



Corso di Laurea magistrale in
Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra di Diritto Processuale Tributario

I reati di emissione e utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti

Prof. Giuseppe Napoli

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CORRELATORE

Giulia Amato 752291

CANDIDATO

Anno Accademico 2022/2023

INDICE

INTRODUZIONE	6
CAPITOLO PRIMO	9
“I reati tributari e l’evoluzione nel tempo della normativa al riguardo”	9
1.1 I reati tributari	9
1.1.1 “Delitti in materia di dichiarazione”	9
1.1.2 “Delitti in materia di documentazione e di pagamento delle imposte”	15
1.1.3 “La confisca nei reati tributari”	19
1.1.3.1 “La confisca diretta e la confisca per equivalente”	19
1.1.3.2 “Sequestro finalizzato alla confisca di beni conferiti in fondo patrimoniale sui quali l’imputato abbia la disponibilità”	20
1.1.3.3 “La confisca resta valida anche in caso di prescrizione”	23
1.1.4 “Il ravvedimento operoso nella causa di non punibilità prevista dall’art. 13 e nell’art 13-bis comma 1 e 2 del D. Lgs. 74/2000”	25
1.1.5 “Prescrizione reati ex artt. 157-161 c.p. e interruzione ex art 17 del D. Lgs. N° 74/2000” ...	28
1.1.6 “Custodia giudiziale dei beni sequestrati ex art. 18-bis D. Lgs. n. 74/2000”	34
1.2 Evoluzione normativa	35
1.2.1 “Il decreto Legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 a sostituzione della Legge 516/82 «manette agli evasori»”	35
1.2.2 “Modifiche apportate dalla Legge 19 dicembre, n. 157”	36
1.2.2.1 “Le modifiche in materia di reati tributari di cui al D. Lgs. N. 74/2000”	37
1.2.2.2 “L’introduzione della confisca allargata per i medesimi reati tributari”	40
1.2.2.3 “La previsione della responsabilità degli enti ex D. Lgs. 231/2001 per illeciti penali tributari”	42
1.2.3 “Modifiche all’articolo 6 apportate dal D. Lgs. 75/2020 e D. Lgs. 156/2022”	44
CAPITOLO SECONDO	46
“Emissione e utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”	46
2.1 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	46
2.1.1 “Elementi costitutivi e aspetti generali del reato tributario ex art. 2 del D. Lgs. 74/2000” ...	46
2.1.2 “Nozione di fattura o altri documenti”	48
2.1.3 “Nozione di «operazioni inesistenti»”	50
2.1.3.1 “L’inesistente reato di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti”	51
2.1.3.2 “Il Modello 231 e la sua necessaria applicazione ai fini della tutela del cessionario nella fattispecie di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti”	54
2.1.4 “Le difese esperibili”	58

2.1.5 “Inapplicabilità della confisca in mancanza di un profitto”	60
2.1.6 “Non applicabilità del danno patrimoniale lieve alla dichiarazione fraudolenta a mezzo di fatture per operazioni inesistenti”	61
2.2 Art. 2 vs Art. 3 D. Lgs. n. 74/2000	63
2.2.1 “Art 2 D. Lgs. n. 74/2000: «Il reato senza soglia» e la sentenza n. 95 del 2019”	63
2.2.2 “Auto-confezionamento di fatture false: l’inapplicabilità dell’art. 3 ma bensì dell’art. 2”	65
2.3 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	68
2.3.1 “Elementi costitutivi e aspetti generali del reato tributario ex art. 8 del D. Lgs. 74/2000” ...	68
2.3.2 “Individuazione del luogo di commissione del reato”	70
2.3.3 “Emissione di fatture finalizzate a coprire illecite dazioni”	72
2.3.4 “Vantaggio conseguito dall’autore del reato”	75
2.3.5 “(Non) applicabilità dell’art. 13-bis D. Lgs. 74/2000 all’art. 8 del medesimo decreto”	77
2.4 Aspetti relativi agli articoli 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000	78
2.4.1 “Concorso tra emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, casi di applicazione dell’articolo 110 c.p. e dell’articolo 9 D. Lgs. 74/2000”	78
2.4.2 “Il falso in bilancio a seguito dell’utilizzo e dell’emissione di fatture per operazioni inesistenti”	82
CAPITOLO TERZO	85
“Frodi IVA e casi di violazione ex artt. 2 e 8 D. Lgs. 74/2000”	85
3.1 Frodi IVA	85
3.1.1 “Definizione delle frodi IVA”	85
3.1.1.1 “Detrazione IVA nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti”	87
3.1.1.2 “Fattori compromettenti per la buona fede del soggetto passivo”	89
3.1.2 “Normative in vigore per arginare le frodi IVA”	90
3.1.3 “Gli sviluppi comunitari nella lotta alla frode IVA”	94
3.1.4 “Le sanzioni amministrative”	96
3.1.5 “Legge di bilancio 2023: introduzione dei commi 15-bis1 e 15-bis2 all’articolo 35 del DPR 633/1972”	98
3.1.6 “Le frodi carosello”	99
3.1.6.1 “Applicazione dell’IVA agli acquisti intracomunitari”	100
3.1.6.2 “Il meccanismo della frode carosello”	101
3.1.6.3 “Gli effetti penali della prima fattura”	103
3.1.6.4 “Gli effetti penali della seconda fattura”	104
3.1.6.5 “Applicazione di possibili varianti”	106
3.1.6.6 “Effetti dannosi legati al fenomeno fraudolento”	107
3.2 Casi di violazione degli artt. 2 e 8 D. Lgs. 74/2000	108

3.2.1 “Caso di violazione ex art. 2 D. Lgs. 74/2000”	108
3.2.2 “Caso di violazione ex artt. 2 e 8 D. Lgs. 74/2000”	112
CONCLUSIONE	120
APPENDICE	126
BIBLIOGRAFIA	133
SITOGRAFIA	136

INTRODUZIONE

L'ordinamento giuridico di ogni Stato è fondato su una serie di principi e norme.

Questi vengono istituiti con il fine ultimo di garantire il corretto funzionamento di quello che può essere paragonato ad un sistema. Nell'ambito del diritto penale tributario, i principi e le norme operano come deterrenti di un comportamento in grado di interrompere la catena di funzionamento del sistema stesso.

I contribuenti, infatti, per loro natura hanno una propensione ad agire in malafede laddove intravedono la possibilità di poter conseguire un vantaggio personale. Questo atteggiamento è tipico di tutti coloro che decidono di tutelare il singolo a discapito "dei tanti", consapevoli che il sistema è formato "dai tanti".

Sulla base di quanto affrontato nell'elaborato, il vantaggio personale di cui sopra è riconducibile al fenomeno dell'evasione fiscale il quale, oltre a interrompere il normale funzionamento della macchina pubblica, opera a danno e a svantaggio di chi invece decide di non evadere, ossia colpisce quei "tanti" che, nel rispetto della legge, provvedono a pagare ogni anno le imposte che gli spettano. Nel primo caso, il fenomeno è da ritenersi dannoso in quanto uno dei pilastri del sistema si fonda proprio sul corretto adempimento degli obblighi tributari da parte dei cittadini e delle imprese. I tributi, infatti, costituiscono la principale fonte di finanziamento per l'Erario, indispensabile per la fornitura dei servizi pubblici essenziali e lo sviluppo socioeconomico.

Nel secondo caso, invece, è da ritenersi lesivo poiché obbliga chi non evade a partecipare alle spese pubbliche in misura maggiore rispetto ad altri cittadini e rispetto a quanto farebbero in assenza di evasione generalizzata.

È chiara l'imprescindibilità di mantenere un atteggiamento corretto e di contribuire, nella giusta misura, al sostentamento del nostro paese, così da garantire l'equità e l'efficienza del sistema fiscale. Tuttavia, nel corso degli anni, il sistema tributario è stato oggetto di sfide significative.

La crescente complessità delle norme, la difficoltà e le varie modifiche operate nel corso degli anni ai decreti e agli articoli, hanno creato delle incertezze che hanno contribuito ad alimentare il fenomeno dell'evasione fiscale e il comportamento fraudolento dei contribuenti, facilitandone l'attuazione.

Con il tempo, i mezzi utilizzati per raggiungere il fine si sono evoluti e diversificati, portando alla nascita di una moltitudine di condotte evasive differenti.

A questo punto è importante sottolineare che, solitamente, le fattispecie in questione prevedono l'applicazione di sanzioni amministrative ma, nel caso in cui la condotta evasiva dovesse costituire reato, allora scatterebbero anche delle sanzioni penali che prevedono la reclusione.

L'elaborato si propone di esaminare in dettaglio quest'ultima tipologia di condotte appartenenti alla categoria dei reati tributari, ossia quelli previsti e disciplinati dal Decreto Legislativo n. 74 del 10 marzo 2000, il quale rappresenta un punto di riferimento fondamentale nell'ambito della legislazione tributaria italiana.

In particolare, il focus principale sarà rivolto agli articoli 2 e 8 del medesimo decreto che trattano le fattispecie relative, rispettivamente, alle "Dichiarazioni fraudolente mediante l'uso e l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti."

L'attenzione rivolta ai due reati è giustificata dal loro elevato grado di insidiosità idoneo a trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria.

Il particolare ruolo svolto dalla fattura e dai documenti equiparati nel contesto della normativa fiscale legittimano, infatti, la decisione di esonerare l'articolo 2 dalla previsione di una soglia di punibilità, soprattutto in relazione al fatto che è compito dell'ufficio finanziario dimostrare che una fattura sia relativa ad operazioni inesistenti, gravando su questo l'onere della prova che l'operazione effettuata non sia avvenuta realmente o che coinvolga soggetti diversi da quelli indicati nella fattura stessa.

La tesi è articolata in tre capitoli distinti.

Al fine di garantire la piena ed accurata comprensione di un fenomeno è necessario partire da ciò che c'era prima e, passo dopo passo, arrivare a ciò che è presente oggi.

A tal proposito, nel "Capitolo Primo", verrà fornita un'analisi introduttiva del Decreto Legislativo n. 74/2000 e della sua evoluzione normativa nel corso del tempo. Si analizzeranno i cambiamenti e le modifiche apportate al presente decreto e si riporteranno nello specifico i delitti in materia di dichiarazione, di documentazione e di pagamento delle imposte.

Questa sezione servirà da fondamento per comprendere il contesto in cui si collocano i reati tributari oggetto di studio.

Nel "Capitolo Secondo", ci si focalizzerà sugli articoli 2 e 8 sopra citati. Verranno esaminati gli elementi costitutivi di tali delitti, le relative pene, le difese esperibili da parte degli imputati ecc. Inoltre, si esploreranno le implicazioni legate alla confisca, al danno patrimoniale, all'applicabilità di alcune fattispecie relative alle due tipologie di reato, provvedendo anche ad effettuare dei confronti.

Nel "Capitolo Terzo", l'attenzione si sposterà sulle frodi IVA e in particolare sulle frodi carosello, avendo sempre cura di definire prima il contesto in cui si collocano.

Inoltre, verranno riportati ed illustrati due casi recenti di violazione degli articoli 2 e 8 in esame. Attraverso le relative sentenze verrà illustrato come la giurisprudenza si sia evoluta nel tempo, influenzando l'applicazione di leggi e regolamenti in materia di reati tributari.

In conclusione, questa tesi non solo fornirà una panoramica completa e aggiornata dei delitti fiscali previsti dal Decreto Legislativo n. 74/2000, ma si propone anche di contribuire alla comprensione di un tema di crescente rilevanza nel contesto socioeconomico italiano.

La ricerca sarà basata su una vasta gamma di fonti giuridiche, di casi concreti e dati attuali, al fine di gettare luce sui problemi e sulle soluzioni relative agli illeciti tributari, contribuendo così al dibattito sull'integrità del sistema fiscale italiano.

CAPITOLO PRIMO

“I reati tributari e l’evoluzione nel tempo della normativa al riguardo”

1.1 I reati tributari

1.1.1 “Delitti in materia di dichiarazione”

“Si ha reato tributario quando la condotta posta in essere dal contribuente viola una disposizione di legge tributaria posta a tutela dell’interesse dell’Amministrazione finanziaria con riguardo ai tributi.”¹

Il decreto legislativo 74/2000, come modificato di recente dalla legge 157/2019, disciplina i reati tributari e contiene le fattispecie e le pene a questi associate.

I tributi oggetto dei reati tributari sono le imposte sul reddito e sul valore aggiunto; la legge non prevede illeciti penali per la maggior parte delle violazioni delle norme relative ad altre imposte, ma bensì solo illeciti amministrativi per la loro minore importanza al livello di entrate finanziarie. L’art.1 del D. Lgs. 74/2000 fornisce una serie di informazioni utili a garantire una più chiara e immediata comprensione dei contenuti del decreto stesso. Di seguito alcuni:

- Elementi attivi e passivi: il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare n° 114000 del 14 aprile 2000, ha affermato che “a norma dell’art. 1, comma 1, lett. b), per elementi attivi o passivi s’intendono tutte le componenti, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo (ricavi e compensi, plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi ed interessi, variazioni delle rimanenze, proventi immobiliari, ecc.) e negativo (costi e spese, minusvalenze, sopravvenienze passive, interessi passivi, oneri fiscali e contributivi, perdite, ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni, ecc.), alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto”²

¹ Bellato, Avv Beatrice. “Reati Tributari - Quali Sono E Come Difendersi - Il D.lgs 74/2000.” *Consulenza Legale Italia*, 18 June 2021, www.consulenzalegaleitalia.it/reati-tributari/#:~:text=I%20reati%20tributari%20sono%20tutti. Accessed 3 July 2023.

² Gazzetta Ufficiale Della Repubblica Italiana, vol. 76, 31 Mar. 2000, www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2000/03/31/76/sg/pdf. Accessed 4 July 2023.

Le norme vigenti in materia di Iva, Irpef, Irpeg/Ires, nonché quelle previste dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) e dal D.P.R. 633/1972, rappresentano le regole a cui si fa attualmente riferimento per la determinazione delle componenti attive e passive.

A seguire, il provvedimento afferma che "ai fini della configurabilità dei delitti "dichiarativi" assume particolare rilevanza l'esatta commisurazione degli elementi passivi fittizi e degli elementi attivi effettivamente conseguiti e non dichiarati³".

Gli "elementi passivi fittizi" possono essere interpretati come componenti negative che sono "non vere", "non inerenti", "non spettanti" o "insussistenti nella realtà" e che sono dichiarate in misura superiore a quella che può essere sostenuta o deducibile.

In analogia, gli "elementi attivi non dichiarati" includono tutte le qualità positive che avrebbero dovuto contribuire alla situazione annuale IVA e alla formazione del reddito, ma che non sono state evidenziate nella dichiarazione.

- Dichiarazioni e soggetto che agisce: l'art. 1 del D. Lgs 74/2000 mira a chiarire che le norme sanzionatorie contenute nel provvedimento in questione si applicano non solo quando il soggetto agente (che effettivamente realizza il reato) coincide con il contribuente, ma anche nei confronti di amministratori, liquidatori o rappresentanti di società, enti o persone fisiche a cui sono riferibili le dichiarazioni presentate e il loro scopo di evasione. Riguardo ai fatti commessi da questi ultimi, il fine di evadere le imposte e di sottrarsi al pagamento sono riferiti all'ente, alla società o alla persona fisica per conto della quale si agisce.
- Fine di evadere le imposte: il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi di evadere" si riferiscono ad atteggiamenti volti ad ottenere un rimborso indebito o riconoscere un credito d'imposta inesistente e consentire a terzi di evadere. La fattispecie risulta delittuosa nella misura in cui l'agente sia consapevole del comportamento dannoso posto in essere; quindi, l'esistenza del dolo, cioè la consapevolezza e la volontà di realizzare il comportamento illecito, è un fattore determinante.
- Imposta evasa e soglie di punibilità: l'"imposta evasa" è rappresentata dalla differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta se la dichiarazione viene omessa, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi in pagamento di tale imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine. Al fine di determinare l'effettiva evasione dell'imposta è fondamentale tenere conto delle perdite conseguite poiché solo dopo averle decurtate sarà possibile determinare la misura precisa di imposta versata e se ci sia stata o meno evasione;

³ Ivi

potrebbe accadere, infatti, che una volta decurtate le perdite, la soglia di punibilità non risulti superata. Inoltre, potrebbe essere necessario considerare anche le perdite pregresse. Tuttavia, prima di applicare una sanzione penale, è necessario valutare il profilo tributario della fattispecie, quindi, determinare se sono state violate le leggi tributarie specifiche del caso. Di conseguenza, sia le sanzioni penali che tributarie sono collegate tra loro e la punizione penale può essere applicata solo dopo che sia stata accertata la violazione tributaria (cioè dopo che è stato valutato se le perdite siano state tali da portare l'importo evaso sopra la soglia di punibilità prevista per il caso specifico).

- Mezzi fraudolenti: per "mezzi fraudolenti" si intendono sia condotte artificiose attive che omissive eseguite in violazione di un obbligo giuridico, creando una falsa rappresentazione della realtà. Il legislatore, al fine di stabilire il perimetro di applicazione dell'art.3 del D. Lgs. 74/2000 "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", ha previsto il caso in cui il reato venga commesso mediante l'utilizzo dei suddetti mezzi.

Vi sono due gruppi di reati tributari: quelli dichiarativi e quelli documentali. Tale suddivisione deriva dalla struttura del decreto legislativo 74/2000 che vede il titolo II organizzato in due capi: il primo dedicato ai "delitti in materia di dichiarazione" e il secondo ai "delitti in materia di documentazione".

I delitti in materia di dichiarazione sono disciplinati negli articoli da 2 a 6, i quali riguardano rispettivamente:

- I. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2, di cui se ne parlerà ampiamente più avanti.
- II. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3, la quale opera fuori dai casi previsti dall'art. 2. In merito a tale articolo il legislatore ha previsto che, chiunque indichi in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o ancora crediti o ritenute fittizie, tutto ciò con il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sia punito con la reclusione da tre a otto anni.

Affinché si realizzi il reato ex art. 3 il contribuente deve compiere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente oppure avvalersi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. L'imposta evasa deve, inoltre, risultare superiore ad euro trentamila e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione o l'ammontare degli elementi passivi fittizi deve essere superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione, o comunque, superiore a euro un milione

cinquecentomila, o ancora nei casi in cui l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta risulti essere superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta stessa o comunque a euro trentamila.⁴

Secondo il d.lgs. n. 158/2015, un'operazione simulata oggettivamente o soggettivamente si verifica quando l'attività è solo apparente (cioè diversa da quella disciplinata dall'articolo 10-bis, disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, della legge 27 luglio 2000, n. 212) ed è posta in essere con l'intenzione di non realizzarla completamente o in parte, oppure quando le operazioni sono associate a soggetti fittiziamente interposti; è possibile che la figura della simulazione si riferisca a un'operazione che utilizzi un oggetto o soggetti diversi da quelli effettivi. La simulazione consente alle parti di creare una parvenza esterna di un contratto che differisce da quello che veramente vogliono. In questo modo, i due stipulano un contratto dissimulato, che è vincolante tra loro e rivela la loro vera volontà, che è diversa da quella che i terzi percepiscono.

Si parla di simulazione soggettiva quando c'è un'interposizione fittizia ossia quando le parti del contratto appaiono come soggetti esterni al contratto; si parla, invece, di simulazione oggettiva quando l'oggetto del contratto è completamente o parzialmente diverso da quello che è descritto nei documenti, oppure quando l'acquisto sembra essere programmato per raggiungere un obiettivo specifico, ma la reale finalità risulta poi essere diversa.

Come è stato precisato poco fa per configurare il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 74/2000, è necessario un *quid plurius*, ovvero l'uso di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento del reato"; a tal proposito per "mezzi fraudolenti" si intendono tutti quegli accorgimenti la cui presenza impone l'effettuazione di accertamenti fiscali e indagini penali che in caso contrario non sarebbero stati necessari (Cass. pen. 15 ottobre 2014 n. 50308). Inoltre, è essenziale che questi siano tali nel momento in cui viene presentata la dichiarazione, e non in un momento successivo.

A seguito della modifica apportata con il D. Lgs. 158/2015 ed in particolare con le variazioni effettuate al comma 1 dell'articolo 3 D. Lgs. 74/2000, la struttura dell'illecito è stata semplificata tramite l'eliminazione dell'elemento della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie". La soppressione ha portato a un numero maggiore di potenziali autori del reato; ora possono presentare la dichiarazione dei redditi anche coloro che non sono tenuti a redigere le scritture contabili obbligatorie. Di conseguenza, il campo di azione della figura

⁴ Patimo, Riccardo. "One FISCALE." [Onefiscale.wolterskluwer.it, onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/definizione-di-reati-tributari/10DT0000032900ART8?pathId=058b07101e4a78](https://www.onefiscale.wolterskluwer.it/onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/definizione-di-reati-tributari/10DT0000032900ART8?pathId=058b07101e4a78). Accessed 3 July 2023.

criminosa è stato ampliato sia sul piano soggettivo che oggettivo ed è stato, inoltre, soppresso il riferimento all'annualità della dichiarazione.

Altro aspetto rilevante è l'esistenza di "dolo specifico" nel reato in esame in quanto, nella Relazione governativa al D. Lgs. 74/2000, è stata sottolineata l'importanza del fattore psicologico che spinge l'agente ad evadere per ottenere un vantaggio illecito.

Nella Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 154 E del 4 agosto 2000 è stato chiarito esplicitamente che l'elemento soggettivo del reato in esame è qualificato da un dolo specifico, consistente nell'intento di evadere le imposte, come definito dall'articolo 1, lett. d).

III. La dichiarazione infedele ex art. 4, la quale opera fuori dai casi previsti dagli artt. 2 e 3.

Tale fattispecie si configura ogni qual volta il contribuente indichi, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'imposta sul valore aggiunto, elementi attivi per un ammontare che sia inferiore rispetto a quello effettivo od elementi passivi inesistenti. Inoltre, l'imposta evasa deve risultare superiore a euro centomila e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche tramite l'indicazione di elementi passivi inesistenti, deve essere superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione, o comunque, deve risultare superiore a euro due milioni.⁵

La ratio del divieto deve essere inquadrata nell'obiettivo del legislatore di garantire che l'importo dichiarato sia uguale a quello effettivamente conseguito. Quando ciò non è possibile, viene utilizzata la figura della falsità ideologica. Inoltre, nel reato di "dichiarazione infedele" lo Stato rappresenta il soggetto leso poiché si ritrova ad incassare somme inferiori a quelle dovute. Ciò viola il principio costituzionale contenuto nell'art. 53 secondo il quale: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".⁶

Il reato in questione riguarda anche i soggetti che non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, pertanto, comprende i titolari di lavoro dipendente, di redditi di terreni, di redditi di fabbricati, di lavoro autonomo, di redditi di impresa, di redditi diversi.

Il curatore o il commissario liquidatore è tenuto a presentare la dichiarazione nel caso in cui l'ente fallisca o sia coinvolto in procedure concorsuali; ciò significa che anche soggetti estranei possono essere coinvolti nel reato in questione.

L'elemento soggettivo del reato consiste nel dolo specifico, ossia la volontà e la coscienza di fornire dati e informazioni false nelle dichiarazioni annuali al fine di evadere il pagamento dei tributi dovuti ("finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto").

⁵ Ivi

⁶ Art. 53, Costituzione Italiana

Ne consegue che se le indicazioni nella dichiarazione dei dati non sono veritiere ma sono il risultato di un errore dovuto all'inosservanza delle regole di diligenza, prudenza e perizia, non hanno alcuna rilevanza penale e pertanto sono previste solo sanzioni amministrative.

Il reato presenta natura istantanea in quanto si consuma nel momento in cui viene presentata la dichiarazione e, relativamente al trattamento sanzionatorio, prevede la reclusione del soggetto attivo (ossia colui che sottoscrive materialmente la dichiarazione) per un periodo che va da due anni a quattro anni e sei mesi.

Infine, al contribuente compete l'onere di fornire la prova contraria perché, sebbene la legislazione tributaria preveda una serie di presunzioni legali a favore dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente può dimostrare che queste presunzioni non siano veritiere.

Più in generale, in determinate circostanze, l'Amministrazione può procedere all'accertamento dei ricavi e dell'IVA del contribuente anche sulla base di presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (accertamento induttivo).

Per assurgere a prova, le presunzioni devono trovare riscontro in elementi di prova distinti oppure in ulteriori presunzioni gravi, precise e concordanti.

IV. Omessa dichiarazione ex art. 5; tale fattispecie si realizza quando il contribuente non presenta la dichiarazione dell'imposta sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto cui è obbligato, realizzando in questo modo un'evasione d'imposta (con riferimento a taluna delle singole imposte) superiore ad euro cinquantamila. La medesima disciplina viene posta in atto anche nel caso in cui il soggetto non presenti la dichiarazione di sostituto d'imposta con la differenza che nel caso in questione l'importo di cinquantamila euro deve essere riferito all'ammontare delle ritenute non versate.

Anche in questo caso l'elemento soggettivo è rappresentato dal dolo specifico, il quale indica la volontà di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

L'articolo 18, comma secondo, d.lgs. n. 74/2000 prevede che per i delitti in esame (previsti dal capo I del titolo II), il reato è considerato consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Il giudice competente è quello del luogo di accertamento del reato nel caso in cui il domicilio fiscale sia invece all'estero.

Il delitto si considera effettivamente consumato decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione e, relativamente alla pena, è prevista la reclusione da due a cinque anni.

Per ultimo, la Corte di Cassazione penale (15 luglio 2014 n. 37335) ha chiarito che è circoscritto esclusivamente al giudice penale il compito di verificare e determinare l'importo dell'imposta evasa ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione; questa

verifica può sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella effettuata dinanzi al giudice tributario.

V. A titolo di tentativo ex art. 6, di cui se ne parla più avanti.

1.1.2 “Delitti in materia di documentazione e di pagamento delle imposte”

Il Capo II del D. Lgs. 74/2000 disciplina i “delitti in materia di documentazione” negli artt. da 8 a 10; andando in ordine è presente:

- I. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 8 e concorso tra utilizzazione ed emittente ex art. 9, in seguito affrontati in modo accurato.
- II. L’occultamento o la distruzione di documenti contabili ex art. 10 il quale prevede che, salvo che il fatto costituisca reato più grave, è prevista una pena da tre anni a sette anni per chiunque adotti una condotta consistente nell’occultamento o nella distruzione in tutto o in parte di scritture contabili o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, così da ostacolare la ricostruzione dei redditi o del volume di affari del contribuente e tutto questo con il fine ultimo di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto oppure di consentire l’evasione a terzi.

Ne consegue che, l’interesse tutelato è quello di garantire che l’Amministrazione finanziaria possa effettuare correttamente l’accertamento fiscale e che i contribuenti conservino nel giusto modo i propri documenti contabili.

Per occultamento si intende che la contabilità viene tenuta nascosta e ciò significa che, ad esempio, se il contribuente affida a terzi la tenuta della contabilità, il reato non può essere integrato.

Per distruzione si intende, invece, l’eliminazione dei documenti o delle scritture contabili, o semplicemente il disfacimento degli stessi, così che non possano essere letti.

A titolo di esempio, relativamente alle scritture contabili che devono essere tenute dall’imprenditore commerciale, l’articolo 2220 del Codice civile prevede che l’imprenditore conservi tali scritture per dieci anni dalla data dell’ultima registrazione⁷, e ancora, ai sensi dell’articolo 22, comma 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n° 600, la

⁷ Di Majo, Adolfo. *CODICE CIVILE*. Giuffrè Francis Lefebvre, L.E.G.O. S.p.a., 31 July 2018.

conservazione deve avvenire fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre i, già menzionati, dieci anni.⁸

Quando si parla di scritture, ex art. 2214 del Codice civile, si può trattare di libri obbligatori quali il libro giornale, gli originali delle lettere, delle fatture ricevute, dei telegrammi, il libro degli inventari, le copie delle lettere e delle fatture spedite, oppure si può far riferimento alle scritture relativamente obbligatorie, tali in relazione alla natura e alle dimensioni dell'impresa.⁹

Il Ministero delle Finanze ha chiarito nella Circolare 4 agosto 2000, n.154/E che le azioni compiute da soggetti non tenuti ad un regime contabile possono ugualmente essere considerate penalmente rilevanti a causa del riferimento alla documentazione e alle scritture contabili che devono essere conservate.

Rispetto alla presentazione della dichiarazione, la fattispecie delittuosa contenuta nell'art. 5 è esterna e configura reato di tipo:

- istantaneo: poiché, nel caso di distruzione, si verifica nel momento in cui la documentazione viene eliminata
- comune: potendo essere commesso anche con il fine di garantire l'evasione di terzi
- un reato di evento: essendo punibile anche a titolo di tentativo nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria possa ricostruire analiticamente il reddito o il volume d'affari nonostante l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili
- di natura permanente: nel caso in cui i documenti vengano occultati
- unico: ove il contribuente proceda inizialmente ad occultare i documenti e successivamente a distruggerli definitivamente.

Infine, è importante notare che non è prevista alcuna soglia di punibilità e che l'espressione "salvo che il fatto costituisca più grave reato" (ex articolo 9), esclude il concorso tra il reato in questione e il reato di bancarotta fraudolenta documentale, che prevale.

Ai reati appena descritti se ne affianca uno ulteriore che riguarda una fattispecie non disciplinata nel D. Lgs. 74/2000 ma comunque assimilabile a quelle ivi regolate. Più precisamente si tratta dell'articolo 11 del Decreto-legge n° 201/2011 che identifica l'oggetto del reato tributario nell'esibizione o la trasmissione all'Amministrazione finanziaria di atti o documenti falsi in tutto o in parte o ancora nella comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero. Per quanto riguarda i documenti questi possono essere contraddistinti da falsità materiale o anche ideologica.

⁸ Gazzetta ufficiale n. 268. Decreto Del Presidente Della Repubblica Del 29/09/1973 N. 600. 16 Oct. 1973.

⁹ Di Majo, Adolfo. *CODICE CIVILE*. Giuffrè Francis Lefebvre, L.E.G.O. S.p.a., 31 July 2018.

Chiunque attui tale comportamento verrà punito ai sensi del Codice penale e delle leggi speciali in materia ed in particolare ai sensi dell'articolo 76 del D.P.R n° 445/2000.

Il presupposto su cui si basa l'operatività della fattispecie è la richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza dell'esibizione di documenti al contribuente per poter effettuare degli accertamenti ai fini dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto.

L'articolo in esame si applica solo ai fatti commessi dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo 201/2011, cioè dal 6 dicembre 2011.

Infine, la seconda parte del Capo II del D. Lgs. 74/2000 riguarda la disciplina dei "delitti in materia di pagamento delle imposte" i quali sono omissivi e di indebita compensazione e sono contenuti negli articoli 10-bis, 10-ter, 10-quater e art. 11.

- I. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate ex art. 10-bis; il reato consiste nel mancato versamento delle ritenute dovute sulla base della dichiarazione annuale dei sostituti di imposta o risultanti dalle certificazioni rilasciate dai medesimi ai soggetti precettori dei redditi di lavoro autonomo, lavoro dipendente e assimilati o di capitale e diversi. Il termine previsto per il versamento è quello previsto per la presentazione della dichiarazione predetta; il soggetto viene punito con la reclusione da sei mesi a due anni se l'evasione è superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.
- II. Omesso versamento IVA ex art. 10-ter, chiunque non versi l'imposta sul valore aggiunto che emerge dalla dichiarazione annuale per un importo superiore a duecentocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta ed entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, solitamente il 27 dicembre, verrà punito con la reclusione da sei mesi a due anni.¹⁰

Si noti come la norma appena citata è divenuta nel tempo maggiormente favorevole nei confronti del soggetto agente poiché prevede una soglia di punibilità pari a duecentocinquantamila euro contro i cinquantamila euro in vigore fino al 21 ottobre 2015 (la soglia è stata modificata dal d. Lgs. N° 158/2015).

- III. Indebita compensazione ex art. 10-quater; la fattispecie in questione riguarda colui che, tramite l'utilizzo di indebite compensazioni, si astiene dal versamento delle somme dovute. In particolare, secondo il comma 1 del medesimo articolo, nel caso in cui si portino in compensazione crediti non spettanti per un importo annuo superiore a cinquantamila euro è prevista la reclusione per un periodo che va da sei mesi a due anni; mentre, secondo il comma

¹⁰ Patimo, Riccardo. "One FISCALE." [Onefiscale.wolterskluwer.it, onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/definizione-di-reati-tributari/10DT0000032900ART8?pathId=058b07101e4a78](https://www.onefiscale.wolterskluwer.it/onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/definizione-di-reati-tributari/10DT0000032900ART8?pathId=058b07101e4a78). Accessed 3 July 2023.

2, se ad essere portati in compensazione sono crediti inesistenti, sempre per un importo superiore a cinquantamila euro, è prevista la reclusione per un tempo maggiore ossia da un anno e sei mesi a sei anni.

La fattispecie relativa all'utilizzo dei crediti inesistenti prevede sanzioni più aspre rispetto al caso in cui in compensazione siano portati i crediti non spettanti (disciplina introdotta dal D. Lgs. N° 158/2015) poiché il primo caso indica che colui che ha agito oltre ad averlo fatto in modo intenzionale nascondeva anche un intento fraudolento. Queste regole risultano operative dal 22 ottobre 2015, escludendo quindi la possibilità di effetti retroattivi in forza degli articoli 2 del Codice penale e 25 della Costituzione.

L'elemento soggettivo del reato in questione è rappresentato dal dolo generico e può essere commesso da qualunque contribuente, inoltre, dal momento che è regolato insieme ai casi previsti dagli artt. 10-bis e 10-ter, è giusto ritenere che anche questa fattispecie faccia riferimento alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

IV. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte ex art. 11 il quale prevede che:

- Qualsiasi individuo che, spinto dalla finalità ultima di evasione del pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto o degli interessi o sanzioni amministrative a dette imposte, decida di alienare simultaneamente o compiere altri atti fraudolenti sui proprio beni o su beni altrui così da rendere la procedura di riscossione coattiva inefficace in tutto o in parte, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni, nel caso in cui l'evasione risulti essere di ammontare complessivo superiore a cinquantamila euro; e con la reclusione da un anno a sei anni, nel caso in cui l'evasione risulti essere invece di ammontare complessivo superiore ad euro duecentomila.
- Qualsiasi individuo, spinto dalla finalità ultima di conseguire per sé stesso o a favore di terzi un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, decida di indicare all'interno della documentazione che viene presentata per la procedura di transazione fiscale ex art. 182-ter della legge fallimentare, un ammontare di elementi attivi inferiore a quello reale oppure un ammontare di elementi passivi superiore a cinquantamila euro sarà punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni; mentre se viene indicato un ammontare superiore a duecentomila euro allora la reclusione sarà da un anno a sei anni.

L'elemento soggettivo è rappresentato dal dolo specifico per aver agito con il fine di evitare il pagamento delle imposte o di interessi e sanzioni ad esse relativi oppure per cercare di ottenere un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori per sé stesso o a favore di terzi.

L'interesse tutelato riguarda il diritto dello Stato a ricevere il pagamento dei tributi da ciascun contribuente, in ragione della sua capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione).

Il reato in esame è definito un reato di pericolo poiché si verifica nel momento in cui il soggetto attivo attua la condotta sanzionata dalla norma.

1.1.3 “La confisca nei reati tributari”

La confisca è disciplinata nell'articolo 12-bis del D. Lgs. N° 74/2000, il quale è stato introdotto dall'articolo 10, comma 1, del D. Lgs. 24 settembre 2015, n° 158 che ha, così facendo, contestualmente abrogato all'articolo 14 del decreto, il comma 143 dell'art. 1 della legge 244/2007. Con questa previsione, il numero di reati per i quali è consentita la confisca del prezzo o del profitto è aumentato: non è più limitato all'elenco tassativo della "Finanziaria 2008", ma si estende a tutti i reati tributari previsti dal D.lgs. 74/2000, inclusi i reati di occultamento o distruzione di documenti contabili, che erano esclusi dalla precedente regolamentazione.

L'articolo 12-bis prevede che nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti (ex articolo 444 del codice di procedura penale), a seguito di uno dei delitti disciplinati dal D. Lgs. N° 74/2000, viene sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscano il prezzo o il profitto a meno che tali beni non appartengano a persona estranea al reato, in questo caso l'istituto della confisca non ha effetto. Pertanto, quando non risulta possibile agire sui beni che costituiscono il prezzo o il profitto, viene ordinata la confisca dei beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente al profitto conseguito o al prezzo.

L'articolo 12-bis, e quindi l'istituto della confisca, non trova applicazione per la parte che il reo si impegna a versare all'erario, anche in presenza di sequestro (ex articolo 12-bis, comma secondo, D. Lgs. 74/2000); è però sempre disposta ove non venga eseguito il versamento.

La confisca oltre ad essere prevista nei casi di condanna lo è anche in presenza di patteggiamento, ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale.¹¹

1.1.3.1 “La confisca diretta e la confisca per equivalente”

La distinzione tra confisca “diretta e “per equivalente” nel diritto penale tributario riguarda la definizione corretta del concetto di profitto e influisce sull'applicazione dei diversi tipi di confisca.

¹¹ Ivi

La Corte di Cassazione è stata chiamata più volte a stabilire i limiti di questa distinzione; storica, a tal riguardo, risulta essere la sentenza Gubert del 2014 (Corte cass, SS. UU. penali., sent. N. 10561 del 2014).

Nella sentenza Gubert, la Corte ha affermato che, nei reati tributari, il profitto comprende qualsiasi vantaggio patrimoniale ottenuto direttamente dal reato, incluso il risparmio di spese derivante dall'omesso pagamento di tasse, interessi e sanzioni.

Questo conferma l'orientamento espresso nella sentenza Miragliotta del 2008 (Corte cass, SS. UU. penali, sent. n. 10208 del 2008). La Corte ha stabilito che è possibile sequestrare preventivamente denaro o altri beni fungibili o direttamente collegati al profitto del reato tributario nei confronti di una persona giuridica. Tuttavia, non è consentito il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica se non è stato individuato il profitto del reato tributario. La Corte ha sostenuto che il denaro, essendo un bene fungibile e un parametro unificante rispetto ad altre cose di valore diverso, non può essere considerato come un bene di valore equivalente ed è al di fuori del sistema di confisca per equivalente.

Di conseguenza, la confisca del denaro sarebbe sempre diretta mentre la confisca per equivalente si applicherebbe solo nel caso in cui non dovesse essere disponibile denaro liquido, dovendo quindi confiscare gli altri beni disponibili nel patrimonio dell'ente.

Successivamente, la sentenza Lucci del 2015 ha confermato questo orientamento (Corte cass, SS. UU. penali, sent. n. 31617 del 2015.) Secondo la sentenza, quando il profitto o il prezzo del reato è rappresentato da una somma di denaro, questa si mescola automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del reato e perde ogni caratteristica di autonomia in termini di identificazione fisica. Di conseguenza, agli effetti della confisca, l'oggetto da confiscare è l'esistenza della somma di denaro aumentata in valore, e non ha rilevanza alcun eventuale movimento che quel conto bancario specifico potrebbe aver subito.¹²

1.1.3.2 “Sequestro finalizzato alla confisca di beni conferiti in fondo patrimoniale sui quali l'imputato abbia la disponibilità”

La sentenza della Cassazione penale numero 723 del 2023 fornisce una dichiarazione che rappresenta una novità, sebbene sia una conclusione che segue logicamente quanto sostenuto da

¹² Fabbricatore, Simone Antonio. “L'evoluzione Della Confisca Nel Diritto Penale Tributario.” Altalex, 6 June 2021, www.altalex.com/documents/news/2021/06/06/evoluzione-della-confisca-nel-diritto-penale-tributario. Accessed 7 July 2023.

tempo dalla giurisprudenza riguardo alla confisca e al sequestro di beni appartenenti a soggetti diversi dal responsabile di reati fiscali.

Nel caso in questione, è stato emesso un provvedimento di sequestro riguardante un bene conferito a un fondo patrimoniale da due coniugi, uno dei quali imputato per un reato fiscale ex articolo 10-ter del D. Lgs. N° 74/2000.

Nel ricorso presentato in cassazione si contestava l'illegittimità del provvedimento cautelare, sostenendo che aveva coinvolto beni appartenenti a un soggetto terzo estraneo al reato contestato. La difesa sottolineava che, nonostante l'immobile fosse stato conferito al coniuge dell'imputato nel fondo patrimoniale, l'imputato stesso non aveva più alcun diritto su di esso dopo la separazione, sebbene il vincolo segregativo del fondo patrimoniale fosse rimasto. Questa critica difensiva è supportata da un recente orientamento giurisprudenziale secondo il quale, un bene conferito in un fondo patrimoniale non può essere oggetto di sequestro preventivo quando è di proprietà di uno solo dei coniugi, in particolare del coniuge non imputato nel procedimento penale in cui viene emesso il provvedimento cautelare.

La decisione commentata non si oppone a tale orientamento ma ne precisa l'importanza e il significato. La decisione afferma che il semplice fatto che un bene sia conferito in un fondo patrimoniale non è di per sé un ostacolo alla sua confisca (e quindi al suo sequestro cautelare), poiché è necessario verificare se l'imputato, nei confronti del quale viene emessa la misura confiscatoria prevista dall'articolo 12-bis del D. Lgs. n. 74/2000, ha o meno la disponibilità effettiva del bene.

La confisca può, infatti, interessare solo i beni che sono effettivamente nella disponibilità del condannato in ragione del carattere punitivo del provvedimento stesso, mentre non può coinvolgere beni e valori economici che appartengono a terzi estranei al reato.

La decisione ribadisce che “non è necessario che [si riscontri una situazione] equivalente alla formale titolarità del medesimo intesa in senso civilistico, essendo in ogni caso sufficiente che su di esso l'individuo eserciti un potere di fatto, il cui contenuto è sussumibile in quello che in termini civilistici sarebbe definibile come possesso cioè come quella relazione materiale che il soggetto ha con il bene che si estrinseca nell'esercizio degli autonomi poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà.”¹³

Pertanto, il giudice deve indagare sulla presenza di elementi che indichino un collegamento dei beni con le attività illecite dell'indagato, sulla base di elementi che sembrano indicare concretamente la loro effettiva disponibilità da parte dell'imputato. Nel caso in essere, ad

¹³ Cass., Sez. III pen., 17 settembre 2021, n. 3460; Cass., Sez. III pen., 31 gennaio 2019, n. 4887; Cass., Sez. II pen., 23 maggio 2013, n. 22153.

esempio, è stata accertata l'effettiva disponibilità del bene in questione in capo all'imputato, il solo che materialmente ne aveva il godimento, sulla base dei seguenti presupposti:

- a) l'immobile in questione è stato costruito utilizzando fondi ottenuti da un mutuo contratto dall'imputato con una banca, le cui rate di rimborso sono ancora regolarmente pagate dal suo conto bancario;
- b) nonostante l'immobile sia stato successivamente trasferito alla coniuge nel febbraio 2013 per un pagamento parziale di 250.000,00 euro, il soggetto indagato attualmente abita l'immobile con il suo attuale convivente senza alcun titolo contrattuale che ne giustifichi la detenzione;
- c) la coniuge, invece, risiede in un'altra abitazione, insieme alle sue due figlie, acquistata da lei nel dicembre 2021.

Inoltre, il giudice deve accertarsi, soprattutto quando l'alienazione del bene viene effettuata dopo l'accertamento del reato, se l'alienazione stessa sia reale o se la finalità ultima sia quella di realizzare un'intestazione fittizia; per fare ciò deve tenere conto di elementi quali:

- “a) l'esistenza di rapporti di parentela fra contribuente infedele ed acquirente del bene;
- b) la collocazione temporale del negozio di cessione - specie se particolarmente vicino alla notifica di provvedimenti dell'Autorità giudiziaria con cui il contribuente viene posto a conoscenza dell'esistenza di procedimenti penali nei suoi confronti e quindi della possibile adozione di provvedimenti cautelari reali funzionali alla futura esecuzione della confisca per equivalente;
- c) le modalità di pagamento del bene - particolarmente sospetti, ovviamente, sono gli atti di vendita in cui si afferma che il prezzo è stato già corrisposto in precedenza;
- d) l'irrisorietà del prezzo di cessione;
- e) la provenienza della provvista del denaro con cui è stato effettuato il pagamento. “¹⁴

Infine, si sottolinea che la disposizione dell'articolo 2644 del Codice civile, che stabilisce che prevale l'acquirente che ha trascritto per primo il proprio titolo di proprietà di un bene mobile

¹⁴ In proposito, si veda Cass., Sez. III pen., 11 febbraio 2015, n. 11497, Trotta e altro, in Mass. Uff., n. 262695.

registrato, non si applica al sequestro preventivo. Tale disposizione si applica solo al sequestro conservativo, che ha lo scopo di tutelare gli interessi patrimoniali dello Stato e si basa sul Codice di Procedura Civile.

1.1.3.3 “La confisca resta valida anche in caso di prescrizione”

Questa disposizione ha un significato rilevante all'interno del sistema di sanzioni tributarie, poiché il legislatore ritiene che, per tali reati, l'efficacia deterrente sia legata non solo alla pena detentiva, ma anche alla perdita del profitto derivante dall'evasione fiscale che segue la condanna. Tuttavia, finora questa considerazione si è scontrata nella pratica con la frequente estinzione dei procedimenti penali per violazioni fiscali a causa della prescrizione. Nonostante la disciplina sulla prescrizione contenuta nel D. Lgs. n. 74/2000 sia più severa rispetto al Codice penale, molti procedimenti relativi a tali reati sono destinati ad estinguersi a causa del trascorrere del tempo.

La giurisprudenza, espressa nella sentenza n. 153/2022, ha definitivamente risolto questa problematica affermando che l'articolo 578-bis del Codice di Procedura Penale si applica anche alla confisca prevista dall'articolo 12-bis del D. Lgs. 74/2000. Pertanto, in caso di estinzione per prescrizione, la confisca del profitto del reato tributario può comunque essere disposta, a condizione che sia stata adeguatamente motivata e che sia stata accertata la sussistenza del reato nei suoi elementi oggettivo e soggettivo, nel contraddittorio tra le parti.

Questa decisione non ha presentato carattere di inaspettata novità, poiché era già implicita nelle conclusioni di una precedente decisione delle Sezioni Unite n° 13539/2020 della Corte di Cassazione. In tale decisione, si sosteneva che “l’art. 578-bis non si è limitato a richiamare la ‘confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell’art. 240- bis del Codice penale’ ma ha ulteriormente aggiunto, sin dalla versione originaria, il richiamo alla confisca ‘prevista da altre disposizioni di legge’ e, successivamente, per effetto della modifica intervenuta ad opera dell’art. 1, comma 4, lett. f), Legge 9 gennaio 2019, n. 3, il richiamo alla confisca ‘prevista dall’art. 322- ter del Codice penale’; è pertanto evidente che, quali che siano state le ragioni che hanno determinato il legislatore ad introdurre la norma in oggetto nel codice di rito, la stessa non può che essere letta secondo quanto in essa espressamente contenuto, in particolare non potendo non riconoscersi al richiamo alla confisca ‘prevista da altre disposizioni di legge’, formulato senza ulteriori specificazioni, una valenza di carattere generale, capace di

ricomprendere in essa anche le confische disposte da fonti normative poste al di fuori del Codice penale.”¹⁵

Va sottolineato che l'articolo 578-bis prevede che “quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell’art. 240- bis del Codice penale e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall’art. 322- ter del Codice penale, il giudice di appello o la Corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull’impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell’imputato.”¹⁶

Pertanto, affinché la confisca del profitto del reato tributario possa essere confermata in caso di prescrizione, è necessario che sia stata adeguatamente motivata e che sia stata accertata la responsabilità dell'imputato per il reato tributario contestato, attraverso una sentenza di primo grado prima della prescrizione.

La nuova formulazione dell'articolo 578-bis rappresenta un'evoluzione normativa in linea con la giurisprudenza di legittimità, la Corte costituzionale e la Corte EDU riguardo alla possibilità di disporre la confisca, anche di carattere sanzionatorio, quando la prescrizione non sia "anodina", ma sia preceduta e accompagnata da un completo accertamento del fatto-reato e della responsabilità, nel rispetto delle regole del "giusto processo".

Queste affermazioni valgono per qualsiasi forma di confisca, diretta o di valore che sia, ad eccezione però di tutte le confische di valore che siano state disposte prima dell'entrata in vigore dell'articolo 578-bis del codice di procedura penale. È importante notare, infatti, che la confisca di valore ha natura sanzionatoria e non può essere applicata retroattivamente rispetto all'entrata in vigore della norma processuale; è possibile mantenere la confisca per equivalente nel caso in cui il reato sia estinto per prescrizione o amnistia solo per i reati commessi successivamente a tale data.

¹⁵ Santoriello, Ciro . “One FISCALE.” *Onefiscale.wolterskluwer.it*, 7 Feb. 2022, onefiscale.wolterskluwer.it/document/la-prescrizione-non-salva-dalla-confisca-del-profitto-dell-imposta-evasa-commento/10AR0000286798ART1?searchId=2008889879&pathId=486ec7d54a0e4&offset=14&contentModuleContext=all. Accessed 10 July 2023.

¹⁶ Ivi

1.1.4 “Il ravvedimento operoso nella causa di non punibilità prevista dall’art. 13 e nell’art 13-bis comma 1 e 2 del D. Lgs. 74/2000”

- Articolo 13

Il ravvedimento operoso, regolato dall'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 472/97, è un istituto che consente ai contribuenti di correggere gli errori o le omissioni nei loro adempimenti tributari, ottenendo uno sconto sulle sanzioni che diminuisce in base al ritardo con cui si ravvedono.

Per beneficiare di questi sconti, di solito è necessario:

- 1) Eseguire l'adempimento omesso o correggere quello eseguito in modo irregolare;
- 2) Versare le imposte non pagate o pagate in misura insufficiente o tardiva;
- 3) Pagare le sanzioni scontate in base al ritardo del ravvedimento;
- 4) Versare gli interessi se l'adempimento omesso riguarda il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle imposte.

Fin dall'inizio, sia la dottrina che la giurisprudenza si sono interrogate sugli effetti che il ravvedimento poteva avere anche sul piano penale.

Inizialmente, l'Agenzia delle entrate ha negato tali effetti con la Circolare n. 180/E/1998, affermando che il ravvedimento non si applicava a quei comportamenti antigiuridici che non derivavano da errori o omissioni; ciò era dovuto al fatto che l'articolo 13, comma 1, lettera b) del D. Lgs. n. 472/97 collegava esplicitamente il ravvedimento operoso alla "regolarizzazione degli errori e delle omissioni". Come esempio di comportamento antigiuridico non riconducibile a un errore o a un'omissione si ricorreva al caso delle fatture per operazioni inesistenti.

Nonostante la Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 2215 del 24 luglio 1995, avesse stabilito l'applicabilità del ravvedimento per tali reati, tale possibilità sarebbe venuta meno a seguito della modifica dell'articolo 13, comma 1, lettera b) con l'art. 2, comma 2, lettera f) del D. Lgs. n. 203/1998, che introdusse il riferimento esplicito alla regolarizzazione degli errori e delle omissioni. Secondo l'Agenzia delle entrate, non si poteva più sostenere che chi emetteva o utilizzava una fattura per un'operazione inesistente avesse commesso solo un errore o una mera omissione.

Tuttavia, queste conclusioni sono state superate dalla Circolare n. 11/E del 12 maggio 2022, in cui si riconosce definitivamente la riforma delle sanzioni tributarie operata dal D. Lgs. n. 158/2015 e dalle successive modifiche apportate dal D.L. n. 124/2019.

In particolare, la riforma ha modificato gli articoli 13 e 13-bis del D. Lgs. n. 74/2000, intitolati rispettivamente "Causa di non punibilità", "pagamento del debito tributario" e "circostanze di reato".

L'articolo 13, novellato del D. Lgs. n. 74/2000, ora prevede due ipotesi di non punibilità per i reati tributari, legate al pagamento dei debiti tributari, ossia delle imposte evase o non pagate che sono alla base di tali reati, e ammette esplicitamente il ricorso al ravvedimento operoso.

Il primo comma dell'articolo 13 riguarda i reati di omesso versamento delle ritenute (articolo 10-bis), omesso versamento dell'IVA (articolo 10-ter) e indebita compensazione di crediti non spettanti (articolo 10-quater, comma 1). In questi casi, la non punibilità viene riconosciuta se, prima dell'inizio del processo di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, vengono integralmente pagati. L'estinzione dei debiti tributari si realizza anche attraverso le procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, oltre al ravvedimento operoso.

Se la rateizzazione del debito tributario è stata concordata, il terzo comma dell'articolo 13 prevede un termine di 3 mesi per il pagamento del saldo residuo, con sospensione della prescrizione. Il giudice ha la facoltà di prorogare tale termine, ma solo una volta e non oltre 3 mesi. Pertanto, se è stata concordata una rateizzazione per estinguere il debito tributario, per ottenere la non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute, IVA e indebita compensazione, il responsabile deve completare il pagamento entro 3 mesi, con la possibilità di una sola proroga della stessa durata.

Per quanto riguarda la possibilità di estinguere il debito tributario mediante il ravvedimento operoso e beneficiare degli sconti sulle sanzioni, il primo comma dell'articolo 13 ammetta tale possibilità, è importante però che il ravvedimento venga perfezionato "prima dell'inizio del processo di primo grado".

Inoltre, a differenza di quanto previsto dal successivo comma 2 per i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 del D. Lgs. n. 74/2000, non è richiesto che il ravvedimento sia stato perfezionato prima che l'autore del reato sia entrato a conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento amministrativo o procedimento penale. Pertanto, per i reati tributari commessi tramite omessi versamenti o indebita compensazione di crediti non spettanti (escludendo l'indebita compensazione di crediti tributari inesistenti), il debito tributario può essere estinto con il ravvedimento operoso anche se sono state avviate attività di controllo.

La situazione è diversa per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3), dichiarazione infedele (articolo 4) e omessa dichiarazione (articolo 5) del D. Lgs. n. 74/2000.

In questi casi, la non punibilità è riconosciuta solo se l'autore del reato ha provveduto al pagamento integrale delle imposte, delle relative sanzioni e degli interessi, e nuovamente

ammettendo che tale estinzione avvenga tramite il ravvedimento operoso, a condizione che il ravvedimento sia perfezionato prima che l'autore del reato abbia avuto conoscenza formale di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento amministrativo o procedimento penale.

Nel caso della dichiarazione omessa, poiché non può essere sanata con una dichiarazione integrativa, la non punibilità è riconosciuta se la dichiarazione omessa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempre a condizione che tale adempimento avvenga prima che l'autore del reato abbia avuto conoscenza formale di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento amministrativo o procedimento penale; nel caso contrario è impossibile ottenere la non punibilità attraverso l'estinzione del debito tributario.

- *Articolo 13-bis*

L'articolo 13-bis del D. Lgs. n. 74/2000, intitolato "Circostanze di reato", collega l'estinzione del debito tributario alla possibilità di ricevere una riduzione della pena o di accedere al patteggiamento.

Nel dettaglio il primo comma prevede che, al di fuori dei casi di non punibilità contemplati nell'articolo 13, il pagamento dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, comporta due effetti specifici:

- 1) una riduzione fino al 50% delle pene irrogabili;
- 2) l'inapplicabilità delle sanzioni accessorie previste dall'articolo 12 (come l'incapacità di trattare con la pubblica amministrazione per un periodo da uno a tre anni).

La norma include anche le procedure conciliative e di adesione all'accertamento tra le modalità previste per estinguere il debito. Requisito imprescindibile affinché tali effetti si producano è che l'estinzione del debito tributario avvenga prima delle dichiarazioni di apertura del dibattimento di primo grado.

Il secondo comma dell'articolo 13-bis riguarda invece la possibilità di accedere al patteggiamento una volta eseguito il pagamento del debito tributario.

In questo caso, oltre alle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, la norma fa esplicito riferimento anche al ravvedimento operoso.

La Circolare n. 11/E/2022 supera gli orientamenti precedenti espressi con la Circolare n. 180/E/1998, riconoscendo esplicitamente l'utilizzo del ravvedimento operoso sia per ottenere le cause di non punibilità di cui all'articolo 13 del D. Lgs. n. 74/2000, che per ottenere la riduzione delle sanzioni penali fino al 50% o accedere al patteggiamento previsti nell'articolo 13-bis.

In conclusione, alla luce dell'evoluzione della normativa relativa alle sanzioni per i reati tributari, l'Agenzia delle entrate ha ammesso esplicitamente l'utilizzo del ravvedimento operoso anche nei casi di reati caratterizzati da condotte dichiarative fraudolente.

1.1.5 “Prescrizione reati ex artt. 157-161 c.p. e interruzione ex art 17 del D. Lgs. N° 74/2000”

La prescrizione rappresenta un istituto di diritto sostanziale disciplinato all'interno del Codice penale, precisamente negli articoli 157-161.

Riguardo ai reati tributari, nel corso del tempo il legislatore ha introdotto norme speciali sia nell'originaria versione del decreto legislativo n. 74/2000, sia nelle successive riforme, come la legge n. 148/2011 e la legge n. 157/2019. Queste leggi hanno gradualmente esteso i tempi di prescrizione per adeguarsi alle pene più severe per ogni specifica tipologia di reato.

Il decreto legislativo n. 74/2000 ha apportato un'aggiunta significativa mediante l'articolo 17, il quale identifica due azioni specifiche che interrompono il decorso della prescrizione nei reati tributari; queste azioni si aggiungono a quelle già previste dall'articolo 160 del Codice penale. La prima è rappresentata dal verbale di constatazione, che corrisponde al processo verbale in cui vengono contestate le violazioni delle leggi finanziarie da parte della polizia giudiziaria; la seconda invece è l'atto di accertamento delle relative violazioni, in cui gli uffici finanziari stabiliscono o rettificano l'imponibile e determinano l'importo del tributo dovuto.

La disciplina in questione si manifesta nel seguente modo:

- **Periodo di prescrizione:** secondo l'articolo 157, per tutti i reati tributari il periodo di prescrizione è di 6 anni; 7 anni e mezzo nel caso di azioni interruttive (come descritto negli articoli 160 c.p. e 17 D.lgs. 74/2000) ai sensi dell'articolo 161 c.p.
- **Avvio della prescrizione:** conformemente all'articolo 158 c.p., il termine di prescrizione inizia, per un reato consumato, dal giorno in cui si è verificata la consumazione; per un reato tentato, dal giorno in cui l'attività del colpevole è cessata; per un reato permanente, dal giorno in cui la situazione di permanenza è cessata.

Per quanto riguarda il momento della consumazione, esso coincide con:

- (i) La presentazione della dichiarazione per reati come dichiarazione fraudolenta attraverso l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri mezzi (art. 3); dichiarazione infedele (art. 4); omessa dichiarazione (art. 5);
- (ii) L'emissione di documenti per il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8);
- (iii) L'occultamento o la distruzione di documenti per il reato di occultamento o distruzione di scritture contabili (art. 10);
- (iv) La scadenza del termine stabilito dalla legge per il pagamento delle ritenute fiscali per reati come omesso versamento di ritenute (art. 10 bis), omesso versamento dell'IVA (art. 10 ter), indebita compensazione (art. 10 quater);
- (v) L'esecuzione di un negozio giuridico simulato o altri atti fraudolenti per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11).”

- **Sospensione del corso della prescrizione:** il corso della prescrizione viene sospeso qualora sussistano le condizioni di sospensione secondo l'articolo 159 c.p.
- **Interruzione del corso della prescrizione:** il corso della prescrizione viene interrotto dalle azioni previste dall'articolo 160 c.p., nonché dal verbale di constatazione e dall'atto di accertamento secondo l'articolo 17 D.lgs. 74/2000.
- **Effetti della sospensione e dell'interruzione:** in base all'articolo 161 c.p., la sospensione e l'interruzione della prescrizione producono effetti per tutti coloro che hanno commesso il reato; in nessun caso l'interruzione della prescrizione può comportare un aumento superiore a un quarto del periodo di prescrizione; né può superare la metà nei casi di recidiva, delinquenza abituale e professionale.”¹⁷

Di seguito le riforme che sono state attuate nel tempo:

Riforma legge n. 148/2011

La legge di riforma n. 148/2011 ha introdotto cambiamenti nella normativa riguardante la prescrizione dei reati tributari, aumentando di un terzo il periodo di prescrizione per i delitti contemplati negli articoli 2-10 del D.lgs. 74/2000. Tali modifiche si applicano solo ai casi che si

¹⁷ De Giovanni, Chiara. “La Prescrizione Dei Reati Tributari Aggiornata Alla Riforma Cartabia.” *Avvocato Diritto Penale Roma Eur*, 27 Jan. 2022, studiolegalamelli.it/2022/01/27/la-prescrizione-dei-reati-tributari-aggiornata-alla-riforma-cartabia/. Accessed 11 July 2023.

sono verificati dopo l'entrata in vigore della legge di conversione, ossia per i reati tributari consumati dopo il 17 settembre 2011.

Riforma Legge n. 103/2017 (Riforma Orlando)

La riforma nota come "riforma Orlando" ha introdotto delle modifiche alla disciplina processuale relativa alla sospensione e all'interruzione del corso della prescrizione, nonché agli effetti che tali misure hanno sul computo complessivo del periodo prescizionale. A partire dall'entrata in vigore della legge e per i reati commessi dal 3 agosto 2017, verranno seguite le seguenti regole:

- (i) La sospensione del corso della prescrizione rimane in sospeso fino al deposito della sentenza di appello, con una durata massima di 1 anno e 6 mesi;
- (ii) Dopo la sentenza di condanna in appello, il termine di prescrizione rimane sospeso fino alla pronuncia della sentenza definitiva, con una durata massima di 1 anno e 6 mesi;
- (iii) Il corso della prescrizione viene sospeso a partire dalla data in cui viene emesso il provvedimento per una rogatoria internazionale fino al giorno in cui l'autorità richiedente riceve la documentazione richiesta, oppure dopo 6 mesi dal provvedimento che dispone la rogatoria;
- (iv) Nel caso in cui nella successiva fase del processo non si verifichi nuovamente una causa di sospensione, o se l'imputato non viene condannato, il periodo di sospensione accumulato in precedenza deve essere calcolato ai fini della prescrizione;
- (v) L'interrogatorio svolto davanti alla polizia giudiziaria su delega del PM costituisce una causa di interruzione;
- (vi) L'interruzione della prescrizione ha effetto per tutti coloro che hanno commesso il reato, mentre la sospensione solo nei confronti degli imputati coinvolti nel procedimento.¹⁸

Riforma D.lgs. 124/2019, convertito con legge n.157 /2019.

Relativamente ai reati tributari, la riforma del 2019 ha aumentato le sanzioni previste per gli illeciti tributari, portando di conseguenza ad un allungamento del periodo di prescrizione e ha inoltre apportato delle modifiche ai termini di decorrenza del corso della prescrizione.

¹⁸ Ivi.

Inoltre, la legge n. 3 del 9 gennaio 2019, in vigore dal 1° gennaio 2020 solo per le norme sulla prescrizione, ha apportato modifiche riguardanti la decorrenza del termine di prescrizione, nonché la sospensione e l'interruzione del corso della prescrizione.

Le modifiche attuate alle pene sono illustrate nella tabella 1 di cui sotto, mentre di seguito sono riportati gli ulteriori cambiamenti effettuati:

- **Avvio della prescrizione:** conformemente all'articolo 158 c.p., il termine di prescrizione inizia, per un reato consumato, dal giorno in cui si è verificata la consumazione; per un reato tentato, dal giorno in cui l'attività del colpevole è cessata; per un reato permanente o continuato, dal giorno in cui la situazione di permanenza o la continuazione è cessata.
- **Sospensione del corso della prescrizione:** La sospensione del corso della prescrizione si verifica quando si verificano le cause di sospensione previste dall'articolo 159 del Codice penale, nonché le nuove cause introdotte dalla riforma. Queste nuove cause prevedono: la sospensione del corso della prescrizione dalla pronuncia della sentenza di primo grado o del decreto di condanna fino alla data di esecutività della stessa che conclude il processo o dell'irrevocabilità del decreto di condanna. Al fine di coordinarsi con questa nuova causa di sospensione, i commi 3 e 4 dell'articolo 159 del Codice penale sono stati abrogati.
- **Interruzione del corso della prescrizione:** L'interruzione del corso della prescrizione non avviene più a seguito della sentenza di condanna o del decreto di condanna.

Legge 134/2021 (Delega al Governo per l'efficienza del processo penale nonché in materia di giustizia riparativa e disposizioni per la celere definizione dei procedimenti giudiziari).

La riforma nota come "Riforma Cartabia", in continuità con il regime introdotto dalla precedente legge n. 3/2019 (Riforma Bonafede), ha introdotto le seguenti novità che si applicano anche ai reati tributari:

1) È stato introdotto l'articolo 161 bis del Codice penale, secondo il quale la sentenza di primo grado determina la cessazione definitiva del corso della prescrizione del reato. La prescrizione riprende solo nel caso in cui la sentenza di primo grado venga annullata con regressione del procedimento al primo grado o a una fase precedente. Il decreto penale di condanna torna a essere uno degli atti che interrompono il corso della prescrizione.

2) È stato introdotto l'articolo 344 bis del codice di procedura penale che prevede l'istituto dell'improcedibilità dell'azione penale per superamento dei termini massimi di durata del processo di impugnazione. Secondo tale articolo, l'azione penale diventa improcedibile se il processo di appello, incluso un eventuale rinvio, non viene concluso entro 2 anni, e il processo di cassazione non viene concluso entro 1 anno. Questi termini decorrono a partire dal novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine previsto dall'articolo 544 del codice di procedura penale, eventualmente prorogato, per il deposito delle motivazioni della sentenza, o, nel caso di un processo di rinvio, dal novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine previsto dall'articolo 617 del codice di procedura penale per il deposito della sentenza di cassazione.

La Riforma Cartabia disciplina in via transitoria l'istituto dell'improcedibilità in base alle seguenti disposizioni:

- L'improcedibilità si applica solo ai procedimenti di impugnazione relativi a reati commessi a partire dal 1° gennaio 2020 (entrata in vigore della legge n. 3/2019).
- Per i procedimenti relativi a reati commessi a partire dal 1° gennaio 2020, in cui gli atti siano già pervenuti al giudice di secondo grado e alla Corte di Cassazione, i termini di 2 anni e 1 anno decorrono dalla data di entrata in vigore della legge 134/2021 (19 ottobre 2021).
- Per i procedimenti relativi a reati commessi a partire dal 1° gennaio 2020, in cui l'impugnazione sia proposta entro il 31 dicembre 2024 e nei casi di annullamento con rinvio avvenuto prima del 31 dicembre 2024, i termini sono fissati a 3 anni per il processo di appello e 1 anno e 6 mesi per il processo di cassazione.¹⁹

Nella tabella 1 sono riportati i tempi di prescrizione per ciascun reato tributario a seguito delle riforme del 2011 e del 2019. Questi tempi devono essere coordinati con gli eventi processuali di sospensione del corso della prescrizione della Legge Orlando e della Legge del 9 gennaio 2019 n. 3, nonché con la cessazione definitiva del corso della prescrizione con la pronuncia della sentenza di primo grado.

¹⁹ Ivi

Tabella 1: “Tempi di prescrizione dei reati tributari a seguito delle riforme del 2011 e del 2019”

	Legge 251/2005	Riforma 2011	Riforma 2019
<i>Art. 2- D. Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	8 anni; 10 anni in caso di interruzioni	10 anni e 8 mesi; 13 anni e 4 mesi in caso di interruzioni
<i>Art. 3- D. Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	8 anni; 10 anni in caso di interruzioni	10 anni e 8 mesi; 13 anni e 4 mesi in caso di interruzioni
<i>Art. 4- D. Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	8 anni; 10 anni in caso di interruzioni	Invariata
<i>Art. 5- D. Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	8 anni; 10 anni in caso di interruzioni	Invariata
<i>Art. 8- D. Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	8 anni; 10 anni in caso di interruzioni	10 anni e 8 mesi; 13 anni e 4 mesi in caso di interruzioni
<i>Art. 10- D.Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	8 anni; 10 anni in caso di interruzioni	9 anni e 4 mesi; 11 anni e 8 mesi in caso di interruzioni
<i>Art. 10 bis- D.Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	Invariata	Invariata
<i>Art. 10 ter- D.Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	Invariata	Invariata
<i>Art. 10 quater- D. Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	Invariata	Invariata
<i>Art. 11- D.Lgs. 74/2000</i>	6 anni; 7 anni e 6 mesi in caso di interruzioni	Invariata	Invariata

Fonte: De Giovanni, Chiara. “La Prescrizione Dei Reati Tributari Aggiornata Alla Riforma Cartabia.” *Avvocato Diritto Penale Roma Eur*, 27 Jan. 2022, studiodilegaleramelli.it/2022/01/27/la-prescrizione-dei-reati-tributari-aggiornata-alla-riforma-cartabia/. Accessed 11 July 2023.

1.1.6 “Custodia giudiziale dei beni sequestrati ex art. 18-bis D. Lgs. n. 74/2000”

L'articolo 18-bis del decreto legislativo n. 74/2000 è stato introdotto con il decreto legislativo n. 158/2015 ed affronta la questione della custodia giudiziale dei beni sequestrati in relazione ai reati tributari.

Nello specifico, si stabilisce che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali riguardanti i reati tributari in questione, così come qualsiasi altro reato tributario diverso da denaro e disponibilità finanziarie, possono essere affidati all'Amministrazione finanziaria per la custodia, qualora richiesta per le proprie esigenze operative, su disposizione dell'Autorità giudiziaria.

Rimangono valide le disposizioni speciali relative al Fondo unico di Giustizia per le somme di denaro sequestrate e i proventi derivanti dai beni confiscati, come previsto dall'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dall'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito con modificazioni dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.

Lo scopo della norma è quello di preservare l'integrità del patrimonio coinvolto nel reato, al fine di evitare che subisca diminuzioni fino al termine del procedimento.

La norma deve essere letta in combinazione con l'articolo 259 del Codice di procedura penale, che riguarda la custodia dei beni sequestrati; secondo tale disposizione, i beni sequestrati devono essere affidati alla cancelleria o alla segreteria per la custodia, con l'annotazione adeguata in un registro specifico contenente i dati identificativi del soggetto passivo del reato, la natura del bene, la data di custodia, la data di rilascio e ogni altra circostanza rilevante. Se non è possibile o opportuno affidare la custodia alla cancelleria o alla segreteria, l'Autorità giudiziaria può disporre che la custodia avvenga in un luogo diverso, stabilendo le modalità e nominando un custode idoneo. Al momento della consegna, il custode viene informato:

- dell'obbligo di conservare e presentare i beni su richiesta dell'Autorità giudiziaria;
- delle sanzioni previste dalla legge penale per chi viola gli obblighi di custodia.

Nel caso in cui la custodia riguardi dati, informazioni o programmi informatici, il custode deve essere inoltre informato dell'obbligo di impedire l'alterazione o l'accesso da parte di terzi, salvo diversa disposizione dell'Autorità giudiziaria.

Al custode può essere inoltre richiesto di fornire una cauzione. In tal caso, viene redatto un verbale che attesta:

- la consegna della cauzione (con relativo avvertimento);
- la ricezione presso la cancelleria o la segreteria (in un verbale separato).

1.2 Evoluzione normativa

1.2.1 “Il decreto Legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 a sostituzione della Legge 516/82 «manette agli evasori»”

Il 15 aprile 2000 è stato introdotto il Decreto legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 a sostituzione della legge 516/82 «manette agli evasori».

La necessità di mutare la strategia al tempo attuata nella lotta all'evasione ha costituito uno dei motivi che ha portato a tale cambiamento. L'area di intervento repressivo è stata infatti spostata dalle condotte prodromiche all'evasione tipiche della Legge n. 516/82 direttamente ai comportamenti dannosi per gli interessi dell'erario, con l'elemento aggiuntivo dell'utilizzo del mezzo fraudolento da parte del reo finalizzato all'evasione dell'imposta; questi comportamenti risultano essere chiaramente più pericolosi per lo Stato, dato che sono più difficile da accertare per gli uffici finanziari.

In sostanza, si può affermare che si è passati dalla previsione di situazioni di pericolo (come, ad esempio, le violazioni formali relative alle scritture contabili), che anticipavano la tutela penale anche per fatti che in concreto potevano non essere lesivi per le finanze pubbliche, a situazioni di danno attuate dal contribuente durante il periodo di imposta che si rifletteranno nelle dichiarazioni corrispondenti. Di conseguenza, molte delle ipotesi di reato previste dalla disciplina precedente, come omissioni o irregolarità nella tenuta delle scritture contabili e omissioni nel versamento dei contributi da parte del sostituto di imposta, hanno perso rilevanza penale.

La constatazione dell'inadeguatezza del passato sistema sanzionatorio (Legge n. 516/82) ha portato il legislatore ad introdurre il Decreto legislativo 74/2000, ancora oggi in vigore.

Tale decreto rappresenta la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205.

Al suo interno sono definiti i diversi illeciti fiscali e sono previste le relative sanzioni penali applicabili ai soggetti responsabili dei comportamenti fraudolenti, così come ampiamente riportati nelle pagine precedenti.

Il Decreto legislativo contiene:

- 1) TITOLO I – Definizioni;
- 2) TITOLO II- Delitti suddivisi in:
 - Capo I - Delitti in materia di dichiarazione
 - Capo II – Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte

- 3) TITOLO III- Disposizioni comuni
- 4) TITOLO IV- Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti
- 5) TITOLO V- Disposizioni di coordinamento

L'obiettivo principale del decreto legislativo 74/2000 è quello di garantire il corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti, promuovendo la trasparenza e la legalità nel sistema fiscale italiano.

1.2.2 “Modifiche apportate dalla Legge 19 dicembre, n. 157”

La legge n. 157 del 19 dicembre 2019, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 24 dicembre 2019, è entrata in vigore introducendo diverse modifiche al decreto-legge n. 124 del 26 ottobre 2019. Il decreto-legge, anche noto come “decreto fiscale”, nel suo articolo 39, prevede diversi cambiamenti al sistema penale tributario.

Prima di analizzare le novità introdotte è importante ricordare che, l'efficacia delle modifiche nel campo del diritto penale previste dal decreto-legge era stata inizialmente posticipata fino all'entrata in vigore della legge di conversione (articolo 39, comma 3, d.l. 124/2019). Di conseguenza, le disposizioni del decreto, nella versione elaborata dal governo, non sono mai entrate in vigore, ma sono state sostanzialmente una "bozza" del disegno di legge di conversione, che non ha prodotto effetti giuridici innovativi nell'ordinamento.

Questo particolare differimento dell'efficacia del decreto elimina qualsiasi possibile questione intertemporale riguardante la successione tra decreto-legge e legge di conversione; non sorge nemmeno il problema dell'applicabilità delle disposizioni del decreto che non sono state incluse nella presente legge per eventi contemporanei, cioè per comportamenti commessi dopo l'emissione del decreto e prima della sua conversione in legge con modifiche. In altre parole, ogni disposizione dell'articolo 39 del decreto fiscale che non è stata inclusa nella presente legge può considerarsi come se non esistesse.

Le principali novità introdotte dalla riforma riguardano:

- Cambiamenti nel trattamento delle sanzioni per i reati tributari disciplinati dal decreto legislativo n. 74/2000;
- L'introduzione della confisca allargata per gli stessi reati tributari;

- La previsione della responsabilità penale degli enti ai sensi del decreto legislativo 231 per violazioni penali in materia tributaria.

1.2.2.1 “Le modifiche in materia di reati tributari di cui al D. Lgs. N. 74/2000”

Sono stati attuati diversi cambiamenti, andando in ordine:

- Per iniziare, confermando quanto stabilito dal decreto-legge, per quanto riguarda il reato di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 2), sono state apportate le seguenti modifiche:
 - i) l'aumento della pena dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni a quella della reclusione da 4 a 8 anni;
 - ii) l'introduzione di un nuovo comma 2-bis, in cui viene mantenuto il precedente trattamento sanzionatorio (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) solo se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000 euro.

Tuttavia, tale aumento delle sanzioni viene bilanciato dall'applicabilità, precedentemente esclusa, della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, nel caso di pagamento del debito tributario.

- Inoltre, viene aumentato il trattamento sanzionatorio per il reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" (art. 3). La pena viene elevata dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, alla pena della reclusione da 3 a 8 anni. In questo caso, la soglia di punibilità non è stata modificata.

Anche per questa specifica fattispecie, vale quanto detto in precedenza riguardo all'applicabilità della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2.

- La legge di conversione ha introdotto alcune modifiche riguardanti anche il reato di "dichiarazione infedele" (art. 4). Innanzitutto, è stata attuata, senza alcuna modifica rispetto al decreto, la riduzione delle soglie di punibilità sia per l'imposta evasa (da 150.000 a 100.000 euro) che per gli elementi attivi sottratti all'imposizione (da tre milioni a due milioni di euro). La soglia di punibilità per l'imposta evasa rimane comunque superiore a quella precedente al 2015, quando era fissata a cinquantamila euro.

Inoltre, la legge aumenta la cornice di pena prevista per il reato, ma in misura inferiore rispetto a quanto stabilito nel decreto-legge. Il decreto prevedeva il passaggio dalla reclusione da uno a tre anni, alla reclusione da 2 a 5 anni, mentre la legge di conversione ha stabilito una cornice di pena da un minimo di 2 anni a un massimo di 4 anni e sei mesi.

È stata apportata una modifica anche al decreto-legge riguardante l'abrogazione del comma 1-ter dell'art. 4, che escludeva la punibilità delle valutazioni che differissero in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Questa disposizione riproduceva sostanzialmente l'articolo abrogato 7, comma 2, del d.lgs. 74/2000 ed era stata oggetto di critiche per il fatto di limitare quantitativamente le valutazioni in un contesto in cui esse sembrano già escluse dalla rilevanza penale. La legge di conversione ha mantenuto il comma 1-ter, ma ha specificato che le valutazioni devono essere considerate "complessivamente" anziché "singolarmente".

- Viene confermato il rafforzamento delle sanzioni anche per il reato di "omessa dichiarazione" (art. 5), con un raddoppio del limite minimo di pena a 2 anni e un aumento del limite massimo, sia al comma 1 che al comma 1-bis, a 5 anni.

Questo aumento è inferiore a quello proposto nel testo originale del decreto-legge che prevedeva un limite massimo di 6 anni. Tuttavia, tale sanzione è ancora sufficiente per consentire l'applicazione della misura cautelare della custodia in carcere, se necessaria, ma non raggiunge il livello richiesto per le intercettazioni secondo l'articolo 266 del codice di procedura penale.

- Viene applicato, senza apportare alcuna modifica rispetto al testo originale del decreto-legge, l'aumento delle sanzioni per il reato di "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 8). La pena precedente della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni viene elevata alla pena della reclusione da 4 a 8 anni. È stata aggiunta una precisazione nel nuovo comma 2-bis, stabilendo che la pena rimane invece la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni "se l'importo dichiarato erroneamente nelle fatture o nei documenti, per il periodo d'imposta, è inferiore a centomila euro".

- Lo stesso principio si applica anche al reato di "occultamento o distruzione di documenti contabili" (art. 10), in cui la pena precedentemente stabilita della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni viene modificata per avere una cornice penale compresa tra un minimo di 3 anni e un massimo di 7 anni di reclusione.

- La legge di conversione, al contrario, ha annullato le modifiche proposte alle soglie di punibilità per i reati di omesso versamento (artt. 10-bis e 10-ter).

Inizialmente, il decreto-legge prevedeva che nel reato di "omesso versamento di ritenute dovute o certificate" (art. 10-bis) la soglia di 150.000 euro fosse ridotta a 100.000 euro e nel reato di "omesso versamento di IVA" (art. 10-ter) la soglia di 250.000 euro fosse ridotta a 150.000 euro.

Questa modifica avrebbe ampliato l'ambito di rilevanza penale per tali condotte illegali, che era invece stato fortemente ridimensionato solo quattro anni prima dalla riforma del 2015. In precedenza, la soglia era fissata a 50.000 euro sia per l'art. 10-bis che per l'art. 10-ter, ma nel 2015 era stata triplicata per l'art. 10-bis e quintuplicata per l'art. 10-ter, determinando un'abolizione parziale del reato.

Il governo attuale inizialmente desiderava limitare l'effetto di depenalizzazione prodotto dalla riforma del 2015, stabilendo una soglia penale mediana che avrebbe richiesto l'applicazione della regola della cosiddetta "legge intermedia" ex art. 2, comma 2, c.p. Tuttavia, gli emendamenti al decreto inclusi nella legge di conversione hanno mantenuto invariate le soglie di punibilità previste negli artt. 10-bis e 10-ter.

- Come già accennato, la legge introduce una novità aggiuntiva che non era prevista nel decreto-legge: è stata infatti estesa la causa di non punibilità relativa al pagamento del debito tributario di cui all'art. 13, comma 2, anche ai reati di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 (in precedenza era applicabile solo ai reati di omessa o infedele dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5).

In questo modo, si mette in luce ancor di più la tendenza politica a favorire strumenti volti a valorizzare la "resipiscenza" del contribuente, attraverso il pagamento delle somme dovute all'erario a seguito di evasione fiscale.²⁰

²⁰ Finocchiaro, Stefano. "Riforma Dei Reati Tributari (L. 157/2019)." *Www.sistemapenale.it*, 7 Jan. 2020, www.sistemapenale.it/it/scheda/riforma-fiscale-dl-n-124-del-2019-e-l-n-157-del-2019-in-materia-di-reati-tributari-confisca-allargata-e-responsabilita-degli-enti-ex-dlgs-n-231-del-2001. Accessed 12 July 2023.

1.2.2.2 “L'introduzione della confisca allargata per i medesimi reati tributari”

La cosiddetta confisca allargata disciplinata dall'art. 240-bis del Codice penale - norma che ha recentemente incorporato la misura precedentemente prevista dall'art. 12-sexies della legge 356/1992 - riguarda il sequestro del denaro, dei beni o di altre utilità che il condannato non è in grado di giustificare in relazione al proprio reddito dichiarato ai fini delle imposte sul reddito o alla sua attività economica, anche se detenute da terzi. Questa forma di confisca si basa principalmente sulla sproporzione patrimoniale, che consente di presumere, fino a prova contraria, l'origine illecita dei beni. Tale meccanismo di accertamento non differisce sostanzialmente da quello previsto per la confisca di prevenzione disciplinata nel codice antimafia (d.lgs. 159/2011).

Inoltre, grazie al richiamo dell'art. 240-bis del Codice penale all'art. 578-bis del codice di procedura penale, il giudice d'appello o la Corte di cassazione, nel caso in cui il reato tributario sia estinto a causa della prescrizione o di un'amnistia, potranno decidere sull'impugnazione solo per quanto riguarda la confisca, a condizione che venga effettuata una previa valutazione della responsabilità dell'imputato.

Questa particolare forma di confisca sarà applicabile nei seguenti casi di condanna o patteggiamento:

- a) Per il reato previsto dall'art. 2, se l'importo degli elementi passivi fittizi supera i 200.000 euro (anziché 100.000 come stabilito nel decreto-legge);
- b) Per il reato previsto dagli art. 3, quando l'imposta evasa supera i 100.000 euro (non più anche per l'art. 5, come previsto nel decreto-legge);
- c) Per il reato previsto dall'art. 8, quando l'importo non dichiarato correttamente nelle fatture o nei documenti supera i 200.000 euro (anziché 100.000 come stabilito nel decreto-legge);
- d) Per il reato previsto dall'art. 11, comma 1, quando l'importo delle imposte, delle sanzioni e degli interessi supera i 100.000 euro;
- e) Per il reato previsto dall'art. 11, comma 2, quando l'importo degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi supera i 200.000 euro (anziché 100.000 come stabilito nel decreto-legge).

A differenza di quanto previsto nel decreto-legge, quindi, rimangono esclusi dall'applicazione della confisca allargata oltre ai reati di omesso versamento ex artt. 10-bis e 10-ter, già esclusi dal decreto, anche i reati previsti dagli artt. 4, 5, 10 e 10-quater. Inoltre, per quanto riguarda gli artt. 2, 8 e 11, comma 2, la soglia per l'applicazione della confisca è aumentata a 200.000 euro, rispetto ai 100.000 euro indicati nel decreto.

Nonostante il ridimensionamento dell'ambito di applicazione della nuova misura di confisca patrimoniale, la legge di riforma conferma la creazione di un regime differenziato all'interno di ciascuna fattispecie criminale: infatti superata la soglia di rilevanza penale, per attivare l'applicazione della confisca allargata è necessario superare un'altra soglia. Ci sarà quindi una categoria di comportamenti soggetti solo alla confisca "ordinaria" prevista dall'art. 12-bis, e un'altra categoria di comportamenti più gravi (che superano anche le soglie indicate nell'art. 12-ter) per i quali si potrà applicare anche la confisca allargata ex art. 240-bis del Codice penale. In definitiva, viene confermato l'annunciato rafforzamento delle sanzioni penali per i cosiddetti "grandi evasori", con un "ventaglio di misure sempre più ampio e incisivo", sia a livello personale che patrimoniale.

Un limite all'applicazione della confisca può essere dedotto dall'art. 240-bis del Codice penale stesso, che contiene una disposizione secondo cui "in ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sostenendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia il provento o il reinvestimento dell'evasione fiscale, a meno che l'obbligazione tributaria non sia stata estinta mediante il pagamento secondo le modalità previste dalla legge". Questa clausola mira ad escludere dalla confisca allargata gli importi che l'imputato ha già restituito all'erario, evitando una duplicazione della confisca dei proventi illeciti.

Tale precauzione, soprattutto per i reati tributari, era già presente nel diritto vigente grazie a una consolidata interpretazione giurisprudenziale, ed è stata ulteriormente "rafforzata" dal legislatore nel 2015 introducendo, al secondo comma dell'art. 12-bis, l'esclusione della confisca non solo per la parte che il contribuente ha già effettivamente versato all'erario, ma anche per quella che si impegna a versare. Tuttavia, a seguito della recente riforma, sembra che l'impegno a pagare l'imposta evasa ex art. 12-bis, comma 2, possa operare solo per la confisca "ordinaria", mentre per la confisca allargata introdotta dall'art. 12-ter sembra che sia rilevante solo il fatto effettivo della restituzione all'erario.

È plausibile che la giurisprudenza continui, anche in questo ambito, a limitare l'applicazione concreta della confisca in questione attraverso il requisito della "ragionevolezza temporale". Mediante questo "limite implicito", il momento in cui il bene di valore sproporzionato è stato acquisito non dovrebbe essere troppo distante dall'epoca in cui è stato commesso il reato per cui si è pronunciata la condanna. La nuova forma di confisca, come stabilito dalla normativa, sarà applicata "solo alle condotte commesse successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione". È necessario però precisare che, chi commette un reato tributario sopra la soglia indicata dall'art. 12-ter, dopo l'entrata in vigore della presente riforma, deve considerare che sarà soggetto a una confisca che potrebbe colpire anche beni di valore sproporzionato acquisiti in precedenza, seppur entro il limite implicito della ragionevolezza temporale.²¹

²¹ Ivi

1.2.2.3 “La previsione della responsabilità degli enti ex D. Lgs. 231/2001 per illeciti penali tributari”

La legge di conversione ha esteso ciò che era inizialmente una novità, ma limitata solo al reato di cui all'art. 2 del decreto legislativo 74/2000, anche agli artt. 3, 8, 10 e 11 dello stesso decreto.

Nel decreto 231 è stato aggiunto un nuovo articolo 25-quinquiesdecies ("Reati tributari") che prevede le seguenti sanzioni pecuniarie per l'ente responsabile:

- a) Per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, comma 1, la sanzione pecuniaria può arrivare fino a cinquecento quote;
- b) Per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria può arrivare fino a quattrocento quote;
- c) Per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, la sanzione pecuniaria può arrivare fino a cinquecento quote;
- d) Per il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8, comma 1, la sanzione pecuniaria può arrivare fino a cinquecento quote;
- e) Per il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria può arrivare fino a quattrocento quote;
- f) Per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, la sanzione pecuniaria può arrivare fino a quattrocento quote;
- g) Per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11, la sanzione pecuniaria può arrivare fino a quattrocento quote.

Se l'ente ha ottenuto un profitto di considerevole entità, la sanzione pecuniaria viene aumentata di un terzo.

In tutti questi casi, si applicano anche le sanzioni interdittive previste dall'art. 9, comma 2

- Lettera c, ossia il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ricevere prestazioni di un pubblico servizio;
- Lettera d, che riguarda l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e revoca di quelli già concessi;
- Lettera e, ossia il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

L'introduzione dell'articolo 25-quinquiesdecies evidenzia chiaramente la necessità di modificare i modelli organizzativi al fine di prevenire il rischio di questi tipi di reati.

Questo diventa ancora più importante considerando che l'ente ora è esposto non solo a sanzioni pecuniarie e interdittive, ma anche al sequestro e alla confisca diretta o equivalente del profitto o del prezzo del reato tributario commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

L'inclusione dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto ex d.lgs. 231/2001 è un risultato sollecitato sia dal diritto dell'Unione europea, in particolare dalla direttiva PIF, che da una parte significativa della dottrina, sebbene spesso attenta a evidenziare le possibili criticità legate al rispetto del principio del *ne bis in idem*.

~ ~ ~

In conclusione, dal punto di vista dell'adempimento degli obblighi europei, la riforma sembra fare più del necessario sotto alcuni aspetti ma allo stesso tempo fare troppo poco sotto altri aspetti.

Sembrerebbe fare "più del necessario" perché, dal momento che si rifà al d.lgs. 74/2000, supera gli obblighi sovranazionali che riguardano solo le imposte (in particolare l'IVA) che possano incidere sulle finanze europee e che riguardano comportamenti fraudolenti transfrontalieri (articolo 3, lettera d della direttiva). Infatti, la responsabilità dell'ente sorgerebbe anche per reati tributari riguardanti imposte sul reddito al di fuori della competenza dell'Unione, indipendentemente dalla natura transfrontaliera del comportamento. Questa soluzione potrebbe essere giustificata dalla necessità di garantire coerenza e ragionevolezza all'intero sistema, evitando una discriminazione interna basata sul tipo di tributo evaso.

D'altra parte, escludendo alcuni reati, tra cui quelli previsti dagli articoli 4, 5 e 10-quater del d.lgs. 74/2000, la riforma sembra fare "poco". Sembrano non essere pienamente rispettati gli obblighi sovranazionali di incriminazione, nonché il principio di ragionevolezza e uguaglianza. Infatti, in base all'articolo 6 della direttiva PIF, gli Stati membri devono adottare tutte le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili per le frodi che danneggiano gli interessi finanziari dell'Unione europea ex artt. 3, 4 e 5 della stessa direttiva. In modo più specifico, nella definizione del concetto di "frode che danneggia gli interessi dell'UE", l'articolo 3, paragrafo 2, lettera d) della direttiva fa riferimento:

- i) all'uso o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, errati o incompleti relativi all'IVA che comportino una diminuzione delle risorse del bilancio dell'Unione;
- ii) alla mancata comunicazione di informazioni relative all'IVA in violazione di un obbligo specifico, con lo stesso effetto; oppure

iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA al fine di occultare in modo fraudolento l'omesso pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA.

“Tra i primi commenti alla riforma è stato in particolare rilevato come la mancata ricomprensione tra i reati del presupposto dell’art. 5 d.lgs. 74/2000, con conseguente impossibilità di far fronte efficacemente a condotte di evasione mediante esterovestizione societaria, costituisca «una lacuna alla coerenza del sistema, rivelando un deficit di comprensione di alcuni dei più gravi fenomeni di evasione fiscale che avrebbero imposto una più severa risposta sanzionatoria.»²²

È comunque importante notare che la responsabilità dell'ente per il reato tributario è attualmente un campo in evoluzione e potenzialmente soggetto a ulteriori modifiche.

1.2.3 “Modifiche all’articolo 6 apportate dal D. Lgs. 75/2020 e D. Lgs. 156/2022”

L'articolo 6 del D. Lgs. 74/2000 stabilisce che i reati menzionati negli articoli:

- 2: “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”;
- 3: “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”;
- 4: “dichiarazione infedele”;

del medesimo decreto, non sono punibili a titolo di tentativo, ossia quando l'individuo non riesce ad effettuare il reato pianificato ma svolge solo attività volte a realizzare l'azione punita, senza tuttavia portarla a compimento.

La Circolare del Ministero delle Finanze n. 154 E del 4 agosto 2000 ha chiarito che la disposizione legislativa in questione si allinea ai principi fondamentali della riforma del sistema penale tributario, la quale ha eliminato i reati di pericolo correlati a situazioni precursori dell'evasione fiscale.

La semplice registrazione di una fattura passiva o di altri documenti emessi per operazioni inesistenti, o la mancata emissione di fatture, riscontrate durante il periodo di imposta, potrebbero teoricamente qualificarsi come atti volti a commettere successivamente una dichiarazione fraudolenta o infedele, in base al generale precetto dell'articolo 56 del Codice penale. Tuttavia, l'articolo 6 in questione ha eliminato ogni ambiguità interpretativa, stabilendo che tali situazioni non sono punibili penalmente,

²² Ivi

nemmeno come tentativo, se le informazioni non veritiere non sono state inserite nella dichiarazione resa.

È necessario però considerare la modifica effettuata tramite il D. Lgs 14/07/2020 in attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 che ha mutato l'art 6 del decreto aggiungendo il comma 1-bis che è entrato in vigore dal 30 luglio 2020 e recita: « Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.»²³

Successivamente l'articolo 6 è stato nuovamente modificato dall'art 4, comma 1, lett. B) del D. Lgs. 04/10/2022 n.156 (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 dell'Unione mediante il diritto penale) entrato in vigore dal 6 novembre 2022 ed ha apportato le seguenti modifiche:

- a) al comma 1, la parola «comunque» è soppressa e dopo la parola «tentativo» sono aggiunte le seguenti: «, salvo quanto previsto al comma 1-bis»;
- b) il comma 1-bis è sostituito dal seguente: «Quando la condotta è posta in essere 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, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, il delitto previsto dall'articolo 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli articoli 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo.»²⁴

Ne consegue come, l'introduzione delle modifiche apportate dai suddetti decreti legislativi, abbiano reso gli articoli 2,3, e 4 del D. Lgs. 74/2000 punibili a titolo di tentativo, nei casi di cui sopra.

²³ Elampini, Claudio. "Elampini Sulla Reintroduzione Del Tentativo Nei Reati Fiscali Con Il D.lgs. 75/2020." *Www.sistemapenale.it*, 8 Aug. 2020, www.sistemapenale.it/it/scheda/elampini-reintroduzione-tentativo-reati-fiscali-attuazione-direttiva-pif. Accessed 12 July 2023.

²⁴ Art. 6 Legge Sui Reati Tributari - Tentativo." *Brocardi.it*, 6 Nov. 2022, www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-i/art6.html. Accessed 12 July 2023.

CAPITOLO SECONDO

“Emissione e utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”

2.1 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

2.1.1 “Elementi costitutivi e aspetti generali del reato tributario ex art. 2 del D. Lgs. 74/2000”

L'articolo 2 del D. Lgs. N. 74/2000 disciplina la fattispecie relativa alla «Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» la quale prevede che, chiunque indichi nella dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, degli elementi passivi fittizi tramite l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con il fine ultimo di evadere le suddette imposte, verrà punito con la reclusione da quattro a otto anni.

Se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti utilizzati dall'agente attivo (ossia colui che sottoscrive materialmente la dichiarazione), vengono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, allora il fatto si considera commesso.

La registrazione nelle scritture contabili obbligatorie rappresenta un modo per utilizzare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e può essere effettuata solo dai soggetti legalmente obbligati a tenere tali registri ossia imprenditori che svolgono attività commerciali (ai sensi degli articoli 2214 e seguenti del Codice civile), società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, società, enti e persone fisiche che gestiscono imprese commerciali e persone fisiche che svolgono professioni o arti (ai sensi dell'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973).

Con riferimento in particolare alle fatture relative ai beni e ai servizi acquistati o importati, questi soggetti sono tenuti ad annotarle nel registro degli acquisti apposito, come previsto dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972. È proprio in questo, ovvero nel fatto che le fatture false siano conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell'azienda, che si configura la condotta di "avvalersi" delle fatture, come richiesto dalla normativa (Corte di Cassazione, sezione III, sentenza del 6 marzo 2008, n. 14718; Corte di Cassazione, sezione VI, sentenza del 1° luglio 2010, n. 32525).

La detenzione a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria rappresenta un modo di utilizzare documentazione falsa che si applica principalmente a contribuenti non obbligati a tenere scritture contabili (ad esempio, titolari di redditi fondiari o da capitale) o con riferimento a documenti che non richiedono registrazione nelle scritture contabili (ad esempio, documenti che attestano oneri deducibili ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986, come spese mediche, assegni periodici al coniuge, contributi previdenziali e assistenziali, ecc.).

Tuttavia, per configurare tale condotta, non è sufficiente possedere semplicemente il documento falso, ma è necessaria la detenzione "a fini di prova", che si verifica quando il documento viene volontariamente esibito agli ispettori o trasmesso alle autorità finanziarie (o una copia fotostatica dello stesso).

A seguire, dalla dichiarazione è necessario che risultino elementi passivi (fittizi e inesistenti), attestati attraverso "fatture" o "altri documenti", dai quali derivi una deduzione o detrazione fiscale illecita. L'aspetto intenzionale del reato, quindi, risiede nella volontà di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto, al fine di ottenere un rimborso indebito o il riconoscimento di un credito d'imposta inesistente.

Il legislatore ha specificato che, per quanto riguarda le azioni compiute da amministratori, liquidatori o rappresentanti di società, enti o persone fisiche ex articolo 1, lettera e del D. Lgs. N. 74/2000, l'espressione "fine di evadere le imposte" e "fine di sottrarsi al pagamento" si riferiscono alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale l'azione è stata compiuta.

Tra le dichiarazioni che possono costituire reato rientrano anche quelle presentate in occasione di operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali.

Fino al 22 ottobre 2015, era possibile commettere il reato ex articolo 2 esclusivamente all'interno della dichiarazione annuale.

Dal 22 ottobre 2015, con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015, il campo di applicazione di questo reato si è esteso notevolmente in seguito all'eliminazione del termine "annuale". Di conseguenza, può riguardare qualsiasi dichiarazione che contenga elementi passivi fittizi derivanti da fatture false, non limitandosi più alle sole dichiarazioni annuali.

I reati di dichiarazione fraudolenta contemplati dagli articoli 2 e 3 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000 si consumano al momento della presentazione della dichiarazione fiscale contenente effettivamente elementi contabili fittizi. Tutte le azioni preliminari compiute dall'agente, comprese quelle di acquisizione e registrazione di fatture o documenti contabili falsi o ingannevoli, così come le rappresentazioni false attraverso l'uso di mezzi fraudolenti che ostacolano la verifica, non hanno rilevanza penale (Sentenza Cassazione penale del 20 maggio 2014, n. 52752).

Il reato in questione, inoltre, si configura come un reato proprio, commissivo ed istantaneo.

Nel caso in cui l'ente dichiari fallimento o sia soggetto a procedure concorsuali, il dovere di presentare la dichiarazione ricade sul curatore o sul commissario liquidatore, il che implica che anche individui estranei possano essere implicati nel reato in questione.

Inoltre, per quanto riguarda il luogo in cui si consuma il reato, occorre considerare quanto stabilito dall'articolo 18, secondo comma, del decreto legislativo n. 74/2000, secondo il quale per i delitti previsti dal capo I del titolo II, il reato si considera compiuto nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Nel caso in cui il domicilio fiscale sia all'estero, la competenza spetta al giudice del luogo in cui è stato accertato il reato.

In conclusione, l'indicazione di valori che non corrispondono al vero, da un lato, può comportare notevoli risparmi di spesa, ma, dall'altro lato, può compromettere la corretta conduzione degli affari commerciali oltre a rendere più complesse le attività di verifica da parte degli enti competenti. L'obiettivo della disposizione, infatti, va collocato nell'intento del legislatore di preservare il ruolo dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle attività di accertamento, al fine di proteggere il sistema fiscale del Paese.²⁵

2.1.2 “Nozione di fattura o altri documenti”

In base alla sentenza della Corte di Cassazione civile del 12 settembre 2018, numero 40477, le fatture o altri documenti per operazioni inesistenti devono essere interpretati come quelli che, indipendentemente dalla loro forma, hanno la capacità, secondo le norme fiscali, di fornire prove delle operazioni in essi documentate.

A tal proposito, l'articolo 21 non stabilisce requisiti di forma specifici per le fatture, limitandosi a disciplinarne il contenuto. La fattura, anche se emessa in formato elettronico, deve contenere le informazioni necessarie per determinare la base imponibile dell'imposta dovuta, come specificato dall'articolo 21 del DPR n. 633/1972, che indicano in modo preciso il luogo, la data, l'oggetto, il corrispettivo della prestazione o cessione, nonché i soggetti attivi e passivi dell'operazione.

L'articolo 1, comma 1, lettera a) del D. Lgs. n. 74/2000 menziona specificamente le fatture, ma attribuisce rilevanza penale anche ad altri documenti con valore probatorio analogo. Pertanto, rientrano nella categoria dei documenti con rilievo probatorio analogo alle fatture i documenti esplicitamente menzionati dall'articolo 21, comma 1, del DPR citato quali note, conti, parcelle, il

²⁵ Patimo, Riccardo. “One FISCALE.” *Onefiscale.wolterskluwer.it*, onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/definizione-di-reati-tributari/10DT0000032900ART8?pathId=058b07101e4a78. Accessed 3 July 2023.

bollettario di cui all'articolo 32, comma 1, del DPR n. 633/1972 (articolo 32, comma 2), le bollette doganali (articolo 25, comma 1, del DPR n. 633/1972; articolo 2, DPR 6 ottobre 1978, n. 627), gli scontrini fiscali e le ricevute fiscali, oltre ad altri documenti specificamente indicati dalle norme fiscali.

È possibile quindi affermare che i documenti rilevanti per i reati di cui agli articoli 2 e 8 del D. Lgs. n. 74/2000 sono solo quelli che:

- a) hanno un valore probatorio analogo alle fatture;
- b) ottengono tale valore in base alle norme fiscali.

La giurisprudenza civile della Corte Suprema afferma, a tale proposito, che la fattura non gode di alcuna presunzione di veridicità dal punto di vista processuale e la sua corrispondenza può essere contestata dall'Amministrazione finanziaria anche mediante semplici presunzioni. Pertanto, l'analogia riguarda la rilevanza probatoria attribuita al documento in base a una norma fiscale sostanziale e non a una norma processuale. Gli altri documenti, che non hanno tale rilevanza probatoria o che la hanno in base a norme diverse da quelle fiscali, costituiscono oggetto materiale della diversa condotta prevista dall'articolo 3 del D. Lgs. n. 74/2000. Pertanto, stabilire se un documento ha o meno un valore probatorio analogo alle fatture in base alle norme fiscali corrisponde a tracciare il confine tra le due diverse fattispecie di reato, con conseguenze significative.

È ragionevole affermare che i documenti "simili" siano solo quelli che, condividendo la natura e lo scopo delle fatture:

- a) devono essere emessi in relazione a un'operazione imponibile;
- b) hanno la funzione di descrivere l'operazione stessa e l'imposta dovuta.

In conclusione, ai fini dell'esistenza del reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'articolo 2 del D. Lgs. n. 74/2000, non è necessario stabilire ex post se il documento ha la capacità di fornire la prova delle operazioni nello stesso documentate, ma è sufficiente che, in base alle sue caratteristiche esterne e al suo contenuto, tale capacità non possa essere esclusa immediatamente fin dalla fase di accertamento fiscale. Si tratta di una valutazione di fatto che spetta al giudice di merito.

Nella pratica, i giudici di merito tendono ad interpretare il documento in base al suo contenuto, all'indicazione dell'imposta dovuta nella contabilità, all'indicazione del corrispondente elemento passivo nella dichiarazione annuale e alla sua capacità ingannevole, che non può e non deve essere esclusa immediatamente.

2.1.3 “Nozione di «operazioni inesistenti»”

L'articolo 2 del decreto legislativo n. 74/2000 stabilisce che: “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.

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.”²⁶

È importante sottolineare che nel contesto del reato di frode fiscale, le operazioni inesistenti si riferiscono a qualsiasi transazione economica rilevante ai fini delle imposte dirette o indirette secondo la normativa fiscale.

L'articolo 1, lettera a) del decreto legislativo n. 742 del 10 marzo 2000, che ha natura penale, identifica tre tipi di falsificazione legate alle operazioni inesistenti:

- i) oggettivamente inesistenti: operazioni non effettivamente compiute in tutto o in parte;
- ii) ipotesi di sovrapproduzione: operazioni che indicano importi o IVA superiori a quelli reali;
- iii) soggettivamente inesistenti: operazioni che coinvolgono soggetti diversi in tutto o in parte da quelli effettivi.

Concentrandoci sull'ipotesi terza, essendo quella che necessita di maggiore attenzione tra le ipotesi appena elencate, diventa evidente che tali operazioni possono essere considerate transazioni economiche effettivamente avvenute, ma tra soggetti diversi da quelli indicati nei documenti fiscali. In altre parole, l'attribuzione soggettiva delle operazioni a soggetti diversi presuppone che il soggetto formale non corrisponda al soggetto reale.

La differenza tra l'ipotesi prima e l'ipotesi terza deriva dalla diversa condotta: nel primo caso, si tratta di un'operazione fittizia tra soggetti reali, mentre nel secondo caso c'è un'inversione in cui la fittizietà è collegata non all'operazione effettivamente avvenuta, ma alla relazione interpersonale tra le parti contraenti.

Nonostante le modifiche apportate dal legislatore all'ambito di applicazione delle norme sull'inesistenza soggettiva dell'operazione, si può parlare di tale ipotesi solo quando non è possibile risalire all'identità dei soggetti effettivi attraverso l'uso di fatture o altri documenti.

Resta escluso dal suddetto ambito, in applicazione dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 74/2000, il caso in cui viene fornita un'indicazione nominativa falsa del cedente/prestatore del bene/servizio.

²⁶ Art. 2 Legge Sui Reati Tributari - Dichiarazione Fraudolenta Mediante Uso Di Fatture O Altri Documenti per Operazioni Inesistenti.” *Brocardi.it*, 6 Nov. 2022, www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-i/art2.html. Accessed 15 July 2023.

Per una migliore comprensione delle operazioni in questione, è fondamentale soffermarsi sulla nozione di interposizione. In generale, per interposizione si intende qualsiasi situazione in cui uno o più elementi costitutivi della situazione giuridica di un individuo vengono alterati a causa di un intervento esterno, sia esso di natura legale o sostanziale.

L'interposizione fittizia è caratterizzata principalmente dall'intervento di un soggetto interposto che agisce come "schermo" o, meglio ancora, come messaggero, simulando ciò che è effettivamente compiuto dal soggetto che lo interpone.

L'articolo 21, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/72 stabilisce che “se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”.²⁷

Ciò che emerge da tutto questo è lo scollamento tra la realtà effettuale ed economica dell'operazione e l'immagine che viene data di tale realtà a soggetti estranei all'operazione”.²⁸

In conclusione, le operazioni soggettivamente inesistenti, in particolare relativamente ai temi di onere probatorio e diritto alla detraibilità dell'IVA, costituiscono il centro di accesi dibattiti dovuti dalle diverse interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia e dalla Suprema Corte, determinando così il necessario intervento degli operatori legali, i quali sono chiamati ad esaminare i contrasti tra le norme comunitarie e quelle nazionali.

2.1.3.1 “L'inesistente reato di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti”

Come specificato nel paragrafo precedente, anche l'utilizzo di fatture "soggettivamente" inesistenti può potenzialmente configurare il reato previsto dall'articolo 2 del Decreto Legislativo numero 74 del 2000. Questo è particolarmente evidente quando la fattura inesistente è il risultato di una discrepanza tra il destinatario effettivo del servizio o fornitura e il soggetto a cui la fattura è falsamente intestata. Per il destinatario, l'utilizzo di tale fattura equivale a dichiarare una spesa mai sostenuta e quindi a perseguire un obiettivo che chiaramente mira all'evasione fiscale.

²⁷ “Documentazione Economica E Finanziaria - Risultati Ricerca.” *Def.finanze.it*, def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn: doctrib: DPR:1972-10-26. Accessed 15 July 2023.

²⁸ *LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI, LA DETRAZIONE IVA E L'ONERE DELLA PROVA*, www.amtrassegnatributaria.it, May 2019.

Tuttavia, la configurazione del reato sembra meno evidente nel caso contrario, ossia quando l'inesistenza soggettiva della fattura dipenda dall'indicazione fittizia di un soggetto diverso da quello che ha effettivamente fornito il servizio o la fornitura, nonostante il destinatario abbia pagato il corrispettivo dovuto, compresa l'IVA. In questo caso, infatti, il destinatario ha comunque sostenuto la spesa documentata dalla fattura e dovrebbe quindi avere il diritto di considerarla come una spesa effettivamente sostenuta nella dichiarazione fiscale relativa alle imposte sul reddito o sul valore aggiunto, senza per questo perseguire o tentare di realizzare evasione fiscale.

La giurisprudenza penale ha sostenuto che, in tale situazione, la condizione per la configurabilità del reato, costituita dalla finalità di "evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto", sarebbe ancora presente perché l'agente sarebbe pienamente consapevole che il fornitore effettivo non ha emesso la fattura per il corrispettivo pagato, ottenendo così un indebito vantaggio fiscale (come stabilito dalla sentenza della Corte di Cassazione del 11 febbraio - 7 maggio 2015, numero 19012).

Tuttavia, questa argomentazione non sembra condivisibile. Dalla norma, infatti, è chiaro che la finalità di evasione fiscale può riguardare solo le imposte dovute dall'agente stesso e non da altri soggetti, compreso il fornitore che esegue il servizio o la fornitura, soprattutto per quanto riguarda l'IVA. Questo viene confermato dal confronto tra l'articolo in questione e l'articolo 10 dello stesso decreto legislativo 74/2000, il quale, riguardando il reato di occultamento o distruzione di scritture contabili, precisa che la finalità perseguita dall'agente può essere anche quella di "consentire l'evasione a terzi", oltre che di "evadere le imposte".

Inoltre, non si può affermare che l'utilizzo da parte del destinatario della fattura emessa costituisca un ostacolo formale al pagamento effettivo dell'IVA, che potrebbe e dovrebbe essere effettuato proprio dal presunto fornitore, che ha la completa e libera responsabilità di adempiere a tale obbligo (come stabilito dalla sentenza della Corte di Cassazione del 19 giugno - 21 novembre 2018, numero 52411). È vero che se il reale esecutore del servizio o della fornitura non trae alcun vantaggio dal far apparire che il servizio o la fornitura provenga da un altro soggetto, non si preoccuperebbe di creare tale falsa apparenza. Tuttavia, qualsiasi vantaggio possa derivare da questa situazione, è certo che perseguirlo dipenda dalla volontà esclusiva e autonoma del creatore di tale apparenza e la sua realizzazione risulta possibile non "a causa", ma "nonostante" l'utilizzo della fattura soggettivamente inesistente da parte del destinatario per le sue proprie finalità. È proprio da questo utilizzo che l'obbligo effettivo di pagamento dell'IVA da parte del soggetto che, come emittente formale del documento, sarebbe tenuto, diventa "visibile" alle autorità fiscali, consentendo loro di effettuare le opportune verifiche e adottare le relative misure.

Inoltre, è importante notare che il legislatore si è preoccupato, con l'articolo 9 dello stesso decreto legislativo 74/2000, di escludere la possibilità di concorso tra l'emittente e l'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti per i reati a loro rispettivamente attribuibili.

È stato osservato anche, nella già citata sentenza numero 19012/2015, che "l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è una circostanza indifferente per l'IVA, poiché la qualità del venditore può influire sull'aliquota e quindi sull'importo dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre"²⁹.

Questa osservazione è sicuramente corretta, ma non si può negare che essa possa rendere configurabile il reato solo se la condizione ipotizzata sia positivamente accertata nel caso specifico. Va inoltre sottolineato che la detrazione dell'IVA è possibile solo per i soggetti che esercitano attività d'impresa, professioni o arti, il che escluderebbe comunque, come già argomentato in precedenza, la configurabilità del reato per coloro che non rientrano in tali categorie.

È opportuno osservare che in un'altra pronuncia della Corte di Cassazione (sezione III penale, 14 gennaio-16 marzo 2010, numero 10394) è stata esplicitamente riconosciuta l'incompatibilità, limitatamente alle imposte dirette, del reato di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, emesse da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la prestazione o la fornitura. Ciò è dovuto al fatto che il costo documentato nella fattura è stato effettivamente sostenuto. D'altro canto, secondo la stessa sentenza, il reato rimane configurabile per quanto riguarda l'evasione dell'IVA.

Si afferma a tal proposito che l'evasione dell'IVA può essere configurabile anche in presenza di costi effettivamente sostenuti, poiché la detrazione dell'IVA è consentita solo per le fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. Pertanto, le fatture emesse da chi non è coinvolto nella transazione fatturata non devono essere considerate nel calcolo delle entrate e delle spese, poiché tali fatture riguardano operazioni inesistenti rispetto alla transazione fatturata.

Tuttavia, ai fini della configurabilità del dolo specifico richiesto per il reato di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo numero 74 del 2000, è necessario che il contribuente esponga nella dichiarazione non solo elementi "non deducibili", ma "elementi passivi fittizi". Questi ultimi, se si considera il senso delle parole, devono essere necessariamente quelli oggettivamente inesistenti o totalmente privi di riferimento all'attività dell'impresa, dell'arte o della professione del destinatario della fattura.

Pertanto, l'IVA effettivamente pagata per servizi o forniture legati all'attività dell'impresa, dell'arte o della professione non potrebbe mai essere inclusa tra gli "elementi passivi fittizi", anche se non fosse deducibile, e quindi non potrebbe costituire un illecito penale a carico dell'utilizzatore.

Se quanto finora illustrato ha una qualche base, ne deriva che il tema relativo alla compatibilità o meno del dolo eventuale con il dolo specifico costituito dalla finalità di evasione, come espressamente

²⁹ Sentenza n. 19012/2015

previsto dall'articolo 2 del Decreto Legislativo numero 74 del 2000, non ha alcuna rilevanza ai fini della configurabilità del reato.

Una volta escluso, infatti, il collegamento necessario e oggettivo tra l'utilizzo nella dichiarazione della fattura per operazione soggettivamente inesistente e la finalità di evasione delle imposte proprie del dichiarante, risulta automaticamente escluso che si possa attribuire una qualsiasi importanza al fatto che l'utilizzatore della fattura abbia o meno consapevolezza o accetti il rischio che l'emittente non abbia emesso o intenda emettere l'IVA incassata.

In conclusione, sembra possibile affermare che, nel caso dell'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti da parte dell'esecutore della prestazione, l'unico aspetto effettivamente "inesistente" è la configurazione del reato di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo numero 74 del 2000. Riassumendo:

- a) di norma, solo l'emittente è soggetto passivo dell'IVA, non l'utilizzatore della fattura. Pertanto, l'utilizzatore può essere ritenuto responsabile del reato solo se ha intenzionalmente cercato di evadere imposte proprie e non altrui. Non può essere addebitato all'utilizzatore il fatto che l'emittente, a cui è stata regolarmente corrisposta l'IVA, abbia ommesso di versarla alle autorità fiscali, sia che l'utilizzatore ne sia a conoscenza o meno;
- b) il reato richiede l'esposizione nella dichiarazione di "elementi passivi fittizi", che devono essere necessariamente oggettivamente inesistenti o privi di riferimento all'attività dell'impresa, dell'arte o della professione del destinatario della fattura. Pertanto, anche se l'IVA non fosse deducibile, non potrebbe mai essere considerata un "elemento passivo fittizio" se è stata effettivamente pagata per servizi o forniture legati all'attività dell'impresa, dell'arte o della professione.³⁰

2.1.3.2 “Il Modello 231 e la sua necessaria applicazione ai fini della tutela del cessionario nella fattispecie di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti”

Il Decreto legislativo 8 giugno 2001 n. 231 si occupa della disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300.

³⁰ Traversi, Alessandro G. *La Difesa Nel Processo per Reati Tributari*. Seconda edizione ed., Giuffrè, 2022.

Nell'esperienza dei professionisti e, soprattutto, di coloro che forniscono consulenza aziendale stabile, emerge la difficoltà nel far comprendere agli imprenditori l'importanza di seguire queste norme, soprattutto alla luce delle interpretazioni giuridiche in continua evoluzione.

La cultura aziendale, la gestione aziendale e soprattutto la convinzione radicata nelle piccole e medie imprese che "da noi nulla di ciò che è contemplato dal Decreto potrà mai accadere", sono alcuni degli elementi che contribuiscono ad ostacolare l'adozione del processo.

In questo contesto, l'intervento del Decreto-legge n. 124/2019, che ha inserito alcuni delitti tributari disciplinati dal Decreto Legislativo n. 74/2000 nella lista dei reati presupposto, è stato accolto positivamente. In particolare, sono stati inseriti gli articoli 2,3,8 e 10 del D. Lgs 74/2000 e per ognuna di queste fattispecie è stata prevista una sanzione variabile fino a quattrocento e cinquecento quote, salvo la possibilità di un incremento di un terzo nei casi in cui l'ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità.

Fino all'entrata in vigore di questa modifica, tali reati venivano perseguiti con una sola sanzione amministrativa tributaria pari al 135% dell'imposta evasa (dal 2016), con l'applicazione di ulteriori incrementi e del cumulo giuridico.

Un secondo intervento normativo a riguardo è stato effettuato tramite il Decreto Legislativo n. 75/2020, che ha recepito la Direttiva UE 2017/1371, conosciuta come Direttiva PIF.

Questa modifica ha ampliato il catalogo dei reati presupposto contenuti nel Decreto, includendo anche i casi di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, purché commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e per importi superiori a dieci milioni di euro.

Con il Decreto-legge n. 124/2019, quindi, la materia tributaria è diventata di rilievo nel contesto del Decreto Legislativo n. 231/2001, poiché le tipologie di reati inclusi coinvolgono ora la maggior parte dei contribuenti e, inoltre, poiché le ipotesi di reato citate possono verificarsi anche in realtà aziendali eticamente sane.

Alcuni reati, come ad esempio l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, possono portare a contestazioni facilmente sostenibili in caso di controllo, con un onere probatorio particolarmente critico per la difesa dell'azienda. Pertanto, risulta necessario approfondire quest'ultima fattispecie di reato con riguardo al caso delle "operazioni soggettivamente inesistenti".

Infatti, essere coinvolti in una contestazione basata sull'inesistenza oggettiva di un'operazione registrata nei libri contabili richiede, secondo l'accusa, la consapevolezza necessaria da parte del committente o cessionario, poiché sarebbe poco verosimile ipotizzare il contrario.

Invece, le criticità legate allo scenario di inesistenza soggettiva risiedono nelle difficoltà oggettive che il committente/cessionario incontra nel verificare se il prestatore/cedente possa essere un

missing trader, o decida di non presentare la dichiarazione dei redditi o ancora mostri segni di incapacità a svolgere l'operazione fatturata (come organizzazione inadeguata o mancanza di fattori produttivi organizzati).

La giurisprudenza tributaria ha stabilito (ex art. art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973) che la buona fede del committente/cessionario può essere provata dimostrando di aver preso tutte le precauzioni necessarie per selezionare un interlocutore commerciale (anche eticamente) affidabile. Pertanto, la Suprema Corte di Cassazione, ha affermato che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche solo attraverso indizi, l'inesistenza oggettiva del fornitore e la consapevolezza del destinatario riguardo all'evasione fiscale.

La prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, con elementi oggettivi e specifici, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla sua qualità professionale, che l'operazione era finalizzata all'evasione fiscale, ovvero possedeva indizi che un imprenditore onesto e mediamente esperto avrebbe notato riguardo all'inesistenza del contraente.

In ambito penale, dove rileva il dolo specifico costituito dalla consapevolezza di adottare una condotta criminosa per evitare il pagamento delle tasse, è stato riscontrato che elementi fattuali come criticità relative ai fornitori, alle fatture e ai luoghi di consegna e destinazione delle merci possono essere indicativi della consapevolezza dell'ente utilizzatore riguardo all'inconsistenza della società emittente.

In conclusione, l'unico modo per il contribuente di difendersi è presentare prove tangibili che dimostrino la sua estraneità a comportamenti fraudolenti, in modo che eventuali intenti dolosi possano essere attribuiti solo a terze parti. Risulta evidente che ottenere tali prove (contrarie all'accusa) sia difficile e che la costruzione di un Modello organizzativo 231 sia cruciale per valutare l'affidabilità del sistema di controllo interno dell'impresa.

In merito a ciò, nel costruire il Modello organizzativo, è importante considerare l'efficacia delle procedure esistenti, ovvero la capacità dell'azienda di raggiungere gli obiettivi operativi e mantenere un alto livello di affidabilità del sistema informativo, assicurando che le figure apicali con potere decisionale rispettino le leggi e i regolamenti in vigore.

Nella parte speciale del Modello, saranno incluse le procedure che i destinatari del Modello dovranno seguire per prevenire i reati presupposto e proteggere l'azienda dalle sanzioni previste dalla disciplina 231, nel caso in cui si verifichino.

Un utile strumento operativo è rappresentato dalle Linee guida per la costruzione dei Modelli di organizzazione, gestione e controllo pubblicate da Confindustria nel giugno 2021, che offrono

indicazioni e misure tratte dalla pratica aziendale per rispondere alle esigenze delineate dal Decreto.

Dato che le strutture organizzative possono variare, così come le dimensioni delle imprese e i mercati economici, queste linee guida vanno considerate come spunti critici da valutare e modellare in base alle peculiarità del caso specifico.

Per quanto riguarda i reati tributari, dopo un'introduzione sulla rilevanza delle norme introdotte dal D.L. n. 124/2019, il documento suggerisce la definizione di diciassette "aree a rischio reato", con annotazioni sulla loro rilevanza diretta o indiretta e sottopone un catalogo di controlli preventivi da attuare così da rendere efficace il Modello.

Dato il tema trattato è utile concentrarsi solo sulle aree numero 1 (selezione dei fornitori di beni, servizi e opera intellettuale, negoziazione, stipula e gestione dei relativi contratti) e 8 (gestione delle sponsorizzazioni e/o dei contributi), ritenute idonee a nascondere potenzialmente reati di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

- Selezione dei fornitori di beni, servizi e opera intellettuale, negoziazione, stipula e gestione dei relativi contratti: in assenza di una procedura aziendale formalizzata, è sempre presente un rischio intrinseco riguardante l'accurata verifica dei fornitori di fattori produttivi. Per affrontare tale questione, sarà necessario definire modalità e criteri per l'accreditamento dei nuovi fornitori, tenendo conto delle caratteristiche tecniche, gestionali e, soprattutto, dell'etica e della sostenibilità. Inoltre, sarà necessario assicurarsi che i fornitori non siano presenti nelle liste dei soggetti designati, per evitare potenziali problemi legali.

In termini pratici, sarà fondamentale eseguire alcuni "controlli base", come verificare l'iscrizione del fornitore al Registro delle imprese e assicurarsi che sia un soggetto economico attivo, non in liquidazione. Sarà altrettanto importante valutare la congruità del valore economico dell'offerta ricevuta rispetto ai costi del lavoro e della sicurezza correlati al contratto. In caso di offerte eccessivamente basse, sarà necessario esaminare le giustificazioni scritte fornite dall'offerente.

Nel gestire il contratto bisognerà individuare le funzioni aziendali responsabili della verifica della conformità dei beni, lavori e servizi acquistati rispetto all'ordine/contratto e stabilire le regole per assicurare la coerenza tra il soggetto che ha erogato la prestazione, quello indicato nell'ordine/contratto e quello che ha emesso la fattura. Questo rappresenta un punto cruciale, poiché tali verifiche possono essere complesse da eseguire. Le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, in particolare, pongono l'attenzione su elementi fattuali considerati gravi e concordanti, che suggeriscono la presunzione che il soggetto economico che ha emesso la fattura sia diverso da quello che ha effettivamente fornito la prestazione.

Le situazioni possono variare a seconda del tipo di affare concluso, ma in ogni caso, sarà necessario prevedere controlli pregnanti ed efficaci, al fine di costruire un Modello organizzativo 231 solido e reale.

- Gestione delle sponsorizzazioni e/o dei contributi: alcuni settori, come quello delle sponsorizzazioni, sono particolarmente suscettibili al rischio di utilizzo distorto dello strumento promozionale. Pertanto, sia un Modello organizzativo 231 adeguato, sia la gestione di un'azienda senza tale modello, dovranno includere procedure specifiche per verificare l'avvenuta prestazione di sponsorizzazione e la sua conformità al contratto.

Sarà essenziale definire modalità di autorizzazione al pagamento della fattura solo dopo aver accertato la coerenza della prestazione ricevuta.

Inoltre, sarà fondamentale monitorare periodicamente le attività di sponsorizzazione per individuare situazioni anomale o concentrazione di iniziative verso gli stessi soggetti. In questi casi, le prove documentali avranno un ruolo vitale sia nel processo tributario che in quello penale, e pertanto saranno necessarie per forza di obblighi contrattuali (come ad esempio dossier fotografici, filmati, pubblicazioni in riviste di settore).

In conclusione, è possibile quindi affermare l'importanza di detenere adeguati assetti organizzativi, quale vantaggio competitivo imprescindibile per sopravvivere e crescere in mercati sempre più competitivi.

Risulta però necessario chiarire un ultimo aspetto, forse quello più importante: “adottare un Modello organizzativo 231 significa intraprendere un percorso virtuoso, ma che tale resta soltanto a fronte della consapevolezza che esso debba rappresentare vera sostanza, poiché la mera forma o comunque la sua non adeguatezza è decisamente stigmatizzata dalla giurisprudenza.”³¹

2.1.4 “Le difese esperibili”

Il reato di “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” viene di solito accertato tramite un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia

³¹ Ramoni, Andrea. “One FISCALE.” *Onefiscale.wolterskluwer.it*, 1 Dec. 2021, onefiscale.wolterskluwer.it/document/reati-tributari-e-modelli-231-le-ragioni-di-un-adozione-da-considerarsi-quasi-obbligatoria/10AR0000285165ART1?searchId=2012427608&pathId=b3568433747808&offset=21. Accessed 16 July 2023.

di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate al termine di una verifica fiscale effettuata presso l'emittente delle fatture o documenti, nonché presso l'utilizzatore, attraverso controlli incrociati.

Nelle indagini riguardanti questi reati, le prove acquisite spesso includono intercettazioni telefoniche, telematiche e ambientali, nonché documentazione cartacea e informatica sequestrata durante le perquisizioni.

Una volta accertata l'esistenza di una violazione penale, i verbalizzanti trasmettono al Pubblico Ministero la notizia di reato insieme al processo verbale di constatazione e agli eventuali allegati, che di solito consistono in documentazione extracontabile o messaggi di posta elettronica estratti dai computer aziendali durante gli accessi.

Nel corso del processo penale, dopo l'udienza preliminare, il Pubblico Ministero di solito si limita a chiedere la citazione come testimoni dei verbalizzanti e di altre persone che possono fornire informazioni sui fatti, già ascoltate durante le indagini preliminari o coinvolte in un procedimento connesso; ciò include anche la persona che è stata o sta subendo un processo separato per il reato di emissione delle stesse fatture o documenti relativi ad operazioni inesistenti, come previsto dall'articolo 8 del d.lgs. n. 74/2000.

In base a quanto detto, le difese possibili in un processo per il reato di "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" possono essere suddivise in tre tipologie: "confutatoria", "attiva" e "conciliativa".

- La difesa "confutatoria" mira a dimostrare che l'accusa non ha prove sufficienti per dimostrare la natura fittizia delle operazioni contestate nelle fatture o documenti in questione, nel caso in cui l'assunto dell'accusa appaia troppo categorico o basato solo su presunzioni.
- La difesa "attiva" può essere sviluppata in modo diverso a seconda che si tratti di fatture per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti. Nel primo caso, sarà necessario fornire una prova positiva dell'effettività delle operazioni contestate, dimostrando che non sono oggettivamente inesistenti.

Nel secondo caso, si cercherà di dimostrare che la diversità del soggetto emittente rispetto a quello effettivo o del cessionario rispetto al fruitore effettivo del bene o servizio è irrilevante ai fini della configurabilità del reato, concentrandosi sulla buona fede del cessionario e sulla sua mancanza di consapevolezza del meccanismo fraudolento posto in atto da altri.

- La difesa "conciliativa" mira a sostenere l'impunità del reato in caso di "ravvedimento operoso" o, in alternativa, la concessione della speciale attenuante del "pagamento del debito tributario".

2.1.5 “Inapplicabilità della confisca in mancanza di un profitto”

La sentenza n. 26575 del 13 luglio 2021 della Sezione III penale della Corte di cassazione riguarda un caso di emissione e utilizzo di fatture inesistenti.

L'imputato aveva presentato ricorso contro la sentenza della Corte d'Appello, che aveva revocato l'assoluzione iniziale dell'accusato dai reati previsti dagli articoli 2 ("Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") e 8 ("Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") del D. Lgs. n. 74/2000.

La Corte d'Appello aveva stabilito la responsabilità penale per entrambi i reati, considerando il ruolo dell'imputato sia nella società destinataria che in quella che emetteva la fattura.

Il caso riguardava un'operazione di emissione di una fattura per operazioni parzialmente inesistenti tra due società amministrare dall'imputato, una in favore dell'altra.

La Corte territoriale ha corretto la sentenza, ordinando inoltre la confisca per equivalente delle somme, dei valori e dei beni dell'imputato o nella sua disponibilità fino al raggiungimento del profitto del reato superiore alla soglia di punibilità.

Nel ricorso per Cassazione, l'imputato ha sollevato diverse questioni, tra cui la presunta violazione degli articoli 2 e 8 del D. Lgs. n. 74/2000 (primo motivo) e il vizio di motivazione della sentenza (secondo motivo).

L'imputato ha lamentato il cambiamento dell'esito assolutorio in primo grado senza nuove prove testimoniali o deposizioni del consulente tecnico della difesa. Inoltre, ha sostenuto che le dichiarazioni del consulente tecnico della difesa erano state travisate o ignorate, mentre erano state considerate solo le dichiarazioni del funzionario dell'Agenzia delle entrate.

Il ricorrente ha sottolineato che la sentenza di primo grado aveva riconosciuto le due società come soggetti fiscali separati e che l'operazione non aveva causato alcun danno all'Erario, trattandosi di un semplice trasferimento di un credito IVA tra le società. Inoltre, la società utilizzatrice della fattura non aveva richiesto il rimborso dell'IVA; quindi, non c'era un vero danno erariale.

Un altro motivo di ricorso riguardava l'articolo 12-bis del D. Lgs. n. 74/2000 e il vizio di motivazione nell'ordinanza di correzione riguardante la confisca dei beni dell'imputato.

Il ricorrente ha sostenuto che la Corte d'Appello non aveva valutato concretamente l'assenza effettiva del danno erariale, come dimostrato dalle prove della difesa. In assenza di un danno concreto, non poteva esserci un profitto illecito da parte dell'imprenditore.

Il punto centrale riguarda l'accoglimento del terzo motivo del ricorso presentato dall'imputato, concernente la confisca dei beni senza i presupposti adeguati.

In primo luogo, nella sentenza è stata fornita una breve spiegazione della confisca per equivalente, che consiste nella sottrazione di somme di denaro, beni o altre utilità del condannato per un valore corrispondente al prezzo o profitto del reato; la legge limita l'uso di questa misura a specifici reati per i quali sia già stata pronunciata una condanna.

Inoltre, la giurisprudenza ha stabilito che il sequestro preventivo per equivalente, eseguito nei confronti di una persona indagata per reato fiscale, non può coinvolgere beni di valore superiore al profitto del reato; pertanto, il giudice deve valutare l'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto durante la confisca.

La sentenza ha sostenuto che nel caso specifico il profitto della frode fiscale corrisponde all'imposta evasa e non dipende dal fatto che tale imposta sia stata effettivamente pagata o portata a credito dal contribuente. Tuttavia, per affermare l'esistenza di un profitto illecito, è necessario che l'evasione dell'imposta sia effettivamente avvenuta.

Nel caso esaminato, è stata disposta la confisca senza una giustificazione adeguata, considerando un credito IVA risultante da una dichiarazione fraudolenta che non era stato utilizzato né rimborsato. Pertanto, la Corte Suprema ha ritenuto che la decisione sulla confisca fosse priva di fondamento e ha quindi accolto il ricorso dell'imprenditore riguardo a questo punto.

In conclusione, la condanna per frode fiscale è stata confermata, ma la confisca per equivalente è stata annullata perché mancava un effettivo profitto illecito.³²

2.1.6 “Non applicabilità del danno patrimoniale lieve alla dichiarazione fraudolenta a mezzo di fatture per operazioni inesistenti”

L'articolo 62 del Codice penale “Circostanze attenuanti comuni”, comma 4, recita: « Attenuano il reato, quando non ne sono elementi costitutivi o circostanze attenuanti speciali, le circostanze seguenti: l'avere, nei delitti contro il patrimonio, o che comunque offendono il patrimonio, cagionato alla persona offesa dal reato un danno patrimoniale di speciale tenuità ovvero, nei delitti determinati da motivi di lucro, l'avere agito per conseguire o l'avere comunque conseguito un lucro di speciale tenuità, quando anche l'evento dannoso o pericoloso sia di speciale tenuità».

La sentenza emanata dalla Cassazione penale il 3 maggio 2023, con riferimento alla possibilità di applicare la circostanza attenuante del danno patrimoniale di particolare tenuità (art. 62, n. 4, c.p.)

³² Cass. Pen. Sez. III, 21 aprile 2021, n. 26575

ai reati fiscali, rappresenta un argomento mai affrontato in precedenza dal giudice di legittimità. Precedentemente, era stata considerata solo una recente decisione riguardante l'attivo ravvedimento (art. 62, comma primo, n. 6, seconda parte, c.p.), nella quale la Suprema Corte stabilì che tale circostanza non è applicabile al delitto di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-bis del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), poiché, pur non essendo un reato contro il patrimonio, danneggia comunque il patrimonio dell'Amministrazione finanziaria.

La sentenza in questione, tuttavia, arriva a una conclusione generale diversa, ammettendo la compatibilità della circostanza attenuante del danno economico di speciale tenuità anche nei confronti dei delitti previsti dal D. Lgs. n. 74/2000, purché si verifichino determinati criteri. Secondo la Cassazione, questa circostanza può essere riconosciuta per qualsiasi tipo di reato, indipendentemente dalla natura giuridica del bene oggetto di tutela, a condizione che il reato sia stato commesso per motivi di lucro (ovvero per ottenere un vantaggio patrimoniale mediante l'azione illecita) e che la particolare tenuità riguardi sia il lucro ottenuto o cercato, sia l'evento dannoso o pericoloso conseguente.

La questione principale riguarda gli indici da considerare quando si vuole applicare la circostanza attenuante in caso di reato tributario; tre considerazioni possono essere formulate a tal proposito, di cui una di carattere generale e le altre due specificamente riferite al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di false fatture, reato affrontato nella pronuncia oggetto di discussione.

Al livello generale, sembra che l'elemento essenziale, se non esclusivo, per determinare se applicare o meno questa circostanza attenuante sia rappresentato dall'importo dell'imposta evasa. Poiché la circostanza riguarda principalmente il lucro ottenuto o cercato dal responsabile del reato, e considerando che nel contesto dei reati finanziari il profitto corrisponde al risparmio ottenuto dal contribuente infedele a seguito del mancato versamento dell'imposta, risulta evidente che per riconoscere questa attenuante si debba fare riferimento proprio all'importo dell'imposta non versata.

Relativamente, invece, al delitto di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti risulta improbabile che la disposizione dell'art. 62, n. 4, c.p. si possa applicare, e ciò per due ragioni.

In primo luogo, secondo la Cassazione, per applicare questa circostanza attenuante, occorre valutare anche la pericolosità della condotta o del danno derivante dal comportamento del responsabile del reato. In questa ottica, risulta difficile considerare questa previsione applicabile al comportamento descritto dall'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, poiché la sua capacità ingannatoria e la forte insidiosità per gli interessi dell'Erario lo rendono soggetto a pene severe secondo la legislazione.

In secondo luogo, il legislatore stesso ha individuato un'ipotesi di particolare tenuità per questo tipo di reato, prevedendo una sanzione ridotta per i casi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a centomila euro.

Pertanto, in questo contesto, l'art. 62, n. 4, c.p. non può essere richiamato, ma occorre fare riferimento al comma 2-bis dell'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, il quale stabilisce che: «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.»

2.2 Art. 2 vs Art. 3 D. Lgs. n. 74/2000

2.2.1 “Art 2 D. Lgs. n. 74/2000: «Il reato senza soglia» e la sentenza n. 95 del 2019”

Con la sentenza emanata dalla Corte costituzionale il 18 aprile 2019, numero 95, è stata rigettata la questione di legittimità sollevata dal Tribunale di Palermo con ordinanza del 13 luglio 2017 “per asserito contrasto con l’art. 3 Cost. – dell’art. 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 nella parte in cui non prevede che la condotta delittuosa ivi descritta sia punibile quando, congiuntamente:

- i) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro trentamila;
- ii) 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, superiore ad 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 medesimo comunque a euro trentamila³³”.

Secondo il remittente, la mancanza di tali soglie nell'articolo 2, previste invece all'articolo 3 del medesimo decreto legislativo, avrebbe creato una disparità di trattamento arbitraria in quanto le fattispecie dei reati puniti dai due articoli in questione risultano sostanzialmente identiche, accomunate dalla struttura bifasica e riconducibili all'unico genus della frode fiscale.

³³ Turri, Giovanni. “One LEGALE.” *Onelegale.wolterskluwer.it*, 1 Mar. 2023, onelegale.wolterskluwer.it/document/i-reati-penali-tributari-nella-disciplina-del-d-lgs-10-marzo-2000-n-74-parte-prima/10AR0000293427ART1. Accessed 1 Aug. 2023.

Per dimostrare l'essenziale similitudine tra le due tipologie di reato, si possono evidenziare i seguenti punti: innanzitutto, entrambi i reati presentano un rapporto di specialità reciproca, poiché entrambi condividono il nucleo centrale dell'offensività, rappresentato dalla presentazione di dichiarazioni infedeli.

Tuttavia, si distinguono in maniera specializzante in due direzioni differenti. Da un lato, troviamo l'utilizzo di fatture o documenti aventi un rilievo probatorio analogo, relativi a operazioni inesistenti, come stabilito dall'art. 2. Dall'altro lato, abbiamo il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, oppure l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento tributario, come prescritto dall'art. 3 dello stesso decreto legislativo.

Inoltre, va sottolineata la sovrapposizione tra le operazioni "inesistenti" dell'art. 2 e quelle "simulate" dell'art. 3. La differenza tra queste due tipologie di operazioni sembra dipendere esclusivamente dalla presenza o meno di un documento contabile e dalla copertura cartolare fornita dalla fattura.

Pertanto, una tale distinzione di trattamento risulta ingiustificata, come affermato nell'ordinanza di remissione, poiché entrambe le tipologie di reato possono comportare una particolare efficacia probatoria, attribuita dalla legislazione tributaria alla fattura o a un documento analogo. Non si può infatti escludere che il compimento di operazioni simulate e l'utilizzo di mezzi fraudolenti siano altrettanto idonei a trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria con lo stesso, se non più elevato, grado di insidiosità rispetto all'uso delle fatture per operazioni inesistenti.

Ne consegue che, la sostanziale omogeneità tra le due figure di reato e la sovrapposizione delle operazioni inesistenti e simulate richiederebbero una valutazione più approfondita e una maggiore chiarezza nella distinzione tra tali comportamenti nel contesto della legislazione tributaria.

La Corte costituzionale, contrariamente a quanto sostenuto, non ritiene criticabile la strategia antifrode adottata dal legislatore, che non prevede soglie e punisce anche l'emittente secondo l'art. 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Questa decisione tiene conto del ruolo particolare svolto dalla fattura e dai documenti equiparati nel contesto della normativa fiscale, in relazione agli obblighi del contribuente e alla capacità di deviare le attività di accertamento delle autorità fiscali. Inoltre, tali documenti sono fondamentali per attestare eventuali deduzioni o detrazioni in materia di imposte dirette e per attuare il principio di neutralità fiscale nei confronti dei soggetti passivi IVA, tramite i meccanismi di rivalsa e detrazione.

La Corte ribadisce che, secondo la recente giurisprudenza, è compito dell'ufficio finanziario dimostrare che una fattura riguarda operazioni inesistenti, gravando su di esso l'onere della prova che l'operazione effettuata non è avvenuta realmente o che coinvolge soggetti diversi da quelli indicati nella fattura.

Inoltre, va sottolineato che la differenziazione della disciplina penale in base alla natura del documento coinvolto è un aspetto costante anche nei delitti di falso. Ad esempio, la falsità in testamento olografo, cambiale o altro titolo di credito trasmissibile per girata o al portatore (art. 491 c.p.) è punita in modo più severo rispetto alla generica falsità in altre scritture private (art. 485 c.p.), che è stata persino depenalizzata a seguito delle modifiche introdotte col decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 7.

Nell'articolo 2, il legislatore ha voluto evidenziare il particolare disvalore dell'azione, il cui apprezzamento non è palesemente irragionevole, ma adeguato alla specifica fattispecie. La Corte sottolinea quindi la necessità di prendere in considerazione la natura delle azioni e dei documenti coinvolti per stabilire un trattamento penale differenziato e giustificato nell'ambito della normativa antifrode fiscale.

D'altra parte, la dichiarazione del giudice a quo, secondo cui le condotte contemplate dall'articolo 3 del decreto potrebbero rappresentare un pericolo concreto sicuramente uguale o persino maggiore per il bene giuridico rispetto a quelle punite dall'articolo 2, sembra essere una conclusione affrettata, poiché l'ordinanza di remissione non fornisce alcuna prova o ipotesi che supporti tale affermazione. Inoltre, l'opinione riguardante una maggiore insidiosità per l'Erario delle condotte previste dall'articolo 3 appare come una mera opinione personale.

Di conseguenza, la mancanza di omogeneità tra le due tipologie di reato comporta una giustificata diversità di trattamento giuridico, aspetto confermato anche dal legislatore con le riforme introdotte dal decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito nella legge 14 settembre 2011, n. 148, e dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158. In particolare, queste riforme hanno portato all'eliminazione dell'attenuante speciale precedentemente prevista nel terzo comma dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Alla luce di ciò, la Corte non riscontra alcuna argomentazione contraria da parte del richiedente.

Questa diversità di trattamento tra le due fattispecie di reato è quindi giustificata e supportata sia dalla normativa vigente che dalla mancanza di contro-argomentazioni significative presentate dal richiedente.

2.2.2 “Auto-confezionamento di fatture false: l’inapplicabilità dell’art. 3 ma bensì dell’art. 2”

La pratica fraudolenta relativa all'avvalimento di fatture false ha sviluppato diverse modalità, dove una delle quali consiste nel creare fatture fittizie apparentemente provenienti da terzi, ma effettivamente confezionate in modo interno, noto come "auto-confezionamento".

Un problema rilevante legato al metodo dell'auto-confezionamento riguarda la decisione relativa a quale articolo sia più corretto utilizzare per la predetta fattispecie, se l'articolo 2 del D. Lgs. 74/2000 "Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" oppure l'articolo 3 del medesimo decreto "Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici."

La giurisprudenza della Cassazione, riguardo a tale argomento, si divide principalmente in due linee di pensiero:

- Alcune sentenze considerano applicabile l'articolo 2 del D. Lgs. 74/2000 anche nei casi di auto-confezionamento delle fatture e questo perché l'ampia formulazione dell'articolo nella parte in cui specifica "per operazioni inesistenti" sembra comprendere anche le fatture auto-confezionate.
- Al contrario, altre sentenze ritengono applicabile l'articolo 3 del D. Lgs. 74/2000 per i casi di auto-confezionamento, "ritenendo che siano «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento³⁴» «tutti quegli accorgimenti la presenza dei quali imponga l'effettuazione di accertamenti fiscali e indagini penali che altrimenti non sarebbero stati necessari.»³⁵

La prima soluzione, ossia l'applicazione dell'articolo 2 anche nei casi di auto-confezionamento, è quella più seguita dalla Suprema Corte e, una delle motivazioni che potrebbe portare la giurisprudenza a seguire tale orientamento, è la mancanza di una soglia di punibilità, a differenza invece dell'articolo 3 D. Lgs. 74/2000.

Tuttavia, è importante tenere presente la regola generale di interpretazione stabilita dall'articolo 15 del Codice penale, secondo cui "Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito."³⁶

Bisogna tenere conto però che nel caso specifico qui analizzato, le due norme in questione non trattano dello stesso fatto, e quindi non si applica la regola della legge speciale che deroga alla legge generale.

L'articolo 3 disciplina una situazione diversa rispetto all'articolo 2, poiché quest'ultimo già comprende autonomamente l'ipotesi di auto-confezionamento di fatture. In sintesi, quindi, bisogna fare

³⁴ Caraccioli, Ivo. "One FISCALE." *Onefiscale.wolterskluwer.it*, 25 Mar. 2019, onefiscale.wolterskluwer.it/document/auto-confezionamento-di-fatture-false/10AR0000243670ART1?searchId=2014228967&pathId=954768ae94931&offset=48. Accessed 19 July 2023.

³⁵ *Ibidem*

³⁶ "Art. 15 Codice penale - Materia Regolata Da Più Leggi Penali O Da Più Disposizioni Della Medesima Legge Penale." *Brocardi.it*, 21 June 2023, www.brocardi.it/codice-penale/libro-primo/titolo-i/art15.html. Accessed 19 July 2023.

riferimento all'articolo 3 solo nel caso in cui il fatto storico considerato dalla norma non sia già autonomamente compreso nel paradigma dell'articolo 2.

Per approfondire la questione, è importante considerare la possibile diversità dei casi concreti che possono rientrare nell'ambito dell'auto-confezionamento delle fatture false.

In particolare, occorre chiedersi se sia corretto distinguere tra i casi in cui la fattura riguardi una ditta o un professionista totalmente inesistente, con un nome inventato, e i casi in cui la fattura sia stata creata riproducendo i dati identificativi di un'azienda o di un professionista esistente.

Se questa è l'interpretazione e l'approccio da seguire riguardo alla relazione tra gli articoli 2 e 3 menzionati, allora la clausola iniziale dell'articolo 3 ("fuori dai casi previsti dall'art. 2") porta necessariamente alla conclusione che il reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" può essere applicato solo quando non si tratti dello stesso reato previsto dall'articolo 2.

Quindi, poiché nell'auto-confezionamento di fatture false si fa indubbiamente uso di fatture (o altri documenti per operazioni inesistenti), non ci sono presupposti per declassare il reato all'articolo 3.

Un dubbio interpretativo potrebbe insorgere riguardo alla conclusione precedentemente espressa, se si analizza più approfonditamente il contenuto letterale dell'articolo 2. La locuzione "avvalendosi di fatture o altri documenti" potrebbe suggerire che il cosiddetto "avvalimento" implichi necessariamente l'esistenza pregressa del documento, emesso da altri, anche se con informazioni mendaci. Tuttavia, questa obiezione appare infondata considerando la formulazione estremamente generica dell'espressione. Infatti, non si può negare che chi fa uso di una fattura falsa proveniente da altri commette, appunto, tutti gli elementi costituenti il reato previsto dall'articolo 2. L'articolo 3, come già sottolineato, inizia con l'inciso "fuori dai casi previsti dall'art. 2", che elimina ogni dubbio in proposito.

Un altro elemento sistemico a favore di questa interpretazione si trova nell'articolo 8 dello stesso decreto legislativo (non modificato nel 2015), che tratta il reato di "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", ed è quindi il pendant dell'articolo 2.

In quest'articolo si fa riferimento genericamente all' "emissione o rilascio di fatture o altri documenti", presupponendo una condotta che coinvolga almeno due soggetti diversi. Tutto ciò è sistematicamente riconducibile a quanto stabilito nella definizione dell'articolo 1 ("emessi").

Inoltre, la giurisprudenza della Cassazione è orientata verso l'interpretazione in cui si ritiene rilevante, ai fini dell'applicazione dell'articolo 2, non solo la falsità ideologica o contenutistica dei documenti coinvolti, ma anche la falsità materiale, che si verifica quando i soggetti indicati come emittenti dei documenti non esistono fisicamente.

In tali casi, si rappresentano operazioni che non sono state realmente effettuate e quindi sono da considerarsi inesistenti, secondo la definizione fornita nell'articolo 1, comma 1, lettera a) del Decreto Legislativo n. 74/2000.

La suddetta lettera a) stabilisce che “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’IVA in misura superiore a quella reale ovvero che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.³⁷

In conclusione, la Cassazione ha ribadito che il reato previsto dall'articolo 2, e non la diversa fattispecie dell'articolo 3, è configurato quando, al fine di indicare elementi passivi fittizi, si utilizzano fatture false non solo dal punto di vista ideologico, riguardo alle operazioni inesistenti indicate, ma anche dal punto di vista materiale, poiché le fatture sembrano essere emesse da un'azienda in realtà inesistente.

2.3 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

2.3.1 “Elementi costitutivi e aspetti generali del reato tributario ex art. 8 del D. Lgs. 74/2000”

L’articolo 8 del D. Lgs. 74/2000 stabilisce che chiunque provveda ad emettere o rilasciare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti con il fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sarà punito con la reclusione da quattro a otto anni.

A tal fine, risulta irrilevante l’importo risultante dalla fattura emessa o rilasciata.

La fattispecie di reato riguarda l'emissione di documenti per operazioni inesistenti, il che significa che può verificarsi in due casi:

- Quando l'operazione descritta nel documento non è stata effettuata, in tutto o in parte (inesistenza oggettiva). Se la fattura riguarda solo una parte di un'operazione inesistente, si considera solo quella parte.
- Quando l'operazione è stata effettivamente realizzata, ma tra soggetti diversi da quelli indicati nel documento (inesistenza soggettiva).

³⁷ Caraccioli, Ivo. “One FISCALE.” *Onefiscale.wolterskluwer.it*, 25 Mar. 2019, onefiscale.wolterskluwer.it/document/auto-confezionamento-di-fatture-false/10AR0000243670ART1?searchId=2014228967&pathId=954768ae94931&offset=48. Accessed 19 July 2023.

Secondo quanto chiarito dal Ministero delle Finanze nella Circolare del 4 agosto 2000, n. 154/E, l'introduzione di questa specifica ipotesi di reato trova giustificazione, tra le altre cose, nella notevole pericolosità del fenomeno di creazione di soggetti giuridici (comunemente noti come "cartiere") con l'unico scopo di emettere documentazione falsa, idonea a giustificare, per conto di terzi, l'inserimento di passività fittizie nei bilanci. Questa condotta consiste nell'emissione o rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e non ha rilevanza il fatto che tali documenti sono stati effettivamente utilizzati dal destinatario o meno.

Come già specificato per l'articolo 2 D. Lgs. 74/2000, l'espressione "fatture" non si riferisce solo al documento tecnico denominato fattura, ma comprende anche parcelle, note, e ogni altro documento che abbia rilevanza fiscale e attesti la cessione di un bene o la prestazione di un servizio (articolo 21, d.P.R. n. 633/1972).

Con il termine "altri documenti" ci si riferisce a documenti diversi dalle fatture, ma che hanno un valore probatorio analogo alle fatture in base alle norme tributarie. Questi possono includere ricevute fiscali, scontrini, documenti di trasporto e così via.

È essenziale che la documentazione in questione sia di natura tipica e rispetti i requisiti di forma stabiliti affinché possa essere emessa validamente. Ad esempio, secondo una sentenza della Corte di Cassazione del 15 ottobre 2014, non si configura il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (previsto dall'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000) quando viene consegnata una fattura priva dei requisiti di forma e contenuto indicati dall'art. 21, secondo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972. Questi requisiti costituiscono gli elementi necessari perché il documento possa presumere la veridicità delle informazioni fornite, rendendolo valido come titolo per il contribuente al fine della deduzione dei relativi costi.

La Circolare del Ministero delle Finanze del 4 agosto 2000, n. 154/E, ha chiarito che la condotta in questione è speculare rispetto a quella descritta nell'articolo 2 del decreto in esame, ma se ne differenzia strutturalmente. Nel secondo caso, la mera utilizzazione di documentazione che attesti operazioni inesistenti non costituisce, di per sé, gli elementi del reato.

L'inclusione di una sanzione per la condotta di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è finalizzata a evitare la legittimazione di comportamenti capaci di danneggiare i diritti dello Stato e il principio costituzionale dell'articolo 53, secondo il quale "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".³⁸

Se l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti fosse legale, si rischierebbe la mancanza di sanzioni adeguate a comportamenti che favoriscono attività vietate dall'ordinamento

³⁸ "Art. 53 Costituzione." *Brocardi.it*, 30 Nov. 2022, www.brocardi.it/costituzione/parte-i/titolo-iv/art53.html. Accessed 19 July 2023.

giuridico, come l'evasione fiscale e, di conseguenza, il mancato pagamento delle imposte dovute allo Stato.

Il reato in questione possiede le seguenti caratteristiche:

- È un reato comune, anche se chi emette il documento fiscale è obbligato a farlo, e può riguardare anche ricevute rilasciate per "prestazioni occasionali";
- È un reato di pericolo, ovvero l'importo della fattura non ha rilevanza ai fini della punizione e pertanto non sono previste soglie di punibilità
- È un reato di condotta, che si concretizza attraverso l'emissione delle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- È un reato istantaneo, che si perfeziona nel momento stesso dell'emissione delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti, anche se l'evasione fiscale si verifica quando il destinatario del documento lo utilizza.

Nel caso in cui vengano emesse o rilasciate più fatture o altri documenti per operazioni inesistenti durante lo stesso periodo fiscale, tali azioni vengono considerate come un unico reato.

Di conseguenza, “nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale.”³⁹ (Registro delle notizie di reato).

L'aspetto chiave che caratterizza la fattispecie di reato è l'intenzione specifica dell'agente, cioè il dolo specifico. Questo significa che il reato si verifica solo se l'emissione dei documenti avviene con l'obiettivo preciso di agevolare l'evasione fiscale di altre persone (elemento psicologico), indipendentemente dal fatto che l'evasione fiscale si sia effettivamente realizzata o meno.

2.3.2 “Individuazione del luogo di commissione del reato”

La Corte di Cassazione, sez. III, nella sentenza del 20 giugno 2020, n. 20657, ha trattato la questione dell'individuazione del luogo in cui si consuma il reato previsto dall'art. 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sulla base del quale viene determinato il giudice territorialmente competente ai sensi degli artt.

³⁹ “Art. 18 Legge Sui Reati Tributari - Competenza per Territorio.” *Brocardi.it*, 6 Nov. 2022, www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-iii/art18.html. Accessed 19 July 2023.

8 del codice di procedura penale e 18 del D. Lgs. 7472000. La Corte ha stabilito che, in mancanza di elementi contrari, le fatture devono essere considerate come emesse nel luogo in cui la società ha la sede operativa o amministrativa ossia dove viene conservata la documentazione contabile e fiscale, e non nel luogo in cui ha la sede legale o il domicilio fiscale.

La Corte ha anche aggiunto che quanto previsto dalla disciplina tributaria, in particolare dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, non è rilevante ai fini della determinazione del momento di consumazione del reato, poiché riguarda presupposti diversi da quelli penali e non è direttamente applicabile a questo contesto.

Tuttavia, questa conclusione non sembra condivisibile, poiché sembra suggerire che il momento di consumazione del delitto debba essere stabilito prima della consegna o trasmissione del falso documento fiscale a terzi. In realtà, si dovrebbe ritenere che il momento dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento equivalente corrisponda al momento in cui tali documenti fiscali escono dalla disponibilità dell'autore del falso e giungono nelle mani dei terzi.

La tesi, condivisa all'unanimità dalla dottrina, trova fondamento sia nella stessa formulazione dell'articolo 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e sia nell'articolo 18, comma 3, dello stesso decreto.

A supporto di questa interpretazione, si è espressa anche la stessa Corte di Cassazione in una precedente decisione: Cass. civ., 17 maggio 2002, n. 20787.

Un elemento decisivo è costituito, anche, dal chiaro contenuto dell'articolo 21, comma 1, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che anche dopo la modifica apportata dal d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, stabilisce: "La fattura, cartacea o elettronica, si considera emessa al momento della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente".

Inoltre, riguardo alle fatture inviate elettronicamente, l'Agenzia delle Entrate, prima dell'introduzione della "fatturazione elettronica" (d.l. 23 ottobre 2018, n.119), aveva chiarito che il documento fiscale emesso in via telematica (sia in formato cartaceo che elettronico) si considera " consegnato al destinatario se reso disponibile all' indirizzo elettronico da questi dichiarato nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore"⁴⁰. Successivamente, con l'introduzione della disciplina sulla fatturazione elettronica, il momento della trasmissione al destinatario dovrebbe essere individuato nella trasmissione del documento tramite il Sistema di Interscambio (SdI), il quale attesta l'avvenuta consegna del documento al destinatario.

Ciò che più sorprende è l'affermazione che la disciplina tributaria non sia rilevante per determinare il luogo di emissione delle fatture o degli altri documenti equipollenti. Questa affermazione risulta contraddittoria poiché l'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, per definire l'oggetto del reato previsto dall'articolo 8 dello stesso decreto, fa espressamente riferimento alle norme previste

⁴⁰ Decreto-Legge Del 23/10/2018 N. 119. 23 Oct. 2018.

dalla disciplina tributaria. Inoltre, la giurisprudenza fa riferimento a tali disposizioni anche per stabilire la natura fittizia dei documenti in questione.

In conclusione, è possibile affermare che il luogo in cui viene commesso il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è quello in cui avviene effettivamente l'emissione o il rilascio dei documenti falsi.

2.3.3 “Emissione di fatture finalizzate a coprire illecite dazioni”

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 52321/2016, ha recentemente sottolineato che il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, D. Lgs. n. 74/2000) non richiede che il fine di evasione delle imposte sia un fine esclusivo, ma può concorrere con altre finalità.

Di conseguenza, una fattura emessa con l'intento di "coprire" un pagamento relativo a una causale completamente diversa da quella indicata nel documento stesso è considerata giuridicamente inesistente e rientra nella fattispecie del reato in questione.

In altre parole, si estende l'effetto penale che si verifica quando una fattura è oggettivamente inesistente (ovvero attesta un fatto mai avvenuto) anche ai casi in cui l'inesistenza riguarda solo aspetti giuridici (ovvero attesta un fatto diverso da quello effettivamente avvenuto).

La Corte Suprema ritiene infatti che esista un collegamento fattuale tra i reati di corruzione e i reati tributari, poiché questi ultimi possono essere utilizzati per "coprire" tangenti. Pertanto, secondo la Corte, il fine di evasione fiscale sussiste anche quando il soggetto attivo persegue tale scopo insieme ad altre finalità.

I giudici di legittimità hanno stabilito che le fatture relative a pagamenti effettuati a titolo di corruzione e che riportano una giustificazione diversa da quella effettivamente lecita sono soggette a sanzioni anche dal punto di vista penale-tributario (ai sensi degli articoli 2 e 8 del D. Lgs. n. 74/2000). Di seguito la sentenza che ha portato a tale conclusione.

Oggetto della controversia:

La controversia oggetto dell'analisi da parte della Corte di Cassazione ha origine da una sentenza emessa dalla Corte d'Appello di Milano l'11 dicembre 2014. In questa sentenza, un membro del collegio sindacale di una società per azioni è stato condannato per il reato di corruzione per atti contrari ai doveri di ufficio. Secondo l'accusa, in collaborazione con altri soggetti, l'imputato avrebbe messo a disposizione il proprio studio per incontri volti a decidere il pagamento di compensi illeciti

a pubblici ufficiali. Inoltre, avrebbe predisposto documentazione contabile e contrattuale falsa al fine di creare una provvista per il pagamento delle tangenti.

La sentenza di condanna evidenzia che l'accordo illecito coinvolgeva la realizzazione di una serie di atti contrari ai doveri di ufficio da parte di pubblici ufficiali, tra cui due assessori, un capogruppo consiliare, un comandante della Polizia municipale e il responsabile dell'Ufficio edilizia privata del Comune. Tali atti erano finalizzati a favore degli interessi di un gruppo imprenditoriale che mirava alla realizzazione di un "Parco Commerciale".

La commissione dell'atto corruttivo coinvolgeva anche due altri soggetti, che agivano come intermediari tra i pubblici ufficiali corrotti e il gruppo imprenditoriale, mettendo a disposizione le loro società per creare la provvista necessaria per le tangenti e predisponendo la documentazione falsa per nascondere tali illeciti.

In aggiunta al reato di corruzione, l'imputato è stato anche riconosciuto colpevole del reato di emissione di fatture oggettivamente inesistenti, poiché queste fatture erano finalizzate a eludere il pagamento delle imposte dirette e dell'IVA, nonché a nascondere le tangenti precedentemente descritte, in collaborazione con altri soggetti.

Dopo la sentenza di condanna, la parte soccombente ha presentato un ricorso in Cassazione, lamentando, tra le altre cose, la violazione e falsa applicazione dell'articolo 8 del Decreto Legislativo n. 74/2000, riguardante l'accertamento della colpevolezza dell'imputato per il reato di concorso nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Nel dettaglio, la difesa ha osservato che tutte le fatture emesse dalla società coinvolta nella contestazione riguardavano pagamenti effettivamente avvenuti e mai rimborsati, dimostrando quindi che queste fatture si riferivano ad operazioni reali ed esistenti.

In particolare, ha anche argomentato che le fatture emesse riportavano la causale di "consulenza commerciale, tecnica e legale per iniziativa immobiliare Vs. proprietà sito nel Comune di Trezzano", e ha sostenuto che il beneficiario del denaro aveva effettivamente svolto attività relative alla realizzazione del "Parco Commerciale" e aveva intrattenuto rapporti necessari con gli amministratori del Comune. Inoltre, ha evidenziato che il contratto a cui le fatture facevano riferimento corrispondeva all'attività complessiva svolta, manifestatasi nei rapporti con il Comune.

In conclusione, la difesa ha sostenuto che il reato tributario non può essere configurato semplicemente sulla base del fatto che l'attività svolta non è stata correttamente qualificata.

Allo stesso tempo, ha sottolineato che l'annotazione delle fatture nella contabilità della società non ha portato a vantaggi fiscali, poiché i costi erano stati effettivamente sostenuti.

Di conseguenza, ha concluso che tali rilievi escludono la presenza sia dell'elemento oggettivo che di quello soggettivo del reato contestato.

Decisione:

La Corte di cassazione ha respinto le argomentazioni presentate dalla difesa, riguardanti la contestazione del concorso nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Nella sentenza impugnata, il ricorrente è stato ritenuto responsabile del delitto poiché:

- 1) Era pienamente consapevole della falsa rappresentazione contenuta nelle fatture in questione e, anzi, aveva ideato il meccanismo finanziario e contabile per "coprire" la tangente.
- 2) Le operazioni documentate erano effettivamente inesistenti, poiché l'inesistenza doveva riferirsi a quella operazione così come indicata nei documenti stessi.
- 3) Esisteva il fine di evadere le imposte, anche se concorrente con quello di occultare il pagamento della tangente. Ciò perché i documenti emessi erano strutturati in modo tale da rappresentare costi deducibili, risultando concretamente utili per evadere il Fisco da parte della società utilizzatrice.

La Corte di cassazione ha confermato la colpevolezza del ricorrente nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, respingendo le contestazioni avanzate dalla difesa.

Sul piano del diritto, i giudici hanno evidenziato che nella giurisprudenza di legittimità è stato stabilito un principio importante: le "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" (come definite dall'art. 1, comma 1, lett. a, D. Lgs. n. 74/2000) rientrano nell'ambito delle operazioni "inesistenti" ai fini dei reati di dichiarazione fraudolenta ed emissione di fatture false (artt. 2 e 8 del D. Lgs. n. 74/2000). Questo principio comprende anche le operazioni che sono inesistenti dal punto di vista giuridico, cioè quelle in cui l'oggetto indicato nella fattura è diverso da quello reale (come stabilito nella sentenza della Corte di cassazione, Sez. 3, n. 13975/2008). In questa sentenza, è stato annullato un verdetto di merito che aveva escluso la natura di operazioni inesistenti in relazione ad alcune operazioni di finanziamento mascherate mediante l'emissione di fatture che indicavano come oggetto acconti su forniture.

I giudici affermano che questo principio è sicuramente condivisibile, almeno quando l'operazione dissimulata è soggetta a un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata. Ciò significa che, se l'operazione viene intenzionalmente nascosta o camuffata con una causale diversa in fattura, al fine di ottenere un vantaggio fiscale o eludere le imposte, questa può essere considerata un'operazione inesistente e rientrare nell'ambito dei reati previsti dal D. Lgs. n. 74/2000.

Nello specifico, quando vengono emesse fatture che indicano prestazioni di servizi di consulenza, ma che in realtà riguardano pagamenti illeciti derivanti da accordi corrotti, si sta dichiarando un'imposta sul valore aggiunto maggiore di quella effettivamente dovuta, infatti, se tale imposta può essere prevista a fronte di attività di consulenza, certamente non lo è per dazioni corruttive e comunque,

anche se questa imposta fosse pagata, non potrebbe essere compensata o detratta dal soggetto che riceve la fattura, poiché il pagamento stesso è frutto di attività illegali.

Il medesimo ragionamento vale anche per le imposte sui redditi, infatti ai fini delle imposte dirette, i costi o le spese dei beni o delle prestazioni di servizio che siano utilizzati con il fine di compiere delle attività qualificabili come delitto colposo quali il reato di corruzione, non sono deducibili.

Considerando quanto esposto sopra, la Corte di cassazione, dopo aver accertato che sono state emesse fatture contenenti costi non deducibili o un'IVA in misura maggiore rispetto a quella reale, e dopo aver dimostrato che l'imputato era pienamente consapevole dell'indebito vantaggio fiscale ottenuto mediante l'uso di tali fatture, ha concluso che nel caso specifico si configura anche l'elemento psicologico (il fine di consentire a terzi l'evasione fiscale), richiesto dalla legge per ritenere sussistente il reato. Questo è particolarmente rilevante dato che la disposizione che punisce tale reato (art. 8, D. Lgs. n. 74/2000) non richiede che il fine di evasione fiscale sia un fine esclusivo, ma può concorrere con altre finalità.

2.3.4 “Vantaggio conseguito dall'autore del reato”

La sentenza della III Sezione penale della Corte di Cassazione n. 16353/2021 conferma e ribadisce un principio consolidato della giurisprudenza riguardante le operazioni di emissione di fatture inesistenti.

Queste operazioni coinvolgono due soggetti distinti: una ditta che emette le fatture (responsabile del reato ai sensi dell'articolo 8 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000) e un'altra ditta (responsabile ai sensi dell'articolo 2 dello stesso decreto) che utilizza queste fatture, inserendole nella sua contabilità per ottenere detrazioni fiscali. Il profitto ottenuto da quest'ultima, che corrisponde al risparmio di imposta ottenuto, deve essere distinto dal profitto, eventualmente presente, dell'ente che ha emesso le fatture, che rappresenta, invece, il prezzo o compenso per l'emissione delle fatture, il quale solitamente è molto inferiore a quello dell'utilizzatore.

Questo ragionamento della Corte di Cassazione è in linea con un'altra sentenza: la Cassazione, Sezione III, 18 ottobre 2016, n. 43952, che ha stabilito che nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente non può riguardare i beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto ottenuto dall'utilizzatore delle stesse fatture. Questo perché il regime derogatorio previsto dall'articolo 9 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000 esclude la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture e chi ne fa uso.

Di conseguenza, il principio solidaristico, valido nei casi di illecito plurisoggettivo, non può essere applicato in queste circostanze e, pertanto, il sequestro preventivo, se ammesso astrattamente dall'articolo 143 della Legge n. 244 del 2007 nei confronti dell'emittente delle fatture per operazioni inesistenti, deve riguardare soltanto il profitto (prezzo del reato) derivante dalla commissione del reato stesso.

In merito a ciò, l'articolo 8 presenta un profilo controverso poiché, ai fini dell'accertamento dell'esistenza del reato, non è necessario che il soggetto che emette le fatture inesistenti ottenga un vantaggio diretto dalla sua condotta criminosa. In altre parole, la legge stabilisce che il reato si può configurare anche senza che l'emittente ne tragga un guadagno personale dall'azione illecita.

Tuttavia, ciò non esclude la possibilità che possa comunque ottenere un beneficio economico e, in realtà, questa eventualità si verifica molto frequentemente.

È importante ribadire che il profitto derivante dall'illecito tributario deve essere individuato nel risparmio di imposta che il contribuente disonesto ottiene attraverso la sua condotta criminale. Il responsabile del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti non ottiene alcun risparmio fiscale in modo diretto, anzi, la sua azione ha l'effetto opposto, aumentando i ricavi e quindi la base imponibile per il pagamento delle tasse. L'intento di chi commette questo reato è far sì che un terzo soggetto sia il beneficiario del vantaggio fiscale ottenuto.

A questo punto, si aprono due possibilità per determinare l'importo che l'autore del reato previsto dall'articolo 8 può aver ottenuto da questa condotta illecita.

- Una prima via, frequentemente seguita dalla giurisprudenza, suggerisce che in tali circostanze sarebbe comunque possibile procedere con il sequestro, anche in assenza di prove certe riguardo al prezzo del reato, di ogni utilità economicamente valutabile che un qualsiasi soggetto abbia tratto, direttamente o indirettamente, dalla commissione del reato.

Questo approccio potrebbe portare a una conclusione del seguente tipo: una volta individuato il risparmio di imposta ottenuto dall'utilizzatore delle fatture false, non vi è nulla che escluda la possibilità di procedere al sequestro del relativo importo anche nei confronti dell'emittente della documentazione contabile fraudolenta.

- Un altro e più rigoroso orientamento, al contrario, richiede che, nell'ipotesi presa in considerazione, per poter procedere con il sequestro preventivo si debba effettivamente accertare quale profitto l'emittente delle false fatture abbia ottenuto dalla sua condotta criminale. Inoltre, si deve escludere che tale guadagno possa essere uguale a quello ottenuto dall'utilizzatore delle fatture o che corrisponda all'importo delle fatture emesse. Infatti, è necessario considerare che il profitto che l'emittente può trarre dalla sua attività illecita è rappresentato dal compenso che l'utilizzatore dei documenti falsi gli riconosce per i suoi

servigi criminali. Evidentemente, questo compenso deve essere significativamente inferiore al risparmio di imposta che l'utilizzatore ricava dalla frode, poiché altrimenti, se l'emittente restituisse all'utilizzatore l'intero importo dell'imposta evasa o, ancora più improbabile, l'intero importo indicato nelle fatture false, l'utilizzatore non otterrebbe alcun vantaggio dalla vicenda.

2.3.5 “(Non) applicabilità dell’art. 13-bis D. Lgs. 74/2000 all’art. 8 del medesimo decreto”

La Corte di Cassazione, Sezione III penale, attraverso la sentenza numero 25656 del 5 luglio 2022, si è nuovamente espressa riguardo ai rapporti tra il rito dell'applicazione della pena su richiesta per i reati tributari e la necessaria previa estinzione del debito tributario da parte del contribuente imputato, e affronta anche il tema legato all'applicabilità dell'articolo 13-bis del D. Lgs. 74/2000 alla fattispecie di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Precedentemente, la disciplina in vigore escludeva la sua applicabilità. Infatti, secondo la Corte, l'operatività della condizione di accessibilità al patteggiamento è legata al fatto che le condotte commesse dal contribuente determinino un debito tributario a carico dello stesso, che questo possa estinguere. Di conseguenza, la condizione di ammissibilità del patteggiamento non era applicabile a reati come l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, i quali sussistono anche in assenza di evasione fiscale. Inoltre, questo ragionamento valeva anche per il reato di distruzione o occultamento delle scritture contabili, in quanto la consumazione di tale reato avviene indipendentemente dalla presenza o meno di evasione fiscale. Pertanto, per tali tipi di reati, non è stata ritenuta configurabile la circostanza attenuante prevista dal comma 1 dell'articolo 13-bis.

La sentenza n. 25656/2022 rappresenta, però, un superamento dell'orientamento precedente.

Questo cambiamento deriva dall'analisi del comma 7 dell'articolo 21 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972, che stabilisce che se il cedente o prestatore emette fatture per operazioni inesistenti o indica nella fattura corrispettivi o imposte superiori a quelli reali, l'imposta è dovuta per l'intero importo indicato nella fattura, anche se non corrispondente alla realtà. Pertanto, anche nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, si può configurare un debito tributario a carico dell'emittente.

La sentenza afferma che, se si ritiene che l'emittente di fatture inesistenti sia comunque soggetto a un debito verso l'erario, nonostante l'assenza di un'evasione fiscale effettiva, allora per accedere al patteggiamento è necessario il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Questo pagamento dovrebbe comprendere anche le somme risultanti dalle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla normativa fiscale, nonché eventuali importi derivanti da ravvedimento operoso, come previsto dal comma 2 dell'articolo 13-bis del decreto.

Resta invece l'incertezza riguardo alla possibilità di subordinare il patteggiamento al pagamento del debito tributario nei casi di sottrazione o distruzione di documenti contabili.

A dimostrazione del fatto che la legislazione tributaria è suscettibile di cambiamenti nel tempo, tempo spesso neanche troppo lungo, è importante precisare come l'interpretazione fornita dalla sentenza 25656 del 5 luglio 2022 sopra riportata, è stata nuovamente oggetto di discussione solo qualche mese dopo, tramite la sentenza numero 2886 del 16/12/2022.

Più avanti, nel terzo capitolo, verranno riportate nel dettaglio le motivazioni che hanno convinto il giudice a ritenere valida la non applicabilità dell'articolo 13-bis al suddetto articolo 8 del D. Lgs. 74/2000.

2.4 Aspetti relativi agli articoli 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000

2.4.1 “Concorso tra emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, casi di applicazione dell'articolo 110 c.p. e dell'articolo 9 D. Lgs. 74/2000”

I delitti di emissione di fatture per operazioni inesistenti, disciplinati dall'articolo 8 del D. Lgs. n. 74/2000, e di utilizzo delle stesse nella dichiarazione fiscale, previsti nell'articolo 2 del medesimo decreto, costituiscono due fattispecie distinte che sono però strettamente interconnesse.

Colui che si occupa di emettere le fatture per documentare operazioni che nella realtà non sono mai avvenute, in tutto o in parte, ha l'unico obiettivo di fornire a un terzo il supporto documentale e probatorio necessario per inserire nella dichiarazione elementi passivi fittizi, di conseguenza per questo reato è necessario il dolo specifico, ossia l'intento di agevolare l'evasione fiscale di altri.

In genere, colui che emette la fattura falsa si è concordato in anticipo con il destinatario/utilizzatore, ricevendo un compenso per tale servizio.

Inoltre, l'emittente non assolve ai propri obblighi dichiarativi e tantomeno versa all'Erario l'IVA addebitata a titolo di rivalsa all'utilizzatore, il quale invece provvede a detrarsela.

Il legame tra l'articolo 2 e l'articolo 8 solleva, quindi, la questione relativa alla possibilità che l'autore di uno dei due reati possa concorrere nel reato dell'altro ed essere così chiamato a rispondere anche

di quest'ultimo e viceversa. In altre parole, chi emette la fattura falsa potrebbe concorrere nel reato di dichiarazione fraudolenta, commesso dal soggetto che utilizza la fattura falsa nella sua dichiarazione fiscale, avendo concretamente agevolato e reso possibile la condotta del dichiarante; allo stesso tempo, il dichiarante potrebbe essere considerato concorrente nel reato di emissione di fatture false, avendo determinato o istigato il comportamento dell'emittente.

In merito a ciò, l'articolo 110 del Codice penale, che disciplina l'istituto del concorso di persone nel reato, stabilisce che se più individui partecipano a un medesimo reato, ognuno di essi è soggetto alla pena prevista per tale reato. Questa disposizione ha lo scopo di punire non solo i soggetti che compiono direttamente l'azione criminosa prevista dalla norma, ma anche coloro che contribuiscono al reato in modo diverso, ma comunque rilevante, e che altrimenti non sarebbero perseguibili in base alla sola norma incriminatrice.

Tuttavia, il Decreto Legislativo n. 74/2000, in deroga a questo principio generale e ai sensi dell'articolo 9 del medesimo decreto, ha previsto che l'autore del reato di emissione di fatture inesistenti, agendo in qualità di concorrente, non sia punibile per il reato di utilizzo delle stesse fatture in dichiarazione. Allo stesso modo, è stata esclusa l'applicazione del concorso nel reato di emissione da parte dell'autore della dichiarazione fraudolenta.

Con questa deroga, il legislatore tributario ha inteso evitare che una persona venisse sanzionata due volte per la stessa azione: una volta direttamente, per il reato di dichiarazione fraudolenta (art.2), e una seconda volta, per aver partecipato all'azione commessa dall'emittente delle stesse fatture (art. 8).

Tuttavia, è importante sottolineare che l'articolo 9 è una norma speciale che deve essere interpretata in modo restrittivo e pertanto continuano ad applicarsi i principi generali riguardanti il concorso di persone nel reato, disciplinati dall'articolo 110 c.p.

Ciò significa che l'articolo 9 del D. Lgs. 74/2000 non impedisce la configurazione di alcune situazioni in cui la disciplina in deroga sul concorso di persone nel reato, prevista dal citato articolo, non si applica. Un caso paradigmatico può essere quello in cui vi è l'identità soggettiva tra emittente e utilizzatore delle fatture false:

“Il regime derogatorio di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 74/2000 non trova applicazione quando la stessa persona proceda in proprio sia all'emissione delle fatture fittizie, sia alla loro successiva utilizzazione. Infatti, se è innegabile che la ratio ispiratrice della norma è quella di evitare la punibilità della medesima persona, una volta a titolo diretto per la propria condotta di utilizzazione delle fatture fasulle, e una seconda volta a titolo di concorso nella diversa e autonoma condotta posta in essere

dall'emittente con cui ha preso accordi, è del pari vero che ciò è possibile solo nell'ipotesi di soggetti rivestenti ruoli diversi, l'utilizzatore e l'emittente"⁴¹

Se non si applicasse tale deroga, sorgerebbe il problema di stabilire quale comportamento punire e quale no, ossia se dover perseguire l'atto di emissione delle fatture false o quello di utilizzo dei documenti falsi.

Secondo la Corte di Cassazione, questo determinerebbe un approccio favorevole divergente dall'intento del legislatore di sanzionare con particolare severità quei comportamenti mirati a evadere l'IVA e/o le imposte dirette mediante l'emissione e/o l'utilizzo in dichiarazione di documenti falsi, sia soggettivamente che oggettivamente.

Altre situazioni possono essere individuate nel caso in cui l'autore del reato sia il legale rappresentante sia della società emittente delle fatture per operazioni inesistenti, sia della società utilizzatrice di tali fatture; in questi casi, la sentenza della Corte di Cassazione, sez. III, del 11 maggio 2016, n. 28979, afferma che il regime derogatorio non trova applicazione.⁴²

Inoltre, secondo un'altra sentenza della Corte di Cassazione, sez. III, del 29 ottobre 2020, n. 34021, la disciplina derogatoria dell'art. 9 non si applica né al soggetto che agisce in qualità di emittente e amministratore della società utilizzatrice delle stesse fatture per operazioni inesistenti, e neppure al consulente fiscale che, agendo come "extraneus" (ossia estraneo all'organigramma delle società coinvolte), concorre con il primo nell'esecuzione dei singoli reati, considerando l'uguale responsabilità prevista dall'art. 110 del Codice penale.⁴³

In aggiunta, la disposizione dell'articolo 9 non risulta applicabile anche nel caso in cui le fatture o gli altri documenti utilizzati siano relativi a periodi di imposta differenti.⁴⁴

La giurisprudenza ha confermato questo orientamento anche nei casi di frodi carosello, dove è presente un reato associativo. La Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che l'art. 9 D. Lgs 74/2000 non ostacola la configurabilità della fattispecie associativa qualora il sodalizio criminale sia costituito da più persone con l'intento di commettere i reati previsti dagli articoli 2 e 8 del citato decreto.⁴⁵

Oltre alle ipotesi sopra descritte, è stato stabilito che la fattispecie prevista dall'articolo 9 non si applica quando non viene effettivamente esercitata l'azione penale nei confronti dell'utilizzatore delle fatture false. Ciò si verifica nei casi in cui, pur avendo annotato le fatture in contabilità, l'utilizzatore non le ha poi incluse nella sua dichiarazione annuale dei redditi e non ha provveduto quindi a

⁴¹ Cass., sez. III, 4 luglio 2013, n. 7324. In senso conforme: Cass., sez. fer., 1° agosto 2013, n. 35729; Cass., sez. III, 29 ottobre 2020, n. 34021

⁴² Cass., sez. III, 11 maggio 2016, n. 28979

⁴³ Cass., sez. III, 29 ottobre 2020, n. 34021

⁴⁴ Cass., sez. III, 2 luglio 2014, n. 43320; Cass., sez. III, 2 febbraio 2018, n. 2039

⁴⁵ Cass., sez. III, 6 luglio 2005, n. 34678

presentare una dichiarazione mendace, indicando elementi passivi fittizi che sono fraudolentemente supportati dalle stesse fatture false.

Questa decisione è emersa dalla sentenza n. 19437/2022: nello specifico, il contribuente era accusato di aver inserito nelle dichiarazioni annuali relative all'IVA delle società Alfa S.r.l. e Beta S.r.l., da lui amministrate, elementi passivi fittizi utilizzando fatture per operazioni inesistenti emesse a favore di queste società nell'anno fiscale 2019. Inoltre, gli veniva contestato di aver pianificato con altre persone l'emissione, anche a favore di Alfa S.r.l. e Beta S.r.l., di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, apparentemente fornite nel 2020 da altre società. In pratica, riguardo alle fatture del 2020, gli veniva imputato il reato di emissione delle stesse in concorso con l'utilizzatore.

Il contribuente sosteneva di non aver utilizzato le fatture emesse nel 2020 per le società da lui gestite, risultando quindi penalmente irrilevante l'annotazione di tali fatture nella contabilità, secondo quanto previsto dall'art. 9 del D. Lgs. n. 74/2000 (il quale rende ininfluyente dal punto di vista penale la registrazione delle fatture ricevute per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, nel caso in cui non vengano utilizzate a causa della mancata presentazione di una delle dichiarazioni annuali).

La Corte di Cassazione ha interpretato la norma speciale affermando che questa non si applica quando il potenziale utilizzatore di fatture o documenti emessi per operazioni inesistenti (ovvero chi non li ha indicati nella dichiarazione fiscale) concorre con l'emittente secondo le normali disposizioni previste dal Codice penale (art. 110 c.p.). La finalità di tale regime è evitare una doppia punizione per la stessa condotta materiale, ma non ha lo scopo di introdurre alcuna eccezione ai principi generali riguardanti la partecipazione di più persone in un reato.

Una differente interpretazione, sostenuta dal contribuente, porterebbe a una situazione irragionevole in cui, colui che ha svolto un ruolo rilevante come istigatore, non sarebbe punito né come emittente, a titolo di concorso, né tantomeno per tentativo, essendo quest'ultimo escluso espressamente dalla legge (art. 6 del D. Lgs. n. 74/2000).

In conclusione, è stato stabilito che chiunque istiga o concorda con un terzo l'emissione di fatture false o altri documenti risponderà a titolo di concorso del reato di emissione, qualora risulti che non le abbia utilizzate nella dichiarazione fiscale.

2.4.2 “Il falso in bilancio a seguito dell’utilizzo e dell’emissione di fatture per operazioni inesistenti”

Secondo la sentenza della Corte di cassazione n. 40448 del 12 settembre 2018, il D. Lgs. N. 74/2000 ha un impatto significativo sul bilancio delle aziende, poiché sanziona le condotte che costituiscono frode fiscale.

In particolare, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2) mira a proteggere lo stesso bene giuridico di altri reati tributari, ossia il dovere di tutti i cittadini di partecipare alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva, come stabilito dall'articolo 53 della Costituzione. Questo dovere rappresenta una specifica proiezione del più ampio obbligo di solidarietà economica e sociale previsto dall'articolo 2 della Costituzione, il quale riguarda l'impegno di tutti i membri della società verso il benessere comune.

La modalità di commissione di questo reato è simile ad altri reati fiscali previsti dagli articoli 3 e 4, che prevedono una scala decrescente di gravità del pericolo, in relazione alle diverse forme di rappresentazione non veritiera della capacità contributiva, combinate con diverse soglie di punibilità. Tuttavia, l'utilizzo di fatture o documenti di analogo rilievo probatorio per operazioni inesistenti è considerata la forma più insidiosa e pericolosa tra tutte; infatti, questa particolare gravità del reato fa sì che sia prevista una sanzione penale senza considerare specifiche soglie di rilevanza.

La Corte ha stabilito che il reato di frode fiscale si configura quando un contribuente inserisce nella sua dichiarazione dei redditi elementi passivi fittizi, utilizzando fatture o altri documenti relativi a operazioni inesistenti, con l'obiettivo di esporre costi fittizi nel bilancio dell'azienda.

Poiché i documenti non vengono fisicamente allegati alla dichiarazione dei redditi, per la consumazione del reato è sufficiente che nella parte dedicata alla quantificazione degli elementi passivi siano riportati i dati numerici derivanti dalle fatture passive e dagli altri documenti emessi per operazioni inesistenti. Tuttavia, per l'integrazione del reato, è necessario che questi documenti siano registrati nelle scritture contabili o detenuti in modo da poter essere utilizzati come prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Per stabilire la responsabilità di frode fiscale, sono stati considerati sufficienti elementi come l'iscrizione nel bilancio e l'ottenimento di un credito d'imposta corrispondente all'importo dell'IVA fatturata.

La giurisprudenza di legittimità, coerentemente con la dottrina dominante, stabilisce che il reato di frode fiscale è un delitto di pericolo o di mera condotta, in quanto il legislatore ha voluto rafforzare la tutela dell'interesse erariale assicurando la punibilità già al momento in cui viene commessa la condotta tipica.

Fin dai primi tempi dopo l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 74/2000, il legislatore ha individuato “nella presentazione della dichiarazione annuale la condotta tipica e il momento di rilevanza penale della

fattispecie, e nella lesione dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute, piuttosto che nella generica trasparenza fiscale, l'oggetto giuridico della tutela penale"⁴⁶

La manipolazione dei dati contabili attraverso l'inserimento di costi fittizi nel bilancio aziendale potrebbe assumere una rilevanza anche ai fini del reato di falso in bilancio. A parte il requisito fondamentale della falsità dei dati, si può sostenere che sia presente anche l'elemento soggettivo del dolo specifico di "procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto", poiché l'illecito risparmio fiscale ottenuto in questo modo potrebbe essere considerato tale. Inoltre, si potrebbe affermare che sia soddisfatto l'ulteriore requisito della concreta capacità di ingannare "altri", poiché l'uso e la registrazione di false fatture contengono il tipo di inganno richiesto dagli articoli 2621 e seguenti del Codice civile. ("Il reato di false comunicazioni sociali, previsto dall'art. 2621 cod. civ., nel testo modificato dalla legge 27 maggio 2015, n. 69, è configurabile in relazione alla esposizione in bilancio di enunciati valutativi, se l'agente, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, se ne discosti consapevolmente e senza fornire adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni."⁴⁷)

Tuttavia, la situazione è diversa se la stessa società utilizza fatture soggettivamente inesistenti, cioè fatture emesse da un soggetto diverso da quello che ha fornito la prestazione. In questo caso, nonostante la punibilità per il reato di "Dichiarazione fraudolenta" come previsto dall'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 74/2000, il valore delle voci di bilancio rimarrebbe tendenzialmente invariato senza alterazione dei dati finali.

Anche nel caso in cui una società emetta fatture per prestazioni mai fornite (fatture oggettivamente inesistenti, secondo l'articolo 8 del Decreto Legislativo n. 74/2000), si possono riscontrare diverse conseguenze riconducibili al reato di falso in bilancio. Da un lato, questa condotta consente ai terzi utilizzatori di ottenere un indebito risparmio fiscale; dall'altro, l'indicazione di "ricavi fittizi" nelle dichiarazioni contabili può comportare un aumento della base imponibile, creando un'apparenza di risultati di esercizio più positivi rispetto alla situazione reale. Questa possibilità minaccia il bene protetto dagli articoli 2621 e seguenti del Codice civile, cioè la trasparenza e la veridicità delle informazioni societarie, e potrebbe essere correlata a scopi specifici come mostrarsi più favorevoli agli istituti di credito per ottenere finanziamenti bancari.

⁴⁶ Cocco, Filippo. "One FISCALE." *Onefiscale.wolterskluwer.it*, 1 May 2022, onefiscale.wolterskluwer.it/document/dichiarazioni-fraudolente-e-fatture-false-impatti-sul-bilancio/10AR0000288224ART1?searchId=2019413530&pathId=a63c12164e852&offset=2&contentModuleContext=all. Accessed 29 July 2023.

⁴⁷ [Cassazione penale, Sez. Unite, sentenza n. 22474 del 27 maggio 2016](#)

Questa potenziale compatibilità tra reati tributari e falso in bilancio, oltre alle possibili sanzioni più severe, potrebbe avere importanti conseguenze pratiche. Innanzitutto, potrebbe rendere punibili comportamenti che, ai sensi del Decreto Legislativo n. 74/2000, non sarebbero considerati reati, mediante l'accusa di falso in bilancio. In secondo luogo, potrebbe coinvolgere la responsabilità dell'ente ai sensi del Decreto Legislativo n. 231/2001.

Infine, la possibilità di contestare il reato di falso in bilancio anche in situazioni di condotte evasive che, secondo il Decreto Legislativo n. 74/2000, non sono considerate penalmente rilevanti (ad esempio, perché al di sotto della soglia penale), potrebbe portare a un ampliamento dell'applicazione del nuovo reato di autoriciclaggio ex art. 648-ter.1 c.p. Questo ampliamento riguarderebbe sia le persone fisiche coinvolte sia l'ente responsabile ai sensi del Decreto Legislativo n. 231/2001.

CAPITOLO TERZO

“Frodi IVA e casi di violazione ex artt. 2 e 8 D. Lgs. 74/2000”

3.1 Frodi IVA

3.1.1 “Definizione delle frodi IVA”

Le frodi IVA rappresentano anomalie nel sistema di tassazione in cui vi è una discordanza tra ciò che viene registrato documentalmente e la realtà effettiva dell'operazione compiuta.

L'IVA si esplica tramite un meccanismo di rivalsa e detrazione tra gli operatori B2B che consente di applicare la tassazione ad ogni fase della catena del valore arrivando, per ultimo, a gravare sul consumatore finale non soggetto passivo di imposta.

La frode si verifica nel momento in cui il sistema di riscossione frazionata plurifase subisce un'interruzione in una qualsiasi delle sue fasi portando all'arricchimento illegittimo di uno o più operatori e causando, allo stesso tempo, un danno alle finanze pubbliche sotto forma di entrate fiscali mancate.

Di conseguenza, attraverso l'uso di documentazione falsa come fatture, lettere d'intenti, documenti di trasporto ecc., vengono messe in atto azioni specifiche come deduzioni, richieste di rimborso, compensazioni ecc., che alterano il funzionamento normale del sistema di tassazione dell'IVA.

L'attuazione di questi meccanismi illeciti contribuisce ad aumentare ciò che è noto come "gap IVA", ossia la discrepanza tra l'importo totale dell'imposta teoricamente dovuta al fisco e l'effettivo ammontare che viene incassato da questo in un determinato periodo. Questo divario, come è facile intuire, ha un impatto negativo sulla politica fiscale, sulla spesa pubblica e sull'intera economia di uno Stato. A titolo di esempio, nel "Report 2021 della Commissione Europea sul VAT Gap nell'UE" è emerso che a livello comunitario, la differenza si aggirava intorno ai 134 miliardi di euro nel 2019 (con un lieve miglioramento rispetto agli anni precedenti).

L'Italia, insieme a Romania e Grecia, è tra i paesi dell'Unione Europea con il gap più elevato, che è stato stimato intorno a circa 30 miliardi di euro nello stesso anno.

Pertanto, uno degli obiettivi dell'Unione Europea e dei suoi Stati membri, inclusa l'Italia, è quello di contrastare le frodi legate all'IVA e l'evasione fiscale, che sono i principali responsabili del divario

precedentemente menzionato; a tal proposito sono state attuate delle azioni normative come l'obbligo di fatturazione elettronica sia nei rapporti commerciali tra imprese (B2B) che tra imprese e consumatori (B2C) e la trasmissione telematica dei dati nel settore del commercio al dettaglio. Nonostante le frodi legate all'IVA possano essere implementate attraverso diverse strategie e approcci, in generale, il loro obiettivo principale è quello di generare un credito fittizio che successivamente viene richiesto come rimborso o utilizzato per compensazione. Non da ultimo, queste sono spesso associate ad attività illecite o persino criminali, che possono avere implicazioni anche dal punto di vista penale.

Questo fenomeno si verifica ormai in diversi settori dell'economia, ma esistono alcuni settori in cui i comportamenti fraudolenti sono più diffusi, come ad esempio l'ambito tecnologico (pc, cellulari), quello delle materie plastiche, dei metalli e simili.

Il processo di esame di questa tipologia di frode inizia da una questione di sostanza che consiste nel determinare se il credito IVA spettante all'acquirente è valido secondo quanto indicato nella fattura, e procede verso una questione di procedura ossia stabilire se il compratore era a conoscenza o meno dell'operazione fraudolenta. Alla fine, il focus si concentra sulla dimostrazione e sulla possibile inversione dell'onere della prova, tematiche che hanno dato origine a diverse interpretazioni da parte della giurisprudenza.

Nel tentativo di bilanciare i diritti garantiti dalle normative europee per i contribuenti IVA (come neutralità e proporzionalità) con il principio di preservare le entrate fiscali, si affronta anche il dilemma tra operazioni che sono oggettivamente inesistenti e quelle soggettivamente inesistenti.

In particolare:

- 1) Per quanto riguarda le operazioni oggettivamente inesistenti, cioè quelle che non si sono mai verificate, non è possibile dedurre l'imposta poiché non è avvenuto alcun acquisto di beni o servizi per l'attività d'impresa o professionale;
- 2) Per le operazioni soggettivamente inesistenti, ovvero transazioni che sono effettivamente avvenute ma sono state eseguite da altri soggetti (di solito aziende compiacenti coinvolte nella frode), il diritto alla deduzione può essere compromesso, a meno che l'acquirente sia totalmente in "buona fede" e non sia a conoscenza della frode stessa.

La questione della detrazione solleva anche interrogativi riguardo all'onere della prova: nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, è generalmente accettato che spetti all'Amministrazione Finanziaria dimostrare l'effettiva assenza dell'operazione, mentre nel caso delle operazioni soggettivamente inesistenti, nel corso del tempo si è osservato (soprattutto nella giurisprudenza) un cambio di responsabilità nella dimostrazione tra l'Amministrazione finanziaria e il soggetto passivo dell'imposta.

3.1.1.1 “Detrazione IVA nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti”

Come anticipato nel paragrafo precedente, il caso delle operazioni oggettivamente inesistenti solitamente non solleva particolari questioni, poiché la maggioranza è d'accordo sul fatto che la detrazione non debba essere concessa all'acquirente (dato che l'operazione alla base del credito non è mai avvenuta) e che l'onere di dimostrazione spetti all'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, emergono invece alcune sfide interpretative, anche riguardo all'onere della prova, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti.

In situazioni di controversia e dibattito giurisprudenziale, si affronta in particolare il dilemma di stabilire quando l'acquirente possa essere considerato coinvolto nella frode e quindi escluso dal diritto alla detrazione dell'IVA oppure quando sia del tutto all'oscuro dell'intento criminale, agendo in buona fede (avendo così diritto alla detrazione dell'IVA).

Inizialmente, la giurisprudenza nazionale aveva un atteggiamento meno indulgente verso gli acquirenti. In una delle prime sentenze della Corte di Cassazione (Sentenza n. 8959/2003), veniva affermato che "...l'infrazione fiscale si configura, infatti, per il solo fatto oggettivo che il contribuente, con il proprio comportamento doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l'Amministrazione di non conseguire il pagamento dell'imposta effettiva dovuta⁴⁸.”

In seguito, anche in considerazione di alcuni principi giuridici forniti dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la giurisprudenza nazionale si è gradualmente spostata verso posizioni più moderate. Il focus si è spostato verso il concetto di buona fede del contribuente e della sua normale diligenza, con parametri definiti dai principi quali la neutralità dell'imposta, proporzionalità e tutela dell'affidamento.

In altre parole, l'orientamento dei giudici è orientato a riconoscere il diritto alla detrazione a coloro che non solo non hanno partecipato attivamente alla frode, ma che, agendo con la dovuta diligenza, non erano a conoscenza delle attività illecite messe in atto da altri soggetti all'interno della catena commerciale.

A tal proposito, la sentenza Optigen precisa che il diritto di un contribuente a detrarre l'IVA pagata a monte non è compromesso dal fatto che, all'interno della serie di transazioni in cui si inseriscono tali operazioni, un'altra operazione, antecedente o successiva a quella effettuata dal contribuente stesso, sia stata influenzata da una frode IVA, a condizione che il contribuente non ne fosse a conoscenza né avesse la possibilità di saperlo.

All'inizio, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) non aveva definito chiaramente quali prove l'acquirente dovesse presentare per dimostrare di non essere a conoscenza del disegno

⁴⁸ Sentenza n. 8959/2003

fraudolento; in merito a ciò secondo le sentenze Kittel e Recolta Recycling il diritto alla detrazione dell'IVA non deve essere riconosciuto se emerge chiaramente, da elementi oggettivi, che la cessione è stata effettuata verso un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'operazione fraudolenta tramite il proprio acquisto.

In seguito, i giudici europei (tramite le sentenze Mahagében e Dávid e successivamente con Mecsek-Gabona) spiegano che all'acquirente si possono richiedere solo prove che sia ragionevole aspettarsi e che siano sotto il suo controllo diretto secondo criteri di diligenza, ciò al fine di evitare di rischiare di richiedere una prova impossibile da fornire, chiamata "prova diabolica".

Inoltre, un ulteriore tema su cui ci si è interrogati riguarda l'onere della prova e la sua possibile inversione dall'Amministrazione Finanziaria al contribuente. I giudici europei (come evidenziato nelle sentenze Stroy Trans EOOD, Litdana e PPUH) hanno sostenuto che la responsabilità di fornire prove dovrebbe ricadere sull'Amministrazione Finanziaria. A titolo di esempio, nella sentenza Stroy Trans EOOD viene specificato che le violazioni commesse da un fornitore, quali la presenza di possibili incongruenze nella sua contabilità, non giustificano la richiesta di verifiche in capo al destinatario della fattura presso la sua parte contrattuale, per dimostrare l'estraneità alla frode; di seguito quanto enunciato dalla sentenza in questione: « I principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che non ostano a che il destinatario di una fattura si veda negare il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto a monte a causa dell'assenza di un'operazione imponibile effettiva, anche se, nell'avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto dichiarata da quest'ultimo non è stata rettificata. Se, tuttavia, tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse da tale emittente o a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione, tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare⁴⁹.»

Di conseguenza, spetta all'Autorità fiscale dimostrare che il soggetto passivo dell'imposta era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza della frode. D'altra parte, il contribuente non ha i poteri di indagine e di accertamento che invece sono propri delle autorità fiscali.

In conclusione, al giorno d'oggi, il diritto alla detrazione a carico dell'acquirente viene riconosciuto solo se l'acquirente stesso non detiene alcuna colpa, ignorando completamente il coinvolgimento in

⁴⁹ Sentenza della Corte (Terza Sezione) "One FISCALE." *Onefiscale.wolterskluwer.it*, 31 Jan. 2013, onefiscale.wolterskluwer.it/document/corte-giustizia-unione-europea-sez-iii-sent-data-ud-31-01-2013-31-01-2013-n-642-11/10SE0001252709?pathId=a7851d8cc332f. Accessed 2 Aug. 2023.

uno schema fraudolento (ovvero, ha agito in buona fede) e ha adottato tutte le misure di prudenza ordinarie richieste dal settore.

Si è così passati da un dibattito sull'onere della prova e su chi dovrebbe sopportarlo, a una questione su come dimostrare che il contribuente ha agito in buona fede.

3.1.1.2 “Fattori compromettenti per la buona fede del soggetto passivo”

Vi sono diversi elementi che possono aiutare a identificare un comportamento del soggetto passivo di imposta basato sulla sua buona fede o, al contrario, sulla malafede (escludendo i principi normativi, compresi quelli di natura civilistica.)

Esaminando anche le decisioni legali sia a livello comunitario che nazionale, è possibile individuare alcuni segnali o indizi che potrebbero far pensare che il contribuente non poteva non essere consapevole dell'uso di schemi fraudolenti che sono stati applicati in precedenza o successivamente lungo la catena di fornitura.

Questi elementi (soltanto a titolo d'esempio e senza la presunzione di essere esaustivi) possono essere sintetizzati nel modo seguente:

- “Anomalie o errori nelle fatture, ovvero nei documenti di trasporto;
- Prezzi a valori non di mercato o addirittura sottocosto;
- Mancanza di dotazione strumentale es. ufficio, magazzino, deposito;
- Mancanza di dotazione di personale;
- Mancata movimentazione della merce;
- Stessi soggetti a livello di management in due o più società della filiera, sia a monte che a valle;
- Stessa società di logistica;
- Assenza di operatore logistico (consegna diretta con mezzi del fornitore);
- Frequenti ed improvvisi cambi di attività;
- Soggetti che, dopo aver chiuso la partita IVA, si ripresentano con nuove partite IVA;
- Pagamenti immediati da parte dei clienti nonostante termini di pagamento a 30, 60, ecc. giorni;
- Movimenti in denaro anziché tramite sistemi tracciati (es. bonifici);
- Richieste di pagamenti non direttamente al fornitore ma a soggetti terzi;
- Richieste di pagamenti su c/c esteri;

- Significativi incrementi dei volumi di scambio in brevi periodi;
- Significativi incrementi di richieste di non applicazione dell'imposta (es. lettere di intento per esportatori abituali; certificati per aliquote agevolate, ecc.);
- Mancata iscrizione al VIES;
- Omessa presentazione/pubblicazione di bilanci in Camera di Commercio.”⁵⁰

Più numerosi e frequenti risultano gli aspetti menzionati precedentemente, tanto più intenso dovrebbe essere il campanello d'allarme percepito dall'operatore, e al contempo più fragile risulta essere la sua capacità di difesa nel caso in cui le Autorità fiscali intraprendano un'indagine su una presunta frode. È evidente che l'analisi di questi aspetti deve considerare obbligatoriamente anche le dimensioni e la struttura del soggetto contribuente, il che implica implicitamente che le realtà aziendali più complesse dovrebbero adottare un livello di attenzione superiore. Queste aziende potrebbero usufruire di maggiori risorse sia tecniche che umane, seguire procedure più elaborate (come ad esempio il D. Lgs. 231/2001), implementare controlli interni (quali il controllo di gestione, l'audit interno, ecc.), e avere a disposizione ulteriori supporti.

3.1.2 “Normative in vigore per arginare le frodi IVA”

Le frodi relative all'IVA costituiscono un problema significativo affrontato con determinazione dai governi di tutti i paesi dell'Unione Europea; di seguito vengono riportate in breve alcune delle disposizioni specifiche che nel corso degli anni il nostro legislatore ha introdotto, anche in ottemperanza alle disposizioni comunitarie.

1) Articolo 21, comma 7, DPR 633/72- Pagamento IVA per esposizione in fattura.

Nel caso in cui il fornitore o il prestatore emetta una fattura per transazioni che non esistono o riporti importi superiori a quelli effettivi, l'importo totale indicato nella fattura è soggetto all'imposta.

Di conseguenza, quando si verifica una frode IVA e viene contestata all'acquirente la detrazione della stessa, l'Erario mantiene comunque il diritto di recuperare l'imposta dal venditore. In questa

⁵⁰ Martellotta, Anselmo. “One FISCALE.” *Onefiscale.wolterskluwer.it*, onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/gli-indizi-che-possono-compromettere-la-buona-fede-del-soggetto-passivo-di-imposta/10DT0000036346ART16?pathId=7756e994fcf4d8. Accessed 2 Aug. 2023.

situazione, non è possibile fare affidamento sul principio di neutralità e proporzionalità a causa della natura fraudolenta del comportamento.

2) Articolo 60-bis del DPR 633/72- Responsabilità solidale

Per specifici beni identificati nel Decreto Ministeriale del 22 dicembre 2005 (successivamente integrato dal Decreto Ministeriale del 31 ottobre 2012), nel caso in cui il fornitore non versi l'IVA relativa a vendite effettuate a prezzi inferiori al valore normale, l'acquirente condivide l'obbligo di pagare l'IVA stessa, in modo solidale con il venditore.

Tuttavia, l'acquirente obbligato ha la possibilità di dimostrare, attraverso documentazione, che il prezzo ridotto dei beni è stato determinato in base a eventi o situazioni di fatto oggettivamente osservabili o in conformità a specifiche disposizioni di legge, e che questo prezzo non è in alcun modo collegato all'omesso pagamento dell'imposta.

Nelle situazioni di trasferimento di proprietà di immobili, nel caso in cui l'importo dichiarato nell'atto di trasferimento e nella fattura sia inferiore al valore reale dell'immobile, l'acquirente condivide la responsabilità solidale con il venditore per il pagamento dell'imposta sulla differenza tra l'importo reale e quello dichiarato, oltre alla relativa penalità.

Affinché si applichi questa responsabilità solidale, è richiesto non solo che l'importo dichiarato sia inferiore al valore di mercato, ma anche che gli immobili coinvolti nell'atto di vendita appartengano a uno dei seguenti gruppi:

- Motoveicoli, autoveicoli e rimorchi
- Prodotti di telefonia e accessori annessi
- PC, componenti e accessori annessi
- Animali vivi di specie ovina, bovina e suina e loro carni fresche
- Pneumatici

3) Articolo 17-ter, DPR 633/72- Split-payment

Nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi da soggetti privati a enti governativi (Stato, organi dello Stato, Università, Ospedali, ecc.), viene adottato un sistema di suddivisione dei pagamenti, noto come split-payment o scissione dei pagamenti. In base a questo sistema, l'IVA è versata all'Erario dall'acquirente anziché essere pagata direttamente dal venditore, in contrasto con la norma generale che richiede al venditore di riscuotere l'imposta e di versarla.

Recentemente, attraverso il Decreto-legge 50/2017, il gruppo di individui a cui si applica questa norma è stato ampliato per includere anche la Pubblica Amministrazione in generale, le società controllate dalla Pubblica Amministrazione e le società quotate nell'indice Ftse Mib della Borsa italiana.

Lo scopo principale di questa regolamentazione è garantire che il soggetto che vende i beni o i servizi non possa beneficiare della detrazione dell'IVA durante l'acquisto di tali beni o servizi, e allo stesso tempo evitare che non versi poi l'imposta quando rivende gli stessi beni o servizi a un ente pubblico. Trasferendo l'onere del pagamento al destinatario, che è un ente pubblico notoriamente affidabile nei pagamenti, l'Erario si assicura che l'imposta sia correttamente versata.

Dato che il sistema di split-payment rappresenta un'eccezione alle consuete regole dell'IVA come previste dalla Direttiva 2006/112 dell'Unione Europea (in particolare gli articoli 206 e 226), l'Italia ha richiesto e ottenuto il permesso per questa eccezione da parte del Consiglio Europeo dell'Unione Europea.

La proroga dell'attuazione dello split-payment, inizialmente stabilita nella Decisione n. 2017/784 del 25 aprile 2017, è stata spostata fino al 30 giugno 2020 e successivamente estesa ulteriormente (con la Decisione n. 2020/1105 del 24 luglio 2020) fino al 30 giugno 2023.

4) Articolo 17 e 74 DPR 633/72- Reverse charge

Nel corso del tempo, le leggi italiane sono state modificate per ampliare l'ambito di applicazione del meccanismo di inversione contabile o reverse-charge.

Inizialmente introdotto per le transazioni che coinvolgono oro, rottami e alcuni metalli, il sistema di reverse-charge si è esteso a una vasta gamma di settori, includendo l'ambito tecnologico (dispositivi cellulari, microchip, console da gioco, tablet PC, laptop), il settore energetico (gas ed energia elettrica venduti a rivenditori soggetti passivi), e il settore immobiliare (per determinati edifici strumentali, subappalti, servizi di pulizia degli immobili), e così via.

L'impulso in questa direzione è stato altresì fornito dalla Direttiva 2013/43/UE del 22 luglio 2013, secondo la quale, a causa della serietà delle frodi IVA, gli Stati membri avrebbero avuto la possibilità di implementare temporaneamente un meccanismo attraverso il quale l'obbligo di pagamento, per determinate categorie di beni e servizi, sarebbe stato trasferito al soggetto passivo che riceve la cessione dei beni o la prestazione dei servizi tassabili.

Anche in questa circostanza, l'uso dell'inversione contabile da parte del soggetto che riceve la cessione (e che quindi calcola simultaneamente sia l'IVA a credito che l'IVA a debito, che vengono completamente compensate, salvo limiti al diritto alla detrazione) impedisce che il soggetto che

effettua la cessione possa ottenere la detrazione sull'IVA pagata in precedenza all'acquisto e poi evitare il versamento dell'imposta sulla vendita al proprio cliente.

5) D. Lgs. 127/2015- Fatturazione elettronica e corrispettivi telematici

Ulteriori iniziative volte a contrastare l'evasione fiscale e le frodi legate all'IVA sono rappresentate dalle recenti modifiche normative riguardanti l'obbligo di fatturazione elettronica sia nelle transazioni azienda-azienda (B2B) che nelle transazioni azienda-consumatore (B2C), in vigore dal 1° gennaio 2019.

Rientrano tra le azioni sopra citate anche l'adozione della trasmissione telematica dei dati per distributori automatici e per il tax-free shopping, insieme all'implementazione della trasmissione telematica dei corrispettivi da parte degli operatori nel settore della vendita al dettaglio, che è stata implementata a partire dal 1° luglio 2019 e dal 1° gennaio 2020 (a seconda che il fatturato annuale superi o meno la soglia di 400.000 euro).

Nell'ambito dell'obbligatoria fatturazione elettronica, l'Italia ha richiesto e ottenuto una speciale misura di eccezione dal Consiglio dell'Unione Europea riguardante gli articoli 218 e 232 della Direttiva IVA 2006/112/CE. Questa eccezione è stata inizialmente valida fino al 31 dicembre 2021 (come stabilito dalla Decisione n. 2018/593 del 16 aprile 2018), e successivamente è stata estesa fino al 31 dicembre 2024 (attraverso la Decisione n. 2021/2251 del 13 dicembre 2021, che ha apportato modifiche alla decisione precedente n. 2018/593).

Nella proposta di decisione di esecuzione preparata dalla Commissione Europea e sottoposta al Consiglio, sono presenti le seguenti affermazioni:

- L'Italia ritiene che l'introduzione di un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica comporterebbe vantaggi significativi nel combattere la frode fiscale e l'evasione, e nel semplificare la riscossione delle imposte.
- Vi sarebbero, inoltre, benefici concreti derivanti dal miglior rispetto degli obblighi fiscali e da un rafforzamento della tempestività e dell'efficacia dei controlli antifrode e antievasione.
- L'Italia sostiene che la fatturazione elettronica avrà un impatto positivo nella lotta contro la frode fiscale grazie all'aumento di completezza, rapidità e tracciabilità delle informazioni.

Se l'Italia dovesse constatare una riduzione significativa del divario nell'IVA, anche altri paesi dell'Unione Europea potrebbero adottare misure simili all'interno dei rispettivi territori.

6) Articolo 30-ter DPR 633/72- Rimborso IVA per indebito

Il contribuente che ha pagato erroneamente l'IVA ha il diritto di presentare una richiesta di rimborso entro un periodo di due anni dalla data in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Tuttavia, non è previsto il rimborso dell'imposta nel caso in cui il pagamento sia stato effettuato all'interno di un contesto di frode fiscale.

7) Articolo 35 DPR 633/72- VIES

Le persone coinvolte in transazioni all'interno della Comunità Europea devono richiedere la registrazione presso il Sistema di scambio di informazioni IVA (VIES) al momento dell'apertura della partita IVA o in caso di modifiche, come stabilito dall'articolo 35 del Decreto del Presidente della Repubblica 633/72.

Tuttavia, in base al provvedimento numero 110418 del 12 giugno 2017 emesso dall'Agenzia delle Entrate, se un operatore, nonostante abbia i requisiti per l'iscrizione al VIES, ha effettuato transazioni intra-comunitarie con l'intenzione di evadere l'IVA, l'autorità ha la facoltà di notificare una decisione di esclusione dall'archivio VIES.

In aggiunta a ciò, le autorità fiscali stanno aumentando la vigilanza e il controllo sulle partite IVA, adottando un'attenta valutazione e sorveglianza. In situazioni specifiche come l'inattività, potrebbero essere inviati questionari o, in alcuni casi, potrebbe essere persino presa in considerazione la chiusura dell'attività da parte dell'ufficio delle autorità fiscali.

3.1.3 “Gli sviluppi comunitari nella lotta alla frode IVA”

Nella Comunicazione del 4 ottobre 2017 rilasciata dalla Commissione Europea, identificata come atto COM (2017) 566, si specifica che dopo un'analisi approfondita delle diverse opzioni per implementare il "principio della destinazione", la Commissione ha scelto di adottare normative fiscali secondo le quali, per le vendite transfrontaliere tra imprese (B2B) di beni, il venditore sarà tenuto a calcolare l'IVA da addebitare all'acquirente utilizzando l'aliquota dello Stato membro in cui i beni sono destinati, indipendentemente dal luogo in cui il soggetto che acquista abbia la partita IVA o la sede.

L'IVA dovrà poi essere dichiarata e pagata attraverso un sistema di dichiarazione unica nello Stato membro in cui il venditore ha la propria sede. Questo sistema unico consentirà di compensare l'imposta da pagare sulle vendite con quella già versata sugli acquisti effettuati all'interno dell'Unione Europea. Comunque, nella fase iniziale e come eccezione a questa regola generale, se l'acquirente ha ottenuto la certificazione di essere "un'impresa conforme" dalla propria autorità fiscale (chiamato anche "contribuente affidabile" o "soggetto passivo certificato"), continuerà ad essere responsabile del pagamento dell'IVA sui beni acquistati da altri Stati membri esattamente come avviene attualmente, ovvero tramite il meccanismo dell'inversione contabile.

A seguire, nel mese di maggio 2019, la Commissione Europea ha previsto l'introduzione di un nuovo strumento volto a combattere le frodi IVA: il TNA, ovvero l'Analisi della Rete delle Transazioni (Transaction Network Analysis).

Si tratta di un database a livello comunitario che consentirà un maggiore coordinamento tra le agenzie antifrode. Questo sistema rafforzerà la cooperazione e lo scambio di informazioni tra i funzionari delle entità fiscali nazionali, permettendo agli ufficiali di Eurofisc di condurre verifiche incrociate con i registri giudiziari, le basi di dati e le informazioni detenute da Europol e OLAF (l'Agenzia europea antifrode), nonché coordinare indagini transfrontaliere.

Inoltre, il Decreto Legislativo n. 75 del 14 luglio 2020 ha implementato la Direttiva Comunitaria (PIF) n. 1371/2017, che riguarda la lotta contro la frode a danno degli interessi finanziari dell'Unione Europea, ed ha anche integrato il Decreto Legislativo n. 231/2001, che tratta della responsabilità delle entità giuridiche, aggiungendo l'articolo 25-quinquiesdecies.

Il decreto copre anche la situazione in cui vengono commessi reati all'interno di schemi fraudolenti transfrontalieri al fine di evadere l'IVA.

Più recentemente, l'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 156 del 4 ottobre 2022 ha modificato l'articolo 25-quinquiesdecies del Decreto Legislativo n. 231/2001. La versione attuale di tale articolo considera "i sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione Europea, da cui consegua o possa conseguire un danno"⁵¹; di conseguenza è stata ulteriormente enfatizzata la responsabilità amministrativa per le frodi IVA all'interno della comunità (cioè, connesse al territorio di altri Stati membri dell'UE), seguendo la direzione indicata dalla direttiva PIF.

In aggiunta, l'Unione Europea è costantemente impegnata a cercare collaborazioni internazionali; un esempio di questo impegno è evidente nella Decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 31 maggio 2022 (8901/22), che dà il via ai negoziati con il Regno di Norvegia allo scopo di rafforzare la cooperazione amministrativa, la lotta contro le frodi e il recupero dei crediti IVA. Per quanto

⁵¹ Art. 25 Quinquiesdecies Disciplina Della Responsabilità Amministrativa Delle Persone Giuridiche - Reati Tributari

riguarda la cooperazione amministrativa, viene sottolineato il potenziamento della rete Eurofisc e la disponibilità di ulteriori strumenti per lo scambio di informazioni.

Di recente, il Regolamento (UE) n. 2022/1504 del 6 aprile 2022, emanato dal Consiglio europeo e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea il 12 settembre 2022, ha stabilito le modalità di attuazione del Regolamento UE n. 904/2010 riguardo all'istituzione di un sistema elettronico centrale di informazioni sui pagamenti (CESOP).

In dettaglio, conformemente alla direttiva IVA 2006/112/CE, a partire dal 1° gennaio 2024, le imprese che offrono servizi di pagamento e sono stabilite nell'Unione Europea, o forniscono tali servizi all'interno dell'UE, devono conservare specifica documentazione riguardante i pagamenti transfrontalieri. Questa documentazione include determinate informazioni sui beneficiari dei pagamenti ed è anche richiesto che tali documenti vengano trasmessi agli Stati membri.

Tra le sue molteplici funzioni, il CESOP è stato progettato per agevolare lo scambio di informazioni tra gli ufficiali addetti alla cooperazione Eurofisc, consentendo loro di condividere rapidamente e in modo sicuro informazioni sulle frodi fiscali legate all'IVA. Gli Stati membri devono inviare i dati al CESOP nel formato XML. Il Regolamento n. 2022/1504 offre dettagliate prescrizioni tecniche riguardo alla creazione e alla gestione di questo sistema, oltre a delineare i ruoli e le responsabilità della Commissione Europea in merito alla sua gestione tecnica.

3.1.4 “Le sanzioni amministrative”

In conformità al Decreto Legislativo n. 471/97, le infrazioni commesse dal venditore o dall'acquirente sono passibili di misure sanzionatorie di natura amministrativa.

Di seguito le sanzioni per il venditore:

- Nel caso di omessa dichiarazione dell'IVA: l'importo della sanzione varia dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta.
- Per dichiarazioni dell'IVA infedeli: dal 90% al 180% dell'imposta.
- Nel caso di omesso pagamento dell'IVA: il 30% dell'imposta.

Le sanzioni per l'acquirente:

- Nel caso di indebita detrazione dell'IVA: la sanzione ammonta al 90% dell'imposta.
- Per dichiarazioni IVA infedeli: varia dal 90% al 180% dell'imposta.
- Per omesso pagamento dell'IVA: il 30% dell'imposta.

Comunque, nel caso in cui le infrazioni menzionate precedentemente siano commesse all'interno di un contesto di frode legata all'IVA, vengono applicate anche le seguenti disposizioni speciali:

- L'aumento del 50% della sanzione prevista per la dichiarazione IVA infedele quando vengono utilizzate fatture false o altri documenti contraffatti o per transazioni che non esistono, attraverso artifici o inganni, pratiche simulate o condotte frodolente (*articolo 5, comma 4-bis, Decreto Legislativo n. 471/97*).
- La sanzione che varia da 250 a 10.000 euro, imposta al cedente con responsabilità anche dell'acquirente, per l'adozione del meccanismo del reverse-charge da parte dell'acquirente quando questo meccanismo non è applicabile, viene sostituita con una sanzione che va dal 90% al 180% dell'imposta quando l'uso di questo meccanismo è causato da un intento di evasione o frode, dimostrando che il venditore o il prestatore di servizi ne era a conoscenza (*articolo 6, comma 9-bis2, Decreto Legislativo n. 471/97*).
- Nel caso in cui l'acquirente utilizzi il meccanismo del reverse-charge per transazioni che non sono soggette a imposta, ha il diritto di detrarre l'imposta corrispondente all'IVA erroneamente applicata, ma è soggetto a una sanzione che varia dal 5% al 10% dell'importo su cui si basa l'imposta (con un importo minimo di 1.000 euro) se si tratta di transazioni inesistenti (*articolo 6, comma 9-bis3, Decreto Legislativo n. 471/97*).

Inoltre, non si dovrebbe consentire l'applicazione del ravvedimento operoso quando l'operazione è oggettivamente inesistente a causa della natura dolosa del comportamento (come indicato anche nella Circolare Ministeriale n. 180 del 10 luglio 1998). Tuttavia, secondo una certa interpretazione, il ravvedimento potrebbe essere ammesso nel caso in cui l'inesistenza riguardi la parte soggettiva dell'operazione (come illustrato anche nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16 dell'11 maggio 2017, paragrafo 5).

Le sanzioni penali, come ampiamente affrontato nelle pagine precedenti, sono previste nel D. Lgs. 74/2000.

3.1.5 “Legge di bilancio 2023: introduzione dei commi 15-bis1 e 15-bis2 all’articolo 35 del DPR 633/1972”

L’articolo 35, comma 15-bis, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972, stabilisce che quando viene assegnato un numero di partita IVA, l’Agenzia delle Entrate esegue una serie di controlli automatizzati allo scopo di rilevare potenziali fattori di rischio, tra cui la possibilità che il contribuente sia esposto a comportamenti fraudolenti.

La Legge di Bilancio 2023 (*articolo 1, comma 148, Legge n. 197 del 29 dicembre 2022*) ha integrato l’articolo 35 come segue: sono stati aggiunti i commi 15-bis1 e 15-bis2 al fine di rafforzare i meccanismi di controllo riguardanti le cosiddette "partite IVA apri e chiudi".

In particolare, in seguito ad analisi di rischio specifiche associate all’assegnazione di nuove partite IVA, l’Agenzia delle Entrate ha il potere di richiedere al contribuente di presentarsi di persona per mostrare documentazione specifica (come scritture contabili, se obbligatorie). Ciò è finalizzato a verificare l’effettiva attività economica svolta e a dimostrare, tramite documentazione adeguata, l’assenza dei fattori di rischio individuati durante l’analisi iniziale. Se il contribuente non risponde all’invito a comparire o se i controlli effettuati sulla documentazione presentata risultino negativi, l’ufficio emette una decisione di revoca della partita IVA.

Dopo la revoca, il contribuente può richiederla nuovamente solo se fornisce una garanzia sotto forma di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria. Questa garanzia deve rimanere in vigore per un periodo di tre anni dalla sua emissione e deve avere un valore di almeno 50.000 euro.

Nel caso in cui siano state commesse infrazioni fiscali prima della decisione di revoca, l’importo della garanzia deve essere uguale alle somme dovute a causa di tali violazioni fiscali, con un minimo di 50.000 euro, a meno che nel frattempo non siano già state pagate.

La Legge di bilancio ha anche apportato modifiche alle sanzioni inserendo il comma 7-quater nell’articolo 11 del Decreto Legislativo n. 471/1997 il quale stabilisce che, il contribuente soggetto a revoca della partita IVA sarà soggetto a una sanzione amministrativa di 3.000 euro (è esclusa la possibilità di applicazione delle regole di cumulo giuridico - concorso di violazioni e continuazione - come specificato nell’articolo 12 del Decreto Legislativo n. 472/1997).

La nuova norma prevede che, a stabilire le modalità e i termini per l’applicazione di tali disposizioni, sia il direttore dell’Agenzia delle entrate, tramite un provvedimento; a tal proposito, il 16 maggio 2023, l’AdE ha pubblicato il provvedimento n. 156803/2023 che prevede innanzitutto che la valutazione del rischio sia orientata su aspetti di tipo:

- Soggettivo, come ad esempio questioni delicate riguardo alla situazione economica e fiscale del contribuente;

- Oggettivo, come la tipologia e il modo in cui viene svolta l'attività, anomalie contabili o economiche, ecc.;
- Aspetti legati alla posizione fiscale del contribuente, come gravi violazioni delle norme tributarie, ecc.

Il provvedimento prevede, inoltre, che i soggetti che presentano tali elementi di rischio siano convocati personalmente dall'Ufficio per eseguire gli opportuni controlli relativamente agli aspetti individuati durante l'indagine in corso. Se il soggetto non risponde all'invito dell'ufficio o non fornisce prove sufficienti per dimostrare l'assenza dei fattori di rischio, l'Ufficio comunica al contribuente la decisione di revocare la partita IVA insieme alla notifica della sanzione comminata; questa revoca ha impatti anche in relazione ai requisiti VIES.

Nel caso in cui il contribuente intenda richiederne una nuova, sarà necessario che presenti una polizza fideiussoria a favore dell'Amministrazione finanziaria. Questa polizza dovrà avere una durata di tre anni e un valore minimo di 50.000 euro.

Nel caso in cui fossero state commesse infrazioni fiscali prima della decisione di revoca, l'importo della garanzia dovrà corrispondere alle somme (inclusi l'imposta, le sanzioni, gli interessi e gli eventuali oneri accessori) ancora da versare, purché l'ammontare superi i 50.000 euro.

3.1.6 “Le frodi carosello”

Le frodi carosello nel campo dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), specialmente in relazione agli acquisti all'interno della Comunità Europea, rappresentano un fenomeno di grande rilevanza nell'ambito dell'applicazione delle leggi penali in ambito fiscale.

Questo fenomeno coinvolge diverse situazioni criminose, sia regolate dal decreto legislativo 74/2000 che da altre leggi simili, e le soluzioni adottate dalle varie autorità giudiziarie non sono sempre uniformi.

Si utilizza il termine “carosello” per la struttura tipica di questo particolare tipo di frode, che mira a creare cicli di operazioni fraudolente, spesso coinvolgendo il commercio di beni costosi per singola unità e facili da trasportare (come computer, telefoni cellulari, carne fresca, animali vivi, automobili nuove, ecc.).

Nonostante coinvolgano di solito un numero limitato di truffatori, le frodi carosello generano perdite significative. Oltre a ridurre le entrate dei singoli Stati membri e quindi influenzare il bilancio dell'Unione Europea, queste frodi alterano la competizione nei settori di mercato specifici poiché i

truffatori non sono tenuti a versare l'IVA, e di conseguenza possono offrire prodotti a prezzi inferiori rispetto a quelli sul mercato. Ciò rende estremamente difficile per i nuovi operatori entrare nel mercato e per coloro che già ne fanno parte mantenere la loro attività.

Come accennato sopra, questa tipologia di frode riguarda soprattutto gli acquisti intracomunitari, pertanto, per questioni di chiarezza, occorre affrontare in modo breve l'argomento.

3.1.6.1 “Applicazione dell’IVA agli acquisti intracomunitari”

A partire dal 1° gennaio 1993, dopo la rimozione delle restrizioni fiscali e doganali per gli scambi commerciali all'interno della Comunità Europea, è stato istituito un regime provvisorio. Questo regime è stato adottato in attesa di un'armonizzazione futura; l'obiettivo di questo regime provvisorio è stato quello di evitare che, con la rimozione delle barriere doganali, l'applicazione dell'IVA in vigore nel paese di origine entrasse in conflitto con il principio di neutralità di questa imposta.

Lo scambio intracomunitario avviene quando si acquista, a pagamento, la proprietà o un altro diritto di utilizzo su beni che sono spediti o trasportati nel territorio di uno Stato, provenienti da un operatore di un altro Stato membro. Per queste transazioni, è stabilito che l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) venga applicata nel paese di destinazione del bene, a carico del destinatario (cioè l'acquirente), secondo le condizioni e le aliquote in vigore in quel paese.

Questa diversa modalità di applicazione dell'IVA fa sì che, per questi scambi intracomunitari, ci siano regole diverse rispetto a quelle valide per gli scambi interni, specialmente riguardo alla fatturazione e alla registrazione dell'operazione, e si attua tramite il cosiddetto "sistema di doppia registrazione". In base a questo sistema, chi acquista una merce da un operatore di un altro paese dell'Unione Europea numererà e integrerà la fattura con l'indicazione del valore in euro dell'importo pagato e degli altri elementi che contribuiscono alla base imponibile dell'operazione, oltre all'importo dell'imposta calcolato in base all'aliquota dei beni (come stabilito nell'articolo 46, comma 1, del decreto legislativo n. 331/1993, convertito nella legge n. 427/1993). Di conseguenza l'acquirente registrerà questa fattura nel proprio registro delle fatture emesse, ma anche nel registro degli acquisti, secondo i principi generali indicati negli articoli 45 e 46 del decreto legislativo sopra citato, così da consentirgli la deduzione dell'importo di questa imposta, secondo quanto previsto dall'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972, per un ammontare equivalente.

In pratica, questo processo fa sì che l'acquisto non abbia impatti finanziari sull'acquirente (l'IVA da pagare e l'IVA da dedurre si compensano e si annullano a vicenda), ma formalmente l'imposta è

applicata. Quando l'acquirente, in seguito, vende il bene a livello nazionale, emetterà una fattura con l'aggiunta dell'IVA e assumerà l'obbligo di versare all'Erario un importo uguale all'IVA che è stata pagata dal cliente nazionale.

3.1.6.2 “Il meccanismo della frode carosello”

Questa modalità di pagamento dell'IVA ha portato allo sviluppo di comportamenti fraudolenti frequenti, che si esplicano nell'evasione dell'imposta medesima.

Nella sua forma più semplice, tale comportamento si esplicita in una cessione reale tra un operatore dell'Unione Europea e un operatore italiano, dove all'interno viene inserito in modo fittizio un terzo soggetto (detto "intermediario"), anch'esso italiano.

Nel dettaglio, una società con sede in uno Stato membro dell'Unione Europea (A) effettua la vendita di beni o servizi a un'altra società (B) con sede in un diverso Stato dell'UE. Poiché si tratta di un'operazione intracomunitaria, non sorge un debito d'imposta.

La società B, detta anche "missing trader" o "cartiera" o "interposta", dopo aver acquisito beni da un fornitore (A) tramite una fattura documentata, registra l'operazione sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite. Questo doppio inserimento nei registri consente di neutralizzare fiscalmente l'acquisto e, pertanto, l'obbligo di pagare l'IVA sorge solo quando il bene viene rivenduto successivamente all'interno del paese.

La rivendita avviene a un terzo soggetto, anch'esso una società (C) spesso denominata "broker" o "interponente", a cui viene emessa una fattura regolare con l'IVA.

Attraverso questo intricato sistema, la società missing trader riscuote l'IVA dalla vendita al broker ma non la versa all'Erario nel momento di rendicontazione periodica o annuale, e poi scompare.

Le società missing trader, come dimostrato da numerose indagini, sono spesso intestate a cosiddette "teste di legno", ovvero persone che si prestano a queste operazioni in cambio di un compenso.

Alla fine, il broker detrae l'IVA sugli acquisti effettuati dalla società B.

Ne consegue che il soggetto che coordina l'intera operazione è la società broker. Di conseguenza, la vera compravendita non si verifica tra il fornitore dell'Unione Europea e il missing trader, ma tra il fornitore e il broker.

Le società interposte sono quindi semplici intermediari e le fatture da loro emesse ad ogni passaggio devono essere considerate come relative a operazioni che, dal punto di vista soggettivo, non esistono effettivamente.

Spesso succede che, l'azienda interposta (C), a cui è stata addebitata l'IVA per il rimborso, effettui una vendita all'interno della comunità europea allo stesso fornitore che ha avviato la frode, oppure a un altro operatore dell'UE. Successivamente richiede il rimborso dell'IVA precedentemente versata per l'acquisto e, a questo punto, l'azienda dell'UE rivende il bene alla stessa cartiera, avviando così un nuovo ciclo di frode in cui l'IVA non viene versata.

Questo tipo di frode è particolarmente complesso e dannoso, poiché crea un inganno nei registri contabili e permette di evadere l'IVA dovuta all'Erario.

Di seguito verranno indicati alcuni elementi idonei ad indicare la natura fraudolenta della triangolazione:

- Uno di questi potrebbe essere dato dal verificarsi della circostanza in cui l'intermediario risulti essere una società di comodo priva di un'organizzazione stabile e di una sede operativa e con a capo individui che non possiedono le competenze necessarie per agire nel settore commerciale in cui la stessa opera (Cass. n. 1427/2006; Cass. n. 2210/2016);
- Il caso in cui a gestire i conti dell'intermediaria siano preposti i rappresentanti della società che effettivamente acquista i beni (Cass. n. 38652/2002);
- I beni venduti alla società acquirente non vengono consegnati dall'intermediario, il quale risulti privo di consistenza patrimoniale, ma se ne occupa un soggetto diverso ((Cass. n. 42994/2015);
- La società che svolge il ruolo di intermediario effettua pagamenti per le forniture utilizzando denaro fornitogli dalla società che effettivamente acquista la merce. Questa società intermediaria ha, inoltre, relazioni esclusivamente con la suddetta società acquirente e alcun contatto con il venditore. Infine, la merce risulta essere ritirata direttamente dall'ultimo acquirente. (Cass., Sez. III, 1.12.2011/23.1.2012 n. 2697);
- L'intermediario viene ricollegato all'acquirente effettivo o al fornitore comunitario (Cass. n. 1427/2006; (G.I.P. Trib. Lecce, ord., n. 45 del 13.6.2001, in Fisco, 2002, 293)
- I beni oggetto di compravendita vengono spediti direttamente all'acquirente effettivo, senza passare per l'intermediario (Cass. n. 38652/2002; Cass. n. 2210/2016);
- Nel caso in cui si faccia riferimento a un individuo o soggetto privo di una posizione operativa o indirizzi stabili; che ha utilizzato per gli acquisti il denaro fornitogli dall'acquirente effettivo e che ha poi rivenduto i beni con un ricarico IVA inferiore; che non ha mai provveduto a presentare una dichiarazione fiscale; che è stato operativo solo per nove mesi, ossia il tempo necessario per l'emissione delle fatture considerate false; che non ha mai ottenuto la consegna dei beni oggetto della compravendita (Cass. n. 36394/2011);

- La società che agisce quale intermediaria ha avuto un'operatività molto breve durante la quale ha agito in modo antieconomico e non si è premurata di versare alcuna imposta dovuta dalla stessa (Comm. Trib. Reg.Lombardia, Sez. XXVIII, 22.5.2006, n. 24, in Giust. trib., 2007, 364).

3.1.6.3 “Gli effetti penali della prima fattura”

Con riguardo alla prima fattura che prende parte all'attuazione della frode, ossia quella che viene emessa quando avviene la cessione del bene dal venditore comunitario all'acquirente italiano, ma che riporta in modo fittizio l'intermediario come acquirente, è probabile che questa sia penalmente irrilevante.

In questa situazione, la fattura risulta essere soggettivamente falsa perché, pur rappresentando un'operazione effettiva, indica un destinatario diverso da quello reale.

Questa fattispecie, almeno dal punto di vista oggettivo, rientra nell'ambito delle "fatture per operazioni inesistenti" descritta nell'articolo 1 lettera a) del decreto legislativo n. 74/2000, con riferimento a due circostanze specifiche: l'articolo 2 (per il comportamento dell'utilizzatore) e l'articolo 8 (per il comportamento dell'emittente).

Tuttavia, non è possibile configurare il reato contemplato dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 74/2000 nei confronti dell'intermediario, mancando l'elemento soggettivo specifico di tale circostanza.

Infatti, l'articolo in questione richiede che il soggetto attivo compia il reato con l'intento di eludere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Il fine ultimo deve essere l'evasione fiscale, e tale fattispecie non si verifica se l'acquisizione di fatture false avviene per motivazioni estranee all'ambito tributario o per agevolare l'evasione fiscale di altri soggetti.

Nel caso specifico, l'intermediario (che utilizza la fattura falsa) agisce infatti senza l'intento di evadere le imposte a proprio vantaggio, ma la sua azione - inclusa la successiva emissione di un'altra fattura - è mirata unicamente ad agevolare il reale acquirente del bene.

È importante notare che, in questa situazione l'intermediario subisce in realtà un danno formale, poiché accumula un debito nei confronti delle autorità fiscali per la cessione di un bene che, nella maggior parte dei casi, non ha mai ricevuto effettivamente.

In aggiunta, l'articolo 2 richiede che i dati relativi alle fatture false siano riportati in una delle dichiarazioni che il soggetto è chiamato a redigere ma, nel caso in questione, dato che l'intermediario è un'entità giuridica creata esclusivamente per generare debiti fittizi nei confronti delle autorità fiscali

al fine di agevolare l'evasione di terzi, non presenta alcuna dichiarazione né per le imposte dirette né per l'IVA; manca quindi anche l'elemento oggettivo.

Invece, relativamente all'emittente di questa fattura, sono presenti sia l'elemento oggettivo che quello soggettivo richiesti dall'articolo 8 in relazione all'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

La fattura è soggettivamente inesistente in quanto indica come destinatario un soggetto diverso da quello effettivo; inoltre, c'è la presenza del dolo necessario, poiché c'è l'intenzione di agevolare l'evasione fiscale di altri.

Tuttavia, questa condotta non è perseguibile in base alla legislazione italiana poiché si tratta di un reato commesso all'estero.⁵²

Per il fornitore comunitario, come verrà spiegato di seguito, potrebbe sussistere una partecipazione nell'emissione e/o nell'utilizzo della successiva fattura falsa.⁵³

3.1.6.4 “Gli effetti penali della seconda fattura”

Relativamente alla seconda fattura, ossia quella emessa dall'intermediario per l'effettivo acquirente, si ritiene possibile l'insorgenza di implicazioni legali di natura penale per tutte e tre le parti coinvolte nella situazione.

Per prima cosa è necessario precisare che si tratta di una fattura relativa a un'operazione inesistente sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo.

L'operazione descritta è, infatti, interamente fittizia, poiché attraverso l'emissione della relativa fattura si cerca di legittimare un'attività commerciale che in realtà non è mai avvenuta, né tra le parti menzionate, né tantomeno tra i soggetti. L'effettiva operazione è invece quella descritta nella prima fattura poiché ha comportato effettivamente la cessione di un bene in cambio di un pagamento.

Inoltre, anche nel caso in cui si voglia ritenere che la seconda fattura descriva un'operazione effettivamente accaduta, ossia quella tra l'operatore comunitario e il vero acquirente, essa rimarrà comunque legalmente rilevante in termini penali poiché riguarda un'operazione soggettivamente inesistente, dato che vi è una falsa rappresentazione da parte del fornitore.

Da ciò deriva che per l'intermediario, anche detta cartiera, si configura il reato previsto dall'articolo 8, poiché ha emesso una fattura per un'operazione che non è mai avvenuta, con l'intento di consentire all'acquirente di conseguire un vantaggio fiscale. Il destinatario può infatti eludere il pagamento

⁵² Il reato in questione si consuma con l'emissione e/o il rilascio della fattura, azione che di solito avviene nello Stato comunitario in cui il fornitore ha sede

⁵³ Traversi, Alessandro. *La Difesa Nel Processo per Reati Tributari*. Seconda edizione, Giuffrè, 2022

dell'IVA relativa al bene acquistato e, in aggiunta, ha la possibilità di dedursi un costo che non ha effettivamente sostenuto.

Inoltre, nel caso in cui l'intermediario non abbia presentato la dichiarazione annuale relativa all'IVA, gli potrebbe essere contestata anche la violazione dell'articolo 5 del D. Lgs. 74/2000 a condizione che questa azione abbia causato un'evasione pari o superiore a 50.000 euro per quell'anno e per quel singolo tributo.

Se invece l'emittente ha presentato la dichiarazione IVA ma non ha poi effettuato il pagamento dell'imposta dovuta, potrebbe configurarsi la situazione prevista dall'articolo 10-ter (a condizione che sia stata superata la soglia di punibilità prevista.)

In queste circostanze, ai sensi dell'articolo 110 del Codice penale, rispondono insieme al contribuente anche gli altri soggetti coinvolti (l'utilizzatore e l'operatore comunitario), chiaramente a condizione che ci sia la prova che i reati siano stati commessi sulla base di un accordo iniziale.

Tutto ciò è vero indipendentemente dal fatto che questi soggetti abbiano o meno partecipato alla divisione dell'IVA non versata, poiché hanno comunque contribuito a mettere in atto la condotta omissiva.

L'utilizzatore della fattura può invece essere accusato di violazione dell'articolo 2 del D. Lgs. 74/2000 poiché, inserendo la fattura nella dichiarazione, ha la possibilità di indicare elementi passivi fittizi che gli consentono la detrazione di un'IVA mai versta.

È importante considerare che la valutazione dell'atteggiamento soggettivo del committente o del cessionario assume un ruolo di grande importanza anche dal punto di vista fiscale. Questo perché la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha stabilito, basandosi sui principi di tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, che il diritto di detrarre l'IVA non può essere rifiutato al committente o al cessionario che agisce in buona fede. In altre parole, se il soggetto dimostra di non essere consapevole e di aver preso tutte le precauzioni ragionevoli, gli deve essere garantito il diritto di detrarre l'IVA.

Relativamente al tema riguardante il soggetto che ha agito come fornitore comunitario, anche se non è menzionato nella seconda fattura, potrebbe comunque essere ritenuto responsabile per essa come partecipante insieme all'emittente o all'utilizzatore. In effetti, è chiaro che il suo comportamento ha contribuito in modo essenziale all'attuazione dei reati previsti dagli articoli 2 e 8: senza il suo rilascio iniziale della prima fattura falsa dal punto di vista soggettivo, non si sarebbe verificato il successivo comportamento penalmente rilevante.

Nel processo di identificazione del reato per il quale può essere accusato, non è possibile considerarlo come concorrente in entrambi i reati, poiché ciò andrebbe contro quanto stabilito dall'articolo 9 del decreto legislativo n. 74/2000 che esclude questa possibilità. Pertanto, sarà necessario valutare la sua responsabilità in base alla situazione specifica. In particolare, si dovrà esaminare con quale dei due

soggetti ha concordato l'intera azione e, a seconda del risultato, attribuirgli la partecipazione a uno dei due reati in concorso.

Nel caso in cui questa procedura di individuazione non conduca a risultati chiari, il soggetto in questione dovrà essere accusato del reato contemplato nell'articolo 2.

Comunque, ciò che appare chiaro è che il fornitore può essere ritenuto responsabile in concorso con l'emittente o l'utilizzatore, a condizione che si dimostri che il fornitore stesso era consapevole della natura illecita dell'operazione.⁵⁴

3.1.6.5 “Applicazione di possibili varianti”

La truffa nota come "frode carosello" è suscettibile di modifiche nella sua struttura di base. Il disegno ingannatorio può ottenere risultati positivi anche adottando delle varianti.

Spesso si verifica, per esempio, che il fornitore e l'acquirente (che rappresentano rispettivamente il primo e l'ultimo tassello della "catena") sono entrambi residenti in Italia, ma vengano fittiziamente inseriti due o più intermediari tra di loro.

Nel caso in cui la truffa venga organizzata in questo modo, si verificherà innanzitutto un trasferimento dei beni dal fornitore italiano a una cartiera comunitaria, seguito da un secondo passaggio da questa cartiera a un'altra cartiera italiana, e infine da un terzo passaggio dalla seconda cartiera al vero acquirente. Nonostante formalmente siano coinvolti quattro soggetti nel modello, la relazione commerciale reale avviene tra il primo e l'ultimo soggetto, mentre gli intermediari aggiuntivi sono inseriti esclusivamente allo scopo di evitare il pagamento dell'IVA e rendere più complesse le indagini.

È possibile ottenere lo stesso risultato anche attraverso l'acquisto da un fornitore che gode di un'esenzione dall'IVA o che risiede a San Marino, oppure da un fornitore nazionale che dichiara falsamente di essere un esportatore abituale.

In quest'ultimo caso, infatti, se l'intermediario non acquista direttamente da un'azienda comunitaria, ma acquista da un fornitore nazionale a cui ha presentato la "dichiarazione d'intento" ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. C) del d. l. 746/1983 convertito nella l. n. 17/1984, (ossia quel documento che esplicita la volontà del soggetto, in quanto esportatore abituale, di effettuare importazioni o acquisti

⁵⁴ Traversi, Alessandro. *La Difesa Nel Processo per Reati Tributari*. Seconda edizione, Giuffrè, 2022

senza che venga applicata l'imposta ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. c) del d.p.r. 633/1972), otterrà lo stesso risultato derivante dall'esecuzione del disegno fraudolento sopra descritto.

Infatti, in questo caso l'intermediario, per quanto riguarda i suoi acquisti, come nel caso degli "acquisti intracomunitari" che portano alla neutralità dell'IVA grazie alla doppia registrazione, non sarà tenuto a pagare l'imposta. Di conseguenza, se le dichiarazioni d'intento presentate al fornitore italiano risultino essere false, l'intermediario otterrà un'indebita non imponibilità e, quando rivenderà a un altro operatore nazionale, accumulerà un debito IVA il quale, tuttavia, non verserà all'Erario.

3.1.6.6 “Effetti dannosi legati al fenomeno fraudolento”

La frode carosello provoca dei danni alle finanze pubbliche che, nello specifico, equivalgono all'importo dell'IVA applicata agli scambi effettuati tra il broker e il missing trader.

Quest'ultimo vende i beni, inclusi di IVA, al broker tramite il sistema della rivalsa, ma poi non la versa alle autorità fiscali; quindi, l'importo rimane di proprietà del broker.

In questo modo viene ingannata l'Agenzia delle Entrate che crede che il debitore dell'imposta sia la società intermediaria, che non verserà mai l'IVA, quando in realtà il vero debitore è il broker, che addirittura otterrà un credito IVA indebito. Bisogna quindi considerare un doppio danno per il bilancio dello Stato: da un lato, non riscuote l'IVA che gli spetta, e dall'altro, detrae l'imposta addebitata al broker.

La cartiera, avendo evaso il pagamento dell'IVA, consente a ciascun acquirente all'interno del sistema commerciale di ottenere i beni a condizioni molto vantaggiose. Il missing trader, infatti, venderà il prodotto a un prezzo inferiore rispetto a quello effettuato dal fornitore comunitario; ciò è fattibile poiché è consapevole che non verserà mai l'IVA dovuta ed è anche probabile che possieda delle riserve accumulate in passato su cui fare affidamento grazie a questo tipo di frodi.

Il problema che questo meccanismo genera si esplicita nella posizione di vantaggio che il soggetto ottiene all'interno del mercato rispetto ai concorrenti che agiscono in modo onesto. Si vengono a creare delle pratiche concorrenziali sleali come, ad esempio, abusi di posizione dominante, operazioni di concentrazione e intese restrittive della concorrenza.

In particolare, gli abusi di posizione dominante possono manifestarsi sotto forma di abusi di esclusione e di sfruttamento. Un tipo di abuso di sfruttamento potrebbe essere rappresentato dal comportamento dell'azienda che, grazie alla sua posizione dominante sul mercato, stabilisce prezzi eccessivamente alti o adotta pratiche discriminatorie nei confronti dei concorrenti.

L'abuso di esclusione, invece, riguarda l'attuazione di pratiche volte a dominare il mercato attraverso l'eliminazione degli altri operatori concorrenti; ne rappresenta un esempio tipico la pratica dei cosiddetti "prezzi predatori" ossia prezzi inferiori a costi sostenuti e quindi praticati in circostanze di inefficienza economica. Chiaramente l'adozione di tali prezzi implica uno sforzo finanziario da parte dell'azienda che li mette in atto che può essere sostenuto se le risorse finanziarie necessarie sono ottenute attraverso l'esecuzione di reati fiscali, proprio come accade nel caso della frode carousel.

3.2 Casi di violazione degli artt. 2 e 8 D. Lgs. 74/2000

3.2.1 "Caso di violazione ex art. 2 D. Lgs. 74/2000"

La sentenza numero 156/900 del giorno 20 gennaio 2022 riguarda un caso di violazione degli articoli 81, comma 2, del Codice penale e 2, del D. Lgs. 74/2000.

L'udienza, presieduta dal Giudice Dott.ssa Valeria Fedele, è avvenuta nei confronti dell'imputato che d'ora in poi, per motivi di privacy, sarà identificato tramite il nominativo B.S., il quale è stato accusato di aver utilizzato diverse fatture per operazioni inesistenti emesse dalla ditta P.B. nelle dichiarazioni annuali mod. persone fisiche, da lui stesso presentate, con riferimento agli anni di imposta 2013-2016. La ditta P.B. si è rivelata essere una società cartiera in quanto priva di una struttura aziendale ed anche evasore fiscale. La società in questione ha provveduto ad emettere fatture non solo a suo nome ma anche a nome di altre ditte come, ad esempio, L.F., E.S., e M.G.S., le quali risultano assolutamente estranee ai fatti.

Nello specifico B.S., in quanto titolare della omonima ditta individuale esercente attività di Emporio e di ulteriori negozi con residenza fiscale in Muro Leccese ma con luogo di esercizio in Otranto, ha utilizzato:

- nel 2013, l'equivalente di 10 fatture emesse dalla società P.B., 6 fatture emesse, solo in apparenza, dalla ditta E.S., 12 fatture apparentemente provenienti dalla ditta individuale L.F. e infine 43 fatture che sembrano provenire dalla società M.G.S..

Nel complesso si ottiene un imponibile di euro 54.758,00 con un'IVA al 21% e 22% di 11.629,00 euro.

- Nel 2014, l'equivalente di 15 fatture emesse dalla società P.B. e 18 fatture emesse, solo in apparenza, dalla ditta E.S..

Nel complesso si ottiene un imponibile di euro 24.693,00 con un'IVA al 22% di 5.418,00 euro.

- Nel 2015, l'equivalente di 16 fatture emesse dalla società P.B., ottenendo in tal modo un imponibile di 11.940,00 euro e un'IVA al 22% di 2.624,00 euro.
- Nel 2016, l'equivalente di 2 fatture emesse dalla società P.B. e 12 fatture emesse, solo in apparenza, dalla ditta E.S..

Nel complesso si ottiene un imponibile di euro 21.473,00 e un'IVA di 4.724,00 euro.

Il reato è stato commesso nelle date in cui sono state presentate le dichiarazioni ossia il 24.09.2014, il 28.09.2015, il 29.09.2016 e il 18.10.2017 in Muro Leccese, ed è stato successivamente accertato in data 21.03.2018.

Con un decreto emesso il 13 settembre 2018, B.S. è stato citato a comparire davanti al Tribunale di Lecce in composizione monocratica con l'accusa di aver commesso il reato continuato ex articolo 2 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000. B.S., infatti, si sarebbe servito delle fatture di cui sopra per esporre costi fittizi nelle dichiarazioni fiscali annuali per gli anni dal 2013 al 2016, tutto ciò con il fine ultimo di evadere le imposte.

Durante l'udienza del 22 novembre 2018, il processo è stato posticipato a causa dell'adesione degli avvocati a uno sciopero di categoria; in seguito, durante l'udienza del 26 novembre 2019, dopo aver instaurato il contraddittorio e constatata l'assenza dell'imputato, il Giudice per le Indagini Preliminari (GOT) ha rinviato il procedimento al giudice competente.

Successivamente si sono verificati ulteriori rinvii dovuti dapprima all'emergenza epidemiologica da Covid-19 e in seguito all'assenza del Giudice.

Si arriva così all'udienza del 5 ottobre 2021, la quale ha segnato l'inizio del dibattimento. In questa occasione, il Tribunale ha autorizzato l'utilizzo dei mezzi di prova richiesti dalle parti, inoltre, sono stati ascoltati i testimoni G.S. e L.G. e sono state incluse le fatture nel fascicolo dibattimentale.

Infine, nell'udienza del 20 gennaio 2022 è stata emessa sentenza di colpevolezza per B.S. in relazione a tutti i reati continuati che gli sono stati addebitati; contestualmente alla sentenza, sono stati depositati i motivi che la giustificano.

Il Giudice nota che dalle testimonianze di G.S. e L.G., i quali lavorano rispettivamente per la compagnia della Guardia di Finanza di Otranto e la Tenenza di Maglie, nonché dall'analisi delle fatture sequestrate, emerge in modo inequivocabile la responsabilità penale dell'accusato per la presentazione di dichiarazioni fiscali fraudolente per gli anni dal 2013 al 2016 al fine di evadere il pagamento delle imposte, causando una perdita fiscale per l'Erario pari alle somme specificate nell'accusa.

È importante notare che l'indagine fiscale è stata avviata a seguito di un'altra indagine condotta sulla ditta individuale P.B; infatti, durante l'ispezione avvenuta a Scorrano, è emerso che la cartiera avesse emesso fatture per operazioni inesistenti a vari soggetti, tra cui l'accusato B.S..

Dopo aver esteso l'indagine a quest'ultimo, è emerso l'utilizzo di numerose fatture a fini fiscali, oggettivamente e soggettivamente inesistenti, tutte riconducibili a P.B.. Ciò è dovuto al fatto che questi documenti indicano grandi quantità di vari tipi di prodotti venduti dalla cartiera all'imputato, ma, a fronte di ciò, non esistono prove del previo acquisto da parte della ditta P.B. di questi beni. Inoltre, dopo aver esaminato i conti correnti dell'accusato non è emersa alcuna traccia dell'avvenuto pagamento della merce; oltre a ciò, sono state scoperte ulteriori fatture emesse da P.B. ma mai contabilizzate dall'acquirente, evidentemente a causa delle quantità irreali di prodotti riportate su di esse.

Risulta anche che le fatture che sembrano essere state emesse da E.S., L.F. e M.G.S. siano state create dalla ditta individuale di cui sopra e ciò è dimostrato sia dalla grafica dei documenti che risulta essere identica e sia dal fatto che i titolari delle aziende apparentemente emittenti le hanno disconosciute, negando l'esistenza di qualsiasi transazione commerciale tra di loro.

Per tali ragioni, il Tribunale ritiene appropriata la contestazione del reato ex articolo 2 del Decreto Legislativo numero 74 del 2000 nei confronti dell'imputato.

È importante sottolineare che nonostante non sia possibile attribuire una responsabilità al rappresentante legale per il semplice fatto di aver firmato formalmente una dichiarazione che si è poi rivelata infedele, è però necessario che durante il processo emerga l'estraneità del rappresentante legale all'atto contestato. Pertanto, l'imputato ha il pieno diritto di dimostrare la sua "non consapevolezza" della frode presentando testimonianze a suo favore: i testimoni possono certamente influenzare la valutazione della sua colpevolezza, in quanto potrebbero indicare un terzo individuo come responsabile delle azioni fraudolente.

Nel caso in questione, l'imputato si è però limitato a negare il suo coinvolgimento sostenendo di non essere a conoscenza della falsità delle fatture e attribuendo la colpa a P.B.. Tuttavia, ha ammesso di aver scelto di fare affari con quest'ultimo per via dei suoi prezzi molto competitivi rispetto al mercato e per le sue condizioni di pagamento molto vantaggiose: gli permetteva infatti di pagare gradualmente quando aveva le disponibilità economiche.

Queste dichiarazioni, se analizzate attentamente, non escludono, ma semmai rafforzano, l'idea che ci fosse un accordo tra B.S. e P.B. riguardo alle fatture false. Non vi sono, inoltre, prove di una spiegazione logica alternativa a quanto affermato dall'accusa poiché le dichiarazioni fornite da B.S. non sono in grado di spiegare le numerose incongruenze evidenziate dalla Guardia di Finanza e sopra spiegate.

Inoltre, la presenza di merce nel negozio di B.S. simile a quella indicata nelle fatture false non può essere considerata decisiva e, va anche notato, che la ditta dell'imputato ha ottenuto un vantaggio economico significativo attraverso la dichiarazione di costi fittizi nelle fatture, il che suggerisce una piena consapevolezza della falsità di questi documenti, anche perché non vi è nessun'altra spiegazione plausibile che possa motivare la decisione di non contabilizzare molti di questi documenti.

Viene, quindi, stabilita la responsabilità penale dell'imputato per tutti i crimini contestati, essendo stato dimostrato, attraverso le prove, l'utilizzo delle fatture elencate nell'accusa all'interno delle dichiarazioni fiscali annuali a fini IVA, le quali sono state anche annotate nei registri IVA degli acquisti.

Non è possibile applicare la causa di non punibilità prevista dall'articolo 131 bis del Codice penale perché il comportamento dell'imputato non è occasionale, ma, al contrario, si è ripetuto per più anni d'imposta.

L'imposta evasa, considerando che il termine di prescrizione non è scaduto nemmeno per la condotta più datata (avvenuta il 24 settembre 2014), a causa delle disposizioni dell'articolo 17, comma 1 bis del D. Lgs. 74/2000 e delle molteplici cause di sospensione dei termini, ammonta complessivamente a 24.395 euro per gli anni fiscali dal 2013 al 2016, somma questa che ai sensi dell'articolo 12 bis del D. Lgs. 74/2000 è sottoposta a confisca.

In conclusione, ai sensi degli articoli 533 e 535 del codice di procedura penale, B.S. è stato ritenuto colpevole dei reati ascrittigli, e tenuto conto delle circostanze attenuanti generiche e dell'aumento di pena per la continuità dei reati, è stato condannato a una pena di un anno e nove mesi di reclusione, oltre all'obbligo di pagare le spese processuali.

L'imputato, ex articolo 163 del codice di procedura penale, ha ottenuto il beneficio della sospensione condizionale della pena, poiché si può presumere che si asterrà dal commettere ulteriori illeciti, considerando la sua mancanza di precedenti penali.

In base all'articolo 12 D. Lgs. n. 74 del 2000, B.S. è sottoposto a diverse sanzioni, tra cui l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, l'incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione, la sospensione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per due anni, l'esclusione permanente dall'incarico di componente di Commissione Tributaria e il divieto di accedere ai pubblici uffici per un periodo di due anni.⁵⁵

Dalla sentenza in esame deriva la massima di seguito riportata:

⁵⁵ Tribunale di Lecce, Sez. Monocratica Penale, 20 gennaio 2022, n. 156/900

«Il rappresentante legale, per il solo fatto di essere il formale firmatario di una dichiarazione che si scopra essere infedele, ha tutto il diritto di dimostrare la propria "non consapevolezza" della frode. È necessario però l'escussione dei testi chiamati in propria difesa, con dichiarazioni che possono senz'altro comportare un rovesciamento del giudizio di colpevolezza dallo stesso ad un terzo soggetto.»⁵⁶

3.2.2 “Caso di violazione ex artt. 2 e 8 D. Lgs. 74/2000”

La sentenza numero 2886 del giorno 16 dicembre 2022 riguarda un caso di violazione degli articoli 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000 e, inoltre, fornisce un'interessante interpretazione circa l'inapplicabilità dell'articolo 13-bis al reato di “Emissione di fatture per operazioni inesistenti”.

L'udienza, presieduta dal giudice Unico Monocratico Dr. Francesco Loschi, è avvenuta nei confronti dell'imputata che d'ora in poi, per motivi di privacy, sarà identificata tramite il nominativo A.A.

A.A. è stata accusata dei seguenti delitti:

- Reato ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, numero 74.

L'imputata A.A. in veste di socio unico e amministratore della società B.B. durante il periodo compreso tra il 3 febbraio 2016 e il 6 aprile 2017, e successivamente in qualità di socio unico e amministratore di fatto dal 6 aprile 2017 in poi, agiva in modo fraudolento, inserendosi artificialmente tra le cosiddette "cartiere" e i rivenditori. Utilizzava, infatti, la suddetta società come primo anello di una complessa catena di compravendita, attraverso cui presentare la dichiarazione fiscale annuale modello Unico SC 2016 relativa all'anno fiscale 2015, dichiarando costi fittizi per un importo totale di euro 1.152.690,95, con un'evasione dell'IVA di euro 253.592,09. Tutto ciò è stato possibile tramite l'utilizzo di fatture (vedi *Allegato A* nella sezione “Appendice”) che si sono successivamente rivelate riferite a transazioni soggettivamente inesistenti.

- Reato ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, numero 74.

L'imputata A.A. in veste di socio unico e amministratore della società B.B. durante il periodo compreso tra il 3 febbraio 2016 e il 6 aprile 2017, e successivamente in qualità di socio unico e amministratore di fatto dal 6 aprile 2017 in poi, agiva in modo fraudolento, inserendosi

⁵⁶ Massima redazionale, 2022

artificialmente tra le cosiddette "cartiere" e i rivenditori. Utilizzava, infatti, la suddetta società come primo anello di una complessa catena di compravendita, attraverso cui presentare la dichiarazione fiscale annuale modello IVA 2017 relativa all'anno fiscale 2016, dichiarando costi fittizi per un importo totale di euro 1.611.941,46, con un'evasione dell'IVA di euro 354.628,57. Tutto ciò è stato possibile tramite l'utilizzo di fatture (vedi *Allegato B* nella sezione "Appendice") che si sono successivamente rivelate riferite a transazioni soggettivamente inesistenti:

- Reato ai sensi dell'articolo 8 del Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, numero 74.
L'imputata A.A. in veste di socio unico e amministratore della società B.B. durante il periodo compreso tra il 3 febbraio 2016 e il 6 aprile 2017, e successivamente in qualità di socio unico e amministratore di fatto dal 6 aprile 2017 in poi, agiva in modo fraudolento, inserendosi artificialmente tra le cosiddette "cartiere" e i rivenditori. Utilizzava, infatti, la suddetta società come primo anello di una complessa catena di compravendita, attraverso cui consentire a terzi di operare l'evasione dell'imposta sull'IVA e sui redditi tramite l'emissione di fatture (vedi *Allegato C* nella sezione "Appendice"), relative all'annualità 2015, di importo pari a euro 1.167.603,54 e IVA di 255.736,00 euro. Tali fatture, in seguito, si sono rivelate riferite a transazioni soggettivamente inesistenti.

- Reato ai sensi dell'articolo 8 del Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, numero 74.
L'imputata A.A. in veste di socio unico e amministratore della società B.B. durante il periodo compreso tra il 3 febbraio 2016 e il 6 aprile 2017, e successivamente in qualità di socio unico e amministratore di fatto dal 6 aprile 2017 in poi, agiva in modo fraudolento, inserendosi artificialmente tra le cosiddette "cartiere" e i rivenditori. Utilizzava, infatti, la suddetta società come primo anello di una complessa catena di compravendita, attraverso cui consentire a terzi di operare l'evasione dell'imposta sull'IVA e sui redditi tramite l'emissione di fatture (vedi *Allegato D* nella sezione "Appendice"), relative all'annualità 2016, di importo pari a euro 1.633.887,00 e IVA di 359.455,23 euro. Tali fatture, in seguito, si sono rivelate riferite a transazioni soggettivamente inesistenti.

- Reato ai sensi dell'articolo 8 del Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, numero 74.
L'imputata A.A. in veste di socio unico e amministratore della società B.B. durante il periodo compreso tra il 3 febbraio 2016 e il 6 aprile 2017, e successivamente in qualità di socio unico e amministratore di fatto dal 6 aprile 2017 in poi, agiva in modo fraudolento, inserendosi

artificialmente tra le cosiddette "cartiere" e i rivenditori. Utilizzava, infatti, la suddetta società come primo anello di una complessa catena di compravendita, attraverso cui consentire a terzi di operare l'evasione dell'imposta sull'IVA e sui redditi tramite l'emissione di fatture (vedi *Allegato E* nella sezione "Appendice"), relative all'annualità 2017, di importo pari a euro 372.262,54 e IVA di 81.897,75 euro. Tali fatture, in seguito, si sono rivelate riferite a transazioni soggettivamente inesistenti.

- Reato previsto dall'articolo 8 del Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, numero 74.

L'imputata A.A., agendo come rappresentante legale della società B.B. per il periodo dal 4 febbraio 2015 al 6 aprile 2017, ha emesso fatture per operazioni inesistenti (vedi *Allegato F* nella sezione "Appendice") con il solo scopo di agevolare altre società ad evadere il pagamento delle imposte sul reddito e dell'IVA per l'anno fiscale 2017.

L'imputata A.A. è stata portata in giudizio con il fine di affrontare le accuse attribuitegli tramite decreto del 16 gennaio 2020.

All'udienza, l'avvocato difensore dell'accusata, che sempre per motivi di privacy indicheremo con il nome X.X. del Foro di Perugia, autorizzato con un mandato speciale e previa modifica dei tempi del processo in base all'articolo 175 del codice di procedura penale ("Rimessione in termini"), ha avanzato richiesta, di comune accordo con il Pubblico Ministero, di definire l'attuale procedimento legale attraverso un diverso tipo di procedura, precisamente quella descritta negli articoli 444 e successivi del codice di procedura penale, con i dettagli riportati di seguito.

La modifica dei tempi del processo è stata motivata dalla comparsa di una divergenza nella giurisprudenza legale, influenzata anche da una sentenza della Corte Suprema Penale, Sezione III, datata 5 luglio 2022, numero 25656 (di cui si è già parlato nel paragrafo 2.3.5 del secondo capitolo).

Le parti coinvolte nel processo hanno raggiunto un accordo dettagliato in cui è stato concordato che la pena finale da applicare ad A.A. sarà di 1 anno e 6 mesi di reclusione.

La pena è stata determinata come segue:

- Una "pena base" di 1 anno e 9 mesi di reclusione, tenendo già conto di riduzioni generali;
- Un aumento di un mese e 6 giorni di reclusione per ognuno dei 5 ulteriori capi d'accusa, per un totale di 2 anni e 3 mesi di reclusione;
- Infine, la pena è stata ridotta complessivamente a 1 anno e 6 mesi di reclusione per via della scelta della procedura legale utilizzata.

Questa richiesta è stata specificamente collegata alla possibilità di ottenere la sospensione condizionale della pena come beneficio.

In merito al disaccordo prima citato nelle decisioni giuridiche, è necessario esaminare se sia ammissibile la richiesta congiunta delle parti coinvolte in questo procedimento legale per l'applicazione della pena, che al contempo giustifica la rimessione in termini ex art. 175 c.p.p..

Come è stato efficacemente spiegato dall'avvocato difensore dell'imputata nella sua memoria legale, presentata durante l'udienza dibattimentale dell'8 luglio 2022, è stato ampiamente accettato in passato - anche se con qualche cambiamento di opinione in alcune occasioni - che sia praticabile utilizzare una procedura alternativa disciplinata dagli articoli 444 e seguenti del c.p.p. per il reato di "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" previsto dall'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, anche in assenza del completo pagamento delle imposte che si suppone siano state evase. Ci si domanda ora se una simile opzione difensiva possa essere considerata praticabile anche per il diverso reato di "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" ex art. 8 D. Lgs. 74/2000.

Si tratta di una questione interpretativa, in gran parte alimentata dalla mancanza di chiarezza nella formulazione della legge, in particolare dell'articolo 13-bis, secondo comma, del Decreto Legislativo n. 74 del 2000. Questo articolo stabilisce che "per i delitti di cui al presente decreto", l'opzione di applicare una pena alternativa su richiesta delle parti è condizionata al pagamento completo dei debiti fiscali, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, prima dell'inizio del processo di primo grado; ciò porta a chiedersi se questa restrizione si applichi anche al reato previsto dall'articolo 8.

La sentenza prima citata della Corte Suprema Penale, Sezione III, datata 5 luglio 2022, numero 25656, afferma che il limite imposto per accedere al "patteggiamento" debba essere applicato anche al reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Questo orientamento si basa sull'idea che l'emissione di tali documenti possa certamente generare un debito tributario, il cui pagamento completo, comprensivo di sanzioni amministrative ed interessi, costituisce un elemento chiave della specifica fattispecie introdotta nell'articolo 13-bis, secondo comma, del D. Lgs. 74/2000. Tuttavia, il Tribunale ritiene che le decisioni raggiunte da questa giurisprudenza non siano condivisibili; al contrario, ritiene che le conclusioni opposte siano più convincenti e meritevoli di essere accettate.

In particolare, fa riferimento a una recente sentenza della Corte Suprema di Cassazione, emessa in relazione a un ricorso della Procura Generale presso la Corte d'Appello di Perugia.

Questa sentenza, secondo il Tribunale, supporta la visione che il limite di accesso al "patteggiamento" non debba essere applicato al reato ex art. 8, sostenendo che la preclusione prevista dall'articolo 13-bis, secondo comma, del medesimo decreto, riguardante l'applicazione della pena alternativa, presuppone chiaramente che sia stata commessa un'azione delittuosa in grado di generare un debito tributario. Questo debito non riguardando il pubblico in generale, ma essendo specifico dell'autore

dell'atto criminale in questione, comporta che la condizione di ammissibilità del patteggiamento non si applichi ai reati come l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, che possono sussistere anche in assenza di evasione fiscale.

La piena condivisione dell'interpretazione sopra citata si basa su una serie di argomentazioni che convergono tra loro.

Innanzitutto, una volta ammessa - almeno seguendo l'orientamento giurisprudenziale considerato più condivisibile - la possibilità del "patteggiamento" in relazione al reato previsto dall'articolo 2, sembrerebbe irragionevole precludere lo stesso per il reato tributario previsto nell'articolo 8. Quest'ultimo è chiaramente collegato e funzionale all'evasione fiscale effettiva, causando un danno finanziario all'Erario solo quando chi ha emesso le fatture o i documenti per operazioni inesistenti li ha successivamente utilizzati per effettuare un'evasione fiscale.

Come giustamente messo in evidenza dall'avvocato difensore dell'imputata, va notato che esiste una stretta correlazione, sia dal punto di vista pratico che giuridico, tra le due tipologie di reato menzionate precedentemente. Questa correlazione è chiaramente descritta nell'articolo 9 del D. Lgs. n. 74 del 2000 il quale, in deroga alle norme sul concorso di persone nel reato stabilite dall'articolo 110 del Codice Penale, stabilisce che "l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo, non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2", così come, specularmente, "chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo, non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8".

Ciò fornisce ulteriori argomentazioni a sostegno dell'interpretazione che esclude la necessità di pagare completamente i debiti fiscali per accedere al "patteggiamento" nel caso del reato previsto dall'articolo 8.

Inoltre, si sostiene che sarebbe iniquo negare la possibilità del "patteggiamento" per il reato preliminare previsto nell'articolo 8 se questa possibilità è concessa per il reato ex art. 2, poiché in questo modo si verificherebbero situazioni in cui chi emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si vedrebbe negata la possibilità di accedere alla procedura alternativa prevista dagli articoli 444 e seguenti del Codice di Procedura Penale, mentre questa possibilità verrebbe concessa a chi, utilizzando questi documenti, compie una dichiarazione fraudolenta che causa un danno finanziario all' Erario.

Infine, seguendo l'interpretazione suggerita dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Terza, numero 25656 del 27 maggio 2022 (Registro delle decisioni 283344 - 01), sembrerebbe che l'accesso al procedimento alternativo di applicazione della pena su richiesta delle parti sarebbe subordinato, in effetti, al pagamento completo delle imposte dovute da terzi, cioè da coloro che hanno utilizzato i

documenti in questione. Questa conclusione, se adottata, sarebbe assolutamente incompatibile con gli attuali principi costituzionali.

Da ciò risulta evidente la necessità di vietare l'applicabilità dell'articolo 13-bis all'articolo 8 del D. Lgs. 74/2000, a differenza di quanto affermato in precedenza; pertanto, la richiesta congiunta delle parti coinvolte di applicare la pena in conformità agli articoli 444 e seguenti del Codice di Procedura Penale è stata approvata e sarà eseguita.

Relativamente alle accuse mosse nei confronti di A.A., alla luce del contenuto degli atti presenti nel fascicolo del Pubblico Ministero, non sussistono le condizioni per il proscioglimento dell'imputata ai sensi dell'articolo 129 del c.p.p..

Emerge chiaramente, infatti, che l'accusata, in relazione a due diverse annualità fiscali (in particolare, l'anno 2015 e il successivo 2016), agendo in qualità di socio unico e amministratore della società B.B., aveva l'intenzione fraudolenta di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un totale di poco più di 600.000 euro, e per fare ciò aveva dichiarato costi fittizi indicati nelle fatture riportate in appendice. Ciò che è rilevante è che le indagini condotte dalla polizia giudiziaria hanno dimostrato la totale inesistenza delle operazioni commerciali menzionate nelle fatture, e di conseguenza l'inesistenza giuridica delle operazioni stesse, che sono state poi riportate all'interno delle fatture oggetto del processo.

Inoltre, per le annualità fiscali 2015, 2016 e 2017, emerge che l'imputata, nella sua posizione di intermediaria tra le cosiddette "cartiere" e i rivenditori al dettaglio, aveva l'intenzione fraudolenta di facilitare a terzi l'evasione dell'imposta sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. A tal fine, aveva emesso una serie di fatture relative ad operazioni che, almeno dal punto di vista soggettivo, potevano essere considerate inesistenti.

Dai vari elementi di prova finora presentati emerge chiaramente che i reati tributari oggetto di accusa sono effettivamente avvenuti e, di conseguenza, la qualificazione legale dei fatti da parte del Pubblico Ministero è corretta.

È altresì condivisibile l'argomento delle Parti secondo cui tali reati possono essere considerati come delitti di continuazione; questa considerazione è fondata sul fatto che i reati sono stati commessi nello stesso luogo e in un breve periodo di tempo.

In merito a tutto ciò che è stato detto, per il Tribunale il calcolo della pena effettuato dalle parti è corretto e congruo in base ai parametri dell'articolo 133 del Codice penale, ritenendo la pena equa, dato la resipiscenza dimostrata dall'imputata attraverso la scelta del rito e la mancanza di precedenti penali in capo alla stessa.

Il Tribunale ritiene, inoltre, che ci siano i presupposti sufficienti per concedere ad A.A. il beneficio della sospensione condizionale della pena per la durata di cinque anni ai sensi degli articoli 163 e

seguenti del Codice penale; ai sensi degli artt. 175 del Codice penale, primo comma, lett. e) d.P.R. n. 313 del 2022 gli viene anche concesso il beneficio della non menzione, pertanto, la sua condanna non sarà registrata nei suoi precedenti penali. Infine, l'imputata non è tenuta a pagare le spese processuali ex art. 455 c.p.p.⁵⁷

Dalla sentenza in esame deriva la massima di seguito riportata:

«In tema di reati tributari, l'operatività della preclusione prevista dall'art. 13-bis, secondo comma, D. Lgs. n. 74 del 2000 presuppone ontologicamente la commissione di una condotta delittuosa suscettibile di determinare un debito tributario non già nei confronti del "quisque de populo", bensì proprio nei riguardi dello specifico autore della fattispecie di reato; con la conseguenza, che la condizione di ammissibilità del patteggiamento di cui all'art. 13 bis, secondo comma, D. Lgs. n. 74 del 2000, non è applicabile in relazione ai reati, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, che sussistono pur in assenza di un'evasione di imposta, e quello di distruzione o da occultamento delle scritture contabili, la cui consumazione prescinde dall'evasione, tanto che in relazione a tali fattispecie non è stata ritenuta configurabile la circostanza attenuante di cui al medesimo D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, primo comma.»⁵⁸

~ ~ ~

I due casi precedentemente analizzati sono da considerarsi recenti in quanto riferiti all'anno 2022, ciò a dimostrazione del fatto che, senza dubbio, il fenomeno relativo all'utilizzo e all'emissione di fatture per operazioni inesistenti finalizzate al compimento dell'evasione fiscale è tutt'ora presente. È necessario però sottolineare come le normative e le iniziative attuate negli ultimi anni, prima fra tutte l'emanazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000 di cui si è ampiamente discusso nei capitoli precedenti, hanno portato dei netti miglioramenti ed hanno fortemente contribuito nella lotta contro le frodi IVA e l'evasione fiscale.

A dimostrazione di quanto detto vi sono i risultati riportati dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate e di Agenzia delle Entrate-Riscossione, Ernesto Maria Ruffini, in una conferenza stampa tenutasi il 9 marzo 2023. Durante l'incontro è stato annunciato un contrasto dell'evasione record nel 2022 che ha consentito di recuperare ben 20,2 miliardi di euro; inoltre, si è anche provveduto a bloccare per tempo l'attuazione di frodi per un ammontare pari a 9,5 miliardi di euro. A tutto ciò si aggiunge un aumento

⁵⁷ Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

⁵⁸ Massima redazionale, 2023

del gettito spontaneo da parte dei contribuenti, nonché l'accredito di 84 miliardi di euro a famiglie e imprese tra contributi e rimborsi nel triennio 2020-2022.

In conclusione, sebbene non sia stato ancora completamente debellato il comportamento fraudolento ed evasivo perpetrato dai contribuenti a danno dell'Erario, i dati dimostrano chiaramente che si sta procedendo in modo corretto e si stanno effettuando costanti progressi.

CONCLUSIONE

La storia dei reati tributari ha inizio nel 1982, quando il governo italiano introdusse una nuova legge nota come "manette agli evasori," con l'obiettivo principale di combattere l'evasione fiscale attraverso sanzioni penali, tra cui la reclusione.

Tuttavia, questa legge non produsse i risultati sperati, portando a un sovraccarico di casi giudiziari presso Procure e Tribunali che riguardavano illeciti di natura formale o di scarso rilievo economico. La maggior parte dei casi si è conclusa con la prescrizione e sono stati condannati quasi sempre piccoli contribuenti; rari sono stati i casi di incriminazione di grandi evasori.

Per tali motivi, il legislatore ha deciso di apportare dei cambiamenti attraverso l'emanazione del Decreto Legislativo del 2000 n. 74. Questa volta l'attenzione si è concentrata esclusivamente sugli illeciti tributari dolosi, anziché colposi, e che potessero causare un danno "rilevante" all'Erario.

In sostanza, si può affermare che si è passati dalla previsione di situazioni di pericolo (come, ad esempio, le violazioni formali relative alle scritture contabili) che anticipavano la tutela penale anche per fatti che in concreto potevano non essere lesivi per le finanze pubbliche, a situazioni di danno attuate dal contribuente durante il periodo di imposta che si rifletteranno nelle dichiarazioni corrispondenti.

Tra le condotte evasive previste dal decreto rientrano le "Dichiarazioni fraudolente mediante l'uso e l'emissione di fatture per operazioni inesistenti" ex articoli 2 e 8.

La forte somiglianza, ma al contempo, l'altrettanta disparità dell'articolo 2 sopra citato con il successivo articolo 3, ha portato la Corte di Cassazione a doversi esprimere nel merito, al fine di mettere a tacere eventuali dubbi e definire in modo netto i confini delle due fattispecie.

Il decreto legislativo 74/2000 all'articolo 3 disciplina il caso di "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici".

I contrasti erano dipesi dalla mancanza di soglie di punibilità nell'articolo 2 e quindi dalla differenza di trattamento nonostante l'affinità delle due fattispecie. La Corte costituzionale non ha, però, ritenuto criticabile la strategia antifrode adottata dal legislatore.

La "Dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti" è punibile al livello penale anche a seguito dell'evasione di un solo euro da parte del contribuente, e ciò per il ruolo particolare svolto dalla fattura nel contesto della normativa fiscale, in relazione agli obblighi del contribuente e alla capacità di deviare le attività di accertamento delle autorità fiscali. Inoltre, tali documenti sono fondamentali per attestare eventuali deduzioni o detrazioni in materia di imposte dirette e per attuare il principio di neutralità fiscale nei confronti dei soggetti passivi IVA, tramite i

meccanismi di rivalsa e detrazione. La Corte sottolinea quindi la necessità di prendere in considerazione la natura delle azioni e dei documenti coinvolti per stabilire un trattamento penale differenziato e giustificato nell'ambito della normativa antifrode fiscale.

Questa non è stata l'unica occasione che ha visto gli articoli 2 e 3 protagonisti di un dibattito su quale normativa sia più corretto utilizzare in una determinata fattispecie. Infatti, ci si domanda in che casistica rientri l'auto-confezionamento, ossia la creazione di fatture fittizie apparentemente provenienti da terzi, ma effettivamente confezionate in modo interno.

La Cassazione, in merito, ha affermato che dal momento che l'articolo 3 presenta l'inciso "fuori dai casi previsti dall'art. 2", il reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" può essere applicato solo quando non si tratti dello stesso reato previsto dall'articolo 2. Quindi, poiché nell'auto-confezionamento di fatture false si fa indubbiamente uso di fatture (o altri documenti per operazioni inesistenti), non ci sono presupposti per declassare il reato all'articolo successivo. Inoltre, la giurisprudenza della Cassazione è orientata verso l'interpretazione in cui si ritiene rilevante, ai fini dell'applicazione dell'articolo 2, non solo la falsità ideologica o contenutistica dei documenti coinvolti, ma anche la falsità materiale, che si verifica quando i soggetti indicati come emittenti dei documenti non esistono fisicamente; pertanto, non vi sono più dubbi in merito alla questione.

Allo stesso modo, anche l'articolo 8 è stato al centro di diverse problematiche e una di queste è dipesa proprio dalla stretta interconnessione tra quest'ultimo e l'articolo 2.

Il decreto legislativo 74/2000, a tal proposito, in deroga al principio ex art. 110 del Codice penale e ai sensi dell'articolo 9 del medesimo decreto, ha previsto che l'autore del reato di emissione di fatture inesistenti, agendo in qualità di concorrente, non sia punibile per il reato di utilizzo delle stesse fatture in dichiarazione. Allo stesso modo, è stata esclusa l'applicazione del concorso nel reato di emissione da parte dell'autore della dichiarazione fraudolenta.

Con questa deroga, il legislatore tributario ha inteso evitare che una persona venisse sanzionata due volte per la stessa azione: una volta direttamente per aver compiuto il reato stesso, e una seconda volta per aver partecipato all'azione commessa dal condannato.⁵⁹

Questi sono solo alcuni dei casi che hanno portato la corte di Cassazione a doversi esprimere nel merito, a volte anche in modo contraddittorio, per via della complessità delle norme e della difficoltà nell'interpretarle e a causa delle innumerevoli modifiche attuate nel corso degli anni.

Ritengo necessario tenere in considerazione ed analizzare anche questi casi poiché aiutano a comprendere la necessità di tenersi informati in un mondo che va sempre più veloce e in cui il diritto cerca di stare al passo.

⁵⁹ Chiaramente l'articolo 9 del D. Lgs. 74/2000 non impedisce la configurazione di alcune situazioni in cui la disciplina in deroga sul concorso di persone nel reato, prevista dal citato articolo, non si applica

Bisogna tenere a mente, però, che la disciplina in merito ai reati tributari è solo la parte finale di un processo di lotta all'evasione che ha inizio con l'assistenza fornita al contribuente e la costruzione di un rapporto basato sulla fiducia reciproca. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione hanno attuato dei servizi innovativi che consentano ai cittadini di adempiere ai propri obblighi tributari in modo rapido e semplice.

Per essere più precisi, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, a partire dalla scorsa estate, ha reso possibile richiedere e ottenere la rateizzazione delle cartelle di pagamento online, fino a un massimo di 120.000 euro.

Nel corso del 2022, è stata ulteriormente ampliata la gamma di servizi offerti, consentendo ai contribuenti di prenotare un appuntamento presso lo sportello tramite il sito web o il contact center. Inoltre, è stato esteso il servizio di assistenza in videochiamata, che consente di collegarsi da computer, smartphone o tablet per comunicare via video con un operatore e ottenere informazioni dettagliate riguardo alle cartelle, alla rateizzazione, alle sospensioni, ai rimborsi e per effettuare operazioni specifiche.

Allo stesso modo, anche l'Agenzia delle Entrate, nel 2022, ha concentrato i suoi sforzi sul potenziamento dei servizi a distanza. È stato introdotto un servizio di assistenza in videochiamata ed è stata ampliata l'opportunità di utilizzare il servizio di "pre-chiamata", grazie al quale gli utenti vengono contattati alcuni giorni prima dell'appuntamento in ufficio per verificare se sia possibile fornire il servizio richiesto direttamente per telefono.

I dati evidenziano una crescente adozione dei servizi online: la registrazione dei contratti di locazione e l'invio delle dichiarazioni di successione avvengono ormai telematicamente in oltre il 90% dei casi, con un picco del 98% per quanto riguarda la consultazione delle banche dati catastali e delle ispezioni ipotecarie.

L'utilizzo della tecnologia come forma di assistenza ai contribuenti interviene in modo positivo nella lotta contro l'evasione fiscale, e affinché si possa rivelare una strategia vincente, ritengo che debba essere affiancata da un'iniziativa che preveda l'educazione dei soggetti in buona fede. Infatti, oltre ad agire nei confronti di chi evade le tasse, è fondamentale intervenire anche nei confronti di chi non evade.

In particolare, a doversi tutelare sono gli imprenditori poiché, alcuni reati, come ad esempio l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, possono portare a contestazioni facilmente sostenibili in caso di controllo, con un onere probatorio particolarmente critico per la difesa dell'azienda. Le più pericolose sono le criticità legate allo scenario di inesistenza soggettiva, che risiedono nelle difficoltà oggettive che il committente/cessionario incontra nel verificare se il prestatore/cedente possa essere un missing

trader, o decida di non presentare la dichiarazione dei redditi, o ancora mostri segni di incapacità a svolgere l'operazione fatturata.

In merito a ciò, la giurisprudenza tributaria ha stabilito (ex art. art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973) che la buona fede del committente/cessionario può essere provata dimostrando di aver preso tutte le precauzioni necessarie per selezionare un interlocutore commerciale (anche eticamente) affidabile; quindi l'unico modo per il contribuente di difendersi è presentare prove tangibili che dimostrino la sua estraneità a comportamenti fraudolenti, in modo che eventuali intenti dolosi possano essere attribuiti solo a terze parti. Risulta evidente che ottenere tali prove contrarie all'accusa non sia assolutamente semplice.

Di fronte a tale problematica, è necessario sradicare la convinzione, presente soprattutto nelle piccole e medie imprese, che questo tipo di eventi non possano accadere, ed educare gli imprenditori sull'importanza di adottare sistemi di controllo e prevenzione da questo tipo di pericoli, convincendoli che l'implementazione di un Modello organizzativo 231 sia cruciale per valutare l'affidabilità del sistema di controllo interno dell'impresa.

In questo modo chi agisce in buona fede otterrà il duplice vantaggio di difendersi da una possibile accusa di reato e allo stesso tempo contribuirà a ridurre il fenomeno evasivo, bloccando per tempo eventuali tentativi fraudolenti mossi da soggetti in malafede.

Nonostante tutto, ad oggi possiamo ritenerci soddisfatti dei risultati ottenuti; i dati attuali mostrano dei miglioramenti mai raggiunti in precedenza: il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e di Agenzia delle Entrate-Riscossione, Ernesto Maria Ruffini, nel corso di una conferenza, ha affermato che nel 2022 c'è stato un recupero dell'evasione record che ha consentito di riportare nelle casse dello Stato 20,2 miliardi di euro.

Non sono state, però, solo le maggiori entrate a migliorare il bilancio dello Stato, ma hanno fortemente contribuito anche le minori uscite registrate: le attività antifrode e le analisi di rischio condotte hanno consentito di evitare un'uscita di denaro pari a 9,5 miliardi di euro sottoforma di crediti, rimborsi e bonus non spettanti. Va anche notato che è stato riscontrato un aumento del gettito spontaneo che ha portato ad un maggior numero di tributi versati dai cittadini.

Nel 2022, infatti, è stata registrata una crescita dell'11% dei contributi erogati rispetto all'anno precedente, per un ammontare che si aggira intorno ai 510 miliardi.

In conclusione, per continuare a migliorare è importante seguire un percorso e procedere in modo costante verso la fine; un percorso che, a monte, prevede la capacità di saper sfruttare a proprio vantaggio le opportunità che il mondo di oggi ci offre, quali ad esempio la tecnologia. Infatti, la digitalizzazione e lo sviluppo tecnologico, se da una parte consentono alla legge di innovare e aggiornare, in modo continuativo, le norme e le iniziative a favore della lotta contro l'evasione fiscale,

allo stesso modo offrono ai soggetti in malafede la possibilità di ideare nuovi metodi per evadere le imposte, sempre più sofisticati e complicati da individuare per l'amministrazione finanziaria; pertanto, è necessario che questo fenomeno diventi un nostro alleato piuttosto che un nostro nemico. In aggiunta, a monte, è imprescindibile l'attuazione di iniziative volte a educare i contribuenti ad auto-tutelarsi tramite meccanismi e sistemi di prevenzione contro comportamenti fraudolenti. Per chi, nonostante tutto ciò, decida ugualmente di voler mantenere un atteggiamento evasivo, e per il singolo che decide di avvantaggiare sé stesso a discapito "dei tanti", il percorso si conclude, a valle, con la disciplina dei reati tributari, finalizzati a impartire una pena equa a questi soggetti e a preservare, per quanto possibile, l'integrità del sistema fiscale.

APPENDICE

Allegato A:

Nr. Fattura	Data	Pneumatici		Trasporto		Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
4	20/03/2015	€ 26.504,38	€ 5.830,96	€ -	€ -	€ 32.335,34
8	30/03/2015	€ 28.905,85	€ 6.359,28	€ -	€ -	€ 35.265,13
9	31/03/2015	€ -	€ -	€ 900,00	€ 198,00	€ 1.098,00
14	10/04/2015	€ -	€ -	€ 700,00	€ 154,00	€ 854,00
28	03/06/2015	€ 67.656,62	€ 14.884,45	€ -	€ -	€ 82.541,07
32	05/06/2015	€ -	€ -	€ 3.200,00	€ 704,00	€ 3.904,00
NC 2	11/06/2015	-€ 209,38	-€ 46,06	€ -	€ -	-€ 255,44
36	25/06/2015	€ 47.911,19	€ 10.540,46	€ -	€ -	€ 58.451,65
38	03/07/2015	€ 18.205,07	€ 4.005,12	€ -	€ -	€ 22.210,19
39	08/07/2015	€ -	€ -	€ 600,00	€ 132,00	€ 732,00
40	08/07/2015	€ -	€ -	€ 3.050,00	€ 671,00	€ 3.721,00
46	21/07/2015	€ 34.426,22	€ 7.573,77	€ -	€ -	€ 41.999,99
56	27/07/2015	€ -	€ -	€ 1.000,00	€ 220,00	€ 1.220,00
59	30/07/2015	€ 11.382,50	€ 2.504,15	€ -	€ -	€ 13.886,65
66	10/08/2015	€ -	€ -	€ 480,00	€ 105,60	€ 585,60
74	31/08/2015	€ 39.423,64	€ 8.673,20	€ -	€ -	€ 48.096,84
80	02/09/2015	€ -	€ -	€ 1.500,00	€ 330,00	€ 1.830,00
90	11/09/2015	€ 26.409,59	€ 5.810,11	€ -	€ -	€ 32.219,70
92	15/09/2015	€ 39.315,40	€ 8.649,39	€ -	€ -	€ 47.964,79
93	15/09/2015	€ -	€ -	€ 980,00	€ 215,60	€ 1.195,60
98	18/09/2015	€ -	€ -	€ 2.000,00	€ 440,00	€ 2.440,00
125	15/10/2015	€ 20.055,56	€ 4.412,22	€ -	€ -	€ 24.467,78
133	20/10/2015	€ -	€ -	€ 890,00	€ 195,80	€ 1.085,80
NC 5	21/10/2015	-€ 72,00	-€ 15,84	€ -	€ -	-€ 87,84
140	24/10/2015	€ 13.606,95	€ 2.993,53	€ -	€ -	€ 16.600,48
145	28/10/2015	€ -	€ -	€ 830,00	€ 182,60	€ 1.012,60
151	31/10/2015	€ 34.684,42	€ 7.630,57	€ -	€ -	€ 42.314,99
152	31/10/2015	€ 44.960,82	€ 9.891,38	€ -	€ -	€ 54.852,20
162	06/11/2015	€ 61.839,50	€ 13.604,69	€ -	€ -	€ 75.444,19
163	06/11/2015	€ -	€ -	€ 1.500,00	€ 330,00	€ 1.830,00
164	06/11/2015	€ -	€ -	€ 1.350,00	€ 297,00	€ 1.647,00
NC 6	11/11/2015	-€ 214,60	-€ 47,21	€ -	€ -	-€ 261,81
174	12/11/2015	€ -	€ -	€ 1.800,00	€ 396,00	€ 2.196,00
180	23/11/2015	€ 56.509,25	€ 12.432,04	€ -	€ -	€ 68.941,29
184	27/11/2015	€ -	€ -	€ 1.500,00	€ 330,00	€ 1.830,00
185	27/11/2015	€ 1.484,40	€ 326,57	€ -	€ -	€ 1.810,97
186	01/12/2015	€ 43.241,78	€ 9.513,19	€ -	€ -	€ 52.754,97
187	07/12/2015	€ -	€ -	€ 1.800,00	€ 396,00	€ 2.196,00
190	11/12/2015	€ 2.297,15	€ 505,37	€ -	€ -	€ 2.802,52
192	17/12/2015	€ 17.121,00	€ 3.766,62	€ -	€ -	€ 20.887,62
194	17/12/2015	€ 20.849,27	€ 4.586,84	€ -	€ -	€ 25.436,11
196	28/12/2015	€ -	€ -	€ 1.200,00	€ 264,00	€ 1.464,00
197	28/12/2015	€ 2.080,68	€ 457,75	€ -	€ -	€ 2.538,43
200	30/12/2015	€ -	€ -	€ 600,00	€ 132,00	€ 732,00
TOTALE		€ 658.375,26	€ 144.842,54	€ 25.880,00	€ 5.693,60	€ 834.791,40

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

Nr. Fattura	Data	Pneumatici		Trasporto		Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
1A	21/04/2015	€ 54.249,63	€ 11.934,90	€ -	€ -	€ 66.184,53
NC 1A	24/04/2015	-€ 46,97	-€ 10,33	€ -	€ -	-€ 57,30
2A	27/04/2015	€ -	€ -	€ 2.550,00	€ 583,00	€ 3.233,00
3A	30/04/2015	€ 41.320,79	€ 9.090,58	€ -	€ -	€ 50.411,37
5A	06/05/2015	€ -	€ -	€ 1.200,00	€ 264,00	€ 1.464,00
7A	15/05/2015	€ 47.592,79	€ 10.470,47	€ -	€ -	€ 58.063,26
10A	20/05/2015	€ 27.396,72	€ 6.027,30	€ -	€ -	€ 33.424,02
12A	22/05/2015	€ -	€ -	€ 1.500,00	€ 330,00	€ 1.830,00
14A	25/05/2015	€ -	€ -	€ 760,00	€ 167,20	€ 927,20
15A	09/06/2015	€ 52.306,41	€ 11.507,45	€ -	€ -	€ 63.813,86
16A	19/06/2015	€ -	€ -	€ 1.500,00	€ 330,00	€ 1.830,00
18A	24/06/2015	€ 33.088,19	€ 7.279,40	€ -	€ -	€ 40.367,59
20A	03/07/2015	€ 48.724,39	€ 10.719,37	€ -	€ -	€ 59.443,76
21A	07/07/2015	€ -	€ -	€ 1.450,00	€ 319,00	€ 1.769,00
24A	14/07/2015	€ -	€ -	€ 3.150,00	€ 693,00	€ 3.843,00
30A	07/09/2015	€ 39.827,85	€ 8.762,11	€ -	€ -	€ 48.589,96
33A	14/09/2015	€ -	€ -	€ 1.700,00	€ 374,00	€ 2.074,00
44A	02/12/2015	€ 53.028,22	€ 11.566,21	€ -	€ -	€ 64.694,43

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

Nr. Fattura	Data	Pneumatici		Trasporto		Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
1	08/08/2016	€ 34.663,08	€ 7.670,03	€ -	€ -	€ 42.533,11
NC 1	11/08/2016	-€ 23,12	-€ 5,09	€ -	€ -	-€ 28,21
3	18/08/2016	€ -	€ -	€ 660,00	€ 145,20	€ 805,20
8	05/09/2016	€ 987,50	€ 217,25	€ -	€ -	€ 1.204,75
9	06/09/2016	€ 42.863,80	€ 9.430,30	€ -	€ -	€ 52.294,10
10	15/09/2016	€ 58.234,02	€ 12.371,50	€ -	€ -	€ 68.605,52
11	17/09/2016	€ 58.731,32	€ 12.921,23	€ -	€ -	€ 71.652,55
12	19/09/2016	€ -	€ -	€ 40,00	€ 8,80	€ 48,80
13	19/09/2016	€ -	€ -	€ 1.000,00	€ 220,00	€ 1.220,00
15	21/09/2016	€ -	€ -	€ 690,00	€ 151,80	€ 841,80
17	26/09/2016	€ -	€ -	€ 1.090,00	€ 239,80	€ 1.329,80
18	26/09/2016	€ 19.856,77	€ 4.368,65	€ -	€ -	€ 24.225,42
22	30/09/2016	€ -	€ -	€ 350,00	€ 77,00	€ 427,00
24	11/10/2016	€ 13.510,24	€ 2.972,40	€ -	€ -	€ 16.482,64
26	18/10/2016	€ -	€ -	€ 240,00	€ 52,80	€ 292,80
28	21/10/2016	€ 22.837,85	€ 5.024,42	€ -	€ -	€ 27.862,27
NC 2	25/10/2016	-€ 1.122,68	-€ 246,99	€ -	€ -	-€ 1.369,67
30	28/10/2016	€ -	€ -	€ 320,00	€ 70,40	€ 390,40
32	03/11/2016	€ 12.330,22	€ 2.712,69	€ -	€ -	€ 15.042,91
34	16/11/2016	€ 44.815,26	€ 9.815,59	€ -	€ -	€ 54.430,85
36	16/11/2016	€ -	€ -	€ 200,00	€ 44,00	€ 244,00
38	28/11/2016	€ -	€ -	€ 570,00	€ 125,40	€ 695,40
NC 3	28/11/2016	-€ 373,63	-€ 82,19	€ -	€ -	-€ 455,82
TOTALE		€ 305.310,63	€ 67.169,79	€ 5.160,00	€ 1.135,20	€ 378.775,62

Nr. Fattura	Data	Pneumatici		Trasporto		Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
3A	14/09/2016	€ 7.038,32	€ 1.548,43	€ -	€ -	€ 8.586,75
8A	20/09/2016	€ -	€ -	€ 90,00	€ 19,80	€ 109,80
13A	12/10/2016	€ 24.939,82	€ 5.486,75	€ -	€ -	€ 30.426,57
17A	19/10/2016	€ -	€ -	€ 230,00	€ 50,60	€ 280,60
20A	20/10/2016	€ 15.479,40	€ 3.405,46	€ -	€ -	€ 18.884,86
25A	27/10/2016	€ -	€ -	€ 100,00	€ 22,00	€ 122,00
27A	28/10/2016	€ 16.302,60	€ 3.586,57	€ -	€ -	€ 19.889,17
33A	07/11/2016	€ -	€ -	€ 150,00	€ 33,00	€ 183,00
NC 1A	07/11/2016	€ -	€ -	-€ 160,00	-€ 35,20	-€ 195,20
37A	09/11/2016	€ 55.555,50	€ 12.222,21	€ -	€ -	€ 67.777,71
40A	18/11/2016	€ -	€ -	€ 480,00	€ 105,50	€ 585,50
45A	26/11/2016	€ 6.070,04	€ 1.335,41	€ -	€ -	€ 7.405,45
55A	02/12/2016	€ -	€ -	€ 50,00	€ 11,00	€ 61,00
60A	09/12/2016	€ 64.424,66	€ 14.173,44	€ -	€ -	€ 78.598,10
62A	10/12/2016	€ 15.738,00	€ 3.462,36	€ -	€ -	€ 19.200,36
66A	15/12/2016	€ -	€ -	€ 100,00	€ 22,00	€ 122,00
67A	15/12/2016	€ -	€ -	€ 440,00	€ 96,80	€ 536,80
TOTALE		€ 205.548,34	€ 45.220,63	€ 1.480,00	€ 325,60	€ 252.574,57

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

Nr. Fattura	Data	Pneumatici		Trasporto		Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
1A	19/02/2016	€ 55.883,66	€ 12.294,41	€ -	€ -	€ 68.178,07
2A	24/02/2016	€ -	€ -	€ 3.050,00	€ 671,00	€ 3.721,00
3A	09/03/2016	€ 35.827,78	€ 7.882,09	€ -	€ -	€ 43.709,87
5A	14/03/2016	€ -	€ -	€ 950,00	€ 209,00	€ 1.159,00
7A	16/03/2016	€ 55.472,94	€ 12.204,05	€ -	€ -	€ 67.676,99
8A	23/03/2016	€ -	€ -	€ 3.200,00	€ 704,00	€ 3.904,00
9A	01/04/2016	€ 54.590,16	€ 12.009,83	€ -	€ -	€ 66.599,99
10A	14/04/2016	€ 28.539,80	€ 6.278,75	€ -	€ -	€ 34.818,55
13A	20/04/2016	€ -	€ -	€ 760,00	€ 167,20	€ 927,20
14A	20/04/2016	€ 14.858,16	€ 3.268,81	€ -	€ -	€ 18.126,97
NC 1A	20/04/2016	€ -72,34	€ 15,91	€ -	€ -	€ -88,25
16A	21/04/2016	€ -	€ -	€ 3.200,00	€ 704,00	€ 3.904,00
17A	21/04/2016	€ 5.482,12	€ 1.206,07	€ -	€ -	€ 6.688,19
19A	22/04/2016	€ 18.837,00	€ 4.100,15	€ -	€ -	€ 22.937,15
20A	29/04/2016	€ -	€ -	€ 480,00	€ 101,20	€ 581,20
21A	29/04/2016	€ -	€ -	€ 800,00	€ 132,00	€ 932,00
24A	10/05/2016	€ 30.007,11	€ 6.801,57	€ -	€ -	€ 36.808,68
27A	17/05/2016	€ -	€ -	€ 750,00	€ 165,00	€ 915,00
32A	11/06/2016	€ 28.224,68	€ 6.209,44	€ -	€ -	€ 34.434,12
34A	16/06/2016	€ -	€ -	€ 800,00	€ 178,00	€ 978,00
36A	21/06/2016	€ 14.597,60	€ 3.211,48	€ -	€ -	€ 17.809,08
38A	23/06/2016	€ 20.608,00	€ 4.533,74	€ -	€ -	€ 25.141,74
40A	27/06/2016	€ -	€ -	€ 570,00	€ 125,40	€ 695,40
41A	27/08/2016	€ -	€ -	€ 1.200,00	€ 264,00	€ 1.464,00
TOTALE		€ 362.656,67	€ 79.784,46	€ 15.540,00	€ 3.418,80	€ 461.399,93

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

46A	07/12/2015	€ -	€ -	€ 1.360,00	€ 299,20	€ 1.659,20
TOTALE		€ 397.488,02	€ 87.447,45	€ 15.270,00	€ 3.359,40	€ 503.564,87

Nr. Fattura	Data	Pneumatici		Trasporto		Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
42	04/03/2015	€ 47.670,29	€ 10.487,47	€ -	€ -	€ 58.157,76
46	06/03/2015	€ -	€ -	€ 1.450,00	€ 319,00	€ 1.769,00
72	04/12/2015	€ 6.557,39	€ 1.442,82	€ -	€ -	€ 8.000,21
TOTALE		€ 54.227,67	€ 11.930,29	€ 1.450,00	€ 319,00	€ 67.926,96

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

- Allegato B:

Nr. Fattura	Data	Pneumatici		trasporto		Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
7	21/01/2016	€ 40.082,82	€ 8.818,18	€ -	€ -	€ 48.900,80
10	26/01/2016	€ -	€ -	€ 1.800,00	€ 396,00	€ 2.196,00
12	26/01/2016	€ 29.136,08	€ 6.409,94	€ -	€ -	€ 35.546,02
15	30/01/2016	€ -	€ -	€ 855,00	€ 188,10	€ 1.043,10
16	03/02/2016	€ 47.892,00	€ 10.536,24	€ -	€ -	€ 58.428,24
21	10/02/2016	€ 49.636,00	€ 10.919,92	€ -	€ -	€ 60.555,92
23	10/02/2016	€ -	€ -	€ 1.550,00	€ 341,00	€ 1.891,00
24	11/02/2016	€ 58.129,70	€ 12.788,53	€ -	€ -	€ 70.918,23
25	11/02/2016	€ 199,03	€ 43,79	€ -	€ -	€ 242,82
27	15/02/2016	€ -	€ -	€ 1.500,00	€ 330,00	€ 1.830,00
34	23/02/2016	€ -	€ -	€ 3.200,00	€ 704,00	€ 3.904,00
36	24/02/2016	€ 14.428,40	€ 3.174,25	€ -	€ -	€ 17.602,65
39	29/02/2016	€ 331,36	€ 72,90	€ -	€ -	€ 404,26
40	29/02/2016	€ -	€ -	€ 600,00	€ 132,00	€ 732,00
43	29/02/2016	€ 33.598,36	€ 7.391,64	€ -	€ -	€ 40.990,00
45	03/03/2016	€ 42.359,40	€ 9.319,07	€ -	€ -	€ 51.678,47
47	07/03/2016	€ -	€ -	€ 950,00	€ 209,00	€ 1.159,00
50	08/03/2016	€ -	€ -	€ 3.700,00	€ 814,00	€ 4.514,00
53	14/03/2016	€ 41.994,00	€ 9.238,68	€ -	€ -	€ 51.232,68
54	14/03/2016	€ 392,36	€ 86,32	€ -	€ -	€ 478,68
57	17/03/2016	€ 24.071,90	€ 5.295,82	€ -	€ -	€ 29.367,72
59	18/03/2016	€ -	€ -	€ 1.330,00	€ 292,60	€ 1.622,60
60	19/03/2016	€ 39.665,00	€ 8.726,30	€ -	€ -	€ 48.391,30
63	24/03/2016	€ -	€ -	€ 1.250,00	€ 275,00	€ 1.525,00
64	24/03/2016	€ -	€ -	€ 1.500,00	€ 330,00	€ 1.830,00
65	24/03/2016	€ 54.330,50	€ 11.952,71	€ -	€ -	€ 66.283,21
66	30/03/2016	€ -	€ -	€ 1.800,00	€ 396,00	€ 2.196,00
68	02/04/2016	€ 5.706,00	€ 1.255,32	€ -	€ -	€ 6.961,32
70	04/04/2016	€ 650,50	€ 143,11	€ -	€ -	€ 793,61
74	07/04/2016	€ 14.085,04	€ 3.098,71	€ -	€ -	€ 17.183,75
76	11/04/2016	€ -	€ -	€ 165,00	€ 36,30	€ 201,30
80	14/04/2016	€ 387,84	€ 85,32	€ -	€ -	€ 473,16
82	18/04/2016	€ -	€ -	€ 500,00	€ 110,00	€ 610,00
86	21/04/2016	€ 219,04	€ 48,19	€ -	€ -	€ 267,23
89	03/05/2016	€ 39.421,37	€ 8.672,70	€ -	€ -	€ 48.094,07
94	11/05/2016	€ 23.719,22	€ 5.218,23	€ -	€ -	€ 28.937,45
98	16/05/2016	€ -	€ -	€ 1.550,00	€ 341,00	€ 1.891,00
99	16/05/2016	€ -	€ -	€ 1.020,00	€ 224,40	€ 1.244,40
104	20/05/2016	€ 71.078,10	€ 15.637,18	€ -	€ -	€ 86.715,28
107	30/05/2016	€ -	€ -	€ 3.100,00	€ 682,00	€ 3.782,00
121	19/07/2016	€ 55.462,00	€ 12.201,64	€ -	€ -	€ 67.663,64
124	27/07/2016	€ -	€ -	€ 2.900,00	€ 638,00	€ 3.538,00
TOTALE		€ 686.975,82	€ 151.134,68	€ 29.270,00	€ 6.439,40	€ 873.819,90

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

- Allegato C

Nr. Fattura	Data	Trasporto				Totale
		Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
1	05/03/2015	€ 48.620,10	€ 10.696,42	€ 1.140,00	€ 250,80	€ 60.707,32
2	23/03/2015	€ 27.142,00	€ 5.971,24	€ 620,00	€ 136,40	€ 33.869,64
3	01/04/2015	€ 29.471,19	€ 6.483,68	€ 527,00	€ 115,94	€ 36.597,79
4	23/04/2015	€ 56.518,75	€ 12.434,13	€ 1.130,00	€ 248,80	€ 70.331,48
NC 1	24/04/2015	-€ 48,94	-€ 10,77			-€ 59,71
5	04/05/2015	€ 11.485,05	€ 2.526,71	€ 172,00	€ 37,84	€ 14.221,60
6	04/05/2015	€ 30.671,83	€ 6.747,80	€ 750,00	€ 165,00	€ 38.334,63
7	18/05/2015	€ 48.480,76	€ 10.665,77	€ 1.247,00	€ 274,34	€ 60.667,87
8	21/05/2015	€ 27.917,40	€ 6.141,83	€ 608,00	€ 133,78	€ 34.800,99
9	03/06/2015	€ 43.137,90	€ 9.490,34	€ 1.490,00	€ 327,80	€ 54.446,04
10	03/06/2015	€ 26.647,11	€ 5.862,36	€ 490,00	€ 107,80	€ 33.107,27
11	10/06/2015	€ 53.272,36	€ 11.719,92	€ 1.233,00	€ 271,26	€ 66.496,54
NC 2	10/06/2015	-€ 215,80	-€ 47,48			-€ 263,28
12	25/06/2015	€ 34.150,00	€ 7.513,00	€ 800,00	€ 178,00	€ 42.639,00
13	25/06/2015	€ 24.992,08	€ 5.498,26	€ 1.150,00	€ 253,00	€ 31.893,34
14	25/06/2015	€ 24.624,60	€ 5.417,41	€ 830,00	€ 182,60	€ 31.054,61
NC 3	29/06/2015	€ -	€ -	-€ 800,00	-€ 176,00	-€ 976,00
15	06/07/2015	€ 18.598,50	€ 4.091,67	€ 450,00	€ 99,00	€ 23.239,17
16	06/07/2015	€ 17.543,00	€ 3.859,46	€ 650,00	€ 143,00	€ 22.195,46
17	06/07/2015	€ 21.492,70	€ 4.728,39	€ 1.000,00	€ 220,00	€ 27.441,09
18	08/07/2015	€ 12.211,81	€ 2.686,60	€ 255,00	€ 64,90	€ 15.258,31
19	21/07/2015	€ 34.988,92	€ 7.693,16	€ 912,00	€ 200,64	€ 43.774,72
20	01/08/2015	€ 11.642,50	€ 2.581,35	€ 370,00	€ 81,40	€ 14.655,25
21	01/09/2015	€ 40.470,71	€ 8.903,56	€ 985,00	€ 218,70	€ 50.575,97
22	08/09/2015	€ 40.849,05	€ 8.942,79	€ 1.400,00	€ 308,00	€ 51.299,84
23	12/09/2015	€ 26.890,64	€ 5.915,94	€ 845,00	€ 185,90	€ 33.837,48
24	18/09/2015	€ 28.437,07	€ 6.256,16	€ 1.100,00	€ 242,00	€ 36.035,23
25	16/09/2015	€ 11.967,00	€ 2.639,34	€ 300,00	€ 68,00	€ 15.002,34
26	19/10/2015	€ 20.620,78	€ 4.536,57	€ 624,00	€ 137,28	€ 25.918,63
27	26/10/2015	€ 14.065,89	€ 3.094,50	€ 550,00	€ 121,00	€ 17.831,39
28	03/11/2015	€ 45.742,47	€ 10.063,34	€ 1.165,00	€ 256,30	€ 57.227,11
29	03/11/2015	€ 35.233,64	€ 7.751,40	€ 1.400,00	€ 308,00	€ 44.693,04
NC 4	14/09/2015	-€ 43,20	-€ 9,51			-€ 52,71
NC 5	20/10/2015	-€ 80,00	-€ 17,80			-€ 97,80
30	07/11/2015	€ 63.109,66	€ 13.984,17	€ 1.402,00	€ 308,44	€ 78.704,47
NC 6	09/11/2015	-€ 218,90	-€ 48,18			-€ 267,08
31	24/11/2015	€ 410,88	€ 90,39	€ 14,00	€ 3,08	€ 518,35
32	24/11/2015	€ 57.336,91	€ 12.514,12	€ 1.422,00	€ 312,84	€ 71.685,87
33	24/11/2015	€ 803,08	€ 176,68	€ 42,00	€ 9,24	€ 1.031,00
34	25/11/2015	€ 290,60	€ 63,93	€ 14,00	€ 3,08	€ 371,61
35	02/12/2015	€ 44.543,54	€ 9.799,58	€ 1.082,00	€ 238,04	€ 55.663,16
36	02/12/2015	€ 421,64	€ 92,76	€ 21,00	€ 4,82	€ 540,22
37	02/12/2015	€ 53.841,24	€ 11.845,07	€ 1.254,00	€ 275,88	€ 67.216,19
38	07/12/2015	€ 6.469,96	€ 1.423,40	€ 150,00	€ 33,00	€ 8.076,38
39	11/12/2015	€ 1.162,58	€ 255,77	€ 70,00	€ 15,40	€ 1.503,75
40	11/12/2015	€ 744,07	€ 163,70	€ 28,00	€ 6,18	€ 941,93
41	22/12/2015	€ 18.073,01	€ 3.976,06	€ 483,00	€ 106,26	€ 22.638,33
42	29/12/2015	€ 2.109,36	€ 464,06	€ 56,00	€ 12,32	€ 2.641,74
43	29/12/2015	€ 21.198,82	€ 4.683,30	€ 530,00	€ 116,60	€ 26.508,72
		€ 1.137.602,54	€ 250.272,56	€ 30.001,00	€ 5.463,70	€ 1.424.476,31

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

- Allegato D:

Nr. Fattura	Data	Pneumatici	Trasporto				Totale
			Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
1	22/01/2016		41.224,05	€ 9.069,29	€ 1.192,00	€ 262,24	€ 51.747,58
2	28/01/2016		29.633,56	€ 6.519,38	€ 746,00	€ 164,12	€ 37.063,06
3	04/02/2016		48.480,00	€ 10.665,60	€ 1.000,00	€ 220,00	€ 60.365,60
4	11/02/2016		201,79	€ 44,39	€ 3,50	€ 0,77	€ 250,45
5	11/02/2016		50.495,00	€ 11.108,90	€ 1.300,00	€ 286,00	€ 63.189,90
6	12/02/2016		60.121,69	€ 13.226,77	€ 1.990,00	€ 437,80	€ 75.776,26
7	23/02/2016		53.503,99	€ 11.770,88	€ 1.900,00	€ 418,00	€ 67.592,87
8	23/02/2016		4.171,00	€ 917,62	€ 90,00	€ 19,80	€ 5.198,42
9	25/02/2016		14.737,20	€ 3.242,18	€ 480,00	€ 105,60	€ 18.564,98
10	01/03/2016		335,94	€ 73,91	€ 7,00	€ 1,54	€ 418,39
11	02/03/2016		34.204,34	€ 7.524,95	€ 792,00	€ 174,24	€ 42.695,53
12	03/03/2016		44.625,20	€ 9.917,54	€ 1.990,00	€ 437,80	€ 56.970,54
13	10/03/2016		36.484,54	€ 8.026,60	€ 774,00	€ 170,28	€ 45.455,42
14	16/03/2016		42.684,00	€ 9.434,48	€ 1.000,00	€ 220,00	€ 53.538,48
15	21/03/2016		24.775,84	€ 5.450,68	€ 860,00	€ 189,20	€ 31.275,72
16	21/03/2016		57.429,58	€ 12.634,51	€ 1.960,00	€ 437,80	€ 72.491,89
17	21/03/2016		397,72	€ 87,50	€ 14,00	€ 3,08	€ 502,30
18	21/03/2016		40.813,00	€ 8.978,86	€ 880,00	€ 193,60	€ 50.865,46
19	28/03/2016		55.051,89	€ 12.111,42	€ 1.758,00	€ 388,96	€ 69.320,27
20	04/04/2016		56.523,56	€ 12.435,18	€ 1.990,00	€ 437,80	€ 71.386,54
21	04/04/2016		5.796,00	€ 1.275,12	€ 150,00	€ 33,00	€ 7.254,12
22	08/04/2016		566,95	€ 124,73	€ 110,00	€ 24,20	€ 825,88
23	11/04/2016		4.165,00	€ 916,30	€ 110,00	€ 24,20	€ 5.215,50
24	12/04/2016		10.277,52	€ 2.261,05	€ 220,00	€ 48,40	€ 12.806,97
25	18/04/2016		29.041,60	€ 6.389,15	€ 638,00	€ 140,36	€ 36.209,11
NC 1	19/04/2016		73,60	€ -18,19	€ -	€ -	€ 89,79
26	21/04/2016		15.119,99	€ 3.326,40	€ 395,00	€ 86,90	€ 18.928,29
27	22/04/2016		5.554,73	€ 1.222,04	€ 136,00	€ 29,92	€ 6.942,69
28	22/04/2016		393,20	€ 86,50	€ 7,00	€ 1,54	€ 488,24
29	26/04/2016		19.042,25	€ 4.189,30	€ 443,00	€ 97,46	€ 23.772,01
30	04/05/2016		222,04	€ 48,85	€ 7,00	€ 1,54	€ 279,43
31	04/05/2016		37.936,57	€ 8.345,05	€ 881,00	€ 193,42	€ 47.357,44
32	05/05/2016		2.084,16	€ 458,52	€ 63,00	€ 13,86	€ 2.619,54
33	12/05/2016		30.582,15	€ 6.728,07	€ 578,00	€ 127,16	€ 38.015,38
34	16/05/2016		25.665,07	€ 5.630,91	€ -	€ -	€ 31.295,98
35	23/05/2016		73.138,40	€ 16.090,45	€ 1.990,00	€ 437,80	€ 91.656,65
36	13/06/2016		28.698,55	€ 6.313,68	€ 701,00	€ 154,22	€ 35.867,45
37	22/06/2016		14.877,20	€ 3.272,98	€ 480,00	€ 105,60	€ 18.735,78
38	24/06/2016		21.567,19	€ 4.744,78	€ 525,00	€ 115,50	€ 26.952,47
39	20/07/2016		57.115,00	€ 12.565,30	€ 1.990,00	€ 437,80	€ 72.108,10
NC 2	10/08/2016		23,25	€ 5,12	€ -	€ -	€ 28,38
40	09/08/2016		35.069,78	€ 7.715,35	€ 916,00	€ 201,52	€ 43.902,65
41	08/09/2016		1.039,50	€ 228,69	€ -	€ -	€ 1.268,19
42	08/09/2016		44.426,01	€ 9.773,72	€ -	€ -	€ 54.199,73
43	16/09/2016		7.001,20	€ 1.540,26	€ 218,00	€ 47,96	€ 8.807,42
44	19/09/2016		58.982,62	€ 12.976,18	€ 1.226,00	€ 269,72	€ 73.454,52
45	20/09/2016		56.076,96	€ 12.336,93	€ 1.990,00	€ 437,80	€ 70.841,69
46	27/09/2016		1.989,20	€ 437,62	€ 40,00	€ 8,80	€ 2.475,62
47	29/09/2016		18.437,80	€ 4.056,32	€ -	€ -	€ 22.494,12
48	13/10/2016		14.002,77	€ 3.060,61	€ -	€ -	€ 17.063,38
49	13/10/2016		9.838,76	€ 2.184,53	€ 320,00	€ 70,40	€ 12.393,69
50	14/10/2016		15.480,00	€ 3.405,60	€ -	€ -	€ 18.885,60
51	24/10/2016		15.567,90	€ 3.424,94	€ 308,00	€ 67,76	€ 19.368,60
52	25/10/2016		2.032,51	€ 447,15	€ -	€ -	€ 2.479,66
NC 3	25/10/2016		1.132,04	€ 249,05	€ -	€ -	€ 1.381,09
53	25/10/2016		21.041,17	€ 4.629,06	€ 517,00	€ 113,74	€ 26.300,97
54	03/11/2016		16.656,70	€ 3.664,47	€ 100,00	€ 22,00	€ 20.443,17
NC 4	03/11/2016		180,00	€ 38,50	€ -	€ -	€ 219,50
55	04/11/2016		12.430,80	€ 2.734,78	€ 332,00	€ 73,04	€ 15.570,62
56	15/11/2016		55.091,00	€ 12.120,02	€ 1.950,00	€ 437,80	€ 69.638,82
57	21/11/2016		45.013,48	€ 9.902,97	€ 1.020,00	€ 224,40	€ 56.160,85
NC 5	22/11/2016		385,97	€ 84,31	€ -	€ -	€ 470,28
58	30/11/2016		8.234,80	€ 1.371,66	€ -	€ -	€ 9.606,46
59	13/12/2016		64.733,36	€ 14.241,34	€ 1.361,00	€ 299,42	€ 80.635,12
60	13/12/2016		15.840,00	€ 3.484,80	€ 300,00	€ 66,00	€ 19.690,80
TOTALE			€ 1.593.058,91	€ 350.472,96	€ 40.828,50	€ 8.982,27	€ 1.993.342,64

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

- Allegato E:

Nr. Fattura	Data		Pneumatici		Trasporto		Totale
			Imponibile	Iva	Imponibile	Iva	
1	06/02/2017		€ 53.162,00	€ 11.895,64	€ -	€ -	€ 64.857,64
2	10/02/2017		€ 30.819,06	€ 6.780,19	€ -	€ -	€ 37.599,25
3	15/02/2017		€ 48.142,70	€ 10.591,39	€ -	€ -	€ 58.734,09
4	17/02/2017		€ 82.476,50	€ 13.744,83	€ -	€ -	€ 75.221,33
5	28/02/2017		€ 61.587,16	€ 13.515,13	€ -	€ -	€ 75.502,34
6	06/03/2017		€ 37.051,80	€ 8.151,39	€ -	€ -	€ 45.203,19
7	09/03/2017		€ 57.300,24	€ 12.606,05	€ -	€ -	€ 69.906,29
8	23/03/2017		€ 21.423,08	€ 4.713,08	€ -	€ -	€ 26.136,16
Totale			€ 372.262,54	€ 81.897,75	€ -	€ -	€ 454.160,29

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

- Allegato F:

Nr.	Data		Imponibile (€)	Iva (€)
09	01/04/2017		14.879,44	3.273,46
10	04/04/2017		51.479,60	11.325,51
Totale			66.359,04	14.598,97

Fonte: Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886

BIBLIOGRAFIA

- A. Di Majo, *CODICE CIVILE*, Giuffrè Francis Lefebvre, L.E.G.O. S.p.a., 31 July 2018;
- A. Traversi, *La Difesa Nel Processo per Reati Tributari*, Seconda edizione, Giuffrè, 2022;
- B. Santamaria, *La frode fiscale*, Giuffrè, Milano, 2011;
- C. Santoriello, *I Reati Tributari Nella Responsabilità Da Reato Degli Enti Collettivi: Ovvero Dell'Opportunità Di Configurare La Responsabilità Amministrativa Delle Società Anche in Caso Di Commissione Di Reati Fiscali*, Archivio Penale 69, no. 1, 2017;
- Cass, Sez. III pen., Pres. Rosi, Est. Gentili - Sent. n. 723 del 7 ottobre 2022, dep. il 12 gennaio 2023;
- Cass. pen., Sez. III, Sent., (data ud. 10/02/2023) 03/05/2023, n. 18264;
- Cass. penale, Sez. Unite, sentenza n. 22474 del 27 maggio 2016;
- Cass., Sez. II pen., 23 maggio 2013, n. 22153;
- Cass., Sez. III pen., 11 febbraio 2015, n. 11497, Trotta e altro, in Mass. Uff., n. 262695;
- Cass., Sez. III pen., 17 settembre 2021, n. 3460;
- Cass., Sez. III pen., 31 gennaio 2019, n. 4887;
- Cass., sez. III, 11 maggio 2016, n. 28979;
- Cass., sez. III, 2 luglio 2014, n. 43320; Cass., sez. III, 2 febbraio 2018, n. 2039;
- Cass., sez. III, 29 ottobre 2020, n. 34021;

Cass., sez. III, 29 ottobre 2020, n. 34021;

Cass., sez. III, 4 luglio 2013, n. 7324. In senso conforme: Cass., sez. fer., 1° agosto 2013, n. 35729;

Cass., sez. III, 6 luglio 2005, n. 34678;

D. Fondaroli, *Essere e Non Essere?: Reati Tributari, Sequestro Preventivo e Confisca Del Profitto (Di Nuovo) Al Vaglio Delle Sezioni Unite*, Archivio Penale no. 2, 2015;

Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2001;

E. Marelli, *Frodi I.V.A. e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.* 2011;

E. Penco, *Soglie Di Punibilità Ed Esigenze Di Sistema*, Giappichelli, Feb. 2023;

F. Tesaurò, *Compendio di diritto tributario*, Utet, 2013;

F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 2008;

F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009;

G. Bellagamba, e G. Cariti, *I Nuovi Reati Tributari: Commento Per Articolo Al Decreto Legislativo 10 Marzo 2000 n. 74*, Milano, Giuffrè, 2000;

G. Ciminiello, e L. Quercia, *I Reati Tributari: I Nuovi Delitti in Materia Di Versamenti e Compensazioni, Le Novità Del Decreto Bersani-Visco e Della Finanziaria 2007*, Vol. F21, Napoli: Sistemi Editoriali, 2007;

G. Falsitta, (2008), *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Padova, CEDAM 2008;

G. Gambogi, *I Nuovi Reati Tributari: D.L. 26 Ottobre 2019, n. 124, Conv. in L. 19 Dicembre 2019, n. 157, Alla Luce Delle Successive Modifiche Di Cui Al d.Lgs. n. 75/2020*, Milano: Giuffrè Francis Lefebvre, 2020;

G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2009;

M. Miccinesi, *Le frodi carosello nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n. 12;

M. Pisani, *Frodi "carosello" all'Iva sugli scambi intracomunitari e rilevanza dell'elemento psicologico*, in *Giust. trib.*, 2007;

Sentenza n. 8959/2003;

Tribunale di Lecce, Sez. Monocratica Penale, 20 gennaio 2022, n. 156/900;

Tribunale ordinario di Perugia, Sez. Penale, 16 dicembre 2022, n. 2886;

SITOGRAFIA

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1973/10/16/073U0600/sg>

<https://www.consulenzalegaleitalia.it/reati-tributari/>

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2000/03/31/76/sg/pdf>.

<https://studiolegaleramelli.it/2022/01/27/la-prescrizione-dei-reati-tributari-aggiornata-alla-riforma-cartabia/>

<https://www.sistemapenale.it/it/scheda/elampini-reintroduzione-tentativo-reati-fiscali-attuazione-direttiva-pif>

<https://www.sistemapenale.it/it/articolo/piergallini-reati-tributari-responsabilita-ente>

<https://www.sistemapenale.it/it/scheda/riforma-fiscale-dl-n-124-del-2019-e-l-n-157-del-2019-in-materia-di-reati-tributari-confisca-allargata-e-responsabilita-degli-enti-ex-dlgs-n-231-del-2001>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/niente-recupero-dell-iva-senza-consapevolezza-frode-fornitore-AEWEDCbD>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/reati-tributari-sequestro-prevale-fallimento-AEvLuBoD>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/confisca-oggi-patteggiabile-ma-non-se-obbligatoria-AEBh9IgD>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/false-fatture-concorso-membri-cda-solo-se-hanno-avuto-conoscenza-reato-AFQDumG>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/reati-tributari-confisca-equivalente-non-retroattiva-AE2pxQaC>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/iva-omessa-fatto-tenue-se-debito-e-estinto-AEv3TdsD>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/emissione-fatture-false-finalita-evasione-non-deve-essere-esclusiva-ma-deve-sussistere-modo-pieno-AFz4V0g>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/dichiarazione-fraudolenta-documenti-analoghi-fatture-AFQ93uL>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/false-fatture-l-assoluzione-dell-emittente-salva-chi-utilizza-AEJQDHU>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/il-contribuente-che-indirettamente-sa-ispezioni-proprio-confronti-puo-procedere-ravvedimento-operoso-AE7ZFEID>

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/il-credito-imposta-che-discende-documento-falso-e-profitto-reato-lecito-sequestro-AErRhDHC>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2023/03/confisca-di-valore-e-reati-tributari-divieto-applicazione-retroattiva.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2023/08/messa-alla-prova-decreto-legislativo-n-231-2001.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2021/06/reati-tributari-il-calcolo-della-soglia-penale-spetta-al-giudice-penale.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2021/01/reati-tributari-combinazione-nuove-pene-confische-e-sanzioni.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2020/11/reati-tributari-unico-2020-ampliamento-reati-presupposto-responsabilita-dlgs-231-2001.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2020/03/punibilita-e-non-punibilita-reati-tributari-omessa-dichiarazione-redditi.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2020/02/applicazione-confisca-allargata-reati-tributari-decorrenza-ad-hoc.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2017/12/prescrizione-frodi-iva-corte-justizia-europea.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2015/09/sanzioni-tributarie-le-novita-in-arrivo-per-frodi-iva-ed-operazioni-inesistenti.html>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2018/02/ravvedimento-delle-frodi-iva.html>

www.brocardi.it/costituzione/parte-i/titolo-iv/art53.html

<https://www.brocardi.it/codice-penale/libro-primο/titolo-iii/capo-ii/art62.html>

<https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-i/art6.html>

<https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-ii/art8.html>

<https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-i/art2.html>

https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-i/art3.html?utm_source=internal&utm_medium=link&utm_campaign=articolo&utm_content=nav_art_succ_dispositivo

https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-i/art6.html?utm_source=internal&utm_medium=link&utm_campaign=articolo&utm_content=nav_art_succ_dispositivo

https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-ii/art9.html?utm_source=internal&utm_medium=link&utm_campaign=articolo&utm_content=nav_art_succ_dispositivo

https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-ii/art10.html?utm_source=internal&utm_medium=link&utm_campaign=articolo&utm_content=nav_art_succ_dispositivo

https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-ii/art10bis.html?utm_source=internal&utm_medium=link&utm_campaign=articolo&utm_content=nav_art_succ_dispositivo

https://www.brocardi.it/legge-sui-reati-tributari/titolo-ii/capo-ii/art11.html?utm_source=internal&utm_medium=link&utm_campaign=articolo&utm_content=nav_art_succ_dispositivo

http://amsdottorato.unibo.it/6669/1/Tesi_definitiva.pdf

<https://fiscomania.com/credito-iva-inesistente-sanzioni/>

<https://fiscomania.com/frodi-carosello-iva/>

<https://fiscomania.com/frodi-carosello-iva/>

<https://fiscomania.com/stabile-organizzazione-occulta/>

<https://fiscomania.com/reati-tributari-sanzioni-penali/>

<https://fiscomania.com/reati-tributari-cause-di-non-punibilita/>

<https://fiscomania.com/reati-tributari-sanzioni-penali/>

<https://fiscomania.com/confisca-per-equivalente-e-reati-tributari/>

<https://fiscomania.com/ne-bis-in-idem-e-reati-tributari/>

<https://www.altalex.com/documents/news/2023/08/27/profitto-reato-luce-teoria-generale-reato-sua-rilevanza-tema-confisca>

<https://www.altalex.com/documents/2023/08/28/reati-tributari-esclusa-responsabilita-prestanome-non-provato-dolo-specifico>

<https://www.altalex.com/documents/news/2021/07/20/reati-tributari-legge-n-157-2019-spirito-riforma>

<https://www.altalex.com/documents/2022/10/19/reati-tributari-responsabilita-penale-amministratore>

<https://www.altalex.com/documents/news/2018/06/28/operazioni-inesistenti-nel-reato-di-dichiarazione-fraudolenta#>

<https://www.altalex.com/documents/altalexpedia/2017/06/05/sottrazione-fraudolenta-al-pagamento-delle-imposte>

<https://www.altalex.com/documents/news/2015/02/09/le-fatture-per-operazioni-inesistenti-concetti-di-base>

<https://www.altalex.com/documents/news/2018/06/28/operazioni-inesistenti-nel-reato-di-dichiarazione-fraudolenta>

<https://www.altalex.com/documents/2019/11/07/reati-tributari-il-decreto-fiscale-innalza-le-pene-e-abbassa-le-soglie>

<https://sistemalfisco.leggiditalia.it>

<https://www.repubblica.it>

<https://www.studiocerbone.com/?s=frodi>

<https://www.studiocerbone.com/agenzia-delle-entrate-comunicato-del-9-marzo-2023-contrasto-dellevasione-record-nel-2022-recuperati-202-miliardi-e-il-dato-piu-alto-di-sempre-bloccate-inoltre-frodi-per-95-miliard/>

<https://www.studiocerbone.com/corte-di-cassazione-sezione-penale-sentenza-n-16865-depositata-l-11-marzo-2023-in-tema-di-reati-tributari-il-giudice-per-determinare-lammontare-dellimposta-evasa-deve-effettuare-una-veri/>

<https://www.studiocerbone.com/irretroattivita-dellart-578-bis-c-p-p-relativo-alla-confisca-per-equivalente-per-i-reati-tributari/>

<https://www.studioportale.com/it/news/iva-oggi/iva-negli-scambi-internazionali-e-master-commercio-internazionale-lezioni-con-il-dott-portale/>

<https://www.studioportale.com/it/news/iva-oggi/frode-carosello-lasoluzione-penale-non-risolutiva-nel-processo-tributario/>

<https://www.studioportale.com/it/news/iva-oggi/riforma-giustizia-tributaria-in-gu-novit-introdotte/>

<https://www.studioportale.com/it/news/iva-oggi/frodi-in-una-catena-di-cessioni-detrazione-negata-per-lintero-ammontare-iva-al-secondo-acquirente-consapevole/>

<https://www.studioportale.com/it/news/iva-oggi/operazioni-soggettivamente-inesistenti-assenza-di-contabilit-e-sede-operativa-inadeguata-dellinterposto/>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/tribunale-lecce-sent-20-01-2022-n-156-900/10SE0002510812?searchId=2028132797&pathId=8d5175b907764&offset=0&contentModuleContext=all>.

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/tribunale-perugia-16-12-2022-n-2886/44MA0002898731?searchId=2028142584&pathId=c4beb76e75d7a8&offset=0&contentModuleContext=all>.

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/definizione/10DT0000036346ART12?pathId=cc48b33ff08d3>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/detrazione-iva-nel-caso-di-operazione-soggettivamente-inesistente/10DT0000036346ART14?pathId=5b4e78cd0a87d8>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/gli-indizi-che-possono-compromettere-la-buona-fede-del-soggetto-passivo-di-imposta/10DT0000036346ART16?pathId=fce16519ebeb>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/mitigazioni-normative-esistenti-per-arginare-le-frodi-iva/10DT0000036346ART18?pathId=f7a59ddb9491c>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/gli-sviluppi-comunitari-nella-lotta-alla-frode-iva/10DT0000036346ART34?pathId=3e5cb5e3e71a78>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/il-sistema-sanzionatorio-in-caso-di-frodi-iva/10DT0000049906ART1?topicId=GACF-4-399-1&overviewSummaryId=10DT0000036346SOMM&pathId=c009cb137c22f8>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/le-frodi-iva-nella-giurisprudenza-comunitaria-e-nazionale/10DT0000036358ART1?topicId=GACF-4-399-1&overviewSummaryId=10DT0000036346SOMM&pathId=220e0b4481a12>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/maggiori-controlli-su-aperture-partite-iva-con-la-legge-di-bilancio-2023/10DT0000049908ART1?topicId=GACF-4-399-1&overviewSummaryId=10DT0000036346SOMM&pathId=7b75cd2ffc38>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/la-prescrizione-non-salva-dalla-confisca-del-profitto-dell-imposta-evasa-commento/10AR0000286798ART1?searchId=2008889879&pathId=486ec7d54a0e4&offset=14&contentModuleContext=all>.

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/definizione-di-reati-tributari/10DT0000032900ART8?pathId=058b07101e4a78>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/delitti-in-materia-di-dichiarazione/10DT0000032947ART8?searchId=2028703790&pathId=4eed0b73b035a&offset=1>

<https://www.rivistatrimestraleDIRITTOTRIBUTARIO.IT/concorso-fatture-operazioni-inesistenti-giurisprudenza-recente>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/delitti-in-materia-di-documentazione/10DT0000032947ART21?pathId=ee3e1d1ef9e168>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/effetti-del-ravvedimento-operoso-sulle-sanzioni-penali/10DT0000032900ART80?pathId=89e75d7f754cf>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/rapporti-con-il-sistema-sanzionatorio-amministrativo-e-tra-procedimenti/10DT0000032900ART44?pathId=98deec0f15baf>

https://onefiscale.wolterskluwer.it/download?docId=i9964372_FISCO_00135037_2019_12_116_0_PDF

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/l-utilizzo-di-fatture-false-autoprodotte-integra-il-reato-di-frode-fiscale-commento/10AR0000294156ART1?searchId=2028712913&pathId=ebeae97ed2ae08&offset=0&contentModuleContext=all>

https://onefiscale.wolterskluwer.it/download?docId=i10947751_GUIDAF_00135012_2022_12_0020_PDF

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/normativa/decreto-legislativo-10-03-2000-n-74/10LX0000140587ART35402125?searchId=2028713711&pathId=f79ce8584aab38&offset=0>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/si-al-sequestro-finalizzato-alla-confisca-di-beni-conferiti-in-fondo-patrimoniale-sui-quali-l-imputato-abbia-disponibilita-commento/10AR0000292111ART1?searchId=2028714029&pathId=945df2f6487c9&offset=0&contentModuleContext=all>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/fatture-false-niente-confisca-se-manca-il-profitto/10AR0000283494ART1?searchId=2028714411&pathId=612381784ddcb&offset=0&contentModuleContext=all>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/normativa/decreto-legislativo-04-10-2022-n-156/10LX0000933510ART16?pathId=38e5328c8cd2b8>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/normativa/decreto-legislativo-14-07-2020-n-75/10LX0000895767ART14?pathId=9ba5d83f1469>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/chapter/disposizioni-comuni-ai-reati-tributari/10DT0000032900ART24?pathId=537f0b2c7d1c7>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/dichiarazioni-fraudolente-e-fatture-false-impatti-sul-bilancio/10AR0000288224ART1?searchId=2028716600&pathId=bef66ca3b56d6&offset=2&contentModuleContext=all>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/normativa/legge-19-12-2019-n-157/10LX0000885206ART13?pathId=531c4070c629d8>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/reati-tributari-e-modelli-231-le-ragioni-di-un-adozione-da-considerarsi-quasi-obbligatoria/10AR0000285165ART1?searchId=2028717493&pathId=74ef987415645&offset=4&contentModuleContext=all>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/pagamento-del-debito-tributario-necessario-per-patteggiare-il-reato-di-emissione-di-fatture-inesistenti-commento/10AR0000289380ART1?searchId=2028718156&pathId=e04131f759797&offset=2&contentModuleContext=all>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/fatture-a-copertura-di-illecite-dazioni/10AR0000178543ART1?searchId=2028718809&pathId=12704c74286098&offset=3&contentModuleContext=all>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/sussiste-il-reato-di-emissione-di-fatture-soggettivamente-inesistenti-anche-senza-vantaggio-per-l-emittente-commento/10AR0000279940ART1?searchId=2028719453&pathId=f33805eace0a1&offset=3&contentModuleContext=all>

<https://onefiscale.wolterskluwer.it/document/applicabile-il-danno-patrimoniale-lieve-alla-dichiarazione-fraudolenta-a-mezzo-di-fatture-per-operazioni-inesistenti-commento/10AR0000293939ART1?searchId=2028702218&pathId=4742c6acc704a8&offset=0&contentModuleContext=all>