

Responsabilità penale del fiscalista: il concorso nei reati tributari

di Cristina Caraccioli (*) e Alessandro Valente (**)

Il concorso del consulente fiscale nel reato tributario del contribuente presuppone un contributo (materiale o psicologico) concreto e consapevole del professionista nella commissione dell'illecito. Un aspetto importante della riforma apportata dal D.Lgs. n. 158/2015 è rappresentato dall'introduzione del reato di omessa presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta, avente l'obiettivo di responsabilizzare maggiormente tale figura.

1. Premessa

Quali osservazioni di carattere generale in materia di concorso, si può asserire come manchi nell'ordinamento penal-tributario vigente una norma espressamente riferita alla attività del professionista, e di conseguenza è utile richiamare i principi generali sul concorso di persone nel reato, espressi negli artt. 110 ss. c.p. In generale, **elementi strutturali del concorso di persone nel reato** sono:

- pluralità di agenti;
- attuazione della fattispecie incriminatrice (elemento oggettivo del reato) da parte di taluno dei concorrenti;
- elemento psicologico, vale a dire la volontà di cooperare alla verifica del fatto (c.d. dolo di concorso concretizzantesi nella presenza di consapevolezza e volontà da parte del concorrente di conformarsi ad una condotta tenuta da altri);

- contributo causale "minimo" fornito da ciascun compartecipe alla verifica del fatto.

Dal punto di vista della **natura del contributo**, si distingue tradizionalmente tra:

- **concorso materiale** verificantesi ogniqualvolta il soggetto intervenga personalmente, in qualità di coautore o di complice, nella fase di esecuzione del reato;
- **concorso morale** concretizzantesi qualora il soggetto partecipi alla fase meramente ideativa di un reato, all'atto pratico, commesso da altri. Con riferimento a tale seconda forma di partecipazione, occorre evidenziare come la stessa possa manifestarsi in diverse forme, ad esempio:
 - determinazione;
 - istigazione, qualora il concorrente faccia sorgere in altri un proposito criminoso prima inesistente;
 - rafforzamento nell'autore di un proposito criminoso già presente (1).

(*) Valente Associati GEB Partners/LawOneTax, Milano e Torino.

(**) Harbottle & Lewis, London.

(1) In linea generale, sotto il profilo dell'orientamento giurisprudenziale più recente, la Corte di cassazione ha puntualizzato che il professionista può essere chiamato a rispondere in concorso soltanto se è riconoscibile una sua partecipazione alla realizzazione dell'illecito, quale, ad esempio, la macchinazione insieme al cliente degli artifici e delle modalità di commis-

sione del reato (Cass. pen., sentenza n. 17418/2016; in argomento Cass. pen., Sez. III, 14 maggio 2015, n. 24967). Inoltre, è stato chiarito che la consulenza professionale, ancorché consista nell'indicazione di alternative ad una condotta incriminata dalla legge, quale comodo espediente non in contrasto con la legge penale, non implica, di per sé, istigazione a commettere il reato, sempre che la prestazione stessa sia resa nell'ambito dei servizi professionali (Cass. pen., Sez. V, 21 ottobre 1998, n. 127529) poiché "per la configurabilità del concorso di persone

Tutto ciò premesso, la responsabilità penale del fiscalista *ex art.* 110 c.p. acquista significativa rilevanza con riferimento alle operazioni nelle quali il professionista assiste il cliente - soggetto privato o professionista - per la soluzione o la gestione di specifiche problematiche.

2. Concorso del fiscalista nei reati tributari

Le fattispecie incriminatrici che possono configurarsi sono previste sia dal D.Lgs. n. 74/2000, modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, che prevede i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, che da altre leggi (ad es., Testo Unico doganale, accise, ecc.) (2).

Con riferimento al possibile concorso del fiscalista nei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 si pone attenzione sui **reati di utilizzazione** (art. 2) (3) ed **emissione di fatture false** (art. 8) (4), i quali sono strettamente connessi, anche se previsti in capi diversi della legge (il primo previsto nel capo concernente i “delitti in materia di dichiarazione” ed il secondo in quello concernente i “delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte”).

In particolare le due fattispecie si distinguono per:

- l'**elemento psicologico** (“fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto” nell’art. 2; “fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto” nell’art. 8). In questo caso essendo richiesto il dolo specifico è sufficiente che il suddetto fine animi uno solo dei soggetti attivi, bastando nel concorrente la consapevolezza di cooperare con chi

abbia tale scopo; di conseguenza, per la responsabilità del consulente, è sufficiente la consapevolezza che la condotta del contribuente persegue le finalità oggetto del dolo specifico, non essendo necessario per il professionista farle proprie. Uno dei requisiti del concorso è, dunque, la volontà di cooperare nel reato. Non è, cioè, sufficiente che ciascun concorrente abbia la coscienza e la volontà del fatto criminoso (ossia il dolo richiesto per la punibilità della corrispondente figura mono soggettiva); è necessario, anche, che abbia coscienza di concorrere con altri alla realizzazione del reato. Quindi il discrimine tra responsabilità e irresponsabilità penale va ricercato nell’indicazione in concreto della metodologia con cui adottare un espediente illecito, ponendosi, invece, fuori dalla disciplina *ex art.* 110 del Codice penale la mera illustrazione di alternative. Inoltre, unica condizione perché possa ammettersi la sussistenza di un concorso di persone nel reato *de quo* è che il terzo sia a conoscenza della particolare posizione che il contribuente ha assunto rispetto all’Erario, ovvero che lo stesso abbia un debito nei confronti dell’Amministrazione fiscale del cui adempimento possa dover rispondere con i propri beni; - il **soggetto attivo del reato**, in quanto nell’art. 2 il soggetto attivo è necessariamente un contribuente italiano, mentre nell’art. 8 il soggetto attivo può essere anche una persona non contribuente o contribuente straniero (5).

Ciò detto, il fiscalista può concorrere con il cliente nel reato di cui all’art. 2:

- istigandolo ad inserire **costi fittizi** supportati da fatture per operazioni inesistenti;

nel reato è necessario che il concorrente abbia posto in essere 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 partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitarne l’esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato”.

(2) Per approfondimenti sulle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015, cfr. I. Caraccioli (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016.

(3) Si riporta di seguito il testo dell’art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, così come modificato dal D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157 (entrata in vigore il 25 dicembre 2019), rubricato “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”: “È punito 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. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono re-

gistrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’Amministrazione finanziaria. 2-bis. Se l’ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”.

(4) Si riporta di seguito il testo dell’art. 8 D.Lgs. n. 74/2000, così come modificato dal D.L. n. 124/2019, rubricato “Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”: “È punito con la reclusione da quattro a otto 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. 2. 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. 2-bis. Se l’importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d’imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”.

(5) Si pensi a chi emetta una fattura senza avere i requisiti per essere sottoposto alle imposte sui redditi, trattandosi di straniero o non avendo partita IVA.

- presentandogli il rappresentante di una “**cartiera**”;

- presentando in via telematica una **dichiarazione redditi o IVA** nella quale è consapevole che sono stati inseriti dei costi fittizi e con il suo comportamento positivo (ovvero non rifiutandosi di trasmettere la dichiarazione) contribuisce alla commissione del reato.

Egli può, altresì, concorrere nel reato di cui all'art. 8 qualora lo aiutasse a trovare possibili “**clienti**” delle fatture false o lo agevolasse ad escogitare dei sistemi volti all'annullamento dei ricavi da dichiarare derivanti da operazioni inesistenti (6).

Occorre precisare che, in osservanza dell'art. 9 D.Lgs. n. 74/2000, il quale prevede una esplicita deroga alla disciplina in materia di concorso di persone, il consulente che funga da intermediario concorrendo con l'emittente o l'utilizzatore non potrà, quindi, essere considerato concorrente in entrambi i reati.

Con riferimento al reato di cui all'art. 2 si deve tenere conto della definizione contenuta nell'art. 1, lett. a), D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui 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”.

Mentre in passato si attribuiva rilievo anche a documenti equiparati alle fatture in base a semplici decreti ministeriali, non aventi valore legislativo, il legislatore del 2000 ha inteso ancorare la possibile rilevanza penale della falsificazione a documenti che sono equiparati alle fatture solo in base a precise disposizioni di legge, al fine di non violare il principio di “legalità” di cui all'art. 25 Cost. (7).

3. Esame delle fattispecie di concorso

3.1. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

L'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 rubricato “Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici” pu-

nisce con la pena da tre ad otto anni di reclusione (8) chiunque “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”.

Nello specifico per la realizzazione di tale fattispecie occorrono i seguenti elementi:

- compimento di **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**; in relazione a quanto disposto dall'art. 1 D.Lgs. n. 74/2000 devono intendersi “le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”.

Dunque, al di là delle fatture false, sembra debbano considerarsi tali tutte quelle operazioni economiche che possono essere impugnate per simulazione in sede civile od anche quelle che, senza incorrere in tale effetto, tendono a rappresentare l'esistenza di una finalità economica essenziale o prevalente rispetto al mero risparmio fiscale.

Deve ritenersi, dunque, che l'interpretazione dei limiti applicativi dell'art. 3 si intreccia con la parallela tematica dell'abuso del diritto. Riguardo a quest'ultima, infatti, il comma 12 dell'art. 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000, n. 212 prevede che “in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere sconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni”.

Ne consegue, pertanto, che ai fini della contestazione della figura, legislativamente discipli-

(6) Con riferimento al reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, nella sentenza 11 maggio 2015, n. 19335 la Cass. pen., Sez. III, afferma che “nell'ipotesi in cui (...) il professionista si veda affidare il solo compito di redigere la dichiarazione sulla base dei documenti annotati in contabilità direttamente dal contribuente e si renda conto, al momento di predisporre la dichiarazione, che una fattura passiva si riferisce ad operazioni inesistenti, non v'è alcun dubbio che questi concorra con il ‘cliente’ (...) nel reato redigendo la dichiarazione”.

(7) Si pensi, ad esempio, ai documenti di trasporto, alle carte carburante e ad altri tipi di documenti che sono considerati fatture solo da vere e proprie norme di legge e non da atti am-

ministrativi secondari. Con riferimento alle carte carburante, particolare attenzione deve essere prestata dai fiscalisti, in considerazione dell'utilizzo abusivo di molti contribuenti, i quali si fanno apporre timbri di comodo da parte dei gestori degli impianti di benzina, talvolta per consumi palesemente esuberanti. Per un'analisi della giurisprudenza sulle tematiche esaminate v. F. Sgubbi - L. Mazzanti - L. Loretto, *Codice dei reati tributari*, Piacenza, 2017, pag. 431 ss.

(8) Si precisa come precedentemente la pena prevista era quella della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni tali termini sono stati modificati dal D.L. n. 124/2019.

nata, di **“abuso del diritto”** si dovrà previamente valutare se nel caso concreto sussistono o meno gli elementi costitutivi di taluno dei reati tributari principalmente, ma non solo, quelli cui agli artt. 3, 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000.

In tal modo viene significativamente data concretezza all'intenzione generale della delega volta a tenere nettamente distinti i confini tra la figura dell'“abuso del diritto” ed i reati tributari.

Invero, il comma 13 dell'art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000, al riguardo, prevede che “le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”, essendo stata precisa intenzione del legislatore della riforma quella di impedire le denunce al P.M. per tutte le operazioni che siano ritenute “abusive” ai sensi appunto della nuova disciplina dell'abuso del diritto. La residua applicazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici si potrebbe avere, quindi, in relazione a quei negozi che, pur non potendo essere qualificati come “abusivi” ai sensi del nuovo art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, in quanto manca in essi una struttura negoziale, ricadono nella classica casistica di tipo essenzialmente “fattuale” tradizionalmente riconducibile, senza forzature interpretative, all'art. 3, secondo quanto in precedenza esemplificativamente indicato;

- avvalersi di **documenti falsi o altri mezzi fraudolenti** idonei ad **ostacolare l'accertamento** e ad **indurre in errore l'Amministrazione finanziaria**; il comma 2 precisa che “il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenute a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria”.

In merito si osserva che può trattarsi sia di falsità **“materiale”** (documento non vero) sia di falsità **“ideologica”** (documento non veridico, cioè strutturalmente reale, ma con contenuto non corrispondente al vero).

Stante quanto detto, con specifico riferimento alla materia del **transfer pricing** si tratta di valutare se i documenti in questione (ove “falsi”) possano essere ricondotti alla categoria di quelli “detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria” richiamati dal comma 2 dell'art. 3 precedentemente citato.

Occorre, però, considerare che la presenza della disgiuntiva “o” rispetto all'altra ipotesi prevista nello stesso comma 2 dell'art. 3 cit. (“scritture contabili obbligatorie”) è tale da rendere valida la tesi in forza della quale la seconda, più generica, espressione può legittimamente essere riferita anche alla documentazione TP prevista dall'art. 26 D.L. n. 78/2010 (D.L. 31 maggio 2010,

n. 78 convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122), sicuramente sussistendo il requisito, espressamente previsto - e costituente una novità nel linguaggio penal-tributario - della loro valenza “a fini di prova nei confronti dell'A.F.”.

Ne consegue, dunque, che, sotto il profilo strettamente penal-tributario nulla impedisce che eventuali mendaci dichiarazioni e/o esposizioni fattuali contenute in tali documenti al fine di legittimare determinate operazioni di TP, le quali altrimenti non potrebbero essere considerate valide, ben possono costituire la base giuridica per l'affermazione di penale responsabilità - in presenza ovviamente di tutti gli altri elementi di fattispecie previsti - per il reato in questione;

- di **altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria;

- dichiarazioni con **elementi attivi** per un **ammontare inferiore** a quello **effettivo**;

- **elementi passivi fittizi** o crediti e ritenute fittizi.

Devono inoltre ricorrere, congiuntamente, i seguenti elementi:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 30.000;

- 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 euro un milione cinquecentomila, 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 euro trentamila.

Il comma 3 chiarisce, peraltro, che “ai fini dell'applicazione del c.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”.

Tutto ciò premesso, ai fini dell'integrazione del reato non è sufficiente il falso nella dichiarazione, consistente nell'indicazione di minore reddito o di minore IVA da versare, ma occorre un **quid pluris** consistente nel compimento di una **condotta fraudolenta** che sia ritenuta idonea ad **ostacolare l'accertamento dell'evasione**.

In giurisprudenza sono state individuate alcune condotte fraudolente riconducibili alla fattispecie in esame:

- tenuta di una doppia contabilità (una ufficiale ed una non);

- deposito del nero su libretti al portatore o su conti di altre persone;
- utilizzazione di una doppia sede o di un doppio magazzino con gestione delle vendite in nero nei locali di quello occulto;
- trasferimento all'estero delle somme derivanti da attività fiscalmente non dichiarate.

Con riferimento alle operazioni di **fiscalità internazionale** che vengono censurate si possono citare le seguenti:

- esterovestizione;
- creazione di una “stabile organizzazione” occulta o plurima (9);
- come già indicato operazioni di *transfer pricing*;
- costituzione o utilizzo di CFC (*controlled foreign companies*);
- operazioni connesse relative al trasferimento di materia imponibile in Paesi a fiscalità privilegiata (ancorché facenti parte dell'UE) (10).

3.2. Dichiarazione infedele

Il comma 1 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (11) dispone che “Fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi (antecedentemente la pena prevista era quella della reclusione da un anno a tre anni), 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:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila (12);
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni” (13).

Nel comma 1-*bis* si aggiunge: “Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi og-

gettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”.

Si osserva, altresì, che il comma 1-*ter* è stato modificato in relazione all'esimente di punibilità delle **valutazioni** che differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette poiché dall'entrata in vigore della Legge n. 157/2019 la mancata punibilità deve riferirsi non più alle valutazioni singolarmente considerate ma alle “valutazioni complessivamente considerate” con una conseguente valenza restrittiva della norma in punto responsabilità.

La nuova formulazione della disposizione fa tesoro del dibattito sorto in riferimento al dubbio se anche le “valutazioni” dovessero trovare riscontro penale, oppure se esse dovessero essere lasciate al campo delle sanzioni tributarie, riservando la sanzione penale al solo mendacio “oggettivo”, concernente le indicazioni false relative a dati materiali. Ciò in quanto lasciare che il giudice dovesse e potesse occuparsi anche delle “valutazioni”, a fronte di dati oggettivi esistenti, poteva generare delle situazioni interpretative di **incertezza** in materie di profonda difficoltà operativa, rispetto alla quale il giudice penale poteva anche non essere sufficientemente preparato.

Ha prevalso, perciò, la tesi “intermedia” che prevede la **punibilità solo dei mendaci oggettivi**, non dei mendaci solo appunto “valutativi”. In tal modo vengono, così, tenuti fuori dall'ambito penal-tributario, a differenza del passato (*transfer pricing*), gli elementi che, essendo “reali”, non siano ritenuti “deducibili”. Una norma, questa, che risponde perfettamente, dunque, al canone della giusta perseguibilità in sede penale solo di veri e propri dolosi nascondimenti di reddito (o di IVA), con esclusione dal campo della rilevanza penale di tutte le (numerose) questioni di carattere strettamente tributario.

Il legislatore del 2015 ha, pertanto, voluto limitare la responsabilità penale del cliente e del

(9) Per approfondimenti sulla stabile organizzazione occulta cfr., P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, 2018.

(10) In queste ipotesi non giova al fiscalista affermare di essersi limitato a seguire le indicazioni del cliente (tese a servirsi di istituti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta), qualora ricorrano tutti i presupposti per l'affermazione della

responsabilità penale di entrambi ai sensi dell'art. 110 c.p.

(11) Così come modificato dal D.L. n. 124/2019.

(12) Si evidenzia come precedentemente la pena prevista era quella della reclusione da un anno a tre anni. Tale pena è stata successivamente modificata dal D.L. n. 124/2019.

(13) Tale importo è stato modificato dalla Legge n. 124/2019 in quanto precedentemente l'importo ammontava a tre milioni.

suo professionista in materia di “infedeltà” delle dichiarazioni al solo campo delle questioni inerenti a fatti materiali e/o oggettivi, riservando la complessa tematica delle “**valutazioni estimative**” al campo delle **sanzioni amministrative**.

Infine, il comma 1-ter dell’art. 4 dispone che “(f) dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b”.

La previsione di una **soglia quantitativa di non punibilità** al di sotto della quale il legislatore non ritiene opportuno far intervenire la sanzione penale risulta in linea con la *ratio* ispiratrice della riforma attuata con il D.Lgs. n. 158/2015, la quale esclude la rilevanza penale di comportamenti evasivi di scarsa importanza quantitativa.

3.3. Omessa dichiarazione

La fattispecie penale incriminatrice di cui all’art. 5 D.Lgs. n. 74/2000 (“Omessa dichiarazione”) punisce con la pena da due a cinque anni (14) “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 euro cinquantamila”.

La stessa pena deve applicarsi anche in ipotesi di omessa dichiarazione di sostituto d’imposta (comma 1-bis così come modificato dal D.L. n. 124/2019).

La norma, nata in origine per punire i c.d. **evasori totali**, è divenuta di estrema importanza professionale per i fiscalisti a seguito della contestazione della stessa in ipotesi di c.d. **esterovestizione** (si pensi alle sentenze relative agli stilisti Dolce e Gabbana) (15).

Nell’ipotesi di esterovestizione possono essere contestati i commi 3 e 5-bis dell’art. 73 T.U.I.R., ritenendosi le società straniere fittiziamente create in altro Paese al solo scopo di fruire di un trattamento fiscale privilegiato o ridotto.

In questi casi le imprese (o le persone fisiche), pur avendo residenza fiscale all’estero, vengono considerate italiane dall’Amministrazione finan-

ziaria senza che sia attribuito alcun rilievo alla presentazione delle dichiarazioni nel Paese straniero.

Nella fattispecie in esame il professionista può essere coinvolto con l’accusa di **concorso con il cliente nel reato di omessa dichiarazione**, con riferimento al fatto che la costruzione dell’operazione costituisce il risultato di pianificazione societaria e tributaria dallo stesso operata.

Il contribuente peraltro non può difendersi affermando che la mancata presentazione della dichiarazione sia dovuta a colpa del professionista, in quanto il primo è sempre gravato dal compito di controllare che la dichiarazione sia effettivamente presentata. Di rilievo in materia di reati di omessa dichiarazione è rappresentata dalla fattispecie di cui al comma 1-bis dell’art. 5 secondo cui “È 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 euro cinquantamila”.

Con l’introduzione del nuovo reato di **omessa dichiarazione del sostituto di imposta** il legislatore ha inteso equiparare, sotto il profilo delle sanzioni irrogande (reclusione da due a sei anni), la fattispecie dell’omessa presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta a quella dell’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi od IVA.

In tal modo si è inteso responsabilizzare il sostituto di imposta al pari del sostituto affinché il Fisco possa essere messo in grado di conoscere entrambe le dichiarazioni provenienti dalle due parti interessate per confrontarne eventuali manchevolezze dall’una o dall’altra parte.

Con riferimento ad entrambi i reati di cui ai commi 1 e 1-bis dell’art. 5, il successivo comma 2 dispone che “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”.

Si osserva, altresì, che l’**innalzamento delle pene edittali** ed il conseguente **abbassamento delle soglie di punibilità** così come appena in-

(14) Si evidenzia come nella precedente fattispecie normativa la pena prevista era quella della reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni. Tali parametri sono stati modificati dal D.L. n. 124/2019.

(15) Cfr. A. Perini, “Tra esterovestizione ed attività di direzione e coordinamento della capogruppo: la Corte d’Appello di Milano scrive l’epilogo della vicenda Dolce e Gabbana”, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2017, pag. 92.

dicate provocano sotto il profilo procedurale una serie di conseguenze:

- per quanto concerne l'art. 5 (omessa dichiarazione), può essere disposta la custodia cautelare in carcere sia del contribuente che a titolo di concorso nei confronti del professionista;
- per quanto riguarda l'art. 4 (dichiarazione infedele) l'applicazione di misure coercitive diverse dalla custodia cautelare in carcere quali l'obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria, gli arresti domiciliari;
- per quanto attiene gli artt. 4 e 5 appena menzionati, l'azione penale non sarà più esercitata con la citazione diretta ma con la celebrazione dell'udienza preliminare prima della fase dibattimentale.

3.4. Occultamento o distruzione di documenti contabili

Il concorso del fiscalista nel reato di cui all'art. 10 D.Lgs. n. 74/2000 ("Occultamento o distruzione di documenti contabili") che punisce con la pena da tre a sette anni (antecedentemente la pena prevista era quella della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni - così come modificato dal D.L. n. 124/2019) "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" può verificarsi, ad esempio, nel caso in cui lo stesso:

- tenga presso la **propria abitazione** o in altra sede di non agevole reperibilità i **documenti obbligatori**, proprio allo scopo di impedirne l'apprensione in sede di verifica;
- **distrugga i documenti** che si trovano nel proprio studio a prescindere dall'autorizzazione del cliente, prima del tempo entro il quale le scritture devono essere conservate a norma di legge. In dottrina si discute sull'interpretazione della formula di chiusura della norma ("in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari"), non essendo ben chiaro se tale **impossibilità di ricostruzione** debba essere intesa in astratto ovvero in concreto.

Maggiormente conforme alle regole generali della prova penale appare, peraltro, la prima soluzione, nel senso che il reato si configura qualora la condotta tenuta rende impossibile, in astratto, la ricostruzione, anche se la verifica abbia dato esito positivo (16).

3.5. Indebita compensazione

Il reato di "indebita compensazione" (art. 10-*quater*) si compone di due diverse fattispecie:

- mancato versamento delle imposte dovute, "utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/1997 crediti non spettanti per un importo annuo superiore a 50.000 euro" (comma 1);
- mancato versamento delle "somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 cit., crediti inesistenti per un importo annuo superiore a 50.000 euro" (comma 2).

Con riferimento agli elementi costitutivi del fatto la dottrina è concorde (ma non anche la giurisprudenza) a ritenere che la **compensazione** deve essere di tipo **orizzontale**, ossia tra imposte diverse, e non di tipo verticale (*e.g.*, sui redditi e sul valore aggiunto, per cui valgono diversi istituti, come quello della "detrazione" di cui all'art. 19 D.P.R. n. 633/1972).

Con specifico riferimento alla posizione del fiscalista occorre, comunque, osservare che il reato in esame prevede un eventuale **coinvolgimento dello stesso**, in sostituzione o in concorso con il cliente, non trattandosi di meri obblighi di versamento, ma di casi in cui è necessaria la previa soluzione di problematiche tributarie talvolta complesse (17).

3.6. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

Un'ultima fattispecie criminosa con riferimento alla quale può configurarsi il concorso del professionista con il cliente è quella di cui al comma 1 dell'art. 11 D.Lgs. n. 74/2000, che nel nuovo testo statuisce: "È 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 cin-

(16) Sulle problematiche connesse all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, cfr. F. Sgubbi - L. Mazzanti - L. Loretto, *Codice dei reati tributari*, Piacenza, 2017.

(17) Con la sentenza n. 24166/2011, i giudici di legittimità hanno confermato il provvedimento di sequestro preventivo per equivalente nei confronti del patrimonio di un professioni-

sta che, suggerendo pratiche illegali ad alcuni clienti, non si era limitato a svolgere la propria attività professionale, ma era stato l'ideatore del meccanismo fraudolento di indebita compensazione, dando vita al reato di cui all'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000.

quantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri beni 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".

In tale ipotesi, poiché le operazioni volte a rendersi "insolventi" ovvero "insolvibili" sono quasi sempre compiute con l'ausilio del fiscalista, può accadere che il contribuente indagato sostenga di essere stato consigliato dal professionista, con la conseguenza che anche quest'ultimo può essere incriminato a titolo di concorso.

Si deve, comunque, al riguardo, tener presente la tassatività delle condotte punibili, che devono consistere in:

- una "alienazione simulata"; o
- "altri atti fraudolenti".

sempre che entrambe le condotte siano riferibili ai "propri od altrui beni" e risultino idonee a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Non sono quindi punibili condotte di semplice spoliazione dei propri beni, realizzate attraverso comportamenti corretti sotto il profilo civilistico (18).

Quello che rileva penalmente è, dunque, soltanto la "simulazione" o la "fraudolenza" dei comportamenti come, ad esempio, iscrizione di finte ipoteche su beni immobili, intestazione fittizia di immobili a prestanome e condotte simili.

Può accadere che, al fine di salvaguardare il proprio patrimonio, i contribuenti facciano ricorso ad istituti quali il "fondo patrimoniale" di cui all'art. 167 e ss. c.c. ed il *trust*, disciplinato, sotto il profilo fiscale, dall'art. 73 del T.U.I.R. Nella costituzione e nella stipula di tali istituti il contributo professionale del fiscalista è importante, con la conseguenza che, in caso di contestazione del reato di cui all'art. 11, il contribuente potrebbe difendersi affermando di essere stato consigliato al compimento di tali operazioni dal professionista, a cui si era completamente affidato, nella certezza della legittimità della condotta posta in essere.

In casi del genere è di particolare importanza la **dimostrazione della sussistenza dei requisiti** per la regolare costituzione degli istituti e dell'**inesistenza di clausole segrete** che possano

mettere a rischio il fiscalista da imputazioni di carattere penale.

Si ricorda, peraltro, che le modifiche introdotte dal D.L. n. 124/2019, mediante la nuova previsione dell'art. 12-ter nel corpo del D.Lgs. n. 74/2000, comportano l'estensione ad alcuni reati fiscali della c.d. **confisca allargata o per sproporzione** di cui all'art. 240-bis c.p. Tale normativa permette di procedere in caso di condanna o di patteggiamento della pena alla confisca in denaro dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza e di cui anche per interposta persona fisica o giuridica risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica. Tale "confisca allargata" sarà applicabile ai rei ed ai correi che commettano reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/2000 caratterizzati da condotte fraudolente ovvero:

- art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro;

- art. 3 D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), quando l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro;

- art. 8 D.Lgs. n. 74/2000 (emissione di fatture per operazioni inesistenti), quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 200.000 euro;

- art. 11 D.Lgs. n. 74/2000 comma 1 e comma 2 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 100.000 euro ovvero quando l'ammontare degli elementi attivi o passivi fittizi è superiore all'ammontare effettivo di oltre 200.000 euro.

Infine, il D.L. n. 124/2019 ha previsto l'aggiunta del nuovo art. 25-*quinquiesdecies* al D.Lgs. n. 231/2001, andando così ad inserire nel catalogo dei **reati presupposto della responsabilità dell'ente** i seguenti reati tributari:

- art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti o altri documenti per operazioni inesistenti: in particolare, per l'ipotesi prevista dal comma 1 dell'art. 2 (dichiarazioni fraudolente mediante uso di FOI che determinano un passivo fittizio uguale o superiore a 100.000 euro), è prevista

(18) Come, ad esempio, nel caso in cui il contribuente venda immobili o ceda partecipazioni societarie od altro al solo ed esclusivo fine di pagare il Fisco o di sopravvivere.

una sanzione amministrativa fino a 500 quote (dunque, fino a 774.500 euro, considerato che una quota può valere fino a 1.549 euro); nell'ipotesi prevista dal comma 2 dell'art. 2-*bis*, invece, (passivo fittizio inferiore a 100.000 euro) potrà, invece, essere applicata all'ente la sanzione pecuniaria fino a 400 quote (dunque, fino a 619.600 euro);

- art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, per il quale è prevista la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;

- art. 8 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: in particolare, nel caso previsto dall'art. 8, comma 1 (emissione di FOI per importi uguali o superiori a 100.000 euro), si applicherà all'ente la sanzione fino a 500 quote; invece, nell'ipotesi meno grave prevista dall'art. 8, comma 2-*bis* (emissione di FOI per importi inferiori a 100.000 euro) si applicherà all'ente la sanzione fino a 400 quote;

- art. 10 - Occultamento o distruzione di documenti contabili, per il quale è prevista la sanzione fino a 400 quote;

- art. 11 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, per il quale è prevista la sanzione fino a 400 quote.

Si evidenzia, inoltre, come al comma 2 del nuovo art. 25-*quinquiesdecies* il legislatore ha previsto, inoltre, una circostanza aggravante secondo la quale tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un **profitto di rilevante entità**. Peraltro, agli enti che risulteranno responsabili dei reati fiscali sopra menzionati, potranno essere applicate le seguenti sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lett. c), d), e) del D.Lgs. n. 231/2001.

4. Considerazioni conclusive

Nell'ambito della riforma apportata ai reati tributari con il D.Lgs. n. 158/2015 (adesso come

modificata in alcuni punti dal D.L. n. 124/2019), una novità importante è rappresentata dalla previsione del nuovo reato di **omessa presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta** di cui al comma 1-*bis* dell'art. 5 con l'aumento di pena da due a cinque anni, così come statuito dalla modifica intervenuta.

Il legislatore ha voluto responsabilizzare penalmente anche la categoria dei sostituti di imposta, e questo all'evidente scopo di rinvenire le possibili falsità della dichiarazione di tale categoria di soggetti attraverso il confronto con il contenuto delle dichiarazioni del soggetto sostituito di imposta (19).

Esaminando la questione sotto un profilo strettamente normativo, l'art. 110 c.p. rubricato "Pena per coloro che concorrono nel reato" dispone che "Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti".

Trattasi di disposizione dal contenuto generico che si limita ad affermare che si risponde a titolo di concorso nel reato quando "si concorre" in esso, a prescindere dal tipo di contributo (oggettivo-materiale o anche solo psicologico) alla realizzazione del fatto che in concreto si realizzi (20).

Ora, poiché il tema relativo alla responsabilità del professionista per il reato commesso dal cliente deve essere risolto alla luce della norma di cui all'art. 110 c.p., non è possibile reperire nel testo della stessa ulteriori precisazioni dalle quali sia possibile individuare i **limiti della responsabilità concorsuale** per lo specifico tema in esame ma occorre sempre compiere un'indagine caso per caso al fine di valutare eventuali profili di responsabilità penale del fiscalista.

(19) Possono, infatti, al riguardo verificarsi delle situazioni in cui esistono delle sproporzioni tra il contenuto dell'una e dell'altra dichiarazione che evidenziano importanti evasioni da entrambe le parti.

(20) Nella sentenza 15 maggio 2019, n. 36461, la Cass. pen., Sez. III, afferma che il semplice ruolo di consulente fiscale

"non è di per sé 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 consulente fiscale".