Certificazioni mendaci per trarre in inganno il Fisco

L'articolo 3 del Dlgs 74

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

GLI ALTRI ARTIFICI

Dichiarazione fraudolenta
Il reato può essere commesso da chiunque 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, e indichi in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi