

# Reati riscossivi

di Gianfranco Antico - pubblicista

### Premessa

Nel tentativo di arginare il fenomeno della cosiddetta “evasione da riscossione”, nel novero degli strumenti di contrasto della morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante iscrizione a ruolo rientra a pieno titolo il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'[articolo 11](#), D.Lgs. 74/2000 e il reato di indebita compensazione ([articolo 10-quater](#)).

In questo quadro, un posto in prima fila merita pure il riciclaggio - disciplinato dall'[articolo 648-bis](#), c.p..

### La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'articolo 11, D.Lgs. 74/2000<sup>1</sup>, punisce con la reclusione da 6 mesi a 4 anni colui il quale, al fine di sottrarsi al pagamento delle II.DD. o dell'Iva ovvero di interessi o sanzioni relative a dette imposte, di ammontare complessivo superiore a 50.000 euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione.

Il D.L. 78/2010, convertito con modificazioni dalla L. 122/2010, ha fra l'altro innalzato la pena nell'ipotesi in cui l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a 200.000 euro (reclusione da 1 anno a 6 anni).

#### **Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: articolo 11, D.Lgs. 74/2000**

1. È punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a 50.000 euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da 1 anno a 6 anni
2. È punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a 50.000 euro. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore a 200.000 euro si applica la reclusione da 1 anno a 6 anni

<sup>1</sup> Sul punto cfr. S. Capolupo, “Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tra interesse erariali e autonomia negoziale dei contribuenti”, in *Il fisco*, n. 47-48/2017, pag. 4541; G. Antico, “Il reato di sottrazione fraudolenta al vaglio della Cassazione”, in *Consulenza*, n. 41/2017; G. Antico, M. Conigliaro, “Contrasto alla morosità nel pagamento delle imposte iscritte a ruolo. Utilizzo distorto del trust”, in *Il fisco*, n. 35/2018, pag. 3349.

Affinché possa configurarsi la condotta delittuosa del reato principale la norma richiede la sussistenza di 2 presupposti:

- il compimento di atti aventi la finalità di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o dell'Iva, dei relativi interessi e sanzioni amministrative;
- il superamento della soglia di punibilità di 50.000 euro, calcolata sull'ammontare delle imposte dovute, oltre agli interessi e alle sanzioni amministrative irrogate dall'ufficio.

Il reato si perfeziona con *“la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, e non anche l'effettiva verifica dell'evento”*<sup>2</sup>.

Il delitto contempla, quindi, una condotta esclusivamente commissiva, consistente nell'alienazione simulata di beni del proprio patrimonio o il compimento di altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui preordinati al fine di pregiudicare l'efficacia della riscossione coattiva.

Il dolo specifico che contraddistingue la fattispecie consiste nel voler evitare il pagamento delle imposte e/o di interessi e sanzioni.

Proprio per la natura del reato si ritiene applicabile il concorso di persone di cui all'[articolo 110](#), c.p., che si realizza nell'apporto partecipativo di un terzo nel compimento della alienazione simulata o degli altri atti fraudolenti richiesti dalla norma incriminatrice.

#### Il calcolo della soglia di punibilità

[Cassazione n. 15133/2018](#)

Ai fini del reato in questione è irrilevante il valore dei beni sottratti alla procedura di riscossione coattiva del credito erariale, atteso che la soglia di punibilità si riferisce esclusivamente all'ammontare del debito tributario: il fatto che il Legislatore abbia inteso selezionare, ai fini penalistici, solo le condotte che pongono in pericolo la riscossione di imposte (ovvero sanzioni e interessi a essi relativi) complessivamente superiori all'ammontare di 50.000 euro, ovvero 200.000 euro, non autorizza l'interpretazione secondo la quale anche il valore del bene simulatamente alienato deve essere superiore a detto ammontare. *“La possibilità che la procedura di riscossione possa essere anche “solo in parte” pregiudicata dalla condotta fraudolenta comporta necessariamente che il valore del bene possa essere inferiore al credito erariale agito, e poiché la “soglia di punibilità” riguarda il credito e non il bene, è arbitrario ritenere che il suo superamento costituisca predicato di entrambi. Il credito erariale, insomma, deve poter essere riscosso nella sua interezza”*. Diversamente si verrebbe a creare una zona franca costituita dalla differenza tra l'importo complessivo del debito erariale e la soglia di punibilità

<sup>2</sup> Cfr. [circolare n. 154/E/2000](#) - punto 3.4.

Pur se la norma utilizza il termine “chiunque”, il delitto in argomento può essere commesso solo dal contribuente (soggetto attivo) già qualificato come debitore d’imposta ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, nei confronti del quale possa essere avanzata dall’Erario una pretesa fiscale di importo superiore a 50.000 euro, fatto salvo, naturalmente, il concorso di altri soggetti.

Il reato si consuma allorché il contribuente, consapevole di aver occultato materia imponibile, ossia di non aver versato le imposte dovute (l’elemento psicologico è riconducibile al dolo specifico), pone in essere una condotta finalizzata a sottrarre i beni propri o altrui soggetti a una successiva azione coattiva di riscossione.

La norma risulta sostanzialmente modificata rispetto al vecchio articolo 97, comma 6, D.P.R. 600/1973, prescindendo dall’atto di accertamento, punendo anche atti fraudolenti non legati temporalmente all’attività di controllo del Fisco<sup>3</sup>.

Sul punto, la Corte di Cassazione<sup>4</sup> ha chiarito che l’esecuzione esattoriale non configura un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Al fine del concretizzarsi del delitto, è, pertanto, sufficiente la semplice idoneità dell’azione a rendere inefficace (anche solo parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare, si è detto, con giudizio prognostico - e non anche l’effettiva verifica di tale evento.

A differenza della norma previgente, dunque, da una parte viene a mancare il presupposto della condotta, dall’altra l’evento materiale previsto si trasforma da “danno” in “pericolo”, manifestando il chiaro interesse dello Stato non solo all’effettiva riscossione dei tributi, ma anche alla conservazione delle garanzie patrimoniali che presidiano il credito tributario<sup>5</sup>.

<b>Circolare n. 1/2018, G. di F.</b>	
Reato di pericolo concreto	<i>“Rispetto al quale la condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto astrattamente idoneo a pregiudicare la procedura esecutiva e la cui attitudine va verificata caso per caso, in base ad un giudizio di potenzialità lesiva da formularsi ex ante”</i>
Condotte	Non necessariamente le condotte caratterizzate dalle modalità simulatorie o fraudolente sono per ciò solo, ipso iure, idonee a <i>“rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di</i>

<sup>3</sup> Con la sentenza n. 35310/2011 la Corte di Cassazione ha rilevato che *“non è necessario che sussista una procedura di riscossione in atto, considerato che nella previsione vigente il riferimento a tale procedura appartiene al momento intenzionale e non alla struttura del fatto e non vi è alcun riferimento alle condizioni previste precedentemente dal D.P.R. 602/1973, articolo 97, comma 6, come modificato dalla L. 413/1991, articolo 15, comma 4, (ovvero alla avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o alla preventiva notificazione, all’autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento). Pertanto, ai fini del perfezionamento del reato in questione è richiesto soltanto che l’atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei a impedire il soddisfacimento totale o parziale del Fisco (Cassazione n. 17071/2006, n. 7916/2007 e n. 14720/2008). Nè vale citare, come fa il ricorrente, la sentenza n. 36838/2009 di questa Sezione non ponendosi affatto ritenere la stessa in difformità rispetto all’indirizzo più recente non affrontando la questione specifica ma limitandosi, rispetto al caso sottoposto all’esame, ad individuare la parte onerata a provare la legittimità dell’attività posta in essere a fronte dell’accertamento che aveva portato ad ipotizzare il reato de quo”*.

<sup>4</sup> Cassazione n. 13233/2016.

<sup>5</sup> Cfr. Cassazione n. 14720/2008.

<p><i>riscossione coattiva”, così che “l’idoneità non è concetto equivalente alla realizzazione di un’alienazione simulata o di un atto fraudolento, non potendo l’accertamento della sussistenza del requisito prescindere da una valutazione dell’intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell’Erario, ben suscettibili di essere ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili”</i></p>
---

La stessa Guardia di Finanza – nella [circolare n. 1/2018](#) - ha declinato una ulteriore serie di ipotesi di sottrazione fraudolenta, attraverso l’analisi della giurisprudenza di legittimità formatasi nel corso di questi anni:

- cessione simulata dell’avviamento commerciale<sup>6</sup>;
- contratti di *sale and lease back*<sup>7</sup>;
- operazioni di riorganizzazione aziendale<sup>8</sup>;
- operazioni di riorganizzazione del patrimonio familiare<sup>9</sup>;
- utilizzo distorto del *trust*<sup>10</sup>;
- utilizzo distorto del fondo patrimoniale<sup>11</sup>;
- utilizzo distorto del patto di famiglia<sup>12</sup>;
- cessioni di quote o trasferimento all’estero della sede legale di un’azienda già sottoposta alle procedure di riscossione<sup>13</sup>;
- utilizzo distorto del G.E.I.E. .

Sempre sul tema in questione, la terza sezione penale della Corte di Cassazione, nella [sentenza n. 232/2018](#), ha affermato che *“In tema di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, anche una singola operazione di scissione societaria può essere idonea, se valutata in relazione non soltanto al momento in cui l’atto di scissione viene posto in essere, ma anche in relazione alle vicende successive alla scissione, a costituire quell’atto negoziale fraudolento e/o simulato idoneo ad integrare il reato in questione<sup>14</sup>”*.

Il delitto contempla, quindi, una condotta esclusivamente commissiva, consistente nell’alienazione simulata di beni del proprio patrimonio o il compimento di altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui preordinati al fine di pregiudicare l’efficacia della riscossione coattiva.

<sup>6</sup> Cfr. Cassazione n. 37389/2013.

<sup>7</sup> Cfr. Cassazione n. 14720/2008.

<sup>8</sup> Cfr. Cassazione n. 45730/2012 e n.44451/2017.

<sup>9</sup> Cfr. Cassazione n. 7682/2017.

<sup>10</sup> Cfr. Cassazione n. 5322/2015 e n.3886/2015.

<sup>11</sup> Cfr. Cassazione n. 15862/2009, n. 40561/2012 e n. 7177/2017.

<sup>12</sup> Cfr. Cassazione n.40561/2012.

<sup>13</sup> Cfr. Cassazione n. 29243/2017 e n. 17723/2016.

<sup>14</sup> Nel caso di specie, nell’ambito dell’istruttoria prefallimentare nei confronti di una società, era emersa una scissione parziale, con costituzione di una nuova impresa, non sostenuta da alcuna ragione economica. Viceversa, detta operazione societaria era finalizzata solo a sottrarre risorse alle procedure di riscossione.

Sul versante giurisprudenziale ricordiamo ancora che:

- con la [sentenza n. 35310/2011](#) la Corte di Cassazione ha affermato che integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte la prossimità temporale tra la consapevolezza dei debiti fiscali e la stipula di atti di cessione volti a sottrarre i beni del contribuente alle pretese dell'Erario nonché il permanere nella materiale disponibilità degli immobili tramite lo strumento della locazione finanziaria;
- con la [sentenza n. 28567/2012](#) la Corte ha ritenuto sussistente il reato di sottrazione fraudolenta, nel caso in cui il contribuente simuli l'alienazione di un immobile, dopo aver ricevuto la notifica di una cartella di pagamento, senza che influisca la circostanza che la finta vendita sia stata effettuata per agevolare il simulato acquirente per ottenere un finanziamento da parte di una banca;
- con la [sentenza n. 5918/2015](#) la Corte di Cassazione ha ritenuto che commetta il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte il contribuente che, nell'imminenza della notifica della cartella, cede degli immobili alla moglie, con lo scopo di sottrarli alle azioni esecutive;
- con la [sentenza n. 36378/2015](#), la Corte di Cassazione ha ribadito che *“la condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto o fatto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con un giudizio ex ante, idonea sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto od in parte, o comunque rendere più difficile una eventuale procedura esecutiva”*. Nel caso in questione, il Tribunale, contro la cui sentenza il contribuente è ricorso in Cassazione, ha sottolineato *“la significativa tempistica tra l'accertamento fiscale eseguito presso il C.A. e l'atto di disposizione patrimoniale (avvisi di accertamento notificati al contribuente tra novembre e dicembre 2013, istanza di adesione presentata il 14 gennaio 2014 senza poi aderirvi e infine atto di donazione stipulato il 10 novembre 2014)”*, osservando, altresì, correttamente (precisa la Corte) *“che anche un solo atto di cessione è idoneo ad ostacolare l'apprensione dei beni da parte del Fisco, essendo in tal caso detta apprensione subordinata ad un evento futuro e incerto (l'efficace compimento dell'azione revocatoria)”*;
- con la [sentenza n. 36955/2019](#), la Corte di Cassazione ha affermato che *“gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta, ai sensi dell'articolo 11, D.Lgs. 74/2000, allorquando, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da elementi di inganno o di artificio, cioè da uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione”*.

## **Il reato nella transazione fiscale**

Come abbiamo visto nell'[articolo 11](#), D.Lgs. 74/2000 è stato aggiunto un secondo comma, che punisce la falsità nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, ossia quando

ivi siano indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi. La pena prevista è la reclusione da 6 mesi a 4 anni se detti elementi sono superiori a 50.000 euro; se superiori a 200.000 euro si applica la reclusione da 1 anno a 6 anni.

<b>Il reato nella transazione fiscale</b>	
Reato proprio	Che può essere commesso solo dall'imprenditore debitore, ovvero dall'amministratore di un'impresa in difficoltà, che presenti la proposta di transazione fiscale indicando informazioni mendaci. Unitamente al debitore, può concorrere nel reato in esame anche il professionista che, coadiuvando, in qualità di consulente dell'impresa, il debitore nella redazione e nella predisposizione della documentazione necessaria per la presentazione della proposta di transazione, attesti falsamente la veridicità dei dati societari
Presupposto del reato	È l'avvenuta instaurazione di una procedura di transazione fiscale, la quale prevede che l'imprenditore commerciale (ovvero l'amministratore di una società), in stato di difficoltà finanziaria possa, in sede di piano di ristrutturazione dei debiti, proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo. L'originaria configurazione dell'istituto della transazione fiscale è stata modificata dagli interventi del Legislatore <sup>15</sup> e da recenti pronunce della giurisprudenza comunitaria e nazionale <sup>16</sup>

## Il D.L. 124/2019

Pur se la struttura del reato non risulta toccata dal D.L. 124/2019, tuttavia viene adesso prevista l'applicazione della c.d. confisca allargata, in 2 ipotesi espressamente previste. Quando:

- l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a 100.000 euro nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1 (lettera f), dell'[articolo 39](#), comma 1, D.L. 124/2019);
- l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'[articolo 11](#), comma 2 (lettera g), dell'articolo 39, comma 1, D.L. 124/2019).

## Indebita compensazione

L'[articolo 9](#), D.Lgs. 158/2015, riformulando integralmente l'[articolo 10-quater](#), D.Lgs. 74/2000, ha operato una scissione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti.

<sup>15</sup> D.L. 83/2015, convertito, con modificazione, dalla L. 132/2015 e articolo 1, comma 81, L. 232/2016. La transazione fiscale è ora consentita anche con riferimento all'imposta sul valore aggiunto e alle ritenute operate e non versate, senza le limitazioni relative alla sola possibilità di dilazione del pagamento. Cfr. [circolare n. 16/E/2018](#).

<sup>16</sup> Sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE nella causa C-546/14, Cassazione n. 18561/2016, Cassazione, SS.UU. n. 26988/2016, n. 760/2017 e n. 1337/201.

**Indebita compensazione: [articolo 10-quater](#), D.Lgs. 74/2000**

1. è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50.000 euro.
2. È punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai 150.000 euro

In pratica:

**L'attuale formulazione**

Primo comma	Pur confermando la fattispecie, la ridisegna in maniera autonoma, eliminando il richiamo all' <a href="#">articolo 10-bis</a> e prevedendo che la sanzione della reclusione da 6 mesi a 2 anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, crediti "non spettanti", si configuri solo al superamento della soglia di punibilità fissata in 50.000 euro
Secondo comma	Punisce più gravemente, con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, la fattispecie di utilizzo in compensazione di crediti "inesistenti" per un importo annuo superiore ai 50.000 euro

Rileviamo che trova applicazione la c.d. confisca allargata – in forza del D.L. 124/2019 - quando l'indebita compensazione ha a oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a 100.000 euro nel caso del delitto previsto dall'[articolo 10-quater](#), D.L. 74/2000.

La [circolare n. 1/2018](#), G. di F. precisa che l'estensione alla nozione di "elementi attivi o passivi" delle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta", permette di "ricondurre le indebite compensazioni verticali (indicazione in dichiarazione di un credito inesistente), ricorrendone tutti gli elementi, nell'ambito dei delitti dichiarativi di cui agli articoli 3 e 4, D.Lgs. 74/2000".

**Demarcazione tra crediti non spettanti e crediti non esistenti**

<a href="#">Articolo 13</a> , comma 5, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997	<i>"Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972"</i>
---	---

**Relazione dell'ufficio del massimario della Corte di Cassazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015**

Crediti "inesistenti"	Quelli che "risultano tali sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta)"; "che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione)"; ovvero "sottoposti a condizione sospensiva"
Crediti "non spettanti"	Quelli utilizzati oltre il limite normativo; ovvero in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati <sup>17</sup>

<sup>17</sup> In senso conforme Cassazione n. 36393/2015.

Il Legislatore, pertanto, fornisce la definizione di credito inesistente – ove sono presenti i requisiti sostanziali e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante la liquidazione della dichiarazione ovvero mediante il mero controllo formale della stessa - e uno specifico regime sanzionatorio ma non fornisce la definizione di credito non spettante (che quindi, giocoforza non può che derivare *a contrariis*), pur prevedendo una diversa sanzione.

Reati		
Articolo 10- <i>quater</i> , D.Lgs. 74/2000	➔	Crediti inesistenti e non spettanti
Crediti inesistenti	➔	Da 6 mesi a 2 anni
Crediti non spettanti	➔	Da 1 anno e 6 mesi fino a 6 anni

Il delitto in questione si configura come istantaneo, consumandosi nel momento in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a cinquantamila euro e si perfeziona all'atto dell'invio o della presentazione del modello F24 all'istituto di credito convenzionato cui è stata conferita apposita delega irrevocabile, ai sensi dell'[articolo 19](#), D.Lgs. 241/1997.

La circolare della G. di F. [n. 1/2018](#) rileva che nei casi di delega da parte del contribuente ad un professionista terzo per la compilazione e l'invio del modello F24, può determinarsi il concorso del consulente stesso nel delitto in trattazione laddove risulti che questi abbia eseguito la delega conferitagli nonostante fosse consapevole dell'illiceità della compensazione o che sia stato l'ideatore o suggeritore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo consapevolmente alla realizzazione delle indebite compensazioni<sup>18</sup>.

Giurisprudenza	
<a href="#">Cassazione n. 30267/2014</a>	Non è applicabile il principio di specialità di cui all'articolo 19, D.Lgs. 74/2000, tra il reato di indebita compensazione e l'illecito amministrativo di cui all'articolo 27, comma 18, D.L. 185/2008, riguardando l'illecito amministrativo il solo utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, mentre la fattispecie penale concerne l'omesso versamento dell'imposta dovuta
<a href="#">Cassazione n. 3367/2015</a>	Il credito tributario non spettante, ai fini dell'articolo 10- <i>quater</i> , D.Lgs. 74/2000, è quello certo nell'esistenza e nell'ammontare, ma non ancora utilizzabile o non più utilizzabile <i>“Ritiene la Corte che, mentre il concetto di credito inesistente sia di facile ed intuibile identificazione (essendo chiaramente tale il credito del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi), la nozione di credito non spettante, non può essere ricondotta, come invece ritenuto dal ricorrente, al concetto di mera</i>

<sup>18</sup> Cassazione n. 24166/2011. Cfr. anche Cassazione n. 1999/2018, che applica l'articolo 10-*quater*, D.Lgs.74/2000 anche alla condotta dolosa del professionista. Ricordiamo che il comma 3, dell'articolo 13-*bis*, D.Lgs. 74/2000, come riformulato dal D.Lgs. 158/2015, prevede una circostanza aggravante a effetto speciale – aumento della pena fino alla metà – nei confronti di professionisti o intermediari bancari o finanziari che concorrono nei reati attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

	<i>non spettanza soggettiva (essendo evidente che il portare, eventualmente, in detrazione un credito tributario, pur astrattamente esistente ma riferito ad altro soggetto, integra gli estremi della compensazione con un credito inesistente o, meglio, inesistente relativamente alla posizione del soggetto che operi la compensazione) ovvero alla pendenza di una condizione al cui avveramento sia subordinata l'esistenza del credito (infatti, anche in questo caso, laddove si tratti di condizione sospensiva, fintanto che essa sia pendente, il credito, trattandosi di fattispecie e formazione progressiva, ancora non è sorto - esso è, pertanto, inesistente -, mentre, se si trattasse di condizione risolutiva, una volta verificatasi quest'ultima, il credito stesso sarebbe definitivamente venuto meno)<sup>19</sup></i>
<a href="#">Cassazione n. 25336/2019</a>	Il reato di indebita compensazione, di cui all'articolo 10- <i>quater</i> , D.Lgs. 74/2000, è integrato dal mancato versamento di somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, ai sensi dell' <a href="#">articolo 17</a> , D.Lgs. 241/1997. Non è sufficiente, secondo gli Ermellini, solo il mancato versamento, ma occorrendo una operazione di compensazione a mezzo di presentazione di modello F24, momento che segna la consumazione del reato, indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione dei redditi
<a href="#">Cassazione n. 5934/2019</a>	Costituisce reato di indebita compensazione il trascinamento indebito del credito Iva

Va registrato, inoltre, un importante pronunciamento della Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 35/2018, ha legittimato la sussistenza di diverse soglie di punibilità per i reati di indebita compensazione, nella formulazione anteriore alle modifiche operate nel 2015, atteso che non è irragionevole da parte del Legislatore prevedere un trattamento differenziato. La Consulta ha confermato, altresì, l'avviso della giurisprudenza di Cassazione<sup>20</sup>, secondo cui la norma si presta a reprimere l'omesso versamento di somme attinenti a tutti i debiti - sia tributari, sia di altra natura -: ciò, ancorché la disposizione risulti inserita in un testo normativo - il D.Lgs. 74/2000 - che, come emerge anche dal suo titolo, è posto per il resto a presidio unicamente delle imposte dirette e dell'Iva.

## Il riciclaggio

Se l'evasione fiscale riguarda, in genere, i profitti derivanti dall'esecuzione di un'attività lecita, il riciclaggio<sup>21</sup> - disciplinato dall'[articolo 648-bis](#), c.p. -, specularmente, investe il rientro nell'economia legale dei profitti generati da un'attività illecita.

<sup>19</sup> Prosegue la sentenza, affermando che il credito tributario non spettante, ai fini dell'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, è "quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario" (tale ricostruzione non è smentita dal precedente giurisprudenziale - Cassazione n. 37350/2013 - che ha dichiarato la irrilevanza penale della condotta di chi, dopo avere portato in compensazione crediti ancora non esigibili, aveva provveduto, entro i termini previsti dalla legge, a sanare la irregolarità realizzata, versando l'imposta che, in prima battuta, era stata indebitamente compensata. "È chiaro che con la riferita decisione non si è inteso affermare la legittimità della operazione di compensazione, ma rilevare che, per effetto del ravvedimento attuoso, il contribuente aveva, entro i termini di legge, provveduto al versamento delle imposte da lui dovute, in tal modo elidendo, ancor prima dell'effettivo verificarsi dell'omissione tributaria che costituisce l'evento del reato in esame, la rilevanza penale della precedente condotta").

<sup>20</sup> Corte di Cassazione, n. 35968/2009 e n. 5177/2015.

<sup>21</sup> Il reato riciclaggio è ascrivibile soltanto a soggetti diversi dall'autore del delitto presupposto, ovvero dai suoi concorrenti.

Nel caso in cui la commissione di un reato tributario porti a qualificare la ricchezza prodotta da un'attività lecita quale profitto illecito, questo stesso può astrattamente divenire oggetto di successivo riciclaggio (ovvero, in quanto provvista extra contabile, servire al compimento di altri reati).

La differenza tra riciclaggio e autoriciclaggio deriva dalla presenza o meno di un terzo soggetto – il riciclatore - che provvede all'impiego del denaro. Nell'autoriciclaggio il reato è, invece, commesso da colui che ha perpetrato il delitto presupposto<sup>22</sup>.

Sul versante giurisprudenziale la Corte di Cassazione è intervenuta con diverse pronunce:

- le fattispecie di riciclaggio non contemplano il requisito della “identificabilità” dei flussi di ricchezza, risultando sufficiente che “*sia raggiunta la prova logica della provenienza illecita delle utilità oggetto delle operazioni compiute*” ([Cassazione n. 36940/2008](#));
- “*essendo diretto il riciclaggio a eliminare la traccia delle operazioni illecite di provenienza, soltanto l'esame degli elementi indiziari offerti dall'accusa avrebbe potuto consentire di ricostruire la traccia della provenienza, anche mediata, del denaro da attività delittuosa*” ([Cassazione n. 1025/2009](#));
- trattandosi di reato a forma libera, potenzialmente a consumazione prolungata e attuabile anche con modalità frammentarie e progressive<sup>23</sup>, finisce per integrare un autonomo atto di riciclaggio qualsiasi prelievo o trasferimento di fondi successivo a precedenti versamenti ([Cassazione n. 43881/2014](#)), come anche il mero trasferimento di denaro di provenienza delittuosa da un conto corrente bancario ad un altro diversamente intestato presso un secondo istituto di credito (Cassazione n. 546/2011);
- l'esatta individuazione della provenienza sembra non assumere valenza decisiva, “*atteso che, stante la natura fungibile del bene, per il solo fatto dell'avvenuto deposito, il denaro viene automaticamente sostituito, essendo l'istituto di credito obbligato a restituire al depositante il mero tantundem*” ([Cassazione n. 47375/2009](#));
- al fine di integrare il reato di riciclaggio, del resto, “*non è necessario che sia efficacemente impedita la tracciabilità del percorso dei beni, essendo sufficiente che essa sia anche solo ostacolata*” (Cassazione [n. 3397/2013](#) e [n. 1422/2012](#));
- non costituisce né “attività economica” né “attività finanziaria” il mero deposito di una somma su un conto corrente o un libretto di deposito, poiché è “economica” soltanto quella attività finalizzata alla

---

<sup>22</sup> La L. 186/2014 ha introdotto nel c.p. l'articolo 648-ter1, concernente il reato di autoriciclaggio, che punisce “*chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa*”.

<sup>23</sup> Cassazione n. 34511/2009 e n. 52645/2014.

produzione di beni ovvero alla fornitura di servizi, né tantomeno può ritenersi ravvisabile un'attività "finanziaria". Così che risponde di riciclaggio la moglie che deposita in un c/c il denaro che il marito trae da attività illecite ([Cassazione n. 3608/2019](#));

– il soggetto che, non avendo concorso nel delitto presupposto non colposo, ponga in essere la condotta tipica di autoriciclaggio o contribuisca alla realizzazione da parte dell'autore del reato presupposto delle condotte indicate dall'[articolo 648-ter1](#), c.p., risponde di riciclaggio e non di concorso nel delitto di auto riciclaggio, essendo questo configurabile solo nei confronti dell'*intraneus* ([Cassazione n. 570/2019](#));

– per la consapevolezza del riciclaggio rilevano anche fattori indiretti, e può risultare importante l'estraneità dell'operazione rispetto all'oggetto sociale ([Cassazione n. 27848/2019](#)).

L'esempio della <a href="#">circolare n. 1/2018</a>	
Dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di falsa documentazione di spesa	La somma eventualmente retrocessa, di norma in contanti, dall'emittente (al netto dell'illecito compenso che quest'ultimo dovesse trattenere) al legale rappresentante della società utilizzatrice e che quest'ultimo faccia confluire sui conti di un terzo, consapevole dell'origine delittuosa della provvista, costituirà oggetto di riciclaggio, avente quale reato presupposto la fattispecie di appropriazione indebita attribuibile proprio al legale rappresentante dell'ente

## SCHEDA DI SINTESI

Nel tentativo di arginare il fenomeno della cosiddetta "evasione da riscossione", nel novero degli strumenti di contrasto della morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante iscrizione a ruolo rientra a pieno titolo il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'articolo 11, D.Lgs. 74/2000 e il reato di indebita compensazione (articolo 10-*quater*). Un posto in prima fila merita pure il riciclaggio disciplinato dall'articolo 648-*bis*, c.p..



Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, disciplinato dall'articolo 11, D.Lgs. 74/2000, punisce con la reclusione da 6 mesi a 4 anni colui il quale, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dirette o dell'Iva ovvero di interessi o sanzioni relative a dette imposte, di ammontare complessivo superiore a 50.000 euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione. Il D.L. 78/2010, convertito con modifiche dalla L. 122/2010, ha fra l'altro innalzato la pena nell'ipotesi in cui l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a 200.000 euro (reclusione da 1 anno a 6 anni). Inoltre, nell'articolo 11, D.Lgs. 74/2000, è stato aggiunto un secondo comma, che punisce la falsità nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, ossia quando ivi siano indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi. La pena prevista

è la reclusione da sei mesi a quattro anni se detti elementi sono superiori a 50.000 euro; se superiore a 200.000 euro si applica la reclusione da 1 anno a 6 anni.



L'articolo 9, D.Lgs. 158/2015, riformulando integralmente l'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, ha operato una scissione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti *“si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972”*.



Esame della giurisprudenza di legittimità.



Se l'evasione fiscale riguarda, in genere, i profitti derivanti dall'esecuzione di un'attività lecita, il riciclaggio - disciplinato dall'articolo 648-*bis*, c.p. -, specularmente, investe il rientro nell'economia legale dei profitti generati da un'attività illecita.



La L. 186/2014 ha introdotto nel c.p. l'articolo 648-*ter*<sup>1</sup>, concernente il reato di autoriciclaggio, che punisce *“chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa”*.