

PARTE SPECIALE – Reati tributari ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. 231/2001

Le fattispecie di reato di cui all'art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. 231/2001

L'articolo 25-quinquiesdecies del D. Lgs. 231/2001, rubricato "Reati tributari", è stato introdotto nel D. Lgs. 231/01 dall'articolo 39, comma 2 della Legge 19 dicembre 2019, n. 157.

Tale legge, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili, è entrata in vigore il 25 dicembre 2019.

L'articolo è stato successivamente modificato dal D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75, in attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, in vigore dal 30 luglio 2020. Tale direttiva mira ad armonizzare il diritto penale degli Stati membri per i tipi di condotte fraudolente più gravi nel settore finanziario e garantire la tutela degli interessi finanziari dell'Unione ai sensi del diritto amministrativo e del diritto civile.

L'art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. 231/2001 così recita:

1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2 bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2 bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

1 bis¹. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, quando sono commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegue

¹ Comma introdotto dal D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75 e modificato dall'articolo 5, comma 1, del D.Lgs. 4 ottobre 2022, n. 156.

o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;*
- b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*
- c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10 quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*

2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1 e 1 bis, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

3. Nei casi previsti dai commi 1, 1 bis e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e).

Si tratta dei seguenti delitti, previsti dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74²:

- Art. 2, co. 1 e co. 2 bis D. Lgs. 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti);
- Art. 3 del D. Lgs. 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- Art. 4 D. Lgs 74/2000. Dichiarazione infedele;
- Art. 5 D. Lgs 74/2000. Omessa dichiarazione;
- Art. 10 quater D. Lgs 74/2000. Indebita compensazione;
- Art. 8, co 1 e co. 2 bis D. Lgs. 74/2000. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- Art. 10 D. Lgs. 74/2000. Occultamento o distruzione di documenti contabili;
- Art. 11 D. Lgs. 74/2000. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Segue la lettera degli articoli del D. Lgs. 74/2000 che vengono in rilievo per la comprensione delle varie fattispecie, accompagnate da una sintetica illustrazione del reato.

Art. 2 co. 1 del D. Lgs. 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

È punito con la reclusione da quattro a otto anni³ 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 Come riformati dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157 e, precedentemente, dal D. 24 settembre 2015, n. 158.

³ Modifica apportata dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, in conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 che ha aumentato le pene da "uno a sei anni" a "quattro a otto anni".

Occorre premettere che la definizione di fattura o altro documento emesso per operazioni inesistenti è fornita dall'articolo 1, lett. A) del D. Lgs. 74/2000: «*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, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*». Rientrano dunque nella categoria: ricevute, note, conti, parcelle, contratti, documenti di trasporto, note di addebito e di accredito.

In tale ipotesi di reato rileva la condotta di chi presenta una dichiarazione dei redditi o dell'Iva falsa, al fine di evadere le imposte, avvalendosi di fatture o di altri documenti falsi, emessi a fronte di operazioni in realtà inesistenti.

La condotta ha una struttura articolata in due fasi:

- 1) la condotta prodromica della tenuta di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, mediante la loro registrazione nelle scritture contabili obbligatorie e/o la loro detenzione a fini probatori nei confronti dell'Erario;
- 2) il concreto utilizzo di tali documenti mediante indicazione, in una delle previste dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dei redditi o IVA, di elementi passivi fittizi o di attivi inferiori a quelli reali.

Il bene giuridico tutelato è da identificarsi nell'interesse pubblico alla percezione del tributo, bene di rango costituzionale riferibile all'art. 53 della Carta fondamentale.

Si precisa che:

- si tratta di un reato di pericolo: la condotta del contribuente deve essere idonea a creare un grave ostacolo all'attività di accertamento tributario svolta dall'Amministrazione finanziaria, sicché l'insidiosità della condotta sarebbe sintomatica di una offensività intrinseca, tale da legittimare il ricorso alla sanzione penale a prescindere dall'entità – anche irrisoria – dell'importo evaso. Non
- l'elemento soggettivo richiesto è il dolo specifico, caratterizzato dalla finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- si tratta di un reato proprio: soggetto attivo è il titolare dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IVA, nonostante il soggetto attivo sia “chiunque”;
- la fattispecie delittuosa si considera consumata con l'effettiva presentazione della dichiarazione riportante elementi passivi fittizi uguali o superiori a centomila euro.

Per opera del D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75., in attuazione della “Direttiva PIF”, con riferimento ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2 D. Lgs. 74/2000, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 D. Lgs. 74/2000 e di dichiarazione infedele ex art. 4 D. Lgs. 74/2000, è prevista la punibilità anche all'ipotesi di tentativo, quando compiuti in ambito transnazionale (all'interno dell'Unione Europea) e se commessi al fine di evadere l'IVA per un importo non inferiore a 10 milioni di Euro.

Art. 2, co. 2 bis, D. Lgs. 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

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.

Il comma in esame è stato inserito *ex novo* dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157.

Il Legislatore, inserendo la fattispecie di cui all'Art. 2, co. 2 bis del D. Lgs. 74/2000 fra i reati presupposto ex Art. 25 quinquiesdecies del D. Lgs. 231/2001, ha previsto la punibilità (fino a quattrocento quote) anche per i passivi fittizi inferiori a euro centomila.

Art. 3 del D. Lgs. 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni⁴ 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, quando, congiuntamente:

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

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento 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 cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 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.

La fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è considerata fra le più gravi tra i delitti dichiarativi. Essa riguarda la dichiarazione che non soltanto non è veritiera, ma che risulta altresì supportata da un impianto contabile atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o, comunque, ad avvalorare artificiosamente i dati in essa racchiusi.

La condotta tipica è a forma vincolata e consiste, alternativamente:

- a) nel compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente
- b) nell'avvalersi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria

⁴ Modifica apportata dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, in conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 che ha aumentato le pene da "un anno e sei mesi a sei anni" a "tre a otto anni".

per indicare nelle relative dichiarazioni attivi per ammontare inferiore a quello effettivo, elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi.

L'alternativa è indice dell'equipollenza di tali elementi e l'autosufficienza di ciascuno a integrare la condotta tipica rispetto alla precedente formulazione, che necessariamente richiedeva il collegamento teleologico dei singoli elementi costitutivi⁵.

La sussistenza dei mezzi fraudolenti rappresenta il punto focale del delitto in questione.

Il delitto ricorre quando la dichiarazione inveritiera ha luogo sulla base di una falsa rappresentazione degli elementi attivi e passivi nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento.

Il legislatore ha subordinato l'irrogazione della pena al superamento di precise soglie di punibilità: il reato è configurabile solo ove, congiuntamente, l'imposta evasa supera i trentamila euro (in riferimento a ogni singola imposta) e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore ad un milione e cinquecentomila euro.

Sussiste anche una soglia alternativa, relativa all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta pari al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro.

Il bene giuridico tutelato dalla fattispecie è il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale.

Si precisa che:

- i tratta di reato di pericolo astratto: la pericolosità risiede nel fatto che non è necessario che i documenti falsi vengano utilizzati, in luce della tutela anticipata del bene giuridico protetto;
- l'elemento soggettivo richiesto per la configurazione della fattispecie in esame è il dolo generico, sub specie del dolo intenzionale, in quanto l'articolo 3 richiede che il soggetto agisca al fine precipuo di realizzare il fatto di reato tipizzato dalla norma;
- un reato comune a seguito della riforma del 2015: il reato è divenuto ascrivibile a chiunque sia tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o ai fini dell'Iva, con conseguente allargamento dei soggetti potenziali autori del delitto in questione;
- Il reato si considera perfezionato all'atto della presentazione della dichiarazione.

Art. 4 D. Lgs. 74/2000. Dichiarazione infedele

⁵ La precedente formulazione prevedeva una condotta a carattere complesso, in tre fasi:

- 1) falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie;
- 2) impiego di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento;
- 3) presentazione di una dichiarazione falsa.

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, 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 100.000;

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.

1 bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente 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.

1 ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente 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).

Il reato di dichiarazione infedele si colloca tra le fattispecie relative al momento dichiarativo.

Per disciplinare i rapporti fra la dichiarazione infedele e le fattispecie più gravi di dichiarazione fraudolenta, viene introdotta una “clausola di riserva” che esclude l'applicazione del delitto di dichiarazione infedele nei casi in cui le condotte di maggiore gravità siano assorbite nella sfera applicativa dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. L'art. 4 opera, dunque, in via residuale, nel caso in cui risulti preclusa l'applicazione degli altri articoli.

Commette il reato di “dichiarazione infedele” chiunque, al fine di evadere le imposte dirette o l'IVA, senza un impianto fraudolento - ma consapevolmente e volontariamente - indica in una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando congiuntamente:

1) l'imposta evasa è superiore a euro 100.000;

2) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o è superiore a 2 milioni di euro.

Entrambi questi parametri devono essere riferiti a ciascuna singola imposta e l'integrazione della fattispecie del reato richiamato si ha quando si verificano congiuntamente le due condizioni descritte.

Tuttavia, a seguito dell'adozione del D. Lgs. 156/2022 “Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75 di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari mediante il diritto penale”, che ha rideterminato il concetto di “gravi frodi IVA” la persona giuridica sarà considerata responsabile solo ove il danno agli interessi finanziari

dell'Unione rappresenti un **reato "grave"**, cioè comporti una azione od omissione contributiva di carattere intenzionale che:

- a) sia connesse al territorio di **almeno uno stato membro dell'Unione**;
- b) abbia rilievo transfrontaliero;
- c) comporti un danno complessivo pari ad **almeno 10 milioni di euro**.

Il bene giuridico tutelato dalla norma è l'interesse patrimoniale dell'erario europeo, dato che vengono criminalizzate le condotte a cui consegue l'evento del danno cagionato dall'evasione, che rileva solo nel momento in cui l'imposta evasa è quantitativamente superiore a quanto indicato nelle soglie di punibilità.

Si precisa che:

- 'elemento soggettivo, caratterizzato da dolo specifico, richiede coscienza e volontà di indicare nelle dichiarazioni annuali dati e notizie false, al fine di evadere il pagamento dei tributi dovuti;
il perfezionamento della fattispecie illecita si realizza attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette e Iva, indicando in essa elementi attivi che manifestano una discrasia con quelli reali, ovvero elementi passivi fittizi determinando una evasione d'imposta nei limiti indicati dal legislatore europeo. Il momento in cui si consuma il reato coincide, invece, con la dichiarazione annuale dei redditi o IVA.

Art. 5 D. Lgs. 74/2000. Omessa dichiarazione

1. È punito con la reclusione da due a cinque anni 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.

1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. 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.

La condotta incriminata consiste nell'omettere la presentazione della dichiarazione dei redditi o sul valore aggiunto. Tale dichiarazione dei redditi si intende omessa in due casi:

- quando non viene presentata;
- quando viene presentata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza originariamente prevista.

Nel caso in cui, invece, la dichiarazione dei redditi non venga presentata entro la scadenza prevista, ma successivamente venga inviata entro 90 giorni si concretizzerà il caso della dichiarazione dei redditi tardiva.

Per espressa previsione del D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75., in attuazione della “Direttiva PIF”, l’ente sarà considerato responsabile solo ove il danno agli interessi finanziari dell’Unione rappresenti un reato “grave”, cioè comporti una azione od omissione contributiva di carattere intenzionale che:

- a) sia connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione;
- b) comporti un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

I beni giuridici tutelati sono due: la trasparenza fiscale e l’interesse patrimoniale dell’Erario alla corretta percezione del tributo.

Si precisa che:

- i tratta di un reato omissivo a consumazione istantanea: è necessario e sufficiente che decorrano - inutilmente - i novanta giorni (periodo di ravvedimento) dalla data ultima di presentazione della dichiarazione dei redditi o sul valore aggiunto previsti dalla legge tributari; S
- l’elemento soggettivo richiesto è il dolo specifico, consistente nel fine di evadere le imposte, che nel caso specifico sono esclusivamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto. I

Art. 8, co. 1 D. Lgs. 74/2000. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

È punito con la reclusione da quattro a otto anni⁶ 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.

Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è ricompreso fra i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte, di cui al Capo II del D. Lgs. 74/2000.

La condotta delittuosa in esame consiste nell’emissione o rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, nella cessione a terzi di documenti fiscali ideologicamente falsi. La realizzazione di tale condotta necessita che la fattura o il documento escano dalla sfera dell’emittente mediante consegna o spedizione a un terzo potenziale utilizzatore, che non abbia partecipato alla perpetrazione del falso.

Il bene giuridico tutelato dalla fattispecie è l’interesse patrimoniale dell’Erario alla corretta percezione del tributo.

Si precisa che:

- i tratta di reato di pericolo astratto, che prescinde dall’effettiva utilizzazione del terzo del documento fiscale falso. La pericolosità risiede nel fatto che non è necessario che i documenti falsi vengano utilizzati, in luce della tutela anticipata del bene giuridico protetto; S
- l’elemento soggettivo è il dolo specifico, consistente nel fine di consentire a terzi l’evasione delle I

⁶ Modifica apportata dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, in conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 che ha aumentato le pene da “un anno e sei mesi a sei anni” a “quattro a otto anni”.

imposte sui redditi o sul valore aggiunto, comprensiva della possibilità di consentire a terzi il conseguimento dell'indebito rimborso o il riconoscimento di un credito d'imposta inesistente;

- I soggetto attivo è "chiunque": si tratta di un reato comune che non richiede il possesso della qualifica di contribuente tenuto alle scritture contabili;
- I reato si considera perfezionato all'atto dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento per operazioni inesistenti. Benché il rilascio o l'emissione di più fatture o documenti, nell'arco del periodo d'imposta, realizza un unico delitto, si ritiene che la consumazione del reato coincida con l'emissione o il rilascio dell'ultimo documento in ordine temporale.

Art. 8, co. 2-bis D. Lgs. 74/2000. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

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.

Tale fattispecie di reato è stata inserita ex novo dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157.

Il Legislatore, inserendo la fattispecie di cui all'Art. 8, co. 2-bis del D. Lgs. 74/2000 fra i reati presupposto ex Art. 25-quinquiesdecies del D. Lgs. 231/2001, ha previsto la punibilità anche per operazioni inesistenti di importi non veritieri inferiori a centomila euro.

Art. 10 D. Lgs. 74/2000. Occultamento o distruzione di documenti contabili

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni⁷ 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.

La condotta sanzionata dalla norma in esame è l'occultamento o la distruzione - anche solo parziale - delle scritture contabili o di altri documenti la cui tenuta risulta obbligatoria, con il fine di evadere le imposte o agevolare l'altrui evasione: si tratta, dunque, di una fattispecie prodromica all'evasione.

La condotta tipica consiste nel causare l'indisponibilità della documentazione per gli organi verificatori, sia essa temporanea o definitiva. Il reato è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo il caso in cui la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari possa essere ottenuta in base ad altra documentazione e senza necessità di reperire aliunde elementi di prova.

Il bene giuridico tutelato è l'interesse fiscale dello Stato nonché la trasparenza intesa come esigenza del Fisco a conoscere esattamente quanto il contribuente è tenuto a pagare.

Si precisa che:

⁷ Modifica apportata dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, in conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 che ha aumentato le pene da "un anno e sei mesi a sei anni" a "tre a sette anni".

- i tratta di reato di pericolo concreto, non essendo necessario il verificarsi di un danno per l'Erario; s
- l'elemento soggettivo è il dolo specifico consistente nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occultando o distruggendo, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione; l
- è un reato comune: tale fattispecie non si rivolge solo ed esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ma può essere posto in essere da chiunque;
- i Il reato è considerato perfezionato nel momento in cui la distruzione delle scritture contabili viene in essere; nel caso dell'occultamento, invece, essendo un reato permanente che si protrae nel tempo finché cessa l'obbligo di conservazione, la fattispecie si consuma nel momento dell'ispezione dell'organo accertatore, con l'impossibilità di ricostruire la situazione reddituale o il volume d'affari del contribuente.

Il reato si configura come fattispecie tentata se, nonostante l'occultamento o la distruzione, è comunque possibile ricostruire il reddito e il volume d'affari tramite la documentazione restante che venga esibita o rintracciata presso la sede del contribuente oppure presso il suo domicilio ovvero grazie alle comunicazioni fiscali che il contribuente stesso (dichiarazioni dei redditi, dichiarazioni IVA, bilanci depositati) ha fatto all'Amministrazione Finanziaria.

Art. 10 quater D. Lgs. 74/2000. Indebita compensazione

1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

2-bis. La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.⁸

La fattispecie delittuosa in esame si configura ogniqualvolta il contribuente non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione dei crediti d'imposta inesistenti o non spettanti, per un importo superiore ai 50.000,00 euro annui. In particolare, con l'espressione "somme dovute" ci si riferisce a qualsiasi versamento da eseguire mediante modello F24.

Non è di per sé sufficiente, per l'integrazione del reato, un mancato versamento, ma occorre che lo stesso risulti formalmente giustificato da un'operata compensazione tra le somme dovute all'Erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti. In detto contesto, è proprio la necessaria condotta di

⁸ Modifica apportata dal Decreto Legislativo n.87 del 14 giugno 2024, recante la "Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111."

compensazione che rappresenta l'elemento di discriminazione tra il reato in oggetto e la fattispecie di semplice omesso versamento.

In più, per espressa previsione del D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75., in attuazione della "Direttiva PIF", l'ente sarà considerato responsabile solo ove il danno agli interessi finanziari dell'Unione rappresenti un reato "grave", cioè comporti una azione od omissione contributiva di carattere intenzionale che:

- a) sia connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione;
- b) comporti un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

Il bene giuridico tutelato dalla norma è il corretto funzionamento della procedura di riscossione in relazione al diritto di credito dell'Eriario.

Si precisa che:

- I delitto si configura come istantaneo; i
- I soggetto agente è puntito a titolo di dolo generico. i

Nei casi di delega da parte del contribuente ad un professionista terzo per la compilazione e l'invio del modello F24, può determinarsi il concorso del consulente stesso nel delitto in trattazione, laddove risulti che questi abbia eseguito la delega conferitagli nonostante fosse consapevole dell'illiceità della compensazione o che sia stato l'ideatore o suggeritore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo consapevolmente alla realizzazione delle indebite compensazioni.

Infine, secondo quanto espressamente previsto dal D. Lgs. 14 giugno 2024, n.87, è stato introdotto il comma 2-bis, il quale prevede una specifica causa di non punibilità riguardante esclusivamente la fattispecie dell'indebita compensazione di crediti non spettanti.

In virtù delle molteplici incertezze che caratterizzano la disciplina relativa all'utilizzo dei crediti d'imposta, il Legislatore ha ritenuto opportuno escludere la punibilità – per quanto concerne l'ipotesi di indebita compensazione di crediti non spettanti – nel caso in cui, anche a causa della natura tecnica delle valutazioni, si presentino condizioni di obiettiva incertezza riguardo agli specifici elementi o alle particolari qualità che giustificano la spettanza del credito.**Art. 11 D. Lgs. 74/2000. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**

1. 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 cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri 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.

2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi

passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Detta ipotesi di reato può configurarsi tramite le seguenti condotte:

- materiale sottrazione di disponibilità, tramite alienazione simulata o compimento di altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, al fine di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva (co. 1);
- falsificazione della consistenza patrimoniale, tramite indicazione di elementi attivi o passivi diversi da quelli reali nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale (co. 2).

Mentre la fattispecie di cui al primo comma non necessita, per la sua integrazione, che sia iniziata una qualsiasi attività ispettiva da parte del Fisco nei confronti del contribuente, la fattispecie del comma successivo la presuppone, richiamando espressamente una procedura di transazione fiscale in atto.

Tratto caratteristico della fattispecie è la frode: la norma stigmatizza tutti i comportamenti del contribuente idonei a fondare una premessa per il futuro inadempimento mediante artifici.

Il bene giuridico tutelato dalla norma è il corretto funzionamento della procedura di riscossione coattiva in relazione al diritto di credito dell'Erario.

Si precisa che il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte:

- è considerato un reato di pericolo concreto poiché richiede, semplicemente, che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del credito tributario vantato dall'Erario;
- è un reato proprio, in quanto i potenziali soggetti attivi del reato possono essere esclusivamente coloro i quali siano già qualificati come debitori d'imposta. In particolare, la fattispecie di cui al secondo comma è stato definito reato proprio a soggettività allargata, perché attuabile anche da persona diversa dal debitore;
- prevede come elemento soggettivo il dolo specifico: la condotta è connotata dallo scopo di rendere inefficace, per sé o per altri, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva ovvero di ottenere un pagamento inferiore delle somme complessivamente dovute;
- è un reato che può consumarsi "istantaneamente": per quanto riguarda il primo comma rileva il momento in cui si aliena simulatamente o si compiono altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni; in relazione al secondo, il momento in cui si presenta la documentazione ai fini della procedura di transazione fiscale corredandola di elementi attivi o passivi diversi da quelli reali.