



NEWS

# Euroconference

**Edizione di lunedì 12 Settembre 2022**

## **AGEVOLAZIONI**

**Credito R&S: accesso alla procedura di riversamento spontaneo entro il 30 settembre**

di **Debora Reverberi**

## **IVA**

**Come comunicare allo Sdl la fattura cartacea sammarinese**

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

## **DICHIARAZIONI**

**Isa 2021: la selezione tiene conto dei risultati 2019 e 2020**

di **Fabio Garrini**

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Frode fiscale: quando il commercialista risponde di concorso nel reato?**

di **Marco Bargagli**

## AGEVOLAZIONI

## ***Credito R&S: accesso alla procedura di riversamento spontaneo entro il 30 settembre***

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

### LA PROCEDURA DI RIVERSAMENTO SPONTANEO DEL CREDITO R&S

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con l'imminente **scadenza, il prossimo 30 settembre, del termine entro cui presentare le istanze di accesso alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta R&S** prevista dall'[articolo 5, commi 7-12, D.L. 146/2021](#) (c.d. Decreto Fiscale), le imprese che hanno fruito del contributo sono chiamate a effettuare autonome valutazioni circa l'opportunità di avvalersi di questa peculiare "sanatoria".

La procedura, introdotta come emerge dalla relazione tecnica al Decreto Fiscale per **deflazionare ipotesi di contenzioso tributario e favorire il recupero spontaneo di agevolazioni fruite in ragione di errori scusabili del contribuente e derivanti dal complesso quadro di regolamentazione e prassi in materia R&S**, consente di **regolarizzare, senza sanzioni ed interessi**, gli indebiti utilizzi in compensazione del credito di imposta R&S di cui all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii. **con conseguente esclusione dalla punibilità per il reato tributario di indebita compensazione** di cui all'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#), previsto in caso di compensazioni annuali superiori a 50.000 euro.

**La regolarizzazione è dunque possibile in relazione ai soli crediti d'imposta R&S incardinati nella previgente disciplina**, in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 fino a quello in corso al 31.12.2019, ovvero **per la generalità delle imprese applicabile al quinquennio 2015-2019**.

Inoltre, per espressa previsione del comma 7 dell'[articolo 5. D.L. 146/2021](#), la procedura è riservata alle indebite compensazioni di crediti R&S effettuate entro il 22.10.2021, data di entrata in vigore del Decreto Fiscale.

**La presenza di PVC o atti di recupero o altri provvedimenti impositivi non è causa ostativa all'accesso alla regolarizzazione spontanea, purché tali atti non siano divenuti definitivi alla data del 22.10.2021.**

Ciò premesso, i **contribuenti potenzialmente destinatari della procedura** sono coloro che rientrano in almeno una delle seguenti casistiche, che ne circoscrivono il relativo **ambito applicativo**:

- **soggetti che abbiano realmente svolto e sostenuto spese per attività, in tutto o in parte, non qualificabili come R&S ai fini del credito d'imposta;**
- **soggetti che abbiano agevolato attività di R&S su commessa estera** (nei periodi 2017-2019) in modo non conforme alla norma di interpretazione autentica di cui all'[articolo 1, comma 72, L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019) ovvero **svolgendo le attività in laboratori o strutture situate fuori dal territorio dello Stato e/o indirettamente subappaltandole a terzi;**
- **soggetti che abbiano commesso errori di quantificazione o di individuazione delle spese ammissibili** in violazione dei principi di inerenza e congruità;
- **soggetti che abbiano commesso errori di determinazione della media storica 2012-2014.**

La fattispecie che richiede maggiori accorgimenti in sede di autovalutazione è quella di **attività in tutto o in parte non riconducibili al perimetro applicativo della R&S oggetto di agevolazione.**

**Se da un lato i controlli dell'AdE hanno evidenziato carenze nei presupposti che consentono l'inquadramento delle attività come R&S** (i 5 criteri del Manuale di Frascati e in particolare il criterio di novità e quello di incertezza tecnologico-scientifica), **dall'altro lato vi è un corposo filone giurisprudenziale che riconosce come la normativa sia "incongrua ed eccessivamente generica"** (vedasi ad esempio la sentenza CTP Ancona 392/2/2021) **e caratterizzata da un cambio di tendenza dell'Amministrazione finanziaria, con riferimenti diretti ai criteri di Frascati solo a partire dai documenti di prassi del 2018.**

Nel dettaglio, **i temi affrontati a livello giurisprudenziale**, di cui sono di seguito riportate a titolo esemplificativo e non esaustivo alcune sentenze, riguardano:

- **l'incompetenza sotto l'aspetto tecnico dell'AdE, l'eccesso di potere dell'Amministrazione finanziaria e la necessità di parere tecnico del Mise**, specie in presenza di problematiche tecniche di grande complessità (sentenze CTP Vicenza 365/3/2021, CTP Ancona 392/2/2021, CTP Vicenza 14/2/2022, CTP Ancona 324/2/2022, CTP Napoli 4988/30/2022, CTP Roma 5918/2022);
- **l'inapplicabilità retroattiva del Manuale di Frascati** (sentenza del tribunale di Aosta 46/2021) **e l'inaccessibilità al documento in lingua italiana fino al dicembre 2021**, dato che le traduzioni in accordo con l'OCSE dei Manuali di Frascati e Oslo sono state giurate il 7.12.2021 (sentenza CTP Bologna RG 694/2021);
- **l'ampia accezione del criterio di novità con ammissibilità dei "ritrovati d'avanguardia"** (sentenza CTP Aosta 12/2022) e con applicazione di un concetto di ricerca e innovazione che **"non può essere ingessato: le agevolazioni devono tenere conto della progettazione industriale e del miglioramento dell'offerta premiando le imprese che**

*investono in tecnologia e ricerca*" (sentenza CTP Aosta 22/1/2022);

- **la disapplicazione integrale delle sanzioni per condizioni obiettive di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma (sentenza CTP Cuneo 159/1/2021).

Nella valutazione del corretto inquadramento delle attività di R&S le imprese dovranno avere riguardo a **particolari settori critici**, destinatari di documenti di prassi di Amministrazione finanziaria e Mise che hanno circoscritto l'applicazione del credito d'imposta a fattispecie più che residuali:

- **il settore *food&beverage***, nell'ambito del quale la [risposta dell'AdE all'interpello 188/2021](#) ha **escluso l'ammissibilità al credito d'imposta R&S della formulazione di nuove ricette caratterizzate da un gusto inedito** in base allo stato dell'arte, in difetto di novità ed incertezza sotto il profilo tecnologico-scientifico, **sostanzandosi la novità in un mero effetto estetico**;
- **i settori del c.d. "*Made in Italy*"**, nell'ambito dei quali la recente [risoluzione AdE 41/E/2022](#) ha negato la spettanza del credito alle attività di ideazione estetica e realizzazione di prototipi di campionari **in assenza di un ostacolo tecnologico/scientifico caratteristico dell'intero settore di riferimento**;
- **il settore *software***, nell'ambito del quale le attività di R&S consisterebbero in innovazioni di tipo incrementale configurabili come sviluppo sperimentale quando dipendono da un progresso scientifico-tecnologico e mirano alla risoluzione di un problema scientifico-tecnologico su base sistematica, con **esclusione dei casi in cui la novità consista meramente nell'utilizzo del software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo**, secondo i paragrafi 2.68 e ss. del manuale di Frascati richiamati dalla Circolare Direttoriale Mise 59990 del 09.02.2018.

L'opportunità di accedere alla regolarizzazione spontanea richiede infine **una valutazione circa gli aspetti critici della peculiare procedura**:

- **la causa di esclusione da punibilità per il reato tributario di indebita compensazione opera col perfezionamento** della procedura di riversamento, **al pagamento integrale dell'importo dovuto**, entro il 16.12.2022 in caso di pagamento in unica soluzione o entro il 16.12.2024 in caso di rateazione, quando gli **illeciti penali potrebbero risultare già prescritti**;
- in presenza di PVC o di atti di recupero o altri provvedimenti impositivi **il contribuente deve obbligatoriamente riversare l'intero importo oggetto di contestazione**;
- in presenza di PVC o di atti di recupero o altri provvedimenti impositivi **notificati entro il 22.10.2021 è precluso il versamento in forma rateale**;
- **la procedura non disciplina la sorte dei provvedimenti notificati**, con conseguente obbligo di impugnazione;
- **le somme già versate**, sia a titolo definitivo sia a titolo non definitivo, **si scomputano dall'importo dovuto senza tener conto delle sanzioni e degli interessi**;
- l'importo dovuto deve essere riversato tramite modello F24 Elide **senza potersi avvalere della compensazione** di cui all'**articolo 17 D.Lgs. 241/1997**;

- in caso di riversamento in forma rateale, **il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza** prevista comporta **il mancato perfezionamento della procedura** e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti.

Infine, si rammenta che l'accesso alla procedura è precluso nei seguenti **casi di esclusione**:

- **condotte fraudolente;**
- **fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate;**
- **false rappresentazioni della realtà** fondate su documenti falsi o fatture per operazioni inesistenti;
- **manca di adeguata documentazione** probante l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili.

L'AdE potrebbe sempre invocare, **a sanatoria avviata, la decadenza dalla procedura per accertamento delle condotte fraudolente sopra elencate** con conseguente verosimile rischio di controllo per il contribuente che abbia presentato regolare istanza di accesso entro il 30 settembre.

**IVA**

---

***Come comunicare allo Sdl la fattura cartacea sammarinese***di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

La gestione delle fatture passive ricevute da fornitori sammarinesi si perfeziona con l'introduzione nelle specifiche tecniche di un **nuovo "Tipodocumento"** per effettuare la comunicazione del file .xml delle operazioni transfrontaliere.

Ricordiamo che sulla base del D.M. 21.06.2021, dal 1° luglio 2022, gli operatori economici che scambiano beni con San Marino devono utilizzare la **fattura elettronica**, con l'eccezione delle ipotesi di esclusione previste da disposizioni di legge.

Sono **esclusi dall'obbligo di emettere le fatture elettroniche**, in base all'articolo 18, comma 4, Decreto Delegato 05.08.2021 n. 147 della Repubblica di San Marino, gli operatori economici stabiliti o identificati nel territorio della Repubblica di San Marino che hanno dichiarato **ricavi nell'anno solare precedente per un importo inferiore a euro 100.000**. Essi possono comunque decidere per l'emissione delle fatture elettroniche presentando apposita opzione.

Pertanto, in sede di acquisto di beni da operatori sammarinesi che godono dell'esclusione dall'obbligo di emissione della fattura elettronica, è possibile **ricevere fatture cartacee** con o senza applicazione dell'Iva. A seconda dei casi, varia sia il trattamento fiscale che la comunicazione delle operazioni transfrontaliere.

L'operatore economico italiano che riceve la **fattura cartacea senza Iva** dovrà assolvere l'imposta a norma dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), indicando l'ammontare dell'Iva sull'originale della fattura trasmessa dal fornitore sammarinese **riportante il timbro a secco circolare apposto dall'ufficio tributario di San Marino**.

L'**annotazione** della fattura avviene nei **registri** previsti dagli [articoli 23](#) (registrazione delle fatture) e [articolo 25](#) (registrazione degli acquisti) D.P.R. 633/1972, secondo le modalità ed i termini in essi stabiliti con possibilità di operare, ai sensi degli [articoli 19](#) e seguenti dello stesso decreto, la **detrazione** dell'imposta.

La comunicazione dell'operazione tra quelle transfrontaliere avviene con la trasmissione del singolo file xml allo SDI, obbligatorio dal 1° luglio 2022 in luogo della trasmissione massiva trimestrale, indicando il **Tipodocumento TD19**.

Nella compilazione del file xml occorre riportare i dati del cedente (fornitore SM) i dati del cessionario (IT), l'imponibile e l'imposta aggiunta dal cessionario; nel **campo data** della sezione Dati generali è riportata la **data di ricezione della fattura** emessa dal fornitore residente nella Repubblica di San Marino (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura stessa).

Il file xml TD19 deve essere inviato per integrare la fattura anche nel caso in cui questa sia stata emessa dal fornitore sanmarinese in **formato elettronico**, come precisato dalla [circolare 26/E/2022](#).

L'invio del file TD19 avviene **entro il 15 del mese successivo al ricevimento** della fattura.

Il soggetto passivo Iva residente o stabilito in Italia che riceve una **fattura cartacea con addebito dell'imposta** da soggetto residente nella Repubblica di San Marino, ai fini Iva dovrà registrare la **fattura originale vidimata con datario e timbrata con impronta a secco** dall'ufficio tributario di San Marino, nel registro Iva acquisti (di cui all'[articolo 25, D.P.R. 633/1972](#)) e può operare, ai sensi degli articoli 19 e seguenti dello stesso decreto, la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

Al fine di assolvere all'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni o prestazioni di servizi ricevute da operatori esteri, ai sensi dell'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), per questa tipologia di operazioni è stato introdotto un nuovo **Tipodocumento TD28 – acquisti da San Marino con Iva (fattura cartacea)**, nella versione 1.7.1 dell'allegato A contenente le specifiche tecniche, utilizzabili **dal 1° ottobre 2022**.

Nella compilazione del file xml TD28 occorre indicare i dati del cedente (fornitore SM), i dati del cessionario (IT), l'imponibile e l'imposta, nel **campo data** della sezione Dati generali, la **data di effettuazione dell'operazione** indicata nella fattura cartacea emessa dal cedente sammarinese.

Le operazioni relative a cessioni ed acquisti di beni con operatori sammarinesi si considerano **effettuate all'inizio del trasporto o della spedizione**, al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato o dal territorio della Repubblica di San Marino (**articolo 1, comma 5, D.M. 21.06.2021**).

In presenza di una fattura cartacea emessa da un fornitore di San Marino con addebito dell'imposta va utilizzato pertanto il documento TD28 e **non il TD17 o TD19** che, invece, deve essere adoperato per l'assolvimento dell'imposta ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), nel caso in cui la fattura ricevuta dall'operatore sammarinese (elettronica o cartacea) sia senza addebito dell'imposta. Il TD17 è utilizzato nell'ambito delle **prestazioni di**



**servizi.**

Le procedure di controllo del file xml sono state riviste nella versione 1.7.1 delle specifiche tecniche e permettono di verificare l'inserimento dei **corretti dati relativi al cedente ed al cessionario**, nel tipo documento TD28, restituendo i **codici errore**:

- **00473** se il cedente è indicato con codice paese IT,
- **00476** se il cessionario è diverso da IT e
- **00471** se i dati del cedente e del cessionario sono uguali.



**DICHIARAZIONI**

---

***Isa 2021: la selezione tiene conto dei risultati 2019 e 2020***di **Fabio Garrini**

Settembre è tradizionalmente periodo nel quale si apportano gli **ultimi ritocchi** alle dichiarazioni compilate prima della pausa estiva; tra questi interventi vi sono anche le **valutazioni riguardanti gli Isa**.

Premesso che, va detto, le considerazioni circa un eventuale adeguamento di ricavi/compensi andrebbero fatte al momento di liquidazione delle imposte, in vista del prossimo invio del modello Redditi talvolta si pone il dubbio circa il **peso da dare ad un risultato che non supera il 6**, generatosi malgrado l'inesco dei correttivi (che in molti casi non si sono dimostrati troppo efficaci).

Su tale aspetto consta un recente intervento del **Decreto Semplificazioni** che amplia al periodo d'imposta 2021 la valutazione dell'affidabilità fiscale del contribuente vincolata agli eventuali migliori risultati ottenuti nelle precedenti annualità.

**L'affidabilità triennale**

L'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#) introduce gli Isa in sostituzione degli studi di settore con lo scopo di **selezionare i contribuenti da sottoporre a verifica** e individuare coloro che possono ottenere i benefici premiali.

Gli Isa, per larghi tratti, ricalcano le regole previste per gli studi di settore, ma in numerosi aspetti presentano importanti **differenziazioni**: tra queste, va segnalato il fatto che l'elaborazione si basa non solo su dati inseriti dal contribuente in relazione all'annualità oggetto di dichiarazione (come in passato avveniva per gli studi di settore), ma è necessario **caricare i cosiddetti dati "precalcolati"** ossia informazioni presenti nell'Anagrafe Tributaria inerenti alla posizione del contribuente stesso, che principalmente contengono elementi relativi ai precedenti periodi d'imposta.

Questo approccio è finalizzato ad ottenere uno strumento che sia in grado di valutare non solo il settore, ma anche le **condizioni specifiche del contribuente**.

Ciò posto, gli accadimenti passati non sempre permettono una corretta e compiuta valutazione

della posizione del contribuente, pertanto sono necessari correttivi che annualmente vengono approvati per tarare le elaborazioni degli Isa.

In questo solco vi sono anche le modifiche alle **regole di valutazione dell'affidabilità fiscale del contribuente** (va rammentato che a differenza degli studi di settore, gli Isa non sono uno strumento di accertamento, ma al contrario sono stati conati quali **strumenti di selezione delle posizioni da sottoporre a verifica** da parte dell'Amministrazione Finanziaria): l'[articolo 24 D.L. 73/2022](#) ha di fatto esteso i correttivi che già vennero introdotti dall'[articolo 148 D.L. 34/2020](#), in quale aveva subordinato i criteri di selezione del contribuente per il periodo d'imposta 2020 ai risultati dei **due periodi d'imposta precedenti**.

Sul punto, nella [circolare 16/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate osservò: *“Il giudizio di affidabilità del contribuente dovrà essere basato, quindi, **anche sui risultati dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2018 e 2019** che, qualora facessero emergere un punteggio indicativo di una **sostanziale affidabilità del contribuente**, porteranno a ritenere di scarso interesse la posizione del contribuente ai fini dell'analisi del rischio di evasione fiscale di cui al comma 14 dell'articolo 9-bis.*

*Appare altresì significativo rilevare che la logica dell'intervento risulta **coerente con la filosofia** che ispira lo strumento degli Isa, sensibile, sin dalla fase della costruzione, alla **“storia fiscale” del contribuente.**”*

Se questo è l'approccio (condivisibile), tale logica di selezione dovrebbe ragionevolmente essere introdotta come regola applicabile a regime.

Il Decreto Semplificazioni interviene in tale direzione, anche se purtroppo ancora con una disposizione di natura **transitoria**:

- per il periodo di imposta **2021** (facendo riferimento a contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) **si tiene conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i periodi d'imposta 2019 e 2020**;
- per il periodo di imposta **2022** si tiene conto anche del **livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i periodi d'imposta 2020 e 2021**.

Pertanto, tornando alle valutazioni circa i risultati Isa relativi al periodo d'imposta 2021, le considerazioni circa un eventuale adeguamento devono essere condotte **tenendo conto anche del risultato conseguito nei precedenti due periodi d'imposta**.

## ***Frode fiscale: quando il commercialista risponde di concorso nel reato?***

di **Marco Bargagli**



Nell'ambito dei più **insidiosi fenomeni di evasione in ambito tributario**, spicca la “**frode fiscale**” che, come noto, viene posta in essere con l'emissione e l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**.

La condotta realizza la fattispecie delittuosa ascrivibile alla “**dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**” sanzionata dall'ordinamento penale tributario dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

In tale contesto, il legislatore punisce, **con la reclusione da quattro a otto 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**.

Nello specifico, lo schema classico dell'evasione viene attuato, a livello operativo, mediante la c.d. “**frode carosello**” e, in tale ambito, tramite l'utilizzo di società cartiere (denominate *missing trader*), ossia soggetti **meramente interposti nella transazione economica**, che:

- **non presentano dichiarazioni fiscali**,
- sono sovente **amministrate da prestanome**,
- non conservano la documentazione amministrativo contabile,
- non svolgono una reale attività economica.

In buona sostanza, la società cartiera emette fatture per operazioni inesistenti e, segnatamente:

- fatture **oggettivamente inesistenti** quando il contenuto del documento fiscale **formalizza operazioni non realmente avvenute**;

- **fatture soggettivamente inesistenti**, quando le **operazioni documentate sono intercorse tra soggetti diversi da quelli risultanti formalmente quali parti del rapporto** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, circolare n. 1/2018 del **Comando Generale della Guardia di Finanza** volume I – parte I – capitolo 1 “*Evasione e frode fiscale*”, pag. 10 e ss.).

In merito, occorre domandarci se il consulente fiscale della società che ha strutturato la frode fiscale possa in qualche modo rispondere, in concorso nel reato, con conseguente applicazione a suo carico di pesanti sanzioni penali tributarie che l'ordinamento giuridico nazionale pone a tutela del gettito erariale.

Anzitutto, occorre rilevare che, sulla base di un consolidato orientamento giurisprudenziale espresso in sede di legittimità, il consulente è corresponsabile della frode fiscale quando fornisce un contributo determinante nell'ideare, organizzare e strutturare il sistema evasivo.

In buona sostanza, la semplice consulenza fornita al proprio cliente non comporta, *sic et simpliciter*, profili di responsabilità a carico del fiscalista aziendale.

Ad ogni modo, giova ricordare che l'ordinamento giuridico prevede una circostanza aggravante nella particolare ipotesi in cui il consulente dell'impresa “venda” pacchetti finalizzati all'evasione fiscale al proprio cliente.

Sul punto, l'[articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#), rubricato “circostanze del reato”, al comma 3 prevede che le pene stabilite per i reati tributari 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.

Interessanti principi di diritto in tema di responsabilità del professionista nella frode fiscale sono rinvenibili nella sentenza emessa dalla **suprema Corte di cassazione sezione 3<sup>a</sup> penale**, nella sentenza n. 156/2022 depositata il 10.01.2022.

Il ricorrente ha fatto riferimento alla corposa giurisprudenza affermatasi in sede di legittimità, in base alla quale **il professionista risponde a titolo di dolo eventuale dell'illecito tributario commesso dal cliente solo se conosce le gravi anomalie contabili del proprio assistito**.

Nel caso esaminato, a parere del ricorrente, il consulente fiscale:

- **non aveva mai dubitato della genuinità della documentazione prodotta dai clienti;**
- poteva eventualmente essere tacciato di **negligenza e superficialità nel controllo** ma tale circostanza **non poteva integrare il dolo eventuale**, *ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette*

o dell'Iva;

- le **dichiarazioni rese dai testi** dimostravano che lo stesso ricorrente era **all'oscuro di un siffatto rischio**;
- anche le dichiarazioni rese dall'imputato in sede di esame, lungi dall'aver contenuto confessorio, **evidenziavano l'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato**.

Infine, sempre il ricorrente, aveva argomentato rilevando che **non aveva partecipato alla creazione del meccanismo fraudolento posto in essere dai coimputati**.

Gli Ermellini **non hanno però condiviso la tesi difensiva**.

Infatti, il **commercialista di una società può concorrere nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, agendo a titolo di dolo eventuale**.

Sulla base di un **costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, 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**.

In merito, il **contributo concorsuale** assume rilevanza **non solo quando abbia efficacia causale**, ponendosi come **condizione dell'evento lesivo**, ma anche quando **assuma la forma di un contributo agevolatore**, e cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe ugualmente commesso, **ma con maggiori incertezze di riuscita o difficoltà**.

In buona sostanza **è sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato**, mediante il **rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti**, e che il soggetto partecipe, per **effetto della sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione**, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato **poiché in forza del rapporto associativo diventano sue anche le condotte degli altri concorrenti**.

Con riguardo al profilo della colpevolezza, i Supremi Giudici hanno sottolineato che **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 l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva**.

In definitiva, il giudice di merito ha correttamente osservato, quanto al **profilo soggettivo della condotta partecipativa**, *"che plurimi elementi fattuali comprovavano la sussistenza del dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione potesse comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva; in particolare, risultava rilevante sia*



*il numero complessivo delle fatture, sia l'importo delle stesse, sia la non occasionalità dei fatti; inoltre, la circostanza delle eccessive movimentazioni di contanti effettuate costituiva un forte segnale di allarme per comprendere la natura di cartiere delle due società di cui curava la contabilità da più anni”.*