
La responsabilità del consulente fiscale nel reato di falsa fatturazione del suo cliente

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 16 Maggio 2015

la rilevante questione della possibile responsabilità dei professionisti a titolo di concorso con il cliente nei reati tributari: i profili di rischio per il consulente e le possibili opzioni di uscita dalle situazioni più complesse

La recente sentenza della Corte di Cassazione, n. 19335 del 11 maggio 2015, ha riportato all'attenzione generale la rilevante questione della possibile responsabilità dei professionisti a titolo di concorso con il cliente nei reati tributari.

La Corte ha infatti in particolare evidenziato, nella sentenza citata, che risponde di emissione ed utilizzo di fatture false in concorso il consulente fiscale che registra tali documenti con la consapevolezza che siano riferiti ad operazioni inesistenti, potendosi desumere tale consapevolezza da alcune obiettive circostanze quali l'assenza di sedi operative adeguate della società cartiera, dal pagamento delle fatture e contestuale retrocessione del denaro, o la vendita a prezzi inferiori a quelli di acquisto.

Nel caso di specie, inoltre, il contributo del professionista alla realizzazione dei fatti criminosi emergeva anche dalla circostanza che lo stesso professionista aveva reperito due soggetti per l'acquisto delle quote societarie, al fine di sottrarre da responsabilità gli amministratori in carica al tempo.

Un soggetto "*professionalmente esperto*", del resto, secondo i giudici di legittimità, ha la possibilità di ravvisare agevolmente lo scopo di frode fiscale, potendosi rendere conto che una fattura passiva si riferisce ad operazioni inesistenti e dovendo quindi concorrere con il reato commesso dal cliente.

Le suddette considerazioni acquistano inoltre rilevanza anche per il reato di autoriciclaggio, laddove la genericità della formula usata dal Legislatore provoca una forte incertezza quanto all'identificazione dei confini del rischio penale per il professionista.

E il tema si intreccia poi anche con la procedura della voluntary disclosure, in particolare per i reati "non coperti" dalla stessa voluntary, di emissione di fatture false, occultamento o distruzione di documenti, indebita compensazione o sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, laddove, per esempio, il cliente chieda suggerimenti su come evitare l'aggressione del proprio patrimonio. In tal caso il rischio di concorso risulta senz'altro elevato.

In realtà, per tali reati, il professionista sarà quindi esonerato da responsabilità solo laddove sia totalmente estraneo alla commissione ed ideazione del reato, sia da un punto di vista materiale che morale.

Mentre infatti non danno adito a responsabilità penale gli errori materiali o concettuali, per ipotizzare il concorso è sufficiente e necessaria la coscienza e volontà della commissione dell'illecito ed in particolare, come appunto ricorda anche la Corte nella sentenza in commento, la “*consapevolezza*” di aver dato un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del reato.

In particolare la fattispecie più delicata è dunque proprio quella del concorso morale, consistente nella partecipazione del professionista alla fase ideativa del reato. Fattispecie particolarmente frequente nel campo fiscale, dove spesso il contribuente è privo di quelle competenze tecniche in grado di realizzare il piano criminoso.

Se quindi le responsabilità del professionista o del consulente possono essere affermate, in termini penalistici, il fondamento teorico non è da ricercarsi nella qualità di *intraneus*, quanto piuttosto, come ora conferma anche la Cassazione, nell'applicazione delle regole sul concorso di persone nel reato, destinate appunto ad attrarre nella responsabilità penale anche chi non rivesta la specifica qualità di *intraneus*.

Limitare la pena al solo soggetto che formalmente è inadempiente rispetto agli obblighi tributari, vista la complessità tecnica della materia, può essere infatti inadeguato.

E allora la giurisprudenza estende le regole sul concorso di persone nel reato, o sull'autore mediato, anche ai reati tributari.

Altro discorso vale invece nel caso, anche questo rilevante, dell'art.11, comma 1, del D.L. n. 201/2011 in base al quale “*chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli Articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74*”.

In tal caso, infatti, sotto il profilo soggettivo, il reato non si configura come reato proprio del contribuente, in quanto l'agente non deve necessariamente rivestire una particolare qualità o qualifica affinché il delitto possa ritenersi integrato, ma rientra tra i reati comuni, ossia tra gli illeciti che possono essere commessi da qualsiasi soggetto, come chiaramente desumibile dalla formulazione letterale della norma che utilizza il pronome “*chiunque*”.

Ne consegue che tale reato può essere contestato direttamente anche ai professionisti che assistono i contribuenti nei loro rapporti con l'Amministrazione finanziaria e che, per loro conto, diano seguito alle richieste avanzate da quest'ultima nell'esercizio dei propri poteri istruttori.

Tra i tanti profili di attenzione anche ai fini delle eventuali responsabilità in caso di voluntary disclosure c'è dunque anche questo profilo.

Conclusione in qualche modo confermata anche dalla specifica previsione, nel contesto normativo relativo alla *disclosure*, di un'ipotesi delittuosa analoga, ai sensi del nuovo art. 5 septies del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, introdotto dalla L. n. 186/2014, sotto la rubrica “*esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero*”, laddove è previsto che “*l'autore della violazione..., che,*

nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater, esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni".

A ben vedere, però, a differenza della precedente, quest'ultima fattispecie, sotto il profilo soggettivo, si configura come un reato proprio dell'autore delle violazioni oggetto di sanatoria, per cui il professionista che lo assiste potrà risponderne solo in caso di concorso.

Al fine di evitare anche quest'ultimo profilo di responsabilità, è poi comunque la stessa L. n. 186/2014 ad aver previsto nel comma 2 del nuovo art. 5 septies del D.L. n. 167/1990 che *"l'autore della violazione ..., deve rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero"*.

Insomma, una cosa è certa, la posizione del professionista, anche sotto il profilo delle eventuali responsabilità penali, non è agevole.

15 maggio 2015

Giovambattista Palumbo