

DIREZIONE: *ANTONIO GIGLIOTTI*

QUADERNO

## REATI TRIBUTARI E CONTROLLI DEL COMMERCIALISTA DOCUMENTI DEL CLIENTE



[www.fiscal-focus.it](http://www.fiscal-focus.it)

# **Reati tributari e controlli del commercialista: documenti del cliente**

*A cura di Attilio Romano*

## Sommario

Premessa.....	3
<b>1. I principali reati penal-tributari.....</b>	<b>4</b>
<b>2. La sentenza di corte di cassazione n. 36461/19 .....</b>	<b>7</b>
2.1 Vicenda processuale.....	7
2.2 La pronuncia del Supremo Collegio .....	7
<b>3. Responsabilità del commercio e reati fiscali .....</b>	<b>8</b>
3.1 L'orientamento della giurisprudenza di Legittimità .....	8
<b>4. Controlli sulle "carte" del cliente .....</b>	<b>10</b>
4.1 Documentazione contabile presso lo studio: rilevanza probatoria .....	10
4.2 Valutazione presupposti oggetti e soggetti dell'operazione.....	10
4.3 Verifica dell'emittente la fattura: è una cartiera? .....	11
<b>5. Conclusioni .....</b>	<b>13</b>
6. Allegato 1	
6.1 L'Esperto risponde.....	14
7. Allegato 2	
7.1 Tavola Sinottica.....	15

---

## Premessa

---

Per la configurabilità del concorso del consulente fiscale nei reati tributari si richiede un suo contributo concreto, consapevole, seriale e ripetitivo e che egli sia il consapevole e cosciente ispiratore della frode.

Il ruolo di (presunto) consulente fiscale della società non è di per sé sufficiente ad integrare il concorso nei reati di natura penal-tributaria di omessa dichiarazione ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto ed IRES, nonché per distruzione ovvero occultamento delle scritture contabili.



Così si è espressa la Corte di Cassazione con la Sentenza n. 36461 del 15 maggio 2019, secondo cui nell'eventuale provvedimento che dispone il sequestro preventivo nei confronti dei suoi beni, in quanto indagato per illeciti tributari in concorso con gli amministratori delle società da lui assistite, devono essere ben specificati i motivi in ordine al ruolo svolto dal professionista nella realizzazione dei reati per cui si indaga.

## 1. I principali reati penal-tributari

Il D.Lgs. 10.03.2000, n. 74/2000, revisionato dal D.Lgs. 24.09.2015 n. 158, individua le fattispecie rilevanti e le relative sanzioni.

→ **Art. 2, D.Lgs. n. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

- ↳ "...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 relative a dette imposte elementi passivi fittizi, (...) quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

La pena è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a € 154.937,07 si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

→ **Art. 3, D.Lgs. n. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

Chiunque, fuori dai casi previsti dall'art. 2,

- ↳ "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, 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, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 30.000,00;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a € 1.500.000,00, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a € 3.000,00. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali".

La pena è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a € 154.937,07 si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

**→ Art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 - Dichiarazione infedele**

- ↳ fuori dei casi previsti dagli artt. 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 od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:  
l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 150.000,00; l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a € 3.000.000,00".

**→ Art. 5, D.Lgs. n. 74/2000 - Omessa dichiarazione**

- ↳ "E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad € 50.000,00. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad € 50.000,00. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto".

**→ Art. 8, D.Lgs. n. 74/2000 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

- ↳ "E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. 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 di imposta si considera come un solo reato. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a € 154.937,07 (lire trecento milioni) per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni".

**→ Art. 10, D.Lgs. n. 74/2000 - Occultamento o distruzione di documenti contabili**

- ↳ "Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture

contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari”.

→ **Art. 10-bis, D.lgs. n. 74/2000 - Omesso versamento di ritenute dovute o certificate**

- ↳ Previsto dall'art. 10-bis, secondo cui “E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a € 150.000,00 per ciascun periodo d'imposta”

→ **Art. 10-ter, D.lgs. n. 74/2000 - Omesso versamento di IVA**

- ↳ “E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a € 250.000,00 per ciascun periodo d'imposta”.

→ **Art. 10-quater, D.lgs. n. 74/2000 - Indebita compensazione**

- ↳ “E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a € 50.000,00. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai € 50.000,00”.

→ **Art. 11, D.lgs. n. 74/2000 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**

- ↳ “E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni

## 2. La sentenza di corte di cassazione n. 36461/19

### 2.1 Vicenda processuale



A seguito di una verifica fiscale sulla posizione contabile e fiscale di due società la Guardia di Finanza, competente per territorio, accertava i reati di omessa dichiarazione IVA ed IRES, nonché la distruzione, ovvero occultamento delle scritture contabili.



Il Tribunale di Roma disponeva l'esecuzione di un Decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, ex art. 12-bis, D.Lgs. 10.03.2000, n. 74, nei confronti del titolare delle aziende e del presunto consulente delle due società.

Avverso l'ordinanza di conferma del decreto di sequestro, l'indagato proponeva ricorso per cassazione, lamentando sia l'apparente ed apodittica motivazione del provvedimento, stante l'assenza descrittiva delle condotte poste in essere dall'indagato, sia l'attribuzione della qualità di "consulente fiscale" delle società accertate.



**OSSERVA** - il professionista coinvolto nella vicenda, rivestiva formalmente la qualifica di consulente del lavoro di una sola delle società, fornendo quindi la sua attività professionale nella predisposizione delle buste paga.

### 2.2 La pronuncia del Supremo Collegio

I Giudici di Legittimità, accogliendo le tesi difensive dell'indagato hanno osservato che:

- a) il ruolo di consulente fiscale rivestito dall'indagato non poteva di per sé essere sufficiente ad integrare il concorso nel reato tributario, dovendosi altresì dimostrare l'abitudine e serialità nelle condotte evasive, nonché l'elaborazione e la commercializzazione dei modelli di evasione, tali da rendere riconducibile la frode alla condotta del professionista;
- b) nel decreto di sequestro preventivo era stato indicato quale unico ideatore delle frodi tributarie il titolare delle società, mentre all'indagato era stato attribuito il ruolo di mero subalterno tecnico;
- c) il consulente fiscale aveva trasmesso, e non predisposto, solo alcune delle dichiarazioni fiscali, mentre quelle di altre annualità erano state spedite dalla commercialista.



In definitiva è stata accertata dal Supremo Collegio la carenza motivazionale dell'ordinanza impugnata priva delle ragioni sia dell'individuazione del ruolo di consulente fiscale in capo all'indagato, sia del suo potenziale contributo concreto in relazione alle attività indicate nei diversi capi di imputazione provvisoria.



### 3. Responsabilità del commercio e reati fiscali

Nella sentenza in commento, i Giudici hanno valutato le specificità della condotta del professionista e la sua materiale incidenza sulla realizzazione degli illeciti tributari.

#### 3.1 L'orientamento della giurisprudenza di Legittimità

La posizione dei giudici non è univoca, considerato che, con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, di recente è stato statuito (Corte di Cassazione, Sent. 27/06/2019, n. 28158 che il commercialista può concorrere con il contribuente nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 74/2000, agendo a titolo di dolo eventuale, qualora sia a conoscenza della falsità, a seguito di una precedente verifica, dei documenti in considerazione di precedenti accertamenti effettuati dalla Guardia di finanza.



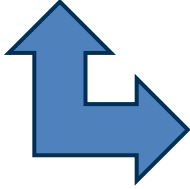
**NOTA BENE** - in quella occasione, la conoscenza dell'omessa istituzione e tenuta della contabilità di magazzino, dell'irregolare tenuta del registro degli inventari (violazioni erano state periodicamente segnalate dal collegio sindacale) unitamente alle numerose conversazioni telefoniche intercettate, avevano confermato la consapevolezza e il coinvolgimento del professionista in ordine alle pratiche illecite.

Nonostante i dichiarativi vengano quindi predisposti in funzione della documentazione consegnata dal cliente, ed il professionista si limiti, all'effettuazione di prestazioni tipiche dell'attività di consulenza, quali:

- la tenuta della contabilità;
- la fatturazione per conto del cliente;
- l'invio delle dichiarazioni medesime;
- la partecipazione ad assemblee.

Non sussistono, secondo la prevalente giurisprudenza, dubbi circa la possibile configurabilità del concorso del professionista con il contribuente né, in generale, nei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, più in particolare, nei reati connessi a dichiarazioni.

In passato è stata affermata ripetutamente la responsabilità del consulente a titolo di concorso nei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti (Cassazione, sezione III, n. 28341/2001) e di indebita compensazione (Cassazione sezione III, n. 1999/2017), nonché nel reato di dichiarazione fraudolenta (sezione III, nn. 39873/2013 e 7384/2018).



E d'altra parte se prospettare le diverse possibili soluzioni giuridiche, illustrandone i pro e i contro anche sotto il profilo penale è comunque attività scevra da rischi, indicare in concreto la via per adottare un espediente illecito, magari persuadendo il cliente a tenere il comportamento evasivo rappresenta certamente ipotesi di concorso morale nella commissione del reato.

## 4. Controlli sulle “carte” del cliente

### 4.1 Documentazione contabile presso lo studio: rilevanza probatoria

Un incisivo indirizzo giurisprudenziale espresso da Corte di Cassazione Sent. 2.3.2016, n. 17418)

afferma il principio secondo cui vi è concorso nel reato di frode fiscale di coloro che, pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società emittente le fatture per operazioni inesistenti, abbiano in qualsivoglia modo partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito alle utilizzatrici dei documenti il risparmio di imposta.

Ed ancora secondo altra pronuncia di Legittimità, formalizzata da Corte di Cassazione Sent. 1684/2013

il possesso di fatture false e del timbro, presso lo studio del professionista, è una prova inequivocabile della sua partecipazione alle condotte criminose contestate, ancorché non costituisca l'unica prova ammissibile in tal senso.

Ci si chiede quindi, quali verifiche debba porre in essere il professionista depositario delle scritture contabili, al fine di evitare coinvolgimenti in vicende giudiziarie.

### 4.2 Valutazione presupposti oggetti e soggetti dell'operazione

In primo luogo occorre che il commercialista valuti con accuratezza la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi dell'operazione documentata dalla fattura.

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sussiste nelle ipotesi di:

1. inesistenza oggettiva dell'operazione (quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà)
2. inesistenza relativa (l'operazione vi sia stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura, ovvero tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura – inesistenza soggettiva) e, infine,
3. sovrapproduzione “qualitativa” (quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

Quanto all'inesistenza oggettiva, particolare attenzione devono porre i Colleghi, all'assenza in senso giuridico dell'operazione (simulazione relativa) dove la divergenza tra la realtà e la sua rappresentazione attiene al contenuto negoziale dell'atto rappresentato (viene fatturata una determinata operazione, ma ne è stata effettuata un'altra), ovvero l'inesistenza in senso assoluto dell'operazione stessa (simulazione assoluta) dato che nessuna operazione è in realtà stata effettuata.



**OSSERVA** - E' quindi opportuna l'acquisizione dei contratti, degli ordinativi e di tutta la documentazione di supporto alle operazioni.

Relativamente all'inesistenza soggettiva, quando vi è appunto divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione;

la transazione, dunque, esiste, ma va riferita a soggetti che si celano dietro un prestanome o a soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

#### 4.3 Verifica dell'emittente la fattura: è una cartiera?

La verifica del professionista deve riguardare distinte variabili che si possono verificare:

- in fattura viene indicato come emittente un nome di fantasia che non corrisponde ad alcun soggetto realmente esistente;
- l'emittente è un soggetto realmente esistente, ma non è un soggetto passivo IVA;
- l'emittente indicato in fattura esiste ed è un soggetto passivo, ma non è quello che ha effettuato l'operazione oggettivamente intesa indicata nella fattura medesima (di difficile individuazione).

In termini generali risponde, quale concorrente del reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, sussistendone gli elementi oggettivi e soggettivi, il consulente fiscale il quale, ancorché consapevole del fatto che una fattura versi in tali condizioni, rediga ugualmente la dichiarazione dei redditi (Cassazione, Sentenza n. 19335/2015).

Certamente, sussiste, altresì, la responsabilità del commercialista a titolo di concorso (Cassazione, Sentenza 39873/2013) quando il professionista è consapevole del ruolo di "mera cartiera" svolto dalla società emittente le fatture inesistenti.

Caratteristiche ricorrenti delle “cartiere” (1) sono:

- la formale rappresentanza attribuita a “prestanome” o “teste di legno”, soggetti in genere privi di esperienza manageriale e, nella maggioranza dei casi, nullatenenti o gravati da precedenti penali o di polizia;
- un’operatività limitata nel tempo;
- una crescita esponenziale del volume d’affari;
- l’assenza di una sede effettiva presso l’indirizzo dichiarato ovvero l’inattività o la mancanza di strutture organizzative e mezzi aziendali;
- il mancato assolvimento degli obblighi contabili, dichiarativi e di versamento.

---

<sup>1</sup> Circolare n. 1/2018, Comando Generale della Guardia di Finanza

---

## 5. Conclusioni

---

In definitiva, al consulente fiscale basta la semplice consapevolezza di partecipare a una frode del proprio cliente per far azionare la sua responsabilità in concorso nel reato tributario. Anche se non è lui l'ispiratore degli illeciti.



**NOTA BENE** - per tale ragione si suggerisce ai Colleghi estrema accuratezza nella valutazione della documentazione fornita dal cliente.



**OSSERVA** - La semplice predisposizione ed inoltro delle dichiarazioni fiscali contenenti l'indicazione di elementi passivi fittizi supportati da false fatture nonché l'attività di supporto per la sistemazione documentale di gravi violazioni contabili può determinare una ipotesi di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta.

## 6. Allegato 1

### 6.1 L'Esperto risponde...

**Oggetto:** Controlli su fatture ricevute

#### DOMANDA



Quali controlli deve porre in essere il commercialista sulle fatture passive ricevute ed inserite in contabilità del proprio cliente al fine di esimersi da coinvolgimenti in responsabilità penali?

#### RISPOSTA



Il professionista può essere chiamato a rispondere quando, con un proprio comportamento cosciente e volontario, abbia intenzionalmente dato un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del reato commesso dal cliente; rimangono, quindi, escluse eventuali condotte colpose (errori materiali o concettuali dovuti a negligenza o imperizia. In ogni caso, occorre che il commercialista valuti con accuratezza la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi dell'operazione documentata dalla fattura.

Evidentemente, pur non avendo né il ruolo, né gli strumenti di accertamento di pertinenza dell'Amministrazione finanziaria, il professionista è chiamato a verificare, oltre alla documentazione sottostante l'operazione, ivi compresa la sua regolamentazione finanziaria, anche, per esempio, se l'emittente sia un soggetto realmente esistente, appurando magari l'assolvimento degli obblighi di presentazione dei bilanci annuali ed eventuali coinvolgimenti in reati tributari.

In tema di illeciti tributari, il commercialista può concorrere con il contribuente nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2 del Dlgs n. 74/2000, agendo a titolo di dolo eventuale, qualora sia a conoscenza della falsità dei documenti in considerazione di precedenti accertamenti effettuati dalla Guardia di finanza (Corte di Cassazione, 27.06.2019, n. 28158).

## 7. Allegato 2 – I CONTROLLI del COMMERCIALISTA

### 7.1 Tavola Sinottica

#### Verifica cessione/prestazione

- Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di **fatture per operazioni inesistenti** sussiste nelle ipotesi di:
- inesistenza oggettiva dell'operazione, quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà;
  - inesistenza relativa, cioè l'operazione è realmente intercorsa ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura;
  - sovrafatturazione "qualitativa", quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti,
  - inesistenza soggettiva, allorché a transazione esiste, ma va riferita a soggetti che si celano dietro un prestanome o a soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

#### Screening emittente

- La verifica del professionista deve riguardare distinte variabili che si possono verificare:
- in fattura viene indicato come emittente un nome di fantasia che non corrisponde ad alcun soggetto realmente esistente;
  - l'emittente è un soggetto realmente esistente, ma non è un soggetto passivo IVA;
  - l'emittente indicato in fattura esiste ed è un soggetto passivo, ma non è quello che ha effettuato l'operazione oggettivamente intesa indicata nella fattura medesima (di difficile individuazione)
- E' quindi opportuna l'acquisizione dei contratti, degli ordinativi e di tutta la documentazione di supporto riferita alle operazioni poste in essere tra i soggetti coinvolti

#### Profili di rischi

- 
1. formale rappresentanza attribuita a "prestanome" o "teste di legno", soggetti in genere privi di esperienza manageriale e, nella maggioranza dei casi, nullatenenti o gravati da precedenti penali o di polizia;
  2. un'operatività limitata nel tempo;
  3. assenza di personale dipendente;
  4. il mancato assolvimento degli obblighi di presentazione dei bilanci annuali