
Le fatture mediche false determinano il reato di dichiarazione fraudolenta

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 2 Marzo 2012

Anche il contribuente persona fisica, che utilizza fatture mediche false, ai fini di una maggiore detrazione IRPEF basata su spese mediche inesistenti, rischia di incorrere in sanzioni penali per il reato di falsa dichiarazione.

Con sentenza n. 46785 del 19 dicembre 2011 (ud. 10 novembre 2011) la Corte di Cassazione Penale, Sez. III, ha ritenuto che ricorre il reato di dichiarazione fraudolenta – art.2, del D.Lgs. n. 74/2000 – nell'ipotesi in cui il contribuente indichi in dichiarazione, ai fini della detrazione, [fatture mediche false](#).

Il fatto

L'ordinanza impugnata ha osservato in punto di fatto che le condotte di frode fiscale oggetto di indagine risultano commesse mediante la falsa dichiarazione di avere sostenuto spese mediche, per le quali spetta la detrazione IRPEF del 19%, con allegazione di fatture o documenti equipollenti materialmente falsi (apparentemente emessi da cliniche private).

In punto di diritto, in estrema sintesi, l'ordinanza ha affermato che

“la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è configurabile solo nell'ipotesi di utilizzazione di fatture ideologicamente false, mentre l'ipotesi della utilizzazione di documentazione materialmente falsa deve essere sussunta nella fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, che punisce la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ovvero in quella della dichiarazione infedele di cui all'art. 4”

e nei casi oggetto di indagine non risulta superata la soglia di imposta evasa necessaria perchè la condotta acquisti rilevanza penale.

Avverso l'ordinanza ha proposto ricorso il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale, denunciando violazione ed errata applicazione dell'art. 2, del D.Lgs. n. 74 del 2000, e dell'art. 322-ter c.p., sostenendo l'opposta tesi della configurabilità della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia nell'ipotesi dell'utilizzazione di documenti ideologicamente falsi che di documenti materialmente falsi.

“Ciò che rileva, nella sostanza, è l'inesistenza della operazione economica riportata nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, mentre l'operazione inesistente può essere attestata sia creando ex novo un documento falso, sia utilizzando un documento ideologicamente falso emesso da altri a favore dell'utilizzatore”.

La sentenza

La Corte ha ritenuto fondato il ricorso.

“E' stato di recente affermato da questa Suprema Corte, con specifico riferimento alla questione di diritto controversa, che 'Integra il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 1, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3, l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di fatture false non solo sotto il profilo ideologico, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, ma anche sotto il profilo materiale, perchè apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente' (sez. 3', 9.2.2011 n. 9673, Chen, RV 249613)”.

La Corte ha, quindi, condiviso il citato indirizzo interpretativo, “che trova conforto in un altro precedente, anche se relativo a fattispecie in parte diversa (sez. 3', 7.2.2007 n. 12284, Argento, RV 236812)”.

L'art. 2, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" -, punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Definizione di fatture

La definizione di fatture o altri documenti è contenuta nell'art. 1, c. 1, lett. a, del medesimo decreto legislativo, il quale recita:

"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".

Per la Suprema Corte,

"appare evidente che gli elementi qualificanti tale definizione sono da un lato l'inesistenza della operazione economica, sia essa oggettiva o soggettiva, totale o parziale, dall'altro la natura del documento che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie".

E', quindi,

"l'efficacia probatoria, in base alle norme tributarie, del documento utilizzato per la dichiarazione fraudolenta l'elemento essenziale che qualifica tale fattispecie criminosa e la distingue da quella di cui all'art. 3 del medesimo decreto legislativo della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Nella struttura del reato così delineata non trova alcuna ragione di essere la distinzione tra falsità materiale e falsità ideologica derivante dagli artt. 476 e ss. c.p., che è finalizzata ad inquadrare le possibili ipotesi di falsificazione di atti da parte del pubblico ufficiale o del privato in apposite fattispecie criminose".

Rileva, ancora, la Corte, che

"a ben vedere le fatture o altri documenti per operazioni totalmente inesistenti di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, nella maggior parte dei casi dovrebbero essere ricondotti alla nozione di falso materiale e non a quella di falso ideologico secondo la distinzione che emerge dai citati articoli del codice penale (la emissione di fatture per operazioni inesistenti non si distingue sul piano logico e fattuale dalla formazione da parte del pubblico ufficiale di un atto falso (art. 476 c.p.) o di una scrittura privata falsa da parte del privato (art. 485 c.p.). Per altro verso il falso materiale, con riferimento alla fattura o altra documentazione contabile,

sostanzialmente non fa altro che integrare la doppia ipotesi della falsità cosiddetta ideologica, prevista dalla definizione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, della inesistenza dell'operazione cui si riferisce la fattura e della inesistenza o diversità del soggetto al quale l'operazione viene riferita”.

Falso ideologico e falso materiale

Pertanto,

“la distinzione tra falsità ideologica e falsità materiale introduce in materia tributaria una distinzione destinata ad operare nel campo dei reati contro la fede pubblica, che non ha rilevanza ai fini della repressione delle violazioni fiscali, per le quali rileva invece il mezzo adoperato per commettere la frode ed il suo carattere più o meno subdolo, che incide sulla possibilità di un rapido e agevole accertamento.

La ratio della fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, pertanto, deve ravvisarsi nel valore probatorio attribuito, in materia tributaria, alle fatture o agli altri documenti ad esse equiparati, in considerazione della apparente affidabilità della documentazione contabile corrispondente allo schema normativo, cui la legge collega determinate conseguenze in materia fiscale.

E' la natura dello strumento usato per commettere la frode fiscale, in quanto idoneo a trarre più facilmente in inganno l'amministrazione finanziaria, oltre a quanto si preciserà in seguito, a determinare la distinzione tra detta ipotesi di reato e la frode fiscale commessa mediante altri artifici”.

Reato di dichiarazione fraudolenta

Per la configurabilità della dichiarazione fraudolenta di cui all'art.2, del D.Lgs. n. 74 del 2000, occorre che il documento utilizzato per la dichiarazione di elementi passivi fittizi corrisponda, sia pure apparentemente, ai requisiti precisati dall'art. 21, c. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 (se fattura), ovvero, se si tratta di altro documento contabile, sia equipollente.

In conclusione,

“si deve, quindi, affermare che è la rispondenza allo schema legale, che caratterizza la fattura o altra documentazione ad essa equiparata dalla legge tributaria, che venga utilizzata a supporto della dichiarazione fraudolenta di elementi passivi fittizi, a qualificare la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2.

Fattispecie di dichiarazione fraudolenta che è considerata dal legislatore di più elevata pericolosità, proprio a causa del particolare valore probatorio, sul piano tributario, dello strumento documentale utilizzato per porla in essere, tanto che non si è ritenuto di fissare alcuna soglia di evasione per la sua configurabilità”.

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3, del D.Lgs. n. 74 del 2000, ha, invece, quali elementi costitutivi "una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" ed il fatto di avvalersi "di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento", sicchè è evidente che trattasi di fattispecie, che prescinde dall'uso di false fatturazioni o documentazione equipollente, "fuori dei casi previsti dall'art. 2", ed è configurabile esclusivamente nei confronti dei soggetti obbligati a tenere le scritture contabili.

Al contrario, il reato di cui all'art. 2 può essere commesso da qualsiasi soggetto obbligato alle dichiarazioni dei redditi o IVA. Ai sensi del dell'art. 2, c. 2, infatti, il reato

"si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti..., sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

Pertanto, la fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 è residuale rispetto a quella dell'uso di una falsa fatturazione o documentazione rilevante ai fini tributari ed è configurabile solo nei confronti di determinate categorie di contribuenti, oltre ad essere subordinata ad una soglia dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione che ne determinano la configurabilità.

Dichiarazione infedele

Ancor più residuale, "Fuori dai casi previsti dagli art. 2 e 3", è, infine, la fattispecie della "Dichiarazione infedele" di cui all'art. 4 del decreto legislativo, i cui elementi costitutivi sono l'omessa dichiarazione di elementi attivi o la "mera" indicazione di elementi passivi fittizi, sicché si palesa evidente la minore offensività per l'amministrazione tributaria di detta ipotesi delittuosa, di indubbio più agevole accertamento rispetto a quelle delle dichiarazioni fraudolenti, e la sua configurabilità è, perciò, sottoposta al superamento di una soglia tra imposta evasa e redditi sottratti all'imposizione maggiore di quella prevista dall'art. 3.

In nessun caso, pertanto, la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture materialmente false o altra documentazione contabile di analoga efficacia probatoria materialmente falsa può farsi rientrare nella diversa ipotesi della dichiarazione infedele, pena la manifesta illogicità del sistema sanzionatorio penale in materia tributaria.

Dichiarazione fraudolenta di Persona Fisica: breve nota

La falsificazione degli oneri deducibili e detraibili sta diventando un vero e proprio business, che consente di ottenere – a chiunque – rimborsi Irpef non dovuti¹.

In occasione della dichiarazione dei redditi, alcuni contribuenti – come si suol dire – ci provano.

Ricordiamo che il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la circolare n. 1140000 del 14.4.2000, in ordine alla determinazione degli elementi passivi fittizi e degli elementi attivi sottratti all'imposizione, nel richiamare, preliminarmente, l'art. 1, c. 1, lettera b, del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui per "elementi attivi e passivi" si intendono tutte le componenti, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo e in senso negativo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o dell'Iva, ritiene che gli "elementi passivi fittizi" si intendono costituiti dalle componenti negative "non vere", "non inerenti", "non spettanti" o "insussistenti nella realtà", che risultano dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione.

Lo stesso protocollo d'intesa stipulato il 25 ottobre 2000 tra il Comando della Guardia di Finanza del Trentino Alto - Adige, la Direzione Regionale delle Entrate di Trento e la Procura della Repubblica di

Trento, aveva già rilevato che incorre nel reato previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 non soltanto l'impresa che utilizza a fini dichiarativi determinati documenti ma anche

“il soggetto non obbligato (privato non imprenditore) che, per esempio, sfruttando le agevolazioni previste per la ristrutturazione della prima casa, utilizza documenti relativi a spese in tutto o in parte mai sostenute, ovvero, ancora, indica in dichiarazione, e ne conserva la relativa documentazione a fini di prova, oneri per spese mediche relative a soggetti diversi da quelli del proprio nucleo familiare”.

La Corte, quindi, nella sentenza che si annota punisce con il reato di dichiarazione fraudolenta l'onere detraibile che incide sull'imposta; ma allo stesso modo – seguendo la linea della Suprema Corte – anche l'onere deducibile falso, che incide sul reddito, determina l'ipotesi reato di dichiarazione fraudolenta.

Reato che, naturalmente, può essere commesso da chiunque sia soggetto obbligato alle dichiarazioni dei redditi.

2 marzo 2012

Roberta De Marchi

1 Cfr. per interessanti spunti di riflessione e approfondimento il pregevole studio di MASTROGIACOMO, La falsificazione degli oneri deducibili e detraibili, in "il fisco" n. 27/2004, pag. 4220.