

**REATI TRIBUTARI
FALSO IN BILANCIO**
«La responsabilità del
commercialista»

Antonio Sanges
18 settembre 2020



LA "REVISIONE" DELLE SANZIONI PENALI-TRIBUTARIE

1. D.Lgs. n.74/2000

2. Art. 1-14 D.Lgs n.158/2015

In vigore dal 22 ottobre 2015 al 26 ottobre
2019

3. Art. 39 D. L. n. 124/19 → Legge N. 157/19

In vigore dal 27 ottobre 2019

II SISTEMA «SANZIONATORIO PENALE TRIBUTARIO»



Ai fini delle II.DD. e dell' IVA di cui alla normativa D.Lgs. n. 74/00; D.Lgs. n. 158/15 e D.L. n. 124/19 – Legge N. 157/19

OBIETTIVO STRATEGICO

- **Limitare la repressione penale** ai soli fatti direttamente correlati in via **oggettiva** e **soggettiva** alla lesione degli intenti fiscali
- **Rinuncia alla criminalizzazione** delle **violazioni formali** e **preparatorie** dei «reati penali tributari»

F24 – "MENDACE"

- Commercialista "concorrente" nel reato a titolo di "dolo eventuale";
- Condanna penale e sequestro del "Patrimonio Personale" per il Commercialista che ha trasmesso F24 mendace anche se il disegno criminoso è stato ideato dall'imprenditore.

Corte di Cassazione, Sent. n. 26087 del 16/09/2020

COMMERCIALISTI E REATI TRIBUTARI

Art. 13 bis D. Lgs. n. 74/00

«Carcere per il commercialista che elabora modelli di evasione fiscale e li offre ai propri clienti»

Corte di Cassazione, Sent. n. 36212 del
19/8/2019

INTERCETTAZIONI TELEFONICHE E REATI PENALI

«Le **intercettazioni telefoniche** raccolte nell'ambito di indagine penale, sono **utilizzabili** contro la società che evade.

L'Agenzia può, infatti, fondare l'accertamento su quei dati, utilizzabili anche in ambito tributario »

**Corte di Cassazione, Sent. n. 32185 del
10/12/2019**

OMESSO VERSAMENTO => QUANDO SUSSISTE LA "CAUSA FORZA MAGGIORE"

- ∅ Il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la suites della condotta;
- ∅ La mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità;
- ∅ Non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato concausato dal mancato pagamento alle singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità ed infine
- ∅ L'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico. (cfr. Corte di Cassazione sent. N. 21158 del 16 luglio 2020)

OMESSO VERSAMENTO => QUANDO SUSSISTE LA "CAUSA FORZA MAGGIORE"

ØN.B. Le difficoltà economiche in cui versa l'imprenditore non possono integrare la causa di forza maggiore penalmente rilevante; (cfr. Corte di Cassazione Sent. N. 18402/2013)

ØN.B. Non può essere condannato per omesso versamento l'imprenditore che chiede un mutuo nel tentativo di affrontare una grave crisi finanziaria; (Corte di Cassazione Sent. N. 20725/2018)

**EVASIONE: CONFISCA
AGEVOLATA ART. 12 -
TER D. LGS. N.
74/2000 - LEGGE
157/2019**

[Circolare GG.FF. N° 021681/2020](#)

■ EVASIONE CONFISCA AGEVOLATA

*PRESUPPOSTI
PER
APPLICARLA*

Si applica:

- ∅ Pronunciata sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento;
- ∅ Su quei beni di cui il condannato non può giustificare la provenienza;
- ∅ E di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo
- ∅ In valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica

[Circolare GG.FF. N° 021681/2020](#)

■ EVASIONE CONFISCA AGEVOLATA

*A QUALI
REATI
TRIBUTARI
DI CUI AL
D.LGS.
74/2000 SI
APPLICA*

- ∅ Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi > 200.000 euro;
- ∅ Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), quando l'imposta evasa > 100.000 euro
- ∅ Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture > 200.000 euro;
- ∅ sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) quando l'ammontare delle imposte evase > 100.000 euro;

[Circolare GG.FF. N° 021681/2020](#)

■ EVASIONE CONFISCA AGEVOLATA

*DA QUANDO
SI
APPLICA*

- ∅ Alle violazioni tributarie poste in essere successivamente al 25 dicembre 2019;
- ∅ Ma anche in relazione a beni acquisiti in epoca anteriore alla data di commissione del reato

[Circolare GG.FF. N° 021681/2020](#)

■ EVASIONE CONFISCA AGEVOLATA

CUMULO CON LA CONFISCA TRADIZIONALE

- ∅ Non è alternativa, ma può cumularsi con la confisca tradizionale (art. 12 – bis), che nel caso di condanna a patteggiamento è sempre ordinata;
- ∅ Per quei beni che costituiscono il profitto o il prezzo dell'illecito fiscale (salvo che appartengano a persona estranea al reato);
- ∅ Ovvero, quando essa non è possibile, per quei beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (c.d. per equivalente)

[Circolare GG.FF. N° 021681/2020](#)

ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA PIF ED ESTENSIONE DEL PERIMETRO DEI REATI TRIBUTARI EX D.LGS. N. 231/2001

«Per effetto del recepimento della Direttiva PIF nell'ordinamento nazionale, attraverso il D.Lgs. N. 75/2020 del 14 luglio 2020, il novero dei reati tributari idonei ad innescare una responsabilità dell'ente si amplia, al ricorrere di determinati presupposti, alla fattispecie tipizzate dagli artt. 4, 5 e 10 -quater del D. Lgs. N. 74/2000.

Il quadro complessivo appare, però, asistematico e foriero di non trascurabili criticità ermeneutiche»

REATI FISCALI QUANDO IL PVC NON È PROVA

«Se nel corso del controllo fiscale emergono **indizi di reato**, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova che possono servire per l'applicazione della legge penale, devono essere compiuti con l'osservanza delle norme di rito a **garanzia del diritto di difesa**, in caso contrario, le risultanze del PVC non possono essere utilizzate a carico del presunto evasore»

Corte di Cassazione, Sent. n. 4919 del 3/2/2015

REATI FISCALI QUANDO IL PVC È PROVA

«**Utilizzabile** in sede penale il **PVC della GGFF** se non vengono indicate le norme di garanzia dell'imputato specificatamente violate».

NB!!

«Il PVC è **utilizzabile** se lo stesso indica la norma del codice penale che si assume violata »

**Corte di Cassazione, Sent. n. 50009 del
11/12/2019**

■ REATI DICHIARATIVI

Art. 4 dichiarazioni infedeli e mendaci

Art. 5 omessa dichiarazione

■ REATI DI FRODE

Art. 2 dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e/o documenti operazioni inesistenti

Art. 3 dichiarazione fraudolenta mediante artifici

Art. 8 emissione fatture e/o documenti inesistenti

■ REATI OMISSIVI DA RISCOSSIONE E/O CONTABILITÀ:

| | |
|--------------------|--|
| <i>Art. 10</i> | occultamento e distruzione documenti contabili |
| <i>Art. 10 bis</i> | omesso versamento di ritenute certificate |
| <i>Art. 10 ter</i> | omesso versamento IVA |

■ REATI RISCOSSIVI:

| | |
|-----------------------|--|
| <i>Art. 10 quater</i> | indebita compensazione |
| <i>Art. 11</i> | sottrazione fraudolenta al pagamento imposte |

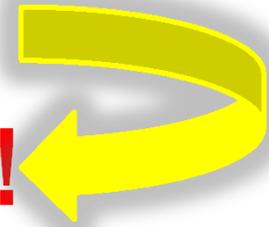
**RAPPORTO tra
PROCEDIMENTO
PENALE
e
PROCEDIMENTO
TRIBUTARIO**

RAPPORTO PROCEDIMENTO PENALE

- PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

L'autonomia del giudizio tributario rispetto al giudizio penale risiede nel fatto secondo cui nel primo vigono limitazioni alla prova testimoniale (Art. 7 D. Lgs. n. 546/92) e risultano utilizzabili presunzioni fiscali **idonee**, ma «**non idonee**» nel processo penale

NB!!



Imputato assolto in sede penale può essere ritenuto fiscalmente responsabile qualora l'atto impositivo sia basato su validi indizi insufficienti in sede penale, ma adeguati nel giudizio tributario

**Corte di Cassazione,
Sent. n. 10970/18**

RAPPORTO TRA PROCEDIMENTO PENALE E PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

- Nel processo tributario, non sussiste alcuna efficacia automatica del giudicato penale, restando salva la possibilità, per il giudice tributario nell'esercizio dei propri autonomi poteri, di verificarne la rilevanza nel suo ambito specifico

Corte di Cassazione, Sent. n. 36491/19

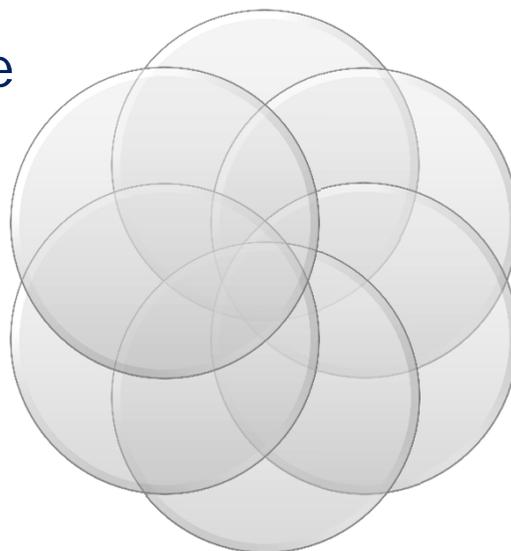
REATI PENALI TRIBUTARI: un quadro d'insieme

Garanzie difensive

Art. 220 C.P.

Associazione per
delinquere

Art. 416 C.P.



Autore del reato

Art. 2639 C.C.

Concorso di
persone

Art. 110 C.P.

Concorso del Commercialista

Art. 13 bis D. Lgs. n. 74/00 e Art. 110 C.P.

LE GARANZIE DIFENSIVE

Art. 220 c.p.p. (1/2)

- In forza di quanto disposto dall'art. 220 delle disposizioni attuative del c.p.p.



«quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono **indizi di reato**, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice»

LE GARANZIE DIFENSIVE

Art. 220 c.p.p. (2/2)

- La norma sembra assicurare il rispetto delle garanzie contemplate dal c.p.p. per raccogliere elementi utili per «l'applicazione della legge penale» solamente alla ricorrenza di **indizi di reato**.
- In mancanza, gli elementi raccolti non potrebbero essere utilizzati in sede penale, cadendo sotto la scure della «**inutilizzabilità**» prevista dall'**art. 191 c.p.p.**, (norma che, però, non trova una sua «gemella» nell'ordinamento tributario)

AUTORE DEL REATO: Art. 2.639 c.c. (1/2)

- ◆ In via generale la **responsabilità penale non può che essere ascritta al titolare della qualifica formale**, ossia al contribuente/persona fisica, oppure, per gli enti, alle persone fisiche munite dei relativi poteri di rappresentanza.
- ◆ I giudici di legittimità, **con riferimento ai reati omissivi propri, commessi in nome e per conto degli enti collettivi**, hanno sempre individuato nell'amministratore di fatto l'autore principale della condotta e, quindi, il soggetto attivo del reato («intraneus»), relegando il prestanome («extraneus») al rango di concorrente, per non avere egli impedito l'evento.

AUTORE DEL REATO: Art. 2.639 c.c. (2/2)

- ◆ L'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto è stata recepita dal legislatore in occasione della riforma del diritto societario, prevedendo che, per i reati societari, al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge sia equiparato chi eserciti in materia continuativa i poteri previsti dalla legge (Art. 2639 c.c.)

CONCORSO DI PERSONE

Art. 110 c.p.p. (1/2)

Il «**concorso di persone**»



si sostanzia in qualunque forma di partecipazione all'altrui condotta criminosa, attraverso un contributo apprezzabile alla commissione del reato, in tutte o anche solo in alcune delle fasi ideative, organizzative o esecutive.

II CONCORSO DI PERSONE (2/2)

- Se sotto il profilo oggettivo, è necessario sussista un **nesso causale** tra gli atti dei singoli concorrenti e l'evento, sul piano soggettivo, invece, è richiesta la **consapevolezza** di ciascuno in ordine al collegamento finalistico esistente tra i contributi apportati dai singoli.
- Particolare attenzione viene dedicata dalle Fiamme Gialle al c.d. «**concorso morale**», ipotizzabile allorquando chi vi è obbligato abbia omesso di presentare la dichiarazione perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni, ovvero abbia agito in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti (**Corte di Cassazione, Sent. n. 31/00**)

CONCORSO DEL COMMERCIALISTA NEI REATI TRIBUTARI

Nell'attuale sistema penale tributario caratterizzato dalla previsione di «**reati delittuosi**» il commercialista (e/o professionista) può essere chiamato a rispondere in concorso di un reato tributario.

NB!!

- ➡ **Consulente intermediario** di emissione fatture false mettendo in contatto più società
- ➡ **Consulente che assiste** contribuente che intende attivare la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

CONCORSO DEL COMMERCIALISTA NEI REATI TRIBUTARI

Circolare GG.FF. n. 01/18
e Circolare Agenzia Entrate n. 19/E/19:
Corte di Cassazione, Sent. n. 1999/18 – n. 36461/19

«... '**pacchetti di risparmio fiscale**', frutto di strategie organizzate, alle volte realizzate con l'ausilio di professionisti, che si traducono in **meccanismi sofisticati**, quali, ad esempio, l'**abuso dell'istituto dell'accollo tributario**».



Resta ferma la necessità che il contributo del professionista sia «**concreto, consapevole, seriale e ripetitivo**», nonché «che il professionista sia stato il **consapevole e cosciente ispiratore della frode**, anche se di questa ne abbia beneficiato solo il cliente».

REATI TRIBUTARI: LIMITATA RESPONSABILITÀ PENALE DEL COMMERCIALISTA

In tema di **REATI TRIBUTARI** per la configurabilità del «concorso del consulente fiscale» è necessario:



- § un contributo dello stesso che sia «**concreto, consapevole, seriale e ripetitivo**»;
- § e che il professionista sia stato il **consapevole e cosciente ispiratore della frode**, anche se di questa ne abbia beneficiato solo il cliente».

Corte di Cassazione, Sent. n. 36461 del 15/5/19

REATI TRIBUTARI: COMPORTAMENTO ATTIVO DEL COMMERCIALISTA NELLA FRODE FISCALE

| | |
|----------|----------|
| n. 39873 | 26/09/13 |
| n. 4383 | 10/12/13 |
| n. 17418 | 28/04/16 |
| n. 1999 | 14/11/17 |
| n. 16630 | 16/04/18 |
| n. 40100 | 06/09/18 |
| n. 17840 | 30/04/19 |

ASSOCIAZIONE PER DELINQUERE

Art. 416 c.p.p.

Le fattispecie più pericolose di frodi fiscali hanno ad oggetto una **pluralità di condotte illecite**, che si perfezionano attraverso il contributo, prestato a vario titolo, da **più soggetti**, pur se non sempre è agevole definire il contributo di ciascuno al programma criminale e stabilire se l'apporto sia di tipo concorsuale ovvero associativo.

(La GdF porta l'esempio emblematico delle c.d. «frodi carosello»).

Art. 1: LE NORME DEFINITORIE

- Elementi attivi e/o passivi
- Dichiarazioni fiscali
- Imposta evasa
- Operazione simulata
- Mezzi fraudolenti

Art. 1: LE NORME DEFINITORIE

ELEMENTI ATTIVI
e/o PASSIVI

- ➔ Componenti espressi in cifre che concorrono in senso positivo e negativo a determinare reddito o valore aggiunto;
- ➔ Componenti che incidono sulla determinazione imposta dovuta

Art. 1: LE NORME DEFINITORIE

DICHIARAZIONI

Riguardano anche le **dichiarazioni presentate** in qualità di amministratore, liquidatore, rappresentanti di società, persone fisiche, sostituti d'imposta.

Art. 1: LE NORME DEFINITORIE

IMPOSTA EVASA

Differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione.

Art. 1: LE NORME DEFINITORIE

OPERAZIONE
SIMULATA

Operazioni apparenti poste in essere con la volontà di non realizzare in tutto e/o in parte ovvero le operazioni riferite a **soggetti fittiziamente interposti.**

Art. 1: LE NORME DEFINITORIE

MEZZI
FRAUDOLENTI

Condotte artificiose attive e/o omissioni realizzate in violazione di specifico obbligo giuridico, che determinano falsa rappresentazione della realtà.

REATI DICHIARATIVI

Art. 4: Dichiarazioni infedeli e mendaci

Art. 5: Omessa dichiarazione

ART. 4: DICHIARAZIONE INFEDELE

Indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi-IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi e/o elementi passivi inesistenti.

ANTE D. LEGGE n. 124/19

CONGIUNTAMENTE SI DEVE VERIFICARE QUANTO SEGUE:

- ü Ciascuna imposta evasa superiore ad euro 150.000,00
- ü Elementi attivi sottratti ad imposizione mediante indicazione di elementi passivi inesistenti complessivamente superiori al 10% degli elementi attivi dichiarati superiori ad euro 3.000.000,00.



PENA => reclusione da 1 anno a 3 anni

ART. 4: DICHIARAZIONE INFEDELE

Indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi-IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi e/o elementi passivi inesistenti.

POST D. LEGGE n. 124/19

CONGIUNTAMENTE SI DEVE VERIFICARE QUANTO SEGUE:

- ü Ciascuna imposta evasa superiore ad euro 100.000,00
- ü Elementi attivi sottratti ad imposizione mediante indicazione di elementi passivi inesistenti complessivamente superiori al 10% degli elementi attivi dichiarati superiori ad euro 2.000.000,00.



PENA => reclusione da 2 anni a 5 anni

ART. 4: DICHIARAZIONE INFEDELE

NB!!

Viene eliminata ed abrogata la «**causa di non punibilità**» che non determina fatti punibili per valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% di quelle corrette.

ART. 4: DICHIARAZIONE INFEDELE

La **DICHIARAZIONE INFEDELE** si configura, dunque:



allorquando si rilevi una condotta del contribuente che indichi ricavi per ammontare inferiore a quello effettivo o costi inesistenti, senza che il contribuente si sia avvalso degli artifici tipizzati negli articoli 2 (fatture o altri documenti) e **3** (operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, documenti falsi o altri mezzi fraudolenti), D.Lgs. n. 74/2000.

NB!!

In ogni caso, la condotta diventa penalmente rilevante al ricorrere della duplice, congiunta, condizione.



ART. 4: DICHIARAZIONE INFEDELE

Il reato non si configura nei casi di:

- **Non corretta** classificazione, valutazione elementi attivi e/o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati indicati in bilancio e/o altra documentazione rilevante ai fini fiscali.
- **Violazione** dei criteri di determinazione esercizio di competenza, non inerenza, non deducibilità elementi passivi reali.

REATO DA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA

Il **comportamento elusivo** finalizzato al conseguimento di un risparmio d'imposta, realizzato con operazioni effettive, **non configura delitto**, ma **dichiarazione fraudolenta**.

Corte di Cassazione, Sent. n. 48293 del 16/11/16

ART. 5 COMMA 1: OMESSA DICHIARAZIONE

Omessa presentazione dichiarazione annuale redditi-IVA sostituto imposta se ciascuna imposta evasa e/o ritenute non versate è superiore ad **euro 50.000,00**.



PENA:

=> reclusione da **1 anno e 6 mesi a 4 anni** - **Ante D. L. 124/19**

=> reclusione da **2 a 6 anni** - **Post D.L. 124/19**

ART. 5 COMMA 1BIS: OMESSA DICHIARAZIONE SOSTITUTO D'IMPOSTA

AMMONTARE RITENUTE NON VERSATE => **SUPERIORE** ad €
50.000,00



PENA:

=> reclusione da **1 anno e 6 mesi** a **4 anni** -

Ante D. L. 124/19

=> reclusione da **2 a 6 anni** - **Post D.L. 124/19**

REATO: OMESSA DICHIARAZIONE

- Legittimo utilizzo dello spesometro per la determinazione IVA evasa
 - Corte di Cassazione, Sent. n. 39960 del 30/09/19
- Per la determinazione dell'IVA evasa legittime le determinazioni da «movimentazioni bancarie»
 - Corte di Cassazione Sent. n. 13334 del 27/03/19

REATO di FRODE

- 
- **Art. 2:** dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e/o documenti operazioni inesistenti
 - **Art. 3:** dichiarazioni fraudolenti mediante artifici
 - **Art. 8:** emissione fatture e/o documenti inesistenti

Art. 2: dichiarazione fraudolenta mediante fatture e altri documenti

Indicazione in una delle dichiarazioni relative ad imposte sui redditi-IVA di elementi passivi fittizi, mediante uso di fatture e/o documenti inesistenti.



PENA:

=> reclusione da **1 anno e 6 mesi a 6 anni** - **Ante D. L. 124/19**

=> reclusione da **4 a 8 anni** - **Post D.L. 124/19**

NB!! Consumazione del reato con la presentazione del Modello Unico:

ATTENUANTE: elementi passivi < 100.000,00

PENA=> reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni

Art. 3: dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

«Risponde del reato chi commette operazioni simulate oggettivamente e/o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi e/o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento»

CONGIUNTAMENTE SI DEVE VERIFICARE QUANTO SEGUE:

- Singola imposta evasa superiore ad **euro 30.000,00**,
- Ammontare complessivo **elementi attivi** sottratti ad imposizione superiore al 5% degli elementi attivi dichiarati o comunque **superiore ad euro 1.500.000,00**;
- Ammontare dei **crediti e ritenute fittizie** in diminuzione dell'imposta è superiore al 5% imposta e/o comunque **superiore ad euro 30.000,00** .

PENA

- reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni - **Ante D. L. 124/19**
- reclusione da 3 a 8 anni - **Post D.L. 124/19**

Art. 3: dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

CONSUMAZIONE
DEL REATO:

- Violazione obblighi contabili (reale impedimento accertamento realtà contabile)
- Presentazione dichiarazione fiscale annuale redatta in contabilità artefatta

Art. 8: Emissione fatture e/o altri documenti per operazioni inesistenti

§ **Condotta dolosa** risulta essere **immediatamente reato** a prescindere dall'importo e/o utilizzazione e ricezione documenti falsi

PENA

- ➡ reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni - **Ante D.L. 124/19**
- ➡ reclusione da 4 a 8 anni - **Post D.L. 124/19**

§ **NB!!** ATTENUANTE fatture < 100.000 euro
==> reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
(D. L. 124/19)

FATTURE INESISTENTI 1/4

Corte di Cassazione Sentenza n. 4335 del 4/3/2016

In tema di fatture inesistenti, l'onere della prova può ritenersi assolto qualora l'Amministrazione finanziaria fornisca **attendibili indizi**, connotati dagli elementi della **gravità, precisione e concordanza**, idonei giuridicamente a integrare una **presunzione semplice** ex art. 2727 C.C..

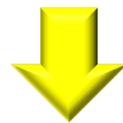


In tal caso grava sul contribuente l'**onere** di **dimostrare l'effettiva** **esistenza delle operazioni** contestate.

FATTURE INESISTENTI 2/4

Corte di Cassazione,
Ordinanza n. 17161/18 depositata in data 28/06/18

L'esercizio fraudolento del diritto di detrazione è riscontrabile qualora, pur sussistendo tutti i presupposti sostanziali del suddetto diritto e al cospetto delle condizioni formali per il suo esercizio, si configuri l'evasione fiscale di colui che invochi il diritto di detrazione, oppure del suo fornitore diretto (i.e. la società cartiera), oppure, ancora, di uno dei fornitori nella catena delle cessioni e delle prestazioni.



Quindi, l'acquirente ha l'onere di verificare che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi «ne disponesse e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o che disponga dei relativi documenti».

FATTURE INESISTENTI 3/4

Corte di Cassazione,
Sentenza n. 53637/18
depositata in data 29/11/18

La consapevolezza dell'acquirente di prendere parte a **una frode**, anche in tema di fatture soggettivamente inesistenti, può comportare l'**indeducibilità dei costi sostenuti**.

FATTURE INESISTENTI 4/4

Corte di Cassazione, Ordinanze n. 3473/18 e 3474/18 depositate in data 13/2/18

L'Amministrazione finanziaria può ragionevolmente assolvere al suo **onere probatorio** anche mediante **presunzioni** e **altri elementi indiziari** e, quindi, «non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di **gravità**, **precisione** e **concordanza**, consistenti nell'esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'**inesistenza sostanziale del contraente**».

REATI OMISSIVI da RISCOSSIONE e CONTABILITÀ

Art.10: occultamento e distruzione documenti contabili

Art. 10 bis: omesso versamento ritenute certificate

Art. 10 ter: omesso versamento IVA

ART. 10: occultamento e/o distruzione dei documenti contabili

Occultamento-distruzione scritture contabili obbligatorie in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e/o volume d'affari al fine di evadere le imposte per consentire l'evasione a terzi.



PENA

- ➔ reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni - **Ante D.L. 124/19**
- ➔ reclusione da 3 a 7 anni - **Post D.L. 124/19**

ART. 10: occultamento e/o distruzione scritture contabili

Affinché si configuri la fattispecie delittuosa di cui all'art. **10 D.Lgs. 74/00** la documentazione contabile di cui si assume occultamento e/o distruzione **deve essere stata preventivamente istituita.**

- Corte di Cassazione, Sent. n. 26247 del 8/06/18
- Corte di Cassazione, Sent. n. 7646 del 21/02/19

Art. 10-bis omesso versamento «ritenute dovute»

OMESSO VERSAMENTO RITENUTE CERTIFICATE
DOVUTE SU BASE DICHIARATIVA

ANTE D. LEGGE N. 124/19

ammontare superiore ad
euro 150.000,00

POST D. LEGGE N. 124/19

ammontare superiore ad
euro 100.000,00



PENA => reclusione da 6 mesi a 2 anni

Art. ter omesso versamento IVA

OMESSO VERSAMENTO IVA
DOVUTA IN BASE A DICHIARAZIONE ANNUALE

ANTE D. LEGGE N. 124/19

ammontare superiore ad
euro 250.000,00

POST D. LEGGE N. 124/19

ammontare superiore ad
euro 150.000,00



PENA => reclusione da 6 mesi a 2 anni

Omesso versamento IVA



IVA NON VERSATA

Non colpevole imprenditore che paga dipendenti e fornitori

Pronunce a favore:

- § Cassazione Penale, Sent. n. 12248/14
- § Cassazione Penale, Sent. n. 8352/14
- § Cassazione Penale, Sent. n. 42522/19

Pronunce difformi:

- § Cassazione Penale, Sent. n. 52971/18
- § Cassazione Penale, Sent. n. 36709/19

REATI RISCOSSIVI

ü Art. 10 quater

indebita compensazione

ü Art. 11

sottrazione fraudolenta pagamento
imposte

Art. 10-quater indebita compensazione

Omesso versamento somme dovute utilizzando compensazione
in «crediti» per **importo superiore ad euro 50.000,00**

In caso di:
«Crediti non spettanti»



Pena=> reclusione da:
6 mesi a 2 anni

In caso di
«Crediti inesistenti»



Pena=> reclusione da:
18 mesi a 6 anni

Sottrazione fraudolenta al pagamento imposte

Art. 11 comma 1



Pena=> reclusione da:
6 mesi a 4 anni

Art. 11 comma 1 -
ultimo periodo
«ipotesi aggravata»



Pena=> reclusione da:
1 a 6 anni

Sottrazione fraudolenta al pagamento imposte

TRANSAZIONE FISCALE
Art. 11 comma 2



Pena=> reclusione da:
6 a 4 anni

TRANSAZIONE FISCALE
Art. 11 comma 2 - ultimo
periodo
«ipotesi aggravata»



Pena=> reclusione da:
1 a 6 anni

Sottrazione fraudolenta al pagamento imposte

Nell'ipotesi delittuosa di sottrazione fraudolenta al pagamento imposte, il «**profitto del reato**» è identificabile nei beni che il soggetto attivo del reato intende alienare e/o sottrarre fraudolentemente, con lo scopo di non far fronte alla pretesa erariale derivante da attività di accertamento tributario (imposte, interessi, sanzioni)

Corte di Cassazione, Sent. n. 10416 del 7/03/18

LA CONFISCA

Art. 12-bis: confisca

Risultano essere interessati alla "confisca" i beni che ne costituiscono il "profitto e/o il prezzo" **salvo** che detti beni non appartengano a persona terza al reato, **ovvero** quando la stessa "confisca" non sia possibile sui beni in cui il "reo" ha disponibilità con forma per equivalente.

La **confisca non opera** per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario in presenza di sequestro.

Le condizioni per la confisca

| REATO | CONDIZIONI PER LA CONFISCA "DI SPROPORZIONE" |
|--|--|
| Dichiarazione fraudolenta con fatture false (art. 2) | Ammontare degli elementi passivi fittizi > € 100.000 |
| Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici(art. 3) | Imposta evasa > € 100.000 |
| Dichiarazione infedele (art. 4) | Nessun limite |
| Omessa dichiarazione (art. 5) | Imposta evasa > € 100.000 |
| Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) | Importo fittizio > € 100.000 |
| Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) | Nessun limite |
| Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) | Imposta+sanzione+interessi > € 100.000 |

CAUSE DI «NON PUNIBILITÀ»

Art. 13

Cause di "non punibilità"

Ø Omesso versamento ritenute

Ø Omesso versamento Iva

Ø Compensazioni e crediti non spettanti

Ø **Integrale pagamento debito tributario** prima dichiarazione apertura dibattimento di primo grado.

Ø **Pagamento attraverso**

- Procedura conciliazione e/o adesione;
- Ravvedimento operoso.

Art. 13
Cause di "non punibilità"
Dichiarazione infedele-omessa dichiarazione

Integrale pagamento degli importi dovuti entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo;

Autore della violazione non abbia avuto conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o attività di accertamento amministrativo e/o penale

Art. 13-bis

“circostanze di reato”

Circostanze attenuate

- § La pena per i delitti è diminuita fino alla metà
- § Non si applicano pene accessorie di cui all'art. 12 D.Legs. 74/00 se i debiti tributari risultano estinti

Circostanze aggravate

Le pene stabilite dal D.Legs. 74/00 sono aumentate della metà se il reato è commesso:

- § dal concorrente nell'esercizio di consulenza fiscale svolta da professionista;
- § attraverso elaborazione di “modelli fiscali” di evasione

PRESCRIZIONE DEI REATI TRIBUTARI

Art. 157 c.p.p.



disciplina i **termini di prescrizione** nell'ipotesi di reato che si configura come «**delitto**»
(Reati tributari D. Lgs. n. 74/00)

PRESCRIZIONE REATI ANTE D.L. 124/19

| REATO COMMESSO <i>ANTE</i> ENTRATA IN VIGORE DELLA LEGGE DI CONVERSIONE | PENA MASSIMA EDITTALE | PENA BASE | INTERRUZ. X ACCERT. +1/4 | RECIDIVI (2 CONDANNE) +2/3 |
|---|-----------------------|-----------|--------------------------|----------------------------|
| Dichiarazione fraudolenta (art. 2) | 6 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) | 6 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Dichiarazione infedele (art. 4) | 3 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Omessa dichiarazione (art. 5) | 3 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) | 6 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) | 6 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis) | 2 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Omesso versamento di IVA (art. 10-ter) | 2 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) | 4 | 6 | 7,5 | 10,0 |

PRESCRIZIONE REATI POST D.L. 124/19

| REATO COMMESSO <u>POST</u> ENTRATA IN VIGORE DELLA LEGGE DI CONVERSIONE | NUOVA PENA MASSIMA | NUOVA PENA BASE (min. 6) | INTERRUZ. X ACCERT. +1/4 | RECIDIVI (2 CONDANNE) +2/3 |
|---|--------------------|--------------------------|--------------------------|----------------------------|
| Dichiarazione fraudolenta (art. 2) | 8 | 8 | 10 | 13,3 |
| NEW !! Attenuante speciale di cui all'art. 2,c.2-bis | 6 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) | 8 | 8 | 10 | 13,3 |
| Dichiarazione infedele (art. 4) | 5 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Omessa dichiarazione (art. 5) | 6 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) | 8 | 8 | 10 | 13,3 |
| NEW !! Attenuante speciale di cui all'art. 8,c.2-bis | 6 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) | 7 | 7 | 8,75 | 11,7 |
| Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis) | 2 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Omesso versamento di IVA (art. 10-ter) | 2 | 6 | 7,5 | 10,0 |
| Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) | 4 | 6 | 7,5 | 10,0 |

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

- Legge 69/2015
- Art. 2621, 2621 bis, 2621 ter, 2622 c.c
- Art. 110 c.p. (concorso esterno per avvocati e commercialisti).

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

La Legge 69/15 ha apportato rilevanti novità al **reato di false comunicazioni sociali** nel cui ambito si colloca in primo luogo il bilancio d'esercizio.

Si distinguono:

- false comunicazioni sociali in “**società non quotate**” (art. 2321 c.c.);
- false comunicazioni sociali in “**società quotate**” (art. 2622 c.c.)

Entrata in vigore 14 giugno 2015

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

La Legge 69/15 ha apportato rilevanti novità al reato di false comunicazioni sociali nel cui ambito si colloca in primo luogo il bilancio d'esercizio.

Per le FALSE COMUNICAZIONI SOCIALI
"società non quotate» si prevedono:

ipotesi attenuante per fatti di
lieve entità (art. 2621 bis)

specificca causa di non punibilità
per particolare tenuità

Entrata in vigore 14 giugno 2015

NUOVO FALSO IN BILANCIO

Società non quotate

Art. 2621
soggetti attivi

Amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti contabili e societari, sindaci e liquidatori, **concorso di attori soggetti.**

Condotta
illecita

-Esporre consapevolmente **fatti materiali rilevanti non corrispondenti al vero;**

- **Omissioni di fatti rilevanti** la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale, finanziaria della società o del gruppo alla quale appartiene.

- Concreta idoneità ad **indurre altri in errore.**

LE PRINCIPALI VALUTAZIONI DI BILANCIO

| | |
|---------------------------------------|---|
| Stato patrimoniale art. 2426, c. 2 | immobilizzazioni materiali (ammortamento sottoposto alla loro "residua possibilità di utilizzazione") |
| art. 2426, c. 2 | capitalizzazione di costi e relativo ammortamento |
| art. 2426, c. 4 | partecipazioni (costo di acquisto o frazione di patrimonio netto) |
| art. 2426, c. 6 | avviamento: iscrizione nell'attivo nei limiti del costo sostenuto per l'acquisto |

LE PRINCIPALI VALUTAZIONI DI BILANCIO

| | |
|-----------------------------------|--|
| art. 2426, c. 8 | crediti da valutarsi sulla base del presumibile valore di realizzo |
| art. 2426, c. 9 | rimanenze: costo di acquisto o di produzione ovvero valore di realizzazione se minore |
| art. 2424, bis n. 3 | fondo rischi ed oneri futuri |
| Conto economico art. 2425 c.c. | ammortamenti, accantonamenti a fondo rischi ed oneri, svalutazioni e rivalutazioni. ecc. |

I FATTI CHE RILEVANO PENALMENTE

| | |
|--------------------------------------|---|
| FATTURE DA EMETTERE | Se si tratta di ricavi per fatture da emettere riferite a operazioni inesistenti |
| PRINCIPIO DI COMPETENZA | Se dai documenti giustificativi dell'iscrizione di un credito emerge chiaramente un'annualità diversa. |
| ISCRIZIONI DI PARTECIPAZIONI SOCIALI | Se non è svalutata una partecipazione nonostante l'intervenuto fallimento della società controllata. |
| ISCRIZIONI DI CREDITI | Quando l'iscrizione in bilancio è priva di un valido giustificativo (un contratto, una prestazione, ecc.) |
| CREDITI INESIGIBILI | Quando siano definitivamente inesigibili per il fallimento senza attivo del debitore. |
| OMESSA INDICAZIONE DI UN DEBITO | Se il debito deriva da un contenzioso nel quale la società è rimasta definitivamente soccombente. |

I FATTI CHE RILEVANO PENALMENTE

| | |
|--------------------|---|
| RICAVI GONFIATI | Sempre perché si tratta di un fatto materiale non rispondente al vero che non è in alcun modo suscettibile di valutazione omessa in bilancio. |
| COSTI NON INDICATI | Se si è in presenza di costi effettivamente sostenuti ma non riportati in bilancio si configura un fatto non rispondente al vero |
| CONTI BANCARI | L'omessa indicazione dell'esistenza di conti bancari ovvero l'indicazione di conti non esistenti costituisce un fatto materiale non vero. |
| FATTURE FALSE | I rapporti regolati da falsa fatturazione costituiscono un fatto materiale non corrispondente al vero. |
| VENDITA DI BENI | L'omessa indicazione della vendita o dell'acquisto di un bene rappresenta un fatto materiale non rispondente al vero. |

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

- ➔ **Scomparsa** della soglia di punibilità;
- ➔ **Eliminazione** dell'inciso che collocava in ambito penale i fatti materiali "ancorché oggetto di valutazioni";
- ➔ Ipotesi di **danno non previsto**.

PERSEGUIBILITÀ:

- 1) querela della società, dei soci, creditori, o altri destinatari nel caso di società "non fallibili";
- 2) d'ufficio negli altri casi.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

PENA:

- Reclusione da 1 a 5 anni;
- Reclusione da 6 mesi a 3 anni per fatti di lieve entità per le società "non fallibili".

Tenuità del fatto

il giudice deve valutare prevalentemente ai fini della **non punibilità** per **particolare tenuità** del fatto l'entità del danno cagionato alla società, soci e creditori.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

DOCUMENTI OGGETTO DELLA CONDOTTA (1/2)

- Bilancio annuale (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa);
- Bilancio straordinario in relazione a specifiche operazioni e determinati periodi di tempo;
- Bilancio consolidato

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

DOCUMENTI OGGETTO DELLA CONDOTTA (2/2)



- Relazione sulla gestione e relazione collegio sindacale da allegare al bilancio;
- Relazione sulla situazione patrimoniale della società in caso di perdite;
- Relazione sui progetti di fusione e/o scissione;
- Altre comunicazioni sociali.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

- **Bene giuridico protetto:** dovrebbe essere rappresentato dalla **trasparenza, completezza e correttezza informazione societaria;**
- **Evento soggettivo:**
 1. **consapevolezza delle falsità** esposte (dolo specifico);
 2. conseguire **ingiusto profitto** (dolo specifico).
- **Consumazione del reato:** il reato di falso in bilancio ha natura di "**pericolo concreto**" in relazione al momento consumativo del reato e relativo termine di prescrizione.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621

TERMINI DI PRESCRIZIONE:

- 6 anni dalla consumazione in assenza di interruzione;
- 7 anni e 6 mesi dalla consumazione in presenza di interruzione.

MOMENTO CONSUMATIVO DEL REATO:

- deposito del progetto di bilancio presso sede sociale;
- riunione assembleare con approvazione
(Cassazione, Sent. 2160/00 e 14759/12);
- deposito bilancio presso Registro Imprese e/o entro 30 giorni approvazione (Cassazione, Sent. 12018/99)

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621bis

Fatto di **lieve entità**

- **Lieve entità** tenuto conto della natura e dimensione delle società ed effetti della condotta;
- **Società non fallibili** (delitto perseguibile a querela della società, soci e creditori)

Ø **Pena detentiva**: da 6 mesi a 3 anni di reclusione

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2621ter

Non punibilità per particolare
tenuità

- La nuova previsione normativa introduce **elemento di differenziazione** rispetto ai criteri generali sulla non punibilità e tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p.;
- Il giudice deve considerare in **modo prevalente** (non esclusivo) l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, soci e creditori in conseguenza dei fatti art. 2621 – 2621-bis c.c.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Art. 2622

false comunicazioni sociali "società quotate"

- ➔ **SOGGETTI ATTIVI:** amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti contabili societari, sindaci, liquidatori di società emittenti strumenti finanziari in un mercato italiano ed europeo.
- ➔ **CONDOTTA ILLECITA** esposizione fatti materiali non corrispondenti al vero riguardo la situazione economico patrimoniale o finanziaria della società.
- ➔ **PENA:** da 3 anni ad 8 anni di reclusione
- ➔ **PRESCRIZIONE:** **8 anni** dalla consumazione reato (assenza interruzione); **10 anni** dalla consumazione reato (presenza interruzione);

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Stime fuori dal falso in bilancio
Corte di Cassazione, 5[^] sez. Penale,
Sent. n.33774 del 30 luglio 2015

NB!!

Nessuna rilevanza penale per procedimenti valutativi che si discostano da quelli corretti.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

Corte di Cassazione,
Sent. n. 37570 del 16 settembre 2015

Test di rilevanza e verifica dei fatti materiali, continuità normativa tra vecchia e nuova fattispecie

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

→ LA RILEVANZA DIVENTA DECISIVA ←

Corte di Cassazione, 5^a sezione Penale,

Sent. n. 890 del 12 gennaio 2016

- La maggior parte delle voci di bilancio risultano essere frutto di valutazioni ed è, pertanto, irrilevante ai fini penali la soppressione del riferimento alle stesse dell'art. 2621 c.c. come riformulato dalla Legge 69/2015;
- Le valutazioni espresse in bilancio devono uniformarsi a criteri valutativi di cui al c.c., direttive comunitarie, principi contabili nazionali e/o internazionali.

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

FALSO IN BILANCIO SENZA VALUTAZIONI

Il dato normativo non può essere aggirato, in tale caso, ai fini del reato di falso in bilancio, **rilevano solo ed esclusivamente i “fatti materiali”**.

**Corte di Cassazione
Sent. n.6916 del 22 febbraio 2016**

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

FAVOR REI

Corte di Cassazione, Sent. n. 42116/13; n. 25887/03

- ➔ Abrogazione della precedente fattispecie e quindi non perseguibilità di coloro che in passato hanno commesso tale illecito

Corte di Cassazione, Sent. n. 33774/15

- ➔ Continuità normativa rispetto alla condotta precedente

FAVOR REI