



Studio

Dott.ssa Anna Favero

---

Via Garda, 5  
30027 San Donà di Piave (VE)  
C.F. FVR NNA 67P57 H823B P.I. 03708040278  
tel. 0421 42963 fax 0421 222286  
info@dottorressafavero.it

San Donà di Piave, 21.04.2012

**A tutti i clienti  
Loro Sedi**

**Oggetto: profili penali derivanti da documenti o dichiarazioni false**

Il D.L. n. 201/2011 convertito nella L. 22 dicembre 2011, n. 214 (Cd. Salva Italia) con l'art. 11, co. 1 ha previsto la punibilità ai sensi del codice penale, quindi anche con la possibile reclusione fino a tre anni per chi, previa richiesta dell'Agenzia delle entrate o della Guardia di Finanza:

- esibisce o trasmette **atti o documenti** falsi in tutto o in parte;
- fornisce **dati e notizie** non rispondenti al vero. In questo caso le sanzioni penali trovano applicazione solo se, a seguito alle richieste, si configuri un reato tributario ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000. In buona sostanza la norma prevede che le violazioni indicate siano perseguite alla stregua delle false autocertificazioni.

La disposizione, che è entrata in vigore il **7 dicembre 2011** e ha effetto per i documenti o notizie trasmesse a decorrere dalla predetta data, si presta ad interpretazioni non univoche, talchè occorrerà attendere i primi interventi giurisprudenziali per avere orientamenti più precisi su specifiche fattispecie.

**SOGGETTI DESTINATARI DELLA NORMA**

Chiunque, in linea di principio, è destinatario di questa disposizione: amministratori di società, liberi professionisti, imprenditori individuali, soci di società e associazioni, amministratori di condominio, privati cittadini, notai, commercialisti, consulenti del lavoro, conservatori dei registri immobiliari, banche, assicurazioni.

Si sottolinea sin d'ora che laddove tali soggetti non dovessero rispondere correttamente alle richieste del Fisco nel corso di un controllo su un soggetto i cui dati sono in loro possesso, scatterebbe il reato. In definitiva i casi concreti che possono essere d'interesse possono, essere, seppure esemplificativamente, i seguenti:

- soggetti nei cui confronti delle quali sia in corso un controllo della GdF o Agenzia entrate;
- soggetti destinatari di un controllo fiscale incrociato;
- commercialisti a cui viene richiesto di fornire dati circa i rapporti con i propri clienti.

## **IL CUMULO DEI REATI**

Si fa presente che il D.Lgs. n. 74/2000 già punisce 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 si avvale di documenti d'acquisto per operazioni inesistenti (art. 2);
- 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 (art. 8).

Ebbene, è da ritenersi che ove a seguito della richiesta dell'AF si fornissero "fatture false", si incorrerebbe in due distinti reati:

1. quello previsto dal citato D.Lgs. n. 74/2000 (utilizzo o emissione di fatture per operazioni inesistenti);
2. quello neointrodotta di cui al D.L. n. 121/2011 (esibizione di documenti falsi).

Viceversa, nell'ipotesi in cui si dovessero fornire, a seguito di richiesta, (solo) notizie non rispondenti al vero, laddove non dovessero a seguito di queste false informazioni scattare i limiti quantitativi previsti dalle disposizioni penal-tributarie di cui al D.Lgs. n. 74/2000, non si avrebbe alcuna conseguenza penale, né con riferimento al citato D.Lgs. n. 74/2000, né con riferimento al neo introdotto D.L. n. 201/11.

## **I CASI CONCRETI**

La condotta illecita di cui trattasi, potrebbe configurarsi nell'ambito dell'intera attività di controllo, richiesta, accesso o verifiche poste in essere dagli organi verificatori, ovvero in risposta a questionari o in occasione di inviti al contraddittorio.

Si suggerisce, dunque, di prestare la **massima attenzione** alle richieste di documenti o informazioni ricevute dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza e si sottopone l'eventualità, ove legittimo, di opporre il **diniego di collaborazione**: infatti, anche da un mero errore, una semplice dimenticanza o una affermazione fornita con leggerezza ma in buona fede, può scaturire un rischio penale. Ciò vale sia per il cliente che per il commercialista.

Si ricorda a tale proposito che la lett. f) del co. 1 dell'art. 7 del DL 70/2011, convertito nella L. 106/2011, dispone che *"i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni."*

Dunque, non può essere considerato illegittimo che il contribuente in sede di richieste di dati, notizie e documenti esercitate dall'Amministrazione finanziaria ex artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/1973, **opponga il suo diritto di non esibire**, trasmettere o fornire alcunché, ogniqualvolta si

tratti di informazioni concernenti, a mero titolo esemplificativo, documentazione fiscale già presentata, bilanci depositati presso il Registro delle imprese, beni immobili, beni mobili registrati e, alla luce delle recenti novità, qualsivoglia rapporto con intermediari finanziari. È del tutto evidente che questa sarà l'atteggiamento del commercialista salvo che il proprio cliente non lo autorizzi espressamente a consegnare la documentazione richiesta dall'Organo verificatore, assumendosene direttamente la responsabilità.

## **ALCUNE ESEMPLIFICAZIONI PRATICHE**

Si riportano di seguito alcune ipotesi nelle quali potrebbero configurarsi reati.

### **Esempio n. 1**

- A seguito di una verifica l'Agenzia delle entrate acquisisce gli estratti conto bancari del contribuente e chiede spiegazioni circa alcuni movimenti (entrate-uscite);
- il commercialista sulla base della prima nota trasmessa dal cliente afferma che l'uscita di € Xyz è relativa al pagamento della fattura n. 100/2012 del Fornitore "X";
- a seguito di successiva indagine risulta che le somme sono state, invece, bonificate sul conto corrente di un socio e che la fattura fornitore è falsa.
- Il commercialista incorrerebbe nel reato avendo esibito una fattura falsa.

### **Esempio n. 2**

- Il commercialista effettua per conto del proprio cliente e dietro specifiche indicazioni del medesimo la predisposizione delle fatture attive;
- emette la fattura n. 35/2012 secondo le indicazioni telefoniche ottenute dal cliente;
- la fattura viene fornita, insieme a tutta la documentazione contabile, all'AF che ne ha fatto richiesta a seguito di una verifica generale della posizione fiscale del suddetto contribuente;
- il commercialista conferma di aver predisposto per conto del cliente tutte le fatture attive a seguito di specifico incarico;
- a seguito della verifica emerge che la fattura n. 35/2012 è falsa, poiché ad essa non corrisponde alcuna cessione o servizio reso;
- scatta per il commercialista il reato a prescindere dall'importo della fattura, salvo che questi riesca dimostrare di essere del tutto ignaro e di aver agito dietro specifica indicazione dei dati della suddetta fattura da parte del proprio cliente.

### **Esempio n. 3**

- A seguito di una verifica la Guardia di finanza acquisisce gli estratti conto bancari del contribuente e chiede spiegazioni circa alcuni movimenti (entrate-uscite);
- i militari chiedono di conoscere a cosa si riferisce il versamento in contanti di € 25.000 in data 18/01/2012;
- il commercialista esibisce una attestazione della nonna del contribuente in data 18/01/2012 che attesta che si tratta di un regalo della stessa al proprio nipote;
- fatte le verifiche di rito si appura che il documento è falso, nel senso che non corrisponde al vero;
- il commercialista è passibile di reato.

#### Esempio n. 4

- A seguito di una verifica dell'agenzia delle entrate si controlla la posizione fiscale di un cliente e si chiede l'esibizione delle schede carburanti dedotte;
- l'analisi su detti documenti fa emergere contraddizioni e una sostanziale "autocostruzione" delle stesse. Si tratta, in definitiva di documenti falsi, poiché la firma non corrisponde a quella del gestore del distributore, le date fanno riferimento a giorni in cui il distributore è stato chiuso, i timbri sono chiaramente apposti in unica soluzione, non sono indicati i chilometri percorsi;
- ad un esame della scrittura appare evidente che la compilazione è stata effettuata dal contribuente o (peggio) da un collaboratore dello studio;
- non occorre appellarsi al recente D.L. n. 201/2011 per far presente che vi è reato penale per avere esibito un documento falso, poiché al Corte di Cassazione con sentenza n. 2587/2011 del 1° dicembre 2011 ha stabilito che il reato c'è comunque (già) in base al D.Lgs. n. 74/2000 per aver utilizzato un documento falso (da parte del cliente), per averlo predisposto e registrato (da parte del commercialista).

#### Esempio n. 5

- Viene esibita nel corso di una verifica generale un modulo spese di trasferta relativo all'amministratore della società con una richiesta di rimborso km per utilizzo di autovettura propria;
- risulta poi a seguito di verifica che la trasferta non è mai stata effettuata;
- sul punto dovrà essere chiarito se si incorre nel reato di esibizione di documento falso o, diversamente, di notizia non rispondente al vero, posto che più che un documento si tratta di una attestazione dell'amministratore, seppure tradotta in un atto scritto.
- a seconda della interpretazione si avrà il reato di falso documento (sempre perseguito) ovvero di falsa attestazione (perseguito solo se a seguito di ciò siano superati i limiti di valori indicati nel D.Lgs. n. 74/2000).

#### LA NECESSARIE PRECAUZIONI

Si fa presente che ad evitare eventuali **incriminazioni**, il commercialista deve necessariamente cautelarsi in caso di verifica fiscale ai propri clienti, indicando nel testo del verbale giornaliero di verifica, nel questionario o nella nota di consegna all'organo verificatore frasi del seguente tenore o analoghe:

*"Trattasi di documenti fatti pervenire dalla cliente \_\_\_\_\_ con riferimento ai quali il sottoscritto non ha effettuato alcuna modificazione o rielaborazione."*

*"Con riferimento ai quesiti sottoposti si fornisce le relative risposte con premessa che i contenuti della medesime sono stati riferiti al sottoscritto dal legale rappresentante della società."*

Merita di essere sottolineato che normalmente le istanze degli uffici della Amministrazione finanziaria sono assai ampie e generiche nei contenuti nonché assai ponderose per quanto riguarda la mole di informazioni e documenti di cui si pretende la consegna. A maggior ragione occorre prestare la massima attenzione ai documenti trasmessi e alle dichiarazioni rilasciate.

Per completezza sembra utile far presente che la **mera reticenza**, anche laddove non giustificata, rimane sanzionata solo in via amministrativa, con la multa da euro 258 ad euro 2.065, ai sensi dell'art. 11 D.Lgs. 471/1997. In base al principio di tassatività, infatti, le condotte omissive non paiono riconducibili alla fattispecie penale neointrodotta dall'art. 11 co. 1 D.L. 201/2011.

Distinti saluti.

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**