

Le conseguenze della stretta annunciata dall'Agenzia delle entrate con la circolare 21/2022

# Bonus fiscali, un terreno minato

## Per chi sgarrà si apre un ventaglio di possibili reati tributari

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

**S**cattano le manette per molteplici reati tributari: è la diretta conseguenza di quanto annunciato dall'Agenzia delle entrate con la circolare 21/E del 20 giugno scorso (si veda anche *ItaliaOggi Sette* del 4/7/2022), avente a oggetto *Indirizzi operativi e linee guida per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti*.

L'Agenzia delle entrate, nell'ambito di un generale potenziamento dell'attività di contrasto dei fenomeni a più elevata pericolosità fiscale, intensificherà, infatti, proprio i controlli volti a scovare le frodi fiscali perpetrate da chi sfrutti indebitamente i benefici concessi dal legislatore per fronteggiare la crisi economica connessa all'emergenza epidemiologica da Covid-19, primi tra tutti quelli del superbonus 110%. E con l'aumentare dei controlli cresce anche il rischio per plurimi soggetti di incorrere non solo in violazioni amministrative, ma anche nella commissione di reati tributari.

### Bonus 110 e fatture false.

Tra le frodi fiscali più gravemente punite dal legislatore spiccano senza dubbio quelle realizzate mediante l'uso di fatture false, cioè aventi a oggetto operazioni inesistenti. In particolare, il dlgs 74/2000, con le definizioni fornite dall'art. 1, contempla tre modelli di falsificazione, ovvero le «operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte»; «l'indicazione dei corrispettivi o dell'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale» (in altri termini, le sovrappuntature); il riferire «l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi».

E se la volontà del legislatore di attrarre nell'area di rilevanza penale un'ampia gamma di condotte qualificate come fraudolente è parsa già chiara alla luce del dettato legislativo, la conferma è arrivata in più occasioni anche dalla giurisprudenza di legittimità (cfr., tra le più recenti, Cass. pen. n. 1998/2019), che ha chiarito come oggetto della repressione è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

**I reati per l'utilizzatore e per l'emittente delle fatture.** Quanto anzidetto, calato nell'ambito degli accertamenti attualmente nel mirino dell'Agenzia delle entrate, comporta che si possa essere chiamati a rispondere dei reati di emissione e di utilizzo di fatture

false non solo quando il lavoro per cui si prova a beneficiare del bonus sia totalmente fittizio, ma anche qualora gli importi risultino gonfiati. Laddove la condotta fraudolenta avesse a oggetto opere mai realizzate o compiute solo in parte, nonché lavori sovrappuntati, all'utilizzatore sarà contestato il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 dlgs 74/2000.

Specularmente, per l'impresa che ha emesso le fatture, scatterà il procedimento per il delitto previsto dall'art. 8 dlgs 74/2000, e questo anche nel caso in cui si siano fatte rientrare nella spesa opere non ricomprese tra quelle contemplate dal superbonus, o ancora qualora i lavori siano stati effettivamente realizzati non dall'emittente, ma da soggetto diverso, con il presumibile scopo di fargli utilizzare il credito ceduto dal cliente.

**I reati per chi si avvale di documenti falsi.** Diverso è il caso in cui i lavori siano stati effettivamente realizzati, e le relative fatture regolarmente emesse, ma si sia mentito in ordine alla corrispondenza tecnica o normativa ai requisiti per l'accesso alla detrazione fiscale: in questo caso sarà configurabile il reato di cui all'art. 3 dlgs 74/2000, che punisce la dichiarazione

fraudolenta di chi si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria mediante altri artifici. La predisposizione di asseverazioni e di attestati ideologicamente falsi, che potrebbero consentire di accedere al beneficio o di ottenerlo in misura superiore al dovuto, infatti, è perfettamente suscettibile nella definizione di «mezzi fraudolenti» fornita dal dlgs in apertura, laddove vi ricomprende quelle condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà. Giova tuttavia precisare che, a differenza che per la frode di cui all'art. 2, l'art. 3 richiede il superamento congiunto di una duplice soglia di punibilità, dovendo l'imposta evasa attestarsi oltre i 30 mila euro, mentre l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sopra il cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30 mila euro.

**Indebita compensazione di crediti inesistenti.** Ancora, va preso in esame il caso in cui, avendo il fruitore dei lavori deciso di non sfruttare direttamente l'agevolazione e di non attuare in dichiarazione una de-

trazione di imposta, l'agevolazione assuma le forme del credito di imposta e il soggetto terzo (fornitore dell'opera mediante sconto in fattura o terzo estraneo alle opere), consapevole della assenza dei requisiti per accedere al beneficio e delle azioni fraudolente sopra descritte, sia divenuto titolare del credito di imposta e ne abbia fatto uso ai fini del calcolo dell'imposta netta. Precisamente, viene in rilievo l'art. 10-quater dlgs 74/2000, che al comma 2 punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni proprio chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, crediti inesistenti per un importo annuo superiore a 50 mila euro.

**Responsabilità 231 della società.** Nel caso in cui si tratti di una persona giuridica, oltre al processo penale al legale rappresentante si rischia una speculare condanna alla società ai sensi del dlgs 231/2001. Prevede specificamente l'art. 25-quinquiesdecies che, in relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 2 e 8 dlgs 74/2000, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 500 quote, ridotta a 400 quote nel caso di elementi passivi fittizi inferiori a 100 mila euro; 500 le quote massime previste anche riguardo alla frode di cui all'art. 3. Per quanto invece concerne l'indebita compensazione, il legislatore

ha subordinato la responsabilità 231 alla duplice ulteriore circostanza (cosiddetta della transnazionalità) che siano stati commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva, e che l'ammonterebbe dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro; in tal caso la sanzione è di 400 quote.

Dunque, considerato che l'importo di una quota varia da un minimo di 258 euro a un massimo di 1.549 euro, ne deriva che per le imprese i cui legali rappresentanti abbiano posto a vantaggio delle stesse i suddetti reati fiscali la sanzione pecuniaria potrà arrivare per le ipotesi più gravi fino a 774.500 euro; a cui si aggiunge l'irrogazione di plurime sanzioni interdittive, e specificamente il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; nonché il divieto di pubblicizzare beni o servizi; oltre al possibile disporre della pubblicazione della sentenza di condanna. Infine, nei confronti dell'ente è sempre disposta la confisca del prezzo o del profitto del reato, con la precisazione che quando non è eseguibile direttamente, l'ablazione può avere a oggetto somme di denaro o beni di valore equivalente.

### Reati e sanzioni da 110%

Comportamento illecito	Reato	Soglia punibilità	Pena	Sanzione pecuniaria 231
Lavori non realizzati; o sovrappuntati o svolti da soggetti diversi	Art. 2 dlgs 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti + Art. 8 Emissione di fatture per operazioni inesistenti	No, ma per elementi passivi fittizi < 100.000 euro pena ridotta	Da 4 a 8 anni di reclusione	Fino a 500 quote ma per elementi passivi fittizi < 100.000 euro fino a 400 quote + sanzioni interdittive
Lavori realizzati ma detrazione non spettante in tutto o in parte	Art. 3 dlgs 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Sì: imposta evasa > 30.000 euro + crediti e ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta > 5% l'imposta medesima o > 30.000 euro	Da 3 anni a 8 anni di reclusione	Fino a 500 quote + sanzioni interdittive
Credito inesistente e utilizzato in compensazione	Art. 10-quater dlgs 74/2000 Indebita compensazione	Sì, ovvero crediti inesistenti per un importo annuo > 50.000 euro	Da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione	Se elemento della c.d. transnazionalità fino a 400 quote + sanzioni interdittive