

*STUDIO ASSOCIATO D'AMICO*

*Consulenza fiscale e del lavoro*

*Via Scaloria 129, Manfredonia*

*www.studioassociatodamico.it*

# *Circolari per la clientela*

**Riforma del diritto penale tributario  
(DLgs. 24.9.2015 n. 158) -  
Novità relative ai singoli reati**

## 1 PREMESSA

In attuazione della delega contenuta nella L. 11.3.2014 n. 23, con il DLgs. 24.9.2015 n. 158, pubblicato sul S.O. n. 55 alla *Gazzetta Ufficiale* 7.10.2015 n. 233, è stato riformato il sistema delle sanzioni penali tributarie, di cui al DLgs. 10.3.2000 n. 74.

Il DLgs. 158/2015 è entrato in vigore il 22.10.2015.

Con la presente Circolare vengono analizzate le principali modifiche apportate ai singoli reati.

Le ulteriori principali novità saranno esaminate in una successiva Circolare.

## 2 DEFINIZIONI

Prima di analizzare le novità apportate alle singole fattispecie, tuttavia, appare importante soffermarsi brevemente sulle modifiche riguardanti l'art. 1 del DLgs. 74/2000, che reca le definizioni rilevanti per l'intero sistema penale tributario.

### ***Elementi attivi e passivi***

Nella definizione degli "elementi attivi e passivi" è aggiunto il riferimento alle "*componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta*" (lett. b). Viene, quindi, eliminata ogni incertezza sul fatto che la condotta decettiva o infedele possa riguardare tanto le componenti che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili, quanto quelle componenti che intervengono "dopo" la determinazione del reddito o delle basi imponibili (ad esempio, crediti d'imposta o ritenute).

### ***Dichiarazioni***

Anche la lett. c), in materia di "dichiarazioni", subisce una modifica, laddove ora prevede che rientrino in tale categoria anche quelle presentate in qualità di sostituto d'imposta nei casi previsti dalla legge. L'aggiunta si spiega alla luce dell'estensione della fattispecie di omessa dichiarazione ai sostituti d'imposta (sulla quale si veda il successivo § 6).

### ***Imposta evasa***

Ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. f) del DLgs. 74/2000, "*per «imposta evasa» si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine*".

L'art. 1 co. 1 lett. c) del DLgs. 158/2015 – inserendo un nuovo periodo alla definizione citata – precisa che "*non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili*".

### ***Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente***

Ai sensi della nuova lett. g-bis) dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 74/2000, sono definite "*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*" le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'art. 10-bis della L. 212/2000 (in materia di abuso del diritto/elusione fiscale), "*poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*".

### ***Mezzi fraudolenti***

Ai sensi della nuova lett. g-ter) dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 74/2000, infine, per "*mezzi fraudolenti*" si intendono "*condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*".

### **3 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI**

All'art. 2 del DLgs. 74/2000, relativo al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, viene soppressa la parola "annuali" riferita alle dichiarazioni "correlate" all'utilizzo della documentazione fraudolenta.

Di conseguenza, risulta ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato. In tale contesto, in particolare, l'elemento discriminante dovrebbe essere ricercato nella natura propriamente "dichiarativa" ovvero meramente "comunicativa": ricadrebbero in area "penale" solo quelle dichiarazioni, anche non annuali, che comportano direttamente la determinazione di un'imposta da versare (come, ad esempio, i modelli "INTRA 12").

### **4 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI**

Quanto al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000, la pena edittale rimane invariata (reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni).

Tuttavia, viene modificata in modo significativo la struttura dell'illecito e oggi la norma è la seguente:

*"Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:*

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;*
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".*

#### **4.1 STRUTTURA DELL'ILLECITO**

Nel testo previgente, la condotta del reato in esame era caratterizzata dalla contestuale presenza dei seguenti elementi:

- una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie";
- l'utilizzo di "mezzi fraudolenti" idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità;
- l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi.

Oggi, invece, l'integrazione della fattispecie avviene quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente, sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, da un lato, viene eliminato il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, dall'altro, si pone accanto all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l'utilizzazione di documenti falsi.

Come precisato dalla relazione illustrativa del DLgs. 158/2015, si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie.

## 4.2 DEFINIZIONI RILEVANTI

Rispetto alla nuova fattispecie di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000 rilevano le definizioni di:

- avvalimento di documenti falsi;
- operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
- mezzi fraudolenti.

### ***Avvalimento di documenti falsi***

Ai fini dell'avvalimento di documenti falsi, occorre riferirsi all'ipotesi in cui tali "*documenti siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie ovvero detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria*" (nuovo art. 3 co. 2 del DLgs. 74/2000).

### ***Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente***

Per "*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*" sono da intendersi – come già evidenziato (cfr. il precedente § 2) – le "*operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*" (nuovo art. 1 co. 1 lett. g-bis) del DLgs. 74/2000).

### ***Mezzi fraudolenti***

Per "*mezzi fraudolenti*", ai sensi del nuovo art. 1 co. 1 lett. g-ter) del DLgs. 74/2000, sono da intendere le "*condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*" (cfr. il precedente § 2). Ciò con la precisazione che "*non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali*" (nuovo art. 3 co. 3 del DLgs. 74/2000).

## 4.3 SOGGETTI ATTIVI

La previgente fattispecie era tendenzialmente qualificata come reato "proprio". Nonostante l'utilizzo del pronome "chiunque", infatti, il soggetto attivo doveva non solo essere un contribuente obbligato alla presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, ma anche essere obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

L'eliminazione della necessità della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie aumenta il novero dei potenziali soggetti attivi del reato, dal momento che potrà essere commesso anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi seppure non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie (cfr. la relazione illustrativa del DLgs. 158/2015).

## 4.4 CREDITI E RITENUTE FITTIZI

Diversamente da quanto accadeva nella precedente fattispecie, oggi rileva anche l'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di "*crediti e ritenute fittizi*".

## 4.5 DICHIARAZIONI ANCHE NON ANNUALI

Al pari di quanto disposto in relazione alla fattispecie di cui all'art. 2, viene soppressa la parola "annuali" riferita alle dichiarazioni.

Anche in tale contesto, quindi, risulta ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato.

#### 4.6 SOGLIA DI PUNIBILITÀ

Sono da evidenziare, infine, gli interventi operati sulle soglie di punibilità.

In particolare:

- da un lato, viene alzata – da un milione a un milione e cinquecentomila euro – la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi);
- dall'altro, viene introdotta una soglia specifica per i crediti e le ritenute fittizie. L'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro (soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

### 5 DICHIARAZIONE INFEDELE

Con riferimento al reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000, il legislatore delegato opta per un "alleggerimento" ed una più puntuale definizione della fattispecie.

L'illecito è oggi così articolato: *"Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cento-cinquantamila;*
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni".*

#### 5.1 SOGLIE DI PUNIBILITÀ

Si evidenziano, in primo luogo, gli interventi sulle soglie di punibilità. In particolare:

- da un lato, la soglia di punibilità correlata all'imposta evasa viene portata da 50.000,00 a 150.000,00 euro;
- dall'altro, la soglia del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, viene innalzata da due a tre milioni di euro.

#### 5.2 ULTERIORI PRECISAZIONI

Vengono, inoltre, inseriti due nuovi commi:

- il co. 1-*bis*, secondo cui, ai fini dell'applicazione della fattispecie, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali;
- il co. 1-*ter*, secondo cui, "fuori dei casi" di cui sopra, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Inoltre, degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal co. 1 lett. a) e b).

La nuova formulazione comprende in sé quanto previsto dal previgente art. 7 del DLgs. 74/2000 (che, infatti, è stato abrogato dal DLgs. 158/2015).

Dall'abrogazione dell'art. 7 del DLgs. 74/2000 consegue l'impossibilità, diversamente da quanto accadeva in passato, di applicare le ipotesi di non punibilità indicate alla fattispecie di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000, specificamente richiamato solo nella disposizione abrogata.

Ciò dovrebbe condurre alla ricomprensione nell'area del penalmente illecito (tributario) anche delle "valutazioni" quando accompagnate dagli altri elementi costitutivi della fattispecie fraudolenta di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000.

### **Elementi passivi fittizi/inesistenti**

Il termine "fittizio", presente nella precedente fattispecie di dichiarazione infedele, viene sostituito da "inesistente" (intervento che invece non è stato operato anche con riguardo agli artt. 2 e 3).

Tale precisazione pone fine ad un annoso dibattito che vedeva contrapposte due interpretazioni sulla definizione di elementi passivi "fittizi": quella secondo cui, sostanzialmente, sarebbero stati tali tutti i costi ripresi a tassazione e quella secondo cui ci si doveva riferire solo a quei costi rappresentanti una situazione fattuale artefatta che non trovava riscontro nella realtà.

### **5.3 NON PUNIBILITÀ (RINVIO)**

La fattispecie di dichiarazione infedele, infine, figura tra quelle per le quali è prevista una causa di non punibilità, che sarà oggetto d'esame nella prossima Circolare.

## **6 OMESSA DICHIARAZIONE**

Rilevanti novità riguardano anche l'omessa dichiarazione. In base al nuovo art. 5 del DLgs. 74/2000 (come riformulato dall'art. 5 del DLgs. 158/2015), *"è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.*

*È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.*

*Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto".*

### **6.1 SOGLIE E SANZIONI**

Rispetto alla previgente fattispecie, è, innanzitutto, da segnalare:

- da un lato, l'innalzamento da 30.000,00 a 50.000,00 euro della soglia di punibilità;
- dall'altro, l'aggravamento del trattamento sanzionatorio, che prevede ora la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni (ciò con conseguenze sul piano delle misure cautelari, dal momento che la nuova soglia edittale rende possibile il ricorso agli arresti domiciliari).

### **6.2 OMESSO MODELLO 770**

Il nuovo co. 1-*bis* dell'art. 5 del DLgs. 74/2000 punisce, con la medesima pena di cui al co. 1, anche l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta. Ciò comporta che oggi l'omissione del modello 770 assume rilevanza penale quando l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a 50.000,00 euro.

### **6.3 TERMINI**

Resta salvo il co. 2 dell'art. 5 del DLgs. 74/2000, in forza del quale non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine (o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto).

Tale termine si riferisce anche all'omissione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (di cui al co. 1-*bis*).

#### **6.4 APPLICABILITÀ IMMEDIATA DELL'OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO 770**

Rispetto alla nuova fattispecie di omessa presentazione del modello 770, occorre considerare che, nel 2015, il termine di presentazione è stato prorogato al 21.9.2015.

Potrebbe, quindi, considerarsi già penalmente rilevante la mancata presentazione del modello 770 entro il prossimo 20.12.2015 (probabilmente 21, considerando che il 20 cade di domenica), cioè entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (dal momento che tale data si pone successivamente all'entrata in vigore del nuovo reato, avvenuta il 22.10.2015).

#### **6.5 NON PUNIBILITÀ (RINVIO)**

Anche per la fattispecie di dichiarazione omessa è prevista una causa di non punibilità, che sarà oggetto d'esame nella prossima Circolare.

### **7 OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI**

Con riguardo alla fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 del DLgs. 74/2000), la riforma si limita ad aggravare la pena prevista, individuandola nella reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni in luogo di quella da 1 a 5 anni.

### **8 OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE "DOVUTE" O CERTIFICATE**

Rilevanti sono anche gli interventi effettuati sull'art. 10-bis del DLgs. 74/2000, in tema di omesso versamento di ritenute certificate.

In base alla nuova previsione normativa, infatti, *"è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta"*.

#### **8.1 INNALZAMENTO DELLA SOGLIA DI PUNIBILITÀ**

Nella nuova fattispecie di omesso versamento di ritenute, quindi, la soglia di punibilità viene triplicata, passando da 50.000,00 a 150.000,00 euro.

#### **8.2 RITENUTE "DOVUTE"**

Al contempo, ma in senso opposto, ai fini della fattispecie rilevano anche le *"ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione"* e non solo quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, come previsto in precedenza.

#### **8.3 NON PUNIBILITÀ (RINVIO)**

Tale condotta (allo stesso modo di quanto previsto per le fattispecie di cui agli artt. 10-ter e 10-quater co. 1) potrà essere oggetto della causa di non punibilità introdotta dal nuovo art. 13 del DLgs. 74/2000, che sarà oggetto d'esame nella prossima Circolare.

### **9 OMESSO VERSAMENTO IVA**

Ancor più incisive sono le modifiche apportate al reato di omesso versamento IVA.

#### **9.1 STRUTTURAZIONE AUTONOMA DELLA FATTISPECIE**

Innanzitutto, la fattispecie è resa autonoma dall'art. 10-bis. Infatti, ai sensi del nuovo art. 10-ter del DLgs. 74/2000, *"è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il*

*termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta".*

## **9.2 INNALZAMENTO DELLA SOGLIA DI PUNIBILITÀ**

La soglia per la rilevanza penale, inoltre, viene innalzata da 50.000,00 a 250.000,00 euro (rispetto ai 150.000,00 euro previsti per l'omesso versamento di ritenute).

La conseguente riduzione delle condotte penalmente perseguibili condurrà, pertanto, ad una definizione assolutoria di molti processi pendenti relativi ad omessi versamenti di importo superiore alla soglia previgente ma inferiore a quella nuova.

## **9.3 NON PUNIBILITÀ (RINVIO)**

Tale condotta (allo stesso modo di quanto previsto per le fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-quater co. 1) potrà essere oggetto della causa di non punibilità introdotta dal nuovo art. 13 del DLgs. 74/2000, che sarà oggetto d'esame nella prossima Circolare.

## **10 INDEBITA COMPENSAZIONE**

La revisione del reato di indebita compensazione non ha ad oggetto la soglia di punibilità (che rimane ferma a 50.000,00 euro), bensì il trattamento sanzionatorio.

In particolare, la pena viene diversificata a seconda che l'indebita compensazione riguardi:

- crediti non spettanti, per i quali la sanzione rimane immutata rispetto a quella previgente (reclusione da 6 mesi a 2 anni);
- crediti inesistenti, nel qual caso la pena diviene quella della reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni (ciò in ragione del fatto che ci si trova al cospetto di una fattispecie "estremamente offensiva").

### **10.1 NOZIONE DI "CREDITI INESISTENTI"**

La relazione illustrativa del DLgs. 158/2015 ritiene rilevante, ai fini della fattispecie in esame, la definizione di crediti inesistenti fornita dal nuovo art. 13 co. 5 secondo periodo del DLgs. 471/97 (sanzioni amministrative tributarie in materia di compensazione), come "previsto" dall'art. 15 co. 1 lett. o) del DLgs. 158/2015 medesimo. Ai sensi di tale disposizione, infatti, "*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 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*". Sarebbero, quindi, fuori da tale contesto quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente da detti controlli, nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

La Relazione III/05/2015 dell'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, § 9 – premesso come non sempre risulterà agevole la distinzione tra le due ipotesi – reputa "inesistenti":

- i crediti che sono tali sin dall'origine, perché il credito utilizzato non esiste materialmente;
- i crediti che, seppure in origine esistenti, sono già stati utilizzati;
- i crediti inesistenti dal punto di vista soggettivo, vale a dire i crediti dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in compensazione;
- i crediti sottoposti a condizione sospensiva.

Sarebbero, invece, crediti "non spettanti":

- i crediti utilizzati oltre il limite normativo;
- i crediti utilizzati in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati.



## 10.2 CONSEQUENZE DEL MAGGIOR RIGORE PER I CREDITI INESISTENTI

L'inasprimento del trattamento sanzionatorio nei confronti dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, tra l'altro, determina:

- la possibilità di ricorrere alle intercettazioni di conversazioni o comunicazioni telefoniche e di altre forme di telecomunicazione ex art. 266 c.p.p.;
- l'impossibilità di ottenere l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-*bis* c.p.;
- l'applicabilità della misura della custodia cautelare in carcere.

## 10.3 NON PUNIBILITÀ (RINVIO)

Solo in caso di crediti non spettanti, la condotta di indebita compensazione (allo stesso modo di quanto previsto per le fattispecie di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*) potrà essere oggetto della causa di non punibilità introdotta dal nuovo art. 13 del DLgs. 74/2000, che sarà oggetto d'esame nella prossima Circolare.

## 11 SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Rispetto al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non si registra alcuna modifica "diretta", per cui resta immutato l'art. 11 del DLgs. 74/2000.

Occorre, peraltro, evidenziare come anche rispetto a tale fattispecie valga la definizione di "mezzi fraudolenti" di cui alla nuova lett. g-*ter*) dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 74/2000, ai sensi della quale sono tali le "condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà". Rispetto a tale novità, è stato sottolineato come essa dovrebbe servire a circoscrivere la tendenza giurisprudenziale ad estendere la fattispecie a qualsiasi operazione comportante una "*deminutio*" del patrimonio del contribuente.