinato comportamento, infatti, il commercialista non potrebbe essere considerato concorrente al reato, per difetto del nesso causale.

³⁰ M. CARELLA PRADA, *relazione citata*.



COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE

Emanuele D'Innella - *Presidente*

Claudio Volponi - *Vicepresidente*

Componenti:

Alessandro Bonura

Massimo Buzzao

Ettore Caratozzolo

Giovanni Carrara

Isabella Citerni Di Siena

Aldo Casini Cortesi

Oscar Cosentini

Mauro Di Marino

Valentino Di Prisco

Luigi Lausi

Maria Mazzei

Franco Mezzacappa

Alessandro Papa

Chiara Piconi

Carlo Ravazzin

Dario Soria

Davide Tedeschi

Stefano Viscogliosi

Luana Boccia - *membro esterno*

Alessandra Testuzza - *membro esterno*