ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Fatture per operazioni inesistenti:
profili tributari e penali

Non punibilità, attenuante, patteggiamento e riflessi «231»

Avv. Giulia Maria Mentasti

8 maggio 2023

Programma

- Fatture per operazioni inesistenti e norme penali.
- Gli istituti premiali previsti in riferimento alle frodi fiscali.
- Pagamento del debito: causa di non punibilità, attenuante e accesso al patteggiamento.
- Problematiche interpretative e di coordinamento tra sede penale e tributaria.
- La non punibilità per particolare tenuità del fatto.
- Riflessi in tema di responsabilità 231.

L'art. 2 d.lgs. 74/2000

Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. 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 registrati 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**.

L'art. 3 d.lgs. 74/2000

Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la **reclusione da tre a otto anni** 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**.

L'art. 8 d.lgs. 74/2000

Art. 8. Emissione di fatture per operazioni inesistenti

1. 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**.

Il concorso del professionista

Art. 110 c.p.

1. Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita

Art. 13-bis d.lgs. 74/2000

3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è **commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista** o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Art. 12-bis d.lgs. 74/2000

Art. 12-bis. Confisca

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la **confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona estranea al reato, **ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto**.

2. La confisca **non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario** anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Art. 648-bis c.p.

Art. 648-bis c.p. Riciclaggio

1. Fuori dei casi di concorso nel reato, **chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa**, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.

2. La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando **il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi**.

3. La pena è a**umentata** quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'**attività professionale**.

4. La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648.

Art. 648-ter.1 c.p.

Art. 648-ter.1 c.p. Autoriciclaggio

1. Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo **commesso o concorso a commettere un delitto**, **impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative,** il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale **delitto**, in modo da ostacolare **concretamente** l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

2. La pena è della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da **contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi**.

3. La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

4. Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 416.bis.1.

5. Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.

6. La pena è **aumentata** quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra **attività professionale**.

7. La pena è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.

8. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Gli istituti premiali previsti in riferimento alle frodi fiscali

Pagamento del debito: causa di non punibilità, attenuante e accesso al patteggiamento.

Problematiche interpretative e di coordinamento tra sede penale e tributaria.

Gli istituti premiali nel sistema penal-tributario

- Risale alla **legge delega n. 205/1999** il riconoscimento, all'art. 9, comma 2, lettera e), dell'opportunità di «***prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno***», al fine di introdurre strumenti deflattivi dei procedimenti penali e soddisfare al contempo le pretese riscossive;
- Da qui la previsione, da parte del d.lgs. n. 74/2000, al verificarsi della «**riparazione del danno**» o della «**eliminazione delle conseguenze dannose e pericolose del reato**», di effetti positivi, pur inizialmente limitati se si considera che l'art. 13 nella sua originaria formulazione qualificava l'estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado quale mera **circostanza attenuante**;
- In tale occasione, il legislatore **non** aveva ancora individuato nel pagamento dell'imposta una causa di estinzione del reato fiscale, ritenendo che una simile impostazione avrebbe offerto la possibilità al contribuente di tentare di evadere le imposte, salvo poi ravvedersi ed escludere la sanzione penale solo a seguito di onerosi accertamenti attuati dall'organo di controllo;

Gli istituti premiali (segue)

- Lo sprone al pagamento ha avuto un'evoluzione con il **d.lgs. n. 138/2011**, convertito con la Legge n. 148/2011, che ha introdotto all'**art. 13** anche il comma 2-bis, **subordinando** l'applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'art. 444 c.p.p., ovvero il c.d. **patteggiamento**, al ricorrere della predetta circostanza attenuante, ovvero dell'**estinzione del debito tributario**;

- Ma è con il **d.lgs. n. 158/2015** che il recupero del gettito tributario assume centralità assoluta, concretizzandosi un più deciso passo del legislatore verso un **diritto penale c.d. della riscossione**, piuttosto che della punizione, tanto che, pur a fronte della commissione di un reato, l'ordinamento rinuncia al ricorso alla sanzione criminale in presenza di una controazione compensativa;

- Il legislatore delegato, infatti, ha abbracciato la duplice scelta politico-criminale di **limitare il ricorso alla sanzione penale** ai soli casi effettivamente lesivi dell'interesse economico dell'Erario e connotati da un «*particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo*»;

Gli istituti premiali (segue)

L'**art. 13 d.lgs. n. 74/2000**, a seguito della **novella di cui al d.lgs. 158/2015**, prevedeva dunque le seguenti **cause sopravvenute di non punibilità**:

- il primo comma ha previsto che **i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-bis e 10-ter e di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater c. 1 d.lgs. n. 74/2000** non sono punibili qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative e di interessi, vengano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti;

- il secondo comma, avente a oggetto (nel 2015, cfr. *infra*) i **delitti di infedele ed omessa dichiarazione**, ne ha escluso la punibilità se i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, vengano estinti mediante **integrale pagamento degli importi dovuti**, a seguito del **ravvedimento operoso** o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ma a condizione che il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti **prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**.

Gli istituti premiali (segue)

La riforma del 2015 aveva inoltre accordato l'applicazione della **circostanza attenuante** di cui al nuovo art. 13-bis comma 1, con una **riduzione della pena fino alla metà** nei casi:

- di **estinzione del debito tributario per illeciti di carattere fraudolento (PER LE FRODI FISCALI NON ERA PREVISTA LA NON PUNIBILITA', dovendosi attendere la riforma apportata dalla l. 157/2019)**

- o per infedeltà dichiarative laddove il pagamento non sia intervenuto in modo spontaneo ma successivamente alla cognizione di avvio di una verifica o di un procedimento (previsione che tuttora permane).

Infine, nel nuovo impianto delineato dal d.lgs. n. 158/2015, il pagamento del debito è rimasta **condizione imprescindibile anche per accedere al patteggiamento** (cfr. *infra*), avendo il legislatore fatto confluire la disposizione, prima posta a chiusura dell'art. 13, nel comma 2 del nuovo art. 13-bis, secondo cui «*per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2*».

Gli istituti premiali (segue)

Con il **d.l. n. 124/2019**, conv. **l. n. 157/2019**, il legislatore ha **esteso il perimetro applicativo della causa di non punibilità di cui all'art. 13** capoverso, includendovi le due declinazioni della **frode fiscale di cui agli artt.:**

✓**2** ("**Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**") e

✓**3** ("**Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**").

Pertanto attualmente:

- per la non punibilità degli omessi versamenti di cui agli artt. 10-bis e -ter e delle indebite compensazioni di crediti non spettanti cui all'art. 10-quater c. 1, è sufficiente il pagamento prima della apertura del dibattimento;

- per le **frodi fiscali** e le dichiarazioni infedeli e omesse di cui agli artt. da 2 a 5 il pagamento deve avvenire mediante **ravvedimento operoso** nonché deve essere **spontaneo**, e cioè intervenire **prima che l'autore del reato** abbia avuto **formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche** o dell'inizio di qualunque attività di **accertamento amministrativo**, nonché di **procedimenti penali**.

Art. 13 d.lgs. 74/2000

Articolo 13. Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario

1. I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I **reati di cui agli articoli 2, 3,** 4 e 5 **non sono punibili** se i **debiti tributari**, comprese sanzioni e interessi, sono stati **estinti** mediante **integrale pagamento degli importi dovuti**, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti **prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante **rateizzazione**, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13 bis, è dato un **termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo**. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Art. 13 d.lgs. 74/2000 (segue)

Per le **frodi fiscali** e le dichiarazioni infedeli e omesse di cui agli artt. da 2 a 5 la **non punibilità** è **subordinata**:

- al verificarsi di una caratteristica diversa e ulteriore al ravvedimento;
- ossia a una «**spontaneità**» individuata in un *agere* tempestivo e anticipatorio rispetto alla formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali nei suoi confronti.

Un requisito che, come già osservato nella Rel. n. III/05/2015 Roma, pubblicata il 28 ottobre 2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione all'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015:

- se allontana possibili dubbi di incostituzionalità (regolando opportunamente in maniera diversa comportamenti differenti sotto il profilo dell'offesa),
- sul piano pratico rende poco probabile una significativa applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di "ravvedimento" da omessa/infedele dichiarazione che non siano in qualche modo "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti in corso sulla dichiarazione medesima".

Art. 13 d.lgs. 74/2000 (segue)

A quest'ultimo riguardo:

- la «**formale conoscenza**» di un'**indagine preliminare** è ricavabile dalle disposizioni del **Codice di procedura penale**, che contempla l'informazione di garanzia, l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari, l'invito a comparire per rendere interrogatorio, la fissazione dell'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione, i decreti di sequestro, le ordinanze relative a misure cautelari personali, nonché il decreto penale di condanna;
- le altre situazioni sono date o dalla **fisica presentazione degli organi accertatori** presso il luogo del contribuente con contestuale consegna dell'atto che legittima l'acceso, l'ispezione, la verifica, ovvero dalla **notifica o comunicazione** di un qualsiasi atto posto a inizio dell'accertamento fiscale.

Inoltre:

- il requisito è da valutare con riferimento al **singolo indagato/imputato**;
- **non rilevano** l'eventuale **conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato** [Relazione n. III/05/2015, sul D.Lgs. n. 158/2015 pubblicata dall'Ufficio del massimario della Corte di cassazione il 28 ottobre 2015, e differentemente da quanto previsto dall'art. 5 quater, comma II, d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 in tema di preclusione all'accesso alla procedura della cd. *voluntary disclosure*]

La condizione della «spontaneità»

Di interesse anche alcuni **documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate** quali i chiarimenti offerti in occasione della procedura di ***voluntary disclosure*** per la quale la norma prevedeva una locuzione del tutto analoga (**Circolare n. 10/E/2015**), con cui l'AE ha precisato che:

- la "**formale conoscenza**" è sicuramente acquisita dal contribuente nel momento della **notifica o consegna dell'atto;**
- relativamente all' «**inizio di accessi, ispezioni o verifiche**» il principale riferimento normativo è **l'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, richiamato in maniera espressa dall'**art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, in materia di imposte sui redditi, i quali in estrema sintesi disciplinano i poteri dei verificatori per le ipotesi di accesso o verifica nei confronti dei contribuenti;
- con riferimento invece all'inizio di altre attività amministrative di accertamento, sono **inclusi** la notifica di atti quali **«inviti», «richieste» e «questionari»,** mentre sono **escluse** le **richieste di indagini finanziarie rivolte agli intermediari finanziari e** la **comunicazione** derivante dal **controllo automatizzato** e formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

La condizione della «spontaneità» (segue)

Vi sono poi alcune situazioni anche frequenti che presentano qualche dubbio:

1) **questionari ricevuti dal contribuente con richiesta di chiarimenti**/documenti in relazione a **controlli**, non nei propri confronti, ma di un **terzo soggetto** (es. l'emittente di fatture per operazioni inesistenti), in cui:

- nonostante il contribuente abbia conoscenza, a volte anche formalmente, di un procedimento amministrativo e/o penale a carico però di un terzo;
- si ritiene che **sia possibile eseguire il ravvedimento ai fini della non punibilità**.

Tale interpretazione è confermata dal fatto che:

- l'AE sempre in tema di *voluntary disclosure* [**Circolare n. 27/E/2015**] aveva individuato nella «**solidarietà**» ovvero nella «**concorrenza nel reato**» gli elementi rilevanti al fine della **consapevolezza del controllo**;
- in tema di **utilizzo di fatture false**, però, **non sussiste** alcuna **solidarietà** nel debito tributario e per espressa previsione normativa [**art. 9 d.lgs. 74/2000**] non esiste il **concorso** con l'emittente delle fatture;
- la Corte di cassazione [Cass. pen. n. 10801/2019], nuovamente in tema di *voluntary disclosure*, ha **escluso la sussistenza della «formale conoscenza»** nell'ipotesi in cui il **terzo** fosse stato destinatario di un **provvedimento di sequestro**.

La condizione della «spontaneità» (segue)

2) Altre perplessità concernono **i periodi di imposta oggetto di controllo**, come il caso di un PVC consegnato al contribuente con il quale siano stati **contestati** costi relativi ad asserite **fatture false solo con riferimento ad un determinato esercizio**. In questo caso:

- è indubbia la «formale conoscenza» di un'attività di controllo, atteso che il verbale conclusivo è già stato consegnato;
- tuttavia, essendo riferito solo a una determinata annualità, il contribuente potrebbe avere interesse a **escludere la punibilità per anni successivi o precedenti**, nei quali sono state registrate fatture (inesistenti) del medesimo fornitore, presentando la dichiarazione integrativa.

In questa ipotesi:

- considerato che l'Agenzia delle entrate, sempre in tema di *voluntary disclosure*, ha ritenuto che, se le attività istruttorie di controllo sono riconducibili a una singola annualità accertabile, **l'effetto preclusivo riguarda soltanto le annualità interessate** dall'avvio di tali attività di accertamento;
- si ritiene che, presentando la dichiarazione integrativa per periodi di imposta differenti ed espungendo le fatture considerate inesistenti, **si possa beneficiare dell'effetto estintivo del reato**.

La condizione della «spontaneità» (segue)

Analoghi i casi in cui:

3) Il PVC, o comunque l'attività di verifica, per le più diverse ragioni, riguardi **un'imposta diversa**, quale ad esempio l'IRAP, ossia un'imposta estranea alla tutela penale:

- da un lato, il contribuente ha la «**formale conoscenza**» dell'attività a proprio carico;
- dall'altro però, tale **attività** è **estranea al possibile procedimento penale** cui potrebbe essere sottoposto.

4) Il contribuente abbia avuto formale conoscenza ma **per altra violazione penale**, come ad esempio un PVC dal quale sia emersa un'infedeltà dichiarativa penalmente rilevante per il superamento delle soglie di punibilità. Il contribuente ha avuto formale conoscenza:

- sotto il profilo tributario di una **contestazione diversa** dall'utilizzo di fatture false;
- sotto il profilo penale di un **reato differente** dalla **dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti** (*ex* art. 2).

Si ritiene che **anche in queste ipotesi si possa beneficiare della non punibilità in caso di ravvedimento della dichiarazione**, con **eliminazione delle false fatture**.

Art. 13-bis d.lgs. 74/2000

Art. 13-bis Circostanze del reato

1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono **diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie** indicate nell'articolo 12 se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari**, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati **estinti** mediante **integrale pagamento degli importi dovuti**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. Per i delitti di cui al presente decreto **l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1**, nonché il ravvedimento operoso, **fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2**.

[…]

Art. 13-bis d.lgs. 74/2000 (segue)

Questione controversa

Se, e per quali reati, il pagamento al fisco
è condizione per accedere al rito alternativo?

La questione ruota attorno alla interpretazione, tuttora dubbia, dell'art. 13-bis d.lgs. 74/2000, che:

- **testualmente sembrerebbe precludere**, in maniera indistinta per tutti gli illeciti penal-tributari (letteralmente «***per i delitti di cui al presente decreto***»**), l'accesso all'istituto** della applicazione della pena su richiesta delle parti per il contribuente che **non abbia preventivamente pagato** all'erario quanto dovuto;
- fa tuttavia al contempo «***salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2***», le quali prevedono, per alcuni selezionati reati, e al verificarsi del pagamento del debito tributario, una **causa di non punibilità**.

Incerto è cosa abbia inteso il legislatore con la locuzione "fatte salve" riferita a tali ipotesi, essendo controverso se:

- la suddetta formulazione sia da intendersi come volta a introdurre un'eccezione alla regola generale ed escludere dallo sbarramento dell'art. 13-bis comma 2 alcune fattispecie, consentendo così per esse di patteggiare anche in permanenza del debito con l'Erario;
- oppure semplicemente se essa significhi che, se il reato non è punibile, allora non v'è neppure ragione di discutere circa la possibilità di usufruire del rito alternativo.

Art. 13-bis d.lgs. 74/2000 (segue)

Sul punto non ha mancato di esprimersi la giurisprudenza in più occasioni, tra cui:

- Con la sentenza **n. 38684 del 2018** la Cassazione ha affermato come per i reati di omesso versamento e indebita compensazione con crediti non spettanti non operi, ai fini del patteggiamento, la previsione dell'integrale estinzione del debito;
- Con le successive pronunce **n. 10800 e n. 48029 del 2019** il **principio** è stato **esteso** anche ai delitti di omessa presentazione e dichiarazione infedele, e, più in generale, a **tutti i delitti contemplati tanto dal comma 1 che dal comma 2 dell'art. 13**;
- L'apertura interpretativa è stata poi richiamata dall'**Ufficio del massimario** della Cassazione nella **relazione n. 3/2020** illustrativa della predetta l. 157/2019, allargando così la soluzione alle **frodi fiscali**;
- Di recente, la sentenza **n. 11620 del 2021**, ha confermato:

✓ che l'art. 13 d.lgs. 74/2000 configura l'integrale pagamento come «*causa di non punibilità dei delitti previsti dagli **artt. 2, 3,** 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 medesimo decreto*», con la conseguenza che «*il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili*»;

✓ che per i tutti i suddetti reati (e quindi anche per le **ipotesi fraudolente**) **l'estinzione del debito tributario NON** sarebbe da considerarsi una **condizione necessaria per accedere al patteggiamento.**

Art. 13-bis d.lgs. 74/2000 (segue)

Tuttavia, si registrano **anche sentenze di segno contrario**:

- quali la **n. 47287 del 2019**, con cui la Suprema Corte ha ritenuto che:

✓ la soluzione rinvenibile nelle suddette pronunce possa valere **solo per i reati di omesso versamento e indebita compensazione di crediti non spettanti**, per cui **l'integrale pagamento** del debito tributario prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado **non può mai costituire presupposto per l'accesso al patteggiamento,** perché, se si verifica, **dà già luogo alla non punibilità**;

✓ al contrario, per gli altri più gravi delitti (in quel caso omessa dichiarazione), il **pagamento del debito è necessario per patteggiare**, mentre **non rappresenta automaticamente una causa di non punibilità**, dovendo intervenire con il ravvedimento operoso prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali;

- Successivamente, con la sentenza **n. 28950 del 2021** gli Ermellini sono giunti alla medesima conclusione in un caso di **frode fiscale**, concordando **sull'impossibilità di definire il giudizio con il patteggiamento in mancanza del pagamento integrale dei debiti tributari**.

Art. 13-bis d.lgs. 74/2000 (segue)

Non meno dibattito ha generato il reato di cui agli **artt. 8** («**Emissione di fatture per operazioni inesistenti**»), rispetto a cui:

- Un orientamento sostiene (cfr. di recente **Cass. pen., 17 gennaio 2022, n. 1582**) che il ricorso al rito del patteggiamento debba essere **sempre possibile**, giacché per il reato menzionato **manca un profitto e un risparmio d'imposta**, sulla cui base determinare le somme da versare all'erario, e la cui consumazione infatti prescinde dall'evasione d'imposta;
- Il contrario orientamento (cfr. **Cass. pen., 5 luglio 2022, n. 25656)** ha ritenuto che il **limite di accesso al patteggiamento** posto dall'**art. 13-*bis*, comma 2,** per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento **debba operare anche con riferimento al delitto di cui all'art. 8 poiché:**

✓ da un lato, l'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972, prevede che «*se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale,* ***l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato***»;

✓ dall'altro lato, l'art. 13-bis D.lgs. 74/2000 «*prevede quale condizione di ammissibilità del patteggiamento nei reati tributari* ***non la "restituzione del profitto" ma il pagamento integrale dei debiti tributari***».

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

La non punibilità per particolare tenuità del fatto

Art. 131-bis c.p.
e applicabilità alle frodi fiscali

La cornice edittale delle frodi fiscali

La riforma di cui al d.l. 124/2019

Per quanto riguarda:

- la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2),
- la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3),
- e il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8),

il decreto 124/2019, convertito con la legge 157/2019, ha previsto un **severissimo aumento delle pene**, che ha fatto passare la cornice edittale che pre-riforma era da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione a:

- ✓ da 4 a 8 anni per il delitto di cui all'art. 2, e per lo speculare di cui all'art. 8;
- ✓ da 3 a 8 anni per quello di cui all'art. 3.

Inoltre, è stata confermata la scelta legislativa per cui, in assenza di soglie, anche una sola fattura considerata falsa, magari per poche centinaia di euro, è sufficiente a integrare i reati di cui agli artt. 2 e 8.

L'ipotesi attenuata

Tuttavia, alla luce dell'aumento della pena edittale, si è ritenuto opportuno inserire una **cornice edittale meno severa laddove gli elementi passivi fittizi** di cui alle fatture usate in dichiarazione siano di modesta entità.

Si prevede in particolare che:

- la **pena resti compresa tra un anno e sei mesi a sei anni di reclusione**
- **se l'ammontare degli elementi passivi fittizi si mantenga al di sotto dei 100.000 euro**.

Ha fatto così nuovamente ingresso nell'ordinamento, pur calibrata sul nuovo e più gravoso quadro sanzionatorio, quell'**ipotesi attenuata** originariamente inserita a chiusura dell'art. 2, secondo la quale se l'ammontare degli elementi passivi fittizi era inferiore a 154.937,07 euro, si applicava la reclusione da sei mesi a due anni.

Successivamente, con la c.d. manovra-bis del 2011, tale circostanza era stata abrogata, e soltanto a seguito della conversione del decreto fiscale 124/2019 reintrodotta.

Particolare tenuità del fatto

L'art. 131-bis c.p.	
Pre riforma	Post riforma
Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva **non superiore nel massimo a cinque anni**, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale	Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva **non superiore nel minimo a due anni**, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, **anche in considerazione della condotta susseguente al reato**, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale

Particolare tenuità e reati tributari

Reati tributari d.lgs. 74/2000 **a cui si applica la non punibilità per particolare tenuità del fatto**	**art. 2 c. 2-bis – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti per elementi passivi fittizi < 100.000 euro** art. 4 – Dichiarazione infedele art. 5 – Omessa dichiarazione **art. 8 c. 2 bis – Emissione di fatture per operazioni inesistenti per importi falsi < 100.000 euro** art. 10-bis – Omesso versamento di ritenute certificate art. 10-ter – Omesso versamento di IVA art. 10-quater – Indebita compensazione di crediti non spettanti e inesistenti art. 11– Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte
Reati tributari d.lgs. 74/2000 **esclusi**	**art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti = o > 100.000 euro** **art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** **art. 8 – Emissione di fatture per operazioni inesistenti = o > 100.000 euro** art. 10 – Occultamento o distruzione di documenti contabili

Il riconoscimento della particolare tenuità

Dunque, laddove la falsità della fattura riguardi **importi bassi**, potrà essere applicata la causa di non punibilità, **previa la valutazione degli altri parametri relativi alla condotta contemplati dalla norma**.

Si ricorda sul punto che, come confermato dalla Cassazione:

- la presenza di soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica non è, in astratto, incompatibile con il giudizio di particolare tenuità (Cass. pen. n. 15020/2019)
- assumendo pertanto rilievo le peculiarità del caso concreto, nell'analisi delle quali, quanto più ci si allontana dal valore-soglia, tanto più è verosimile che ci si trovi in presenza di un fatto non specialmente esiguo.

In altre parole:

- **solo il superamento in misura significativa di detta soglia preclude la configurabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto**;
- laddove, invece, tale superamento è di poco superiore, può procedersi a valutare i restanti parametri afferenti la condotta nella sua interezza.

La rilevanza dell'estinzione del debito

Quale ulteriore novità, la riforma Cartabia ha **inserito nell'art. 131-bis c.p.** che la valutazione della particolare tenuità dell'offesa debba essere effettuata anche "***in considerazione della condotta susseguente al reato***". Dunque:

- considerato che per i reati tributari questa previsione si traduce nel pagamento del debito tributario,
- la modifica legislativa incide sulla **rilevanza dell'estinzione del debito tributario** ai fini di garantirsi la non punibilità.

Infatti:

- mentre l'art. 13 comma 2 d.lgs. 74/2000 prevede che le frodi fiscali non siano punibili se i debiti tributari sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, ma solo quando il ravvedimento sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali
- ora, il nuovo art. 131-bis c.p. di fatto **incentiva l'estinzione del debito** anche se magari il contribuente si sia già visto **avviato il procedimento**, poiché se le violazioni riguardano **importi non elevati** e quindi risultino come particolarmente tenui si potrà beneficiare della **non punibilità**.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Definizione e pagamento del debito tributario: effetti nel procedimento «231»

L'estinzione del debito

e la responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001

231 e reati tributari

Art. 25-quinquiesdecies – Reati tributari

Si tratta di norma di introduzione piuttosto recente, avente a oggetto **l'estensione all'ambito penal-tributario** della **responsabilità amministrativa da reato *ex* d.lgs. 231/2001 che sorge in capo alle società per gli illeciti penali commessi dagli apicali (o subordinati) nel loro interesse o vantaggio**.

L'intervento è stato:

- in gran parte realizzato con il decreto fiscale 2020 (**d.l. 124/2019, conv. in legge 157/2019**),
- e poi completato con il **d.lgs. 75/2020**, entrato in vigore il 30 luglio 2020 a **recepimento della direttiva UE 2017/1371**, meglio conosciuta come **PIF**, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (nonché da ultimo dal **d.lgs. 4 ottobre 2022, n. 156** recante Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75).

art. 25-quinquiesdecies d.lgs. 231/2001	reati tributari	sanzioni pecuniarie	sanzioni interdittive
legge 157/2019 introduce la responsabilità amministrativa dell'ente da reato tributario	**art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti**	Fino a 500 quote	–divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio –esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi –divieto di pubblicizzare beni o servizi
	art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Fino a 500 quote	
	art. 8 – Emissione di fatture per operazioni inesistenti	Fino a 500 quote	
	art. 10 – Occultamento o distruzione documenti contabili	Fino a 400 quote	
	art. 11 – Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	Fino a 400 quote	
d.lgs. 75/2020 amplia il novero dei reati tributari presupposto della responsabilità «231»	art. 4 - Dichiarazione infedele	Fino a 300 quote	
	art. 5 - Omessa dichiarazione	Fino a 400 quote	
	art. 10-quater – Indebita compensazione	Fino a 400 quote	
	qualora, congiuntamente: – i reati siano 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 – consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a 10 milioni di euro		

Estinzione del debito nel d.lgs. 231/2001

Quali «sconti» produce
il pagamento del debito tributario nel processo «231»?

- l'**art. 11 d.lgs. n. 231/2001** prevede che nella commisurazione della sanzione pecuniaria il giudice debba tenere conto «*della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente nonché* ***dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto*** *e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti*»;

- l'**art. 12 comma 2** prevede una **riduzione della sanzione da un terzo alla metà** se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, **l'ente ha risarcito integralmente il danno;**

- **l'art. 12 comma 3** prevede che **la sanzione è ridotta dalla metà ai due terzi** se, oltre alla predetta condizione, è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

- **l'art. 17** prevede che **le sanzioni interdittive non si applicano quando**, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, **cumulativamente l'ente ha**: a) **risarcito integralmente il danno** ed eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato o si è comunque efficacemente adoperato in tal senso; b) eliminato le carenze organizzative determinanti il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi; c) **ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca**.

Estinzione del debito nel d.lgs. 231/2001 (segue)

Dubbio resta invece se **l'estinzione del debito tributario** costituisca ***condicio sine qua non*** perché **l'ente possa accedere all'istituto del patteggiamento**, dovendosi propendere, in assenza di un indirizzo univoco, per la più rigorosa soluzione affermativa.

Specificamente, l'**art. 63 d.lgs. n. 231/2001** prevede che per l'ente **l'istituto del patteggiamento è ammesso**:

- oltre che «*in tutti i casi in cui per l'illecito amministrativo è prevista la sola sanzione pecuniaria*» (ipotesi che non sussiste quando il delitto presupposto è un reato fiscale, posto che l'art. 25-quinquiesdecies contempla anche le sanzioni interdittive),
- se «***il giudizio nei confronti dell'imputato è definito ovvero definibile a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale***».

In altre parole, **le preclusioni che il legislatore ha individuato per la persona fisica sbarrano le porte del rito premiale anche alla persona giuridica**, riemergendo così le medesime osservazioni sopra esposte, a cui si rinvia.

Estinzione del debito nel d.lgs. 231/2001 (segue)

I suesposti effetti positivi rischiano **tuttavia di non essere sufficienti**, poiché:

- non si ritiene che a persuadere l'ente e il suo legale rappresentante al pagamento spontaneo del debito tributario sia sufficiente la possibilità per la persona giuridica di godere di uno sconto di pena, nonché di definire il giudizio con il patteggiamento,
- essendo più plausibile **un'astensione dal ravvedimento**, nella consapevolezza che il **procedimento che con l'autodenuncia si instaura automaticamente si concluderebbe con una condanna (pur a pena ridotta) dell'ente**.

Infatti:

- **la causa di non punibilità per estinzione del debito di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 non è stata estesa alla responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001**,
- l'ampliamento della causa di non punibilità ai **delitti di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs.** n. 74/2000 non è stata coordinata con la contestuale introduzione dei medesimi tra i reati presupposto della responsabilità «231»,
- nell'ambito del sistema «231» vige il **principio di autonomia della responsabilità della persona giuridica rispetto a quella della persona fisica** che ha commesso il reato presupposto.

Autonomia delle responsabilità dell'ente

Art. 8. Autonomia delle responsabilità dell'ente

1. **La responsabilità dell'ente sussiste anche quando**:

a) l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile;

b) **il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia**.

[…]

L'applicazione della norma non pare poter essere superata posto che:

- **la stessa Corte di Cassazione** ha ancora di recente ribadito come **l'estinzione del reato per il sopravvenire di una causa di non punibilità non abbia ricadute sull'imputazione dell'ente** [Cfr., pur con particolare riferimento alla diversa causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 131 bis c.p., ovvero per particolare tenuità del fatto, Cass. pen. n. 1420/2020, n. 11518/2019 e n. 9072/2018],

- **la responsabilità «231»** dell'ente costituisce un *tertium genus* rispetto a quella amministrativa e a quella penale della persona fisica-legale rappresentante della società, **non** essendo **inquadrabile** come **di tipo concorsuale**; con la conseguenza che **non pare** nemmeno **applicabile** – sulla base di un'invocata «oggettività» del recupero dell'imposta evasa – **l'art. 119 comma 2 c.p.,** secondo cui «*le circostanze oggettive che escludono la pena hanno effetto per tutti coloro che sono concorsi nel reato*».

Uno sguardo alla voluntary disclosure

La questione rievoca le perplessità già sollevate in riferimento alla ***voluntary disclosure*** regolata dalla **L. n. 186/2014** (nonché alla successiva **vd-bis** di cui al **d.l. n. 193/2016**), sull'adesione alla quale si osservava:

- avesse un'**influenza dissuasiva** proprio il **dettato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 231/2001**,
- tale da rendere probabile la configurabilità della **responsabilità *ex crimine* per (auto)riciclaggio dell'ente** nel cui interesse erano state occultate disponibilità all'estero.

Infatti:

- **la adesione alla procedura di *voluntary disclosure*** determinava, sul piano penale, l'applicazione di una **speciale causa di non punibilità per il contribuente** in relazione ai reati tributari e di (auto)riciclaggio/reimpiego posti in essere per accumulare i capitali all'estero;
- al contempo, però, la riferibilità di tale causa di non punibilità esclusivamente ai reati, e quindi alle persone fisiche, e il peculiare regime dettato dall'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 non escludevano e anzi rendevano **probabile la insorgenza della responsabilità da reato dell'ente** in relazione alle condotte delittuose poste in essere trasferendo o trasformando le riserve extracontabili nell'interesse dello stesso;
- nondimeno, l'"emersione" del contribuente infedele avrebbe potuto generare **procedimenti** nei confronti di quegli enti (quali **istituti di credito e fiduciarie**) che avevano consentito l'occultamento e lo spostamento dei proventi illeciti.

Uno sguardo alla voluntary disclosure (segue)

Tuttavia, in quel momento:

- il perimetro della questione, pur abbracciando ipotesi significative, non era molto esteso (gli unici reati presupposto che al contempo davano luogo a responsabilità degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001 ed erano oggetto di non punibilità in base alla L. n. 186/2014 erano i delitti di autoriciclaggio e di riciclaggio),

- così che tali problemi sono rimasti senza soluzione e senza coordinamento, forse anche in ragione del carattere transitorio della procedura.

Ma adesso i suddetti temi sono destinati a ripresentarsi:

- essendo nel frattempo **intervenuta la predetta inclusione nel catalogo «231» dei reati tributari**, con particolare riferimento alle **frodi fiscali**;

- senza contare che non sono mancate proposte di una nuova edizione di *voluntary disclosure* per la emersione del contante e per la regolarizzazione di altri valori e dei capitali detenuti illegalmente all'estero, nonché, più in generale, di **procedure collaborative «a regime»**.

Il rischio di disincentivo al ravvedimento

In conclusione:

- è pur vero che, mentre il sistema di cui al **d.lgs. n. 74/2000** è improntato a una **ratio premiale-riscossiva nei confronti della persona fisica** (minaccia della pena e non punibilità a seguito del pagamento), il sistema di cui al **d.lgs. n. 231/2001** persegue anche una **finalità punitiva nei confronti degli enti collettivi** (così che il pagamento consente una riduzione sanzionatoria ma non esclude la pena);

- tuttavia, al contempo, è probabile che **lo spauracchio di una contestazione «231» disincentivi il ravvedimento**, generando un evidente **conflitto di interessi:**

✓ **tra autore del reato**, che potrebbe avere interesse a guadagnarsi la non punibilità,

✓ **ed ente collettivo**, che, pur avendo le risorse per sanare il debito con l'erario, difficilmente le metterà a disposizione, **esponendosi altrimenti con l'autodenuncia al rischio di una sanzione pecuniaria molto elevata e a una misura interdittiva ex d.lgs. n. 231/2001**;

- pare da suggerirsi pertanto – per incentivare, anziché dissuadere, la riemersione anche dei proventi da evasioni fiscali perpetrate in realtà imprenditoriali o comunque a vantaggio di persone giuridiche – un'attenta **valutazione dell'opportunità di accompagnare, alle cause di non punibilità previste per le persone fisiche, speculari cause di esclusione della «punibilità» degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001**.

Grazie per l'attenzione!

Avv. Giulia Maria Mentasti

giulia.mentasti@studioloconte.it

Partner di Loconte&Partners

Via Fatebenefratelli, 10, Milano