

«Il Sistema Penale Tributario in Italia, dalla Teoria alla Prassi Applicativa; alla luce delle novità introdotte dal c.d. Decreto Fiscale (d.l. n.124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n.157/2019)»

– Autore: Corrado Spriveri – Editore: Cacucci Bari –

Modifiche introdotte con il decreto legislativo 14 luglio 2020 n.75 in materia di diritto penale tributario per adeguare la disciplina penal-tributaria alla direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 in tema di “lotta contro la frode che leda gli interessi finanziari dell’Unione” (c.d. “direttiva PIF”).

Con pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto legislativo 14 luglio 2020, n.75¹ volto ad adeguare la disciplina penale italiana, e soprattutto penal-tributaria, alla direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, in tema di “lotta contro la frode che leda gli interessi finanziari dell’Unione” - c.d. “direttiva PIF” -, sono state apportate importanti e sostanziali modifiche al decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, già oggetto di un recente provvedimento riformatore attuato con il decreto-legge 26 ottobre 2019, n.124 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

In particolare, l’art. 39, commi 1 e 1-bis del decreto legge n.124/2019 (modificato in sede di conversione in legge) ha recentemente inciso su quattro principali profili del decreto legislativo n.74/2000 al fine di “rafforzare e razionalizzare la risposta sanzionatoria (...) in rapporto ai reati tributari”².

Nello specifico, il legislatore è intervenuto, in primo luogo, sull’apparato sanzionatorio propriamente penale, con modifiche consistenti in un complessivo innalzamento delle cornici edittali delle principali fattispecie delittuose, unitamente alla previsione di alcune ipotesi circostanziali attenuate; l’abbassamento delle soglie di rilevanza penale riferite

¹ Il decreto legislativo 14 luglio 2020, n.75 entrato in vigore il 30 luglio 2020.

² Si veda in proposito la Relazione illustrativa al d.d.l. n.2220 di conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 26 ottobre 2019, n.124, in “<http://documenti.camera.it/leg18/pdl/pdf/leg.18.pdl.camera.2220.18PDL0080040.pdf>”, p. 35.

unicamente alla fattispecie delittuosa di “*dichiarazione infedele*” e nella modifica delle “*cause di non punibilità*”, ampliando così la platea dei delitti in “*materia di dichiarazione*” che possono ora disporre della causa di esclusione del reato afferente il pagamento del debito tributario.

La suindicata disposizione ha, altresì, espressamente modificato il comma 1-ter dell’articolo 4 del decreto legislativo n.74 del 2000, riguardante una “*causa di non punibilità*” afferente le valutazioni che “*complessivamente*” considerate (e non più “*singolarmente*”, dopo le modifiche apportate) differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette, limitandone la portata.

In secondo luogo, sono state estese al settore specifico del diritto penale incisive misure e sanzioni di natura patrimoniale: in questo senso, le norme volte a rendere applicabile in materia istituti quali il sequestro e la confisca cd. “*allargata*” o per “*sproporzione*” nei confronti di colui che sia stato condannato per i più gravi delitti tributari, nonché la possibilità di disporre la misura contestualmente alla declaratoria di estinzione del reato per prescrizione, previo “*accertamento della responsabilità*” dell’imputato.

L’intervento sul decreto legislativo 8 giugno 2001, n.231 (nuovo art.25-quinquiesdecies) inerente la responsabilità amministrativa degli enti da reato tributario ha introdotto, infine, nel sistema penale tributario specifiche sanzioni, suscettibili di porsi in conflitto con il principio del “*ne bis in idem*”, e misure interdittive per talune fattispecie delittuose considerate più insidiose commesse a vantaggio dell’ente, con la possibilità di procedere alla “*confisca diretta*” o alla “*confisca per equivalente*” del patrimonio del medesimo ente, stabilendo a tal riguardo:

- a) la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote per il delitto di cui all’art. 2, comma 1 “*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”;
- b) la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote per la fattispecie delittuosa di cui all’art. 2, comma 2-bis “*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”;
- c) la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote per il delitto previsto dall’art. 3 “*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”;
- d) la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote per la fattispecie delittuosa di cui all’art. 8, comma 1 “*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”;

- e) la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote per il delitto previsto dall'art. 8, comma 2-bis "*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*";
- f) la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote per il delitto di cui all'art. 10 "*occultamento o distruzione di documenti contabili*";
- g) la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote per la fattispecie delittuosa prevista dall'art. 11 "*sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*".

Le Sezioni Unite Gubert³ avevano espressamente segnalato profili di irrazionalità connessi al mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n.231, con il rischio di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie, a difesa delle quali era stato introdotto l'art. 1, comma 143, legge n. 244 del 2007.

La Suprema Corte aveva, invero, in proposito notato che "*è possibile, attraverso l'instanziazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato. Dovendosi anche sottolineare come la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposti nel d.lgs. n.231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo. Tale irrazionalità non è peraltro suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, alla luce della costante giurisprudenza costituzionale secondo la quale il secondo comma dell'art.25 Cost. deve ritenersi ostativo all'adozione di una pronuncia additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore. (Cass. Pen., Sez. Unite, n. 38691 del 25/06/2009, Caruso, Rv. 244189). Le Sezioni Unite non possono quindi che segnalare tali irrazionalità ed auspicare un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*".

³ Corte di Cassazione, sez. Unite, sentenza n. 10561/2014.

Con l'estensione della responsabilità amministrativa dell'ente alle suindicate fattispecie delittuose previste dal decreto legislativo n.74/2000 il legislatore ha cercato, quindi, di porre fine alle discussioni giurisprudenziali e dottrinali concernenti l'inclusione o meno dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto.

Inoltre, per i suindicati delitti risulta anche applicabile la misura della confisca ex art.19 decreto legislativo n.231/2001, sia "*diretta*" che "*per equivalente*", del prezzo o del profitto del delitto tributario, nonché il sequestro preventivo ad essa funzionale⁴.

È stato, infine, previsto al comma 2 dell'art.25-quinquiesdecies l'aumento di un terzo delle sanzioni pecuniarie comminate al comma 1, laddove l'ente abbia conseguito un "*profitto di rilevante entità*".

Sempre con riferimento al profilo sanzionatorio, il comma 3 del nuovo art. 25-quinquiesdecies⁵ prevede, in caso di commissione di uno dei reati tributari di cui al comma 1, l'applicazione delle sanzioni interdittive, ex art. 9, comma 2, lett. c), d) ed e) decreto legislativo n. 231/2001⁶.

Invero, si tratta del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (lett.c); dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi, nonché dell'eventuale revoca di quelli già concessi (lett.d); del divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett.e).

In attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. *direttiva PIF*) recante norme per la "*lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*", volta, come si legge nel Considerando 3) della direttiva, a "*proseguire nel ravvicinamento del diritto penale degli Stati membri completando, per i tipi di condotte fraudolente più gravi in tale settore, la tutela degli interessi finanziari dell'Unione ai sensi del diritto amministrativo e del diritto civile, evitando al contempo incongruenze sia all'interno di ciascuna di tali branche che tra di esse*", il legislatore, col decreto legislativo 14 luglio 2020 n.75, è intervenuto, tra l'altro, in materia di diritto penale

⁴ C. Larinni, "*La riforma in materia tributaria (D.L. n.124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*", in "*dis CRIMEN*", p. 9.

⁵ L'art.25-quinquiesdecies, comma 3 decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, dispone che "*nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)*".

⁶ L'art.9, comma 2 decreto legislativo 8 giugno 2001, rubricato "*Sanzioni amministrative*" prevede che "*Le sanzioni interdittive sono: ... c) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; d) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi*".

tributario, apportando delle importanti e sostanziali modifiche al decreto legislativo n.74 del 2000 in tema di illeciti fiscali.

Il legislatore, quindi, per conformarsi alle disposizioni innovative contenute nella direttiva (UE) 2017/1371 è intervenuto modificando, “*in primis*”, la disciplina del delitto tentato contenuta nell’art.6 del decreto legislativo n.74/2000.

Invero, il legislatore nel disciplinare i reati tributari, ante riforma escludeva che fossero punibili a titolo di “*tentativo*” le fattispecie delittuose di cui agli artt.2 “*Dichiarazione fraudolenta mediante l’utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti*”, 3 “*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*” e 4 “*Dichiarazione infedele*”.

La “*ratio*” della norma (prima delle modifiche introdotte dall’art.2 del decreto legislativo n.75/2020) era quella di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante (di cui alla legge n.205/1999) di bandire il modello del cd. “*reato prodromico*” risultasse vanificato, in concreto, dall’applicazione dell’art.56 c.p., che tratta proprio del tentativo⁷.

In senso conforme si era espressa anche la Corte Costituzionale, laddove aveva ritenuto che la scelta legislativa “*di escludere la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione di tipo commissivo di cui agli artt. 2, 3 e 4, mira, oltre che a stimolare, nell’interesse dell’Erario, la respiscenza del contribuente nel corso del periodo d’imposta, ad evitare che violazioni preparatorie già autonomamente represses nel vecchio sistema, possano essere ritenute tuttora penalmente rilevanti ex se, quali atti idonei, preordinati in modo non equivoco ad una falsa dichiarazione*”⁸.

Con l’art.2 del decreto legislativo n.75/2020 il legislatore ha ora, all’opposto, aggiunto un ulteriore comma al suindicato art.6, prevedendo a tal fine che “*... salvo che il fatto integri il reato previsto dall’articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell’Unione europea, al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*”.

Nello specifico, con riferimento ai “*delitti in materia di dichiarazione*” di cui agli artt. 2, 3 e 4 decreto legislativo n.74/2000, è ora

⁷ C. Ciminiello - L. Quercia, “*I reati tributari*”, Napoli, Sistemi Editoriali 2007, pp. 174-175.

⁸ Corte costituzionale, sentenza n.49 del 27 febbraio 2002. La Suprema Corte con la citata sentenza ha dichiarato, tra l’altro, inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell’art. 6 sollevata in riferimento all’art. 3 della Costituzione.

prevista la punibilità a titolo di “*tentativo*” (precedentemente espressamente esclusa dall’art. 6, cui è ora aggiunto il nuovo comma 1-*bis*) allorquando gli atti diretti a commettere i delitti ora menzionati sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell’Unione europea, al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto, quando l’imposta evasa ha un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

La nuova disposizione normativa è così pienamente applicabile alle fattispecie delittuose in parola solo in presenza di determinate condizioni, ovvero sia:

1. l’evasione d’imposta deve avere ad oggetto specificatamente l’imposta sul valore aggiunto (si rammenta in proposito che il decreto legislativo n.74/2000 ha ad oggetto sanzioni riferite ad illeciti penali in materia di imposte sui redditi, IRES e IRPEF, e dell’imposta sul valore aggiunto). A titolo esemplificativo si ricorda che è esclusa l’IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive) dal novero dei reati tributari;
2. l’imposta evasa deve avere un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (quindi deve trattarsi di un’evasione fiscale consistente);
3. la condotta che integra il “*tentativo*”, riferito alle fattispecie delittuose interessate dalla nuova disposizione normativa (ex artt.2, 3 e 4 d.lgs. n.74/2000), deve realizzarsi anche nel territorio di altro Stato membro dell’Unione europea; ovvero può interessare anche più Stati membri dell’U.E.;
4. Il “*tentativo*” oggetto di contestazione non deve integrare la fattispecie delittuosa prevista dall’articolo 8 “*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*” decreto legislativo n.74 del 2000 (clausola di riserva).

Come si evince dalla Relazione Illustrativa il legislatore ha inteso escludere che il soggetto che emetta o rilasci fatture o documenti per operazioni inesistenti, punito per la sola emissione, possa rispondere altresì del “*tentativo*” del reato di utilizzo delle fatture e/o documenti medesimi di cui all’art.2 del d.lgs. n.74/2000 “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”.

Resta dunque impregiudicato il principio della non punibilità in materia di “*Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*” di cui all’art.9 lett.a) decreto legislativo n.74/2000, con il quale l’emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e

chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di tali fatture o documenti⁹. Al riguardo, per come si evince dalla suddetta Relazione Illustrativa, un intervento in materia di concorso nei reati tributari non è da ritenersi quindi necessario.

Altra novità di rilievo contenuta nel decreto legislativo n.75/2020 riguarda l'estensione del catalogo dei reati presupposto alla responsabilità da reato degli enti.

Invero, con l'art.5 del decreto legislativo n.75/2020 il legislatore è intervenuto, nuovamente, in materia penale tributaria nell'ambito del decreto legislativo n.231/2001, ampliando significativamente il catalogo dei reati presupposto non compresi nella recente riforma contenuta nel decreto legislativo n.124/2019, convertito con modificazioni nella legge n. 157/2019.

Difatti l'art.5, lett.c) del decreto legislativo n.75/2020 rubricato *“Modifiche al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231”* dispone che *“all'articolo 25-quinquiesdecies: 1) dopo il comma 1 è inserito il seguente: «1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie: a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote; b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.»; 2) al comma 2, le parole «al comma 1» sono sostituite dalle seguenti: «ai commi 1 e 1-bis»; 3) al comma 3, le parole «commi 1 e 2» sono sostituite dalle seguenti: «commi 1, 1-bis e 2»”*.

Invero, l'intervento del legislatore sul decreto legislativo n.231/2001, inerente la responsabilità amministrativa degli enti da reato tributario, è stato attuato aggiungendo all'articolo 25-quinquiesdecies il nuovo comma 1-bis, che include ora tra i reati presupposto le fattispecie delittuose previste dagli artt.4 *“Dichiarazione infedele”*, 5 *“Omessa dichiarazione”* e 10-quater *“Indebita compensazione”* decreto legislativo

⁹ Corte di Cassazione, sez. III, sentenza del 6 febbraio 2017, n. 5434. Secondo la giurisprudenza di legittimità la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art.9 decreto legislativo n.74/2000 non si applica laddove il soggetto emittente le fatture per operazioni inesistenti coincida con l'utilizzatore delle medesime.

n.74/2000, a condizione però che siano commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, e l'imposta evasa deve essere non inferiore a dieci milioni di euro.

Orbene nel dettaglio la sopra richiamata norma prevede:

- a) la sanzione pecuniaria fino a trecento quote per il delitto di cui all'art.4 "*Dichiarazione infedele*"; a condizione però che il reato sia commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, e l'imposta evasa deve essere non inferiore a dieci milioni di euro;
- b) la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote per il delitto di cui all'art.5 "*Omessa dichiarazione*"; a condizione però che il reato sia commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, e l'imposta evasa deve essere non inferiore a dieci milioni di euro;
- c) la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote per la fattispecie delittuosa di cui all'art. 10-quater "*Indebita compensazione*"; a condizione però che il reato sia commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, e l'imposta evasa deve essere non inferiore a dieci milioni di euro;

Risulta applicabile anche per le fattispecie delittuose sopra menzionate la misura della confisca, ex art.19 decreto legislativo n.231/2001, sia "*diretta*" che "*per equivalente*" del prezzo o del profitto del delitto tributario, nonché il sequestro preventivo ad essa funzionale.

È stato inoltre previsto, anche per i delitti cui agli artt.4, 5 e 10-quater, l'aumento di un terzo delle sanzioni pecuniarie, laddove l'ente abbia conseguito un "*profitto di rilevante entità*". Sempre con riferimento al profilo sanzionatorio, in caso di commissione di uno dei reati tributari di cui al comma 1-bis, si applicano le sanzioni interdittive, ex art.9, comma 2, lett. c), d) ed e) decreto legislativo n. 231/2001. Trattasi del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (lett.c); dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi, nonché dell'eventuale revoca di quelli già concessi (lett.d); del divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett.e).

Si riporta, di seguito, una tabella riepilogativa contenente le singole fattispecie delittuose contenute nel d.lgs. n.74/2000, collocate tra i reati presupposto del d.lgs. n.231/2001, con le relative sanzioni pecuniarie e misure interdittive, alla luce delle modifiche introdotte dal d.lgs. n.75/2020:

Modifiche introdotte con il decreto legislativo 14 luglio 2020 n.75

NUOVA TABELLA 10 CON LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO LEGISLATIVO N.75 del 2020			
NORMA SANZIONATORIA DECRETO LEGISLATIVO N. 74/2000	Art. 25 -quinquiesdecies del decreto legislativo n. 231/2001 rubricato "Reati tributari". Introdotto dal decreto legge n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n.157/2019 e modificato dal d.lgs. n.75/2020	Sanzione pecuniaria (aumentata di 1/3 se l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità)	Sanzioni interdittive (ex art. 9, comma 2, lett. c, d) ed e) del decreto legislativo n. 231/2001)
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 2, comma 1)	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 2, comma 1)	Fino a 500 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 2, comma 2-bis.)	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 2, comma 2-bis.)	Fino a 400 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (ex art. 3)	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (ex art. 3)	Fino a 500 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Dichiarazione infedele (ex art. 4)	Dichiarazione infedele (ex art. 4)	Fino a 300 quote se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Omessa dichiarazione (ex art. 5)	Omessa dichiarazione (ex art. 5)	Fino a 400 quote se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 8, comma 1)	Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 8, comma 1)	Fino a 500 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 8, comma 2-bis.)	Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 8, comma 2-bis.)	Fino a 400 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Occultamento o distruzione di documenti contabili (ex art. 10)	Occultamento o distruzione di documenti contabili (ex art. 10)	Fino a 400 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (ex art.10-bis)	Non previsto	Nessuna sanzione	Nessuna misura interdittiva
Omesso versamento di IVA (ex art.10-ter)	Non previsto	Nessuna sanzione	Nessuna misura interdittiva
Indebita Compensazione "crediti non spettanti" ex art. 10-quater, comma 1)	Indebita compensazione "crediti non spettanti" (ex art. 10-quater comma 1)	Fino a 400 quote se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Indebita Compensazione "crediti inesistenti" (ex art. 10-quater, comma 2)	Indebita compensazione "crediti inesistenti" (ex art. 10-quater comma 2)	Fino a 400 quote se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 1) quando imposte, interessi e sanzioni sono superiori a euro cinquantamila ma inferiori a duecentomila.	Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 1) quando imposte, interessi e sanzioni sono superiori a euro cinquantamila ma inferiori a duecentomila	Fino a 400 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 1 ultimo periodo) (ipotesi aggravata) - superiore a euro duecentomila.	Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 1 ultimo periodo) (ipotesi aggravata) - superiore a euro duecentomila	Fino a 400 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 2) se il totale degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore ad euro cinquantamila ma inferiore a euro duecentomila	Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 2) se il totale degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore ad euro cinquantamila ma inferiore a euro duecentomila	Fino a 400 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 2 ultimo periodo) (ipotesi aggravata) - superiore ad euro duecentomila	Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11, comma 2 ultimo periodo) (ipotesi aggravata) - superiore ad euro duecentomila.	Fino a 400 quote	Divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; Divieto di pubblicizzare beni o servizi

Si riportano, di seguito, le tabelle riepilogative per singola fattispecie delittuosa, collocati tra i reati presupposto del d.lgs. n.231/2001, alla luce delle modifiche introdotte dal d.lgs. n.75/2020:

Nuova Tabella n. 3 con le modifiche introdotte dal d.lgs. n.75/2020	
Normativa vigente	Decreto-legge n.124 del 2019 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157
Dichiarazione infedele (ex art. 4 decreto legislativo n. 74/2000)	
1. 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:	1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due a quattro anni e sei mesi 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 centocinquanta mila;	a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila ;
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.	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 due milioni .
1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, 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.	1-bis. Identico
1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).	1 -ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che "complessivamente" , differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).
Confisca "diretta" e "per equivalente" ex art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000	Confisca cd. allargata ex art. 12-ter d.lgs. n. 74/2000
	Responsabilità amministrativa enti decreto legislativo n. 231/2001 (d.lgs. n. 75/2020) Fino a 300 quote se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'I.V.A. per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro

Nuova Tabella n. 4 con le modifiche introdotte dal d.lgs. n.75/2020	
Normativa vigente	Decreto-legge n.124 del 2019 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157
Omessa dichiarazione (ex art. 5, comma 1 e 1-bis decreto legislativo n. 74/2000)	
1. 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.	1. È punito con la reclusione da due a cinque 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.
1-bis. 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.	1-bis. È punito con la reclusione due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.
Confisca "diretta" e "per equivalente" ex art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000	Confisca cd. allargata ex art. 12-ter d.lgs. n. 74/2000 (Non prevista)
	Responsabilità amministrativa enti decreto legislativo n. 231/2001 (d.lgs. n. 75/2020) Fino a 400 quote se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'I.V.A. per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro

Nuova Tabella n. 9 con le modifiche introdotte dal d.lgs. n.75/2020	
Normativa vigente	Decreto-legge n.124 del 2019 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157
Indebita compensazione (ex art. 10-quater decreto legislativo n. 74/2000)	
1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.	Nessuna modifica introdotta
2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.	Nessuna modifica introdotta
Confisca "diretta" e "per equivalente" ex art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000	Confisca cd. allargata ex art. 12-ter d.lgs. n. 74/2000 (Non prevista) Responsabilità amministrativa enti decreto legislativo n. 231/2001 (d.lgs. n. 75/2020) Fino a 400 quote se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'I.V.A. per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro