

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Il ruolo del professionista nella frode fiscale***

di **Marco Bargagli**

Come noto, ai fini penali - tributari [l'articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato **dichiarazione fraudolenta** mediante **uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**), sanziona 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, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** che consentono di **ridurre la base imponibile**.

Simmetricamente, sono previste specifiche **sanzioni penali** anche per colui che **emette fatture per operazioni inesistenti** e, in particolare, la reclusione **da un anno e sei mesi a sei anni** nei confronti del soggetto che, **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** ([articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)).

Con specifico riferimento al **ruolo del consulente fiscale** che **partecipa** a una **frode fiscale** finalizzata a **evadere le imposte**, il legislatore ha contemplato **ulteriori responsabilità penali** avuto riguardo alle seguenti disposizioni:

- **articolo 110 c.p.**, a mente del quale *“quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questa stabilita”*;
- [articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#), che prevede una specifica **circostanza aggravante del reato**, tenuto conto che le pene stabilite per **alcuni delitti** (es. quelli previsti in materia di dichiarazione e di documenti e pagamento di imposte) sono **aumentate della metà** se il reato è commesso dal **concorrente** nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario** attraverso **l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale**.

Per circoscrivere la **responsabilità penale del professionista**, occorre che lo stesso attui un **“comportamento attivo”** che determini un **contributo fondamentale** per la realizzazione del **reato**, mediante il **rafforzamento del proposito criminoso** o l'**agevolazione dell'opera degli altri concorrenti** e che, per effetto della sua condotta, abbia aumentato la possibilità della **commissione del reato** (cfr. *ex multis*, Corte di cassazione sentenza n. 4383 del 10.12.2013).

Quindi, per far scattare la **responsabilità penale del consulente fiscale**, è necessario raccogliere un **preciso quadro probatorio** idoneo a dimostrare che egli **abbia organizzato** e fattivamente partecipato alla **frode fiscale**.

In relazione alla **responsabilità penale del professionista**, è recentemente intervenuta la **Corte di cassazione, sezione 3<sup>a</sup> penale**, con la sentenza n. 28158/2019 emessa in data **29.03.2019**.

La suprema Corte di cassazione ha sancito che il consulente fiscale può rispondere, in **concorso con il proprio cliente**, del reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** qualora emerga che, anche sulla scorta di **intercettazioni telefoniche**, il **commercialista era a conoscenza della frode fiscale**.

A parere degli Ermellini, per **l'individuazione delle modalità di partecipazione concorsuale** nel reato secondo il **costante orientamento della giurisprudenza**, il **contributo causale del concorrente** può manifestarsi attraverso **forme differenziate e atipiche** della condotta criminosa **non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale**, *“fermo restando l'obbligo del giudice di merito di motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti”*

Quindi, per individuare la **colpevolezza** che **integra l'elemento soggettivo del reato**, è ormai pacifico e incontestato l'indirizzo secondo cui il **“dolo specifico”** richiesto per **integrare il delitto** di *“dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*, ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), è **compatibile con il “dolo eventuale”**, ravvisabile **nell'accettazione del rischio** che la presentazione della dichiarazione dei redditi, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa **comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva**.

Nel caso sottoposto al vaglio dei Supremi giudici il consulente fiscale:

- era a conoscenza di **plurime anomalie** concernenti la contabilità di una società di capitali, emerse nel corso di mirati accertamenti espletati dalla Guardia di Finanza;
- era altresì informato sia dell'**omessa istituzione e tenuta della contabilità di magazzino**, sia dell'**irregolare tenuta del registro degli inventari**, anche perché queste gravi violazioni erano **periodicamente segnalate dal collegio sindacale**, con il quale egli era in **continuo contatto** e al quale forniva documentazione.

Tali **elementi probatori**, erano chiaramente emersi nel corso delle indagini e, in particolare, dalle numerose **conversazioni telefoniche intercettate** che confermavano **la piena consapevolezza e il coinvolgimento del ricorrente in ordine alla pratiche illecite**.

Infine, giova ricordare che il **medesimo consulente fiscale**, come da lui stesso ammesso, aveva **materialmente predisposto ed inoltrato la dichiarazione fiscale** utilizzando **fatture per operazioni inesistenti** dalle quali erano scaturiti **elementi passivi fittizi** e la correlata **Iva indebitamente detratta**, sebbene *«le conclamate modalità truffaldine di gestione contabile della società erano state acclamate, certificate e comunicate dalla Guardia di Finanza attraverso la verifica fiscale del luglio 2011»*.

In definitiva, i Giudici di piazza Cavour hanno individuato il **contributo causale** del consulente che si è esplicato sotto un **duplice profilo**:

- compimento delle azioni costituite dalla **predisposizione e dall'inoltro delle dichiarazioni fiscali contenenti l'indicazione di elementi passivi fittizi** supportati da **fatture per operazioni inesistenti**, trattandosi di condotte di **sicura agevolazione materiale**;
- **attività di supporto** per la **sistemazione documentale di gravi violazioni contabili**: in particolare, la preoccupazione di «*giustificare che la merce sta qua nel capannone, [...] che ci stanno tutti questi movimenti e tutto il resto*», o l'attivazione nel predisporre e «*far passare*» **contratti**, risultanti dalle conversazioni telefoniche intercorse con il coimputato, che **risultano obiettivamente funzionali a supportare e rendere attendibili le fatture mendaci registrate in contabilità**, successivamente confluite nelle **dichiarazioni annuali dei redditi**.

In buona sostanza, anche per quanto attiene il **profilo della colpevolezza** sono emersi molteplici indizi correttamente valorizzati per evidenziare la **sussistenza del dolo** richiesto per l'integrazione del reato, quanto meno sotto forma del **"dolo eventuale"**.

