

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false: secondo la Cassazione risponde anche il commercialista

di Luigi Ferrajoli

Con la recentissima [sentenza n. 39873 del 26/09/2013](#), la Sezione III della Corte di Cassazione ha statuito che si configura il reato di **dichiarazione fraudolenta** per il **commercialista** che contabilizza, nelle dichiarazioni del cliente, fatture che sapeva essere false in quanto emesse da un'impresa fittizia con sede nel suo studio.

Nel caso in esame, al professionista era stato contestato, ai sensi dell'[articolo 2 D.lgs.74/2000](#), il fatto che, nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte dirette riferite agli anni dal 2004 al 2006, per una società cooperativa a responsabilità limitata sua assistita, erano stati indicati **elementi passivi fittizi** documentati da fatture relative ad **operazioni inesistenti** emesse da due società.

Il **Tribunale di Milano** aveva condannato il professionista alla **reclusione** per la durata di un anno e sei mesi con la sospensione condizionale; la Corte d'Appello di Milano aveva confermato la condanna inflitta nel giudizio di primo grado.

Il commercialista ha proposto ricorso in Cassazione, lamentando, in primo luogo, l'inutilizzabilità del verbale di accertamento redatto dalla Guardia di Finanza, che sarebbe stato illegittimamente valutato ai fini probatori anche nella parte non riguardante **atti irripetibili**; in secondo luogo l'illegittima valutazione delle dichiarazioni rese dal responsabile dell'amministrazione e contabilità della società, poiché sarebbe stato attribuito erroneamente al verbale redatto dalla Guardia di Finanza carattere di **accertamento amministrativo**; inoltre la violazione [dell'articolo 195 c.p.p.](#) per avere i giudici del merito illegittimamente valutato le dichiarazioni rese dal responsabile dell'amministrazione e contabilità della Società, il cui contenuto era stato riferito in sede dibattimentale dal maresciallo verbalizzante in carenza dell'escusione diretta della persona medesima; infine l'insussistenza di elementi di responsabilità a suo carico ed in particolare dell'**elemento soggettivo** del reato.

La Corte di Cassazione ha respinto il ricorso.

Nello specifico la Corte ha considerato legittima "l'utilizzazione degli **"atti irripetibili"** compiuti dalla polizia giudiziaria, nel cui novero rientrano quelli mediante i quali la P.G. prende diretta cognizione di fatti, situazioni o comportamenti umani dotati di una qualsivoglia rilevanza penale e

*suscettibili di modificazione: ciò si riferisce, nella fattispecie in esame, all'acquisizione delle dichiarazioni fiscali e delle fatture confluente nelle stesse, nonché alle attività attraverso le quali è stata constatata la insussistenza di una qualsiasi **organizzazione aziendale** delle società che formalmente avevano avuti rapporti commerciali con la cooperativa".*

Circa la consapevolezza della **falsità** delle fatture, la Corte di Cassazione ha evidenziato che: "è *incontestato che dette società erano esclusivamente delle "cartiere", in quanto: non avevano dipendenti, nè magazzino o capannone, non avevano fatto acquisti di macchinari o apparecchiature per svolgere l'attività sociale, non conservavano fatture per utenze elettriche e telefoniche, non avevano alcuna documentazione bancaria riferibile ad effettive motivazioni*".

Secondo la Cassazione, le stesse fatture, inoltre, erano tali da poter far sorgere il sospetto della loro falsità in "un commercialista appena avveduto", poiché contenevano la **descrizione generica** delle attività fornite, a fronte di importi rilevanti. Non solo: una delle "cartiere" aveva la **sede sociale** presso l'ufficio del commercialista, mentre l'altra aveva sede presso l'indirizzo di un amministratore nel frattempo deceduto.

La Cassazione ha ritenuto legittima, ma non fondamentale per la dichiarazione di responsabilità penale dell'imputato, la **testimonianza** resa dal maresciallo della Guardia di Finanza su quanto riferito dal responsabile amministrativo della società. Sul punto, secondo la Suprema Corte, i Giudici di secondo grado avevano correttamente rilevato, riprendendo un principio già espresso dalla medesima Cassazione con la **sentenza n.38076 del 06/10/2008**, che: "*la testimonianza indiretta sia utilizzabile qualora [come nel caso de quo], nessuna parte abbia chiesto espressamente che il teste di riferimento fosse chiamato a deporre*". In ogni caso tali dichiarazioni sono state considerate di "mero contorno" attesi i dati oggettivi accertati in sede di **verifica fiscale** da parte della Guardia di Finanza.

La Suprema Corte ha quindi dedotto la sussistenza dell'**elemento soggettivo** dei reati dal fatto che il professionista aveva redatto i bilanci e le dichiarazioni fiscali della società cooperativa a responsabilità limitata, oltre ad essere consapevole del ruolo di mere cartiere svolto dalle due società che avevano emesso le fatture.