

Reati tributari: inasprimento delle pene e le altre modifiche apportate dal decreto fiscale

Fiscalità edilizia

Novembre 2019

**REATI TRIBUTARI: INASPRIMENTO DELLE PENE E LE ALTRE MODIFICHE APPORTATE DAL
DECRETO FISCALE**

A. INASPRIMENTO DELLE SANZIONI E RIDUZIONE DELLE SOGLIE DI PUNIBILITA'	2
B. SEQUESTRO E CONFISCA PER SPROPORZIONE	3
C. RESPONSABILITA' DEGLI ENTI.....	4
D. ENTRARA IN VIGORE.....	5
E. CONSEGUENZE DEI REATI TRIBUTARI, ALLA LUCE DELLE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO FISCALE	5
F. TABELLA ILLUSTRATIVA DEI REATI TRIBUTARI, ANTE E POST RIFORMA	7

REATI TRIBUTARI: INASPRIMENTO DELLE PENE E LE ALTRE MODIFICHE APPORTATE DAL DECRETO FISCALE

Dopo la firma del Presidente della Repubblica, il 26 ottobre 2019 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il “decreto fiscale” collegato alla manovra di bilancio, recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili” e, ora, in corso di discussione parlamentare (A.C. n. 2220).

Nell’ottica di una più efficace azione di contrasto all’evasione in ambito tributario, l’articolo 39 del decreto ha introdotto rilevanti modifiche al D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, che disciplina i “reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”, e al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, che si occupa della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica.

Di seguito, verranno illustrate le novità introdotte con il decreto fiscale e gli effetti prodotti dalla sua approvazione.

A. INASPRIMENTO DELLE SANZIONI E RIDUZIONE DELLE SOGLIE DI PUNIBILITA’

Nello specifico, il comma 1 della disposizione in commento, lettere dalla a) alla p), è intervenuto in modo mirato sull’apparato sanzionatorio dei reati di natura tributaria, sia in materia di dichiarazione che in materia di documenti e pagamento di imposte, prevedendo l’aumento dei limiti edittali (minimi e massimi) e una riduzione delle soglie di rilevanza penale delle violazioni fiscali.

Particolarmente inasprito è il trattamento sanzionatorio riservato a chi incorre nel reato di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”¹: a seguito delle modifiche apportate dal decreto, sarà punito con la reclusione da quattro a otto anni, e non più con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni che, rimane, tuttavia, applicabile, ma solo qualora l’ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a euro centomila (come risulta dal nuovo co. 2-bis).

Risulta inasprita anche la pena prevista in caso di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici², ossia qualora, al fine di evadere le imposte, si compiano operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero ci si avvalga di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l’accertamento e a indurre in errore l’amministrazione finanziaria, indicando nelle dichiarazioni dei redditi elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi. In tal caso, si rischierà la reclusione da tre a otto anni (anziché da un anno e sei mesi a sei anni).

Sarà sanzionato, invece, con la reclusione da due a cinque anni il delitto di dichiarazione infedele³, commesso da chiunque indica in una dichiarazione annuale ai fini dei redditi o dell’IVA elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

- a) l’imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila (non più centocinquantomila);
- b) l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione sia superiore al 10% dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque sia superiore a due milioni di euro (anziché tre)⁴.

Nella dichiarazione infedele scompare la causa di non punibilità in ipotesi di valutazioni errate discordanti entro il 10% rispetto a quelle ritenute corrette.

Per l’omessa dichiarazione⁵, invece, si applica la reclusione da due a sei anni (anziché da un anno e sei mesi a quattro anni) quando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a

¹ Cfr. il nuovo art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

² Cfr. il nuovo art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

³ Cfr. il nuovo art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

⁴ Come evidenziato, sono state abbassate anche le soglie di punibilità con la conseguenza che la rilevanza penale della condotta viene sensibilmente ampliata, ricomprendendo illeciti finora considerati soltanto violazioni amministrative.

cinquantamila euro. È soggetto alla stessa pena anche colui che non presenta, pur essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate superi i cinquantamila euro.

La reclusione per chi emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti⁶ passa, invece, da quattro a otto anni, anziché da un anno e sei mesi a sei anni; pena che continuerà ad applicarsi nei soli casi in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a centomila euro (così come stabilito al co. 2-bis).

Infine, chiunque occulti o distrugga in tutto o in parte documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione⁷, salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni.

Da ultimo, viene ridotta la soglia di rilevanza penale legata al mancato versamento. In particolare, l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate⁸ resta punibile con la reclusione da sei mesi a due anni qualora le ritenute siano superiori a centomila euro, e non più centocinquantamila. Scatta, altresì, la reclusione da sei mesi a due anni in caso di omesso versamento dell'IVA⁹, qualora l'ammontare dell'imposta dovuta e non versata sia superiore a centocinquantamila e non più duecentocinquantamila euro.

B. SEQUESTRO E CONFISCA PER SPROPORZIONE

Con la lettera q) del comma 1, si introduce l'articolo 12-ter (Casi particolari di confisca) al D.Lgs. n.74/2000, estendendo ai reati di natura tributaria incisive misure e sanzioni di natura patrimoniale, quali il sequestro e la confisca per sproporzione, in caso di condanna definitiva per i reati tributari più gravi ovvero nei casi in cui l'evasione riguardi somme che superano la soglia dei centomila euro¹⁰.

In particolare, nei casi di condanna o "patteggiamento" (ex art. 444 c.p.p.) per taluno dei delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 (ad esclusione dei reati di omesso versamento di ritenute e omesso versamento di IVA) si applica l'art. 240-bis del codice penale in tutta una serie di ipotesi in cui sia superata la soglia dei centomila euro (vd. tabella). Ciò significa che, con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, se gli elementi passivi fittizi indicati nelle fatture false restano al di sotto di tale importo, si rientra nell'ipotesi attenuata di recente introduzione, beneficiando di un trattamento sanzionatorio meno rigido, senza poter essere colpiti dalla confisca per sproporzione.

Con questa previsione, si consente il sequestro e la confisca dei beni e delle disponibilità finanziarie e patrimoniali di cui il condannato in via definitiva non sia in grado di giustificare la legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo¹¹.

⁵ Cfr. il nuovo art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000.

⁶ Cfr. il nuovo art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000.

⁷ Cfr. il nuovo art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000.

⁸ Cfr. il nuovo art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

⁹ Cfr. il nuovo art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000.

¹⁰ Come emerge dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 124 del 2019 (A.C. n.2220), "si è ritenuto preferibile effettuare l'innesto normativo in questa sede, piuttosto che all'interno dell'articolo 240-bis del codice penale, considerato che il decreto legislativo n. 74 del 2000 contiene la disciplina organica dei reati tributari".

¹¹ La confisca può essere disposta anche per equivalente nel caso in cui non sia possibile congelare il bene o i beni specifici interessati, ma per una somma di denaro pari al valore dei medesimi.

APPLICABILITA' AI REATI TRIBUTARI DEL SEQUESTRO/CONFISCA PER SPROPORZIONE, EX ART. 12-TER, D.LGS. N. 74/2000	
REATO	SEQUESTRO/CONFISCA PER PROPORZIONE
Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Sì, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 100.000 euro
Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Sì, se l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro
Art. 4. Dichiarazione infedele	Sì, sempre
Art. 5. Omessa dichiarazione	Sì, se l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro
Art. 5, co. 1-bis Omessa dichiarazione del sostituto d'imposta	Sì, se l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 100.000 euro
Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Sì, se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 100.000 euro
Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili	Sì, sempre
Art. 10-bis. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate	Mai
Art. 10-ter Omesso versamento di IVA	Mai
Art. 10-quater Indebita compensazione	Sì, se l'indebita compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a 100.000 euro
Art. 11, co. 1 Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	Sì, se l'ammontare di imposte, interessi e sanzioni è oltre 100.000 euro
Art. 11, co. 2 Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale	Sì, se l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi supera 100.000 euro

C. RESPONSABILITA' DEGLI ENTI

Il comma 2 dell'art. 39 innova la disciplina della responsabilità amministrativa da reato dell'ente, aggiungendo al D.Lgs. n. 231/2001 l'art. 25-*quinqüesdecies* in materia di "Reati tributari", con cui si estende l'ambito di applicazione del sistema della responsabilità degli enti al delitto di cui all'art. 2 D.Lgs. n.74 /2000.

Si tratta di una previsione finora assente nel panorama giuridico nazionale¹²: la sua introduzione risponde ad una precisa indicazione del legislatore eurounitario, in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea (Direttiva UE 2017/1371)¹³.

¹² Come evidenziato nella relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto fiscale, con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i più gravi reati tributari commessi nel loro interesse o a vantaggio delle medesime, "si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce

La norma stabilisce che, qualora sia commesso il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, all'ente si applichi la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote¹⁴.

Pertanto, quando dalla condotta illecita di soggetti apicali dell'ente o di loro sottoposti (da questi ultimi delegati senza che sul loro operato sia stata esercitata alcuna forma di controllo), la persona giuridica abbia tratto beneficio dalla consumazione di reati che ledono gli interessi erariali in materia di imposta sul valore aggiunto e/o in materia di imposta sui redditi, nei confronti dell'ente o persona giuridica comunque denominata e delle associazioni non riconosciute si applicano le sanzioni pecuniarie dipendenti da reato, come previste dall'articolo 25-*quiquiesdecies*.

D. ENTRARA IN VIGORE

Il comma 3 ha previsto che, le innovazioni di cui ai commi 1 e 2, entrino in vigore solo dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del medesimo decreto. La disciplina, dunque, dovrà prima passare al vaglio del Parlamento.

E. CONSEGUENZE DEI REATI TRIBUTARI, ALLA LUCE DELLE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO FISCALE

1) RICORSO A PIU' INVASIVI MEZZI DI RICERCA DELLA PROVA (EX ART. 266 C.P.P.)

A seguito dell'approvazione del decreto fiscale, tutti i principali reati tributari saranno intercettabili. L'inasprimento delle pene per i reati previsti dal D.Lgs. n.74/2000, ha, infatti, come diretta conseguenza la possibilità di ricorrere ai più invasivi mezzi di ricerca della prova: le intercettazioni.

Ai sensi dell'art. 266 del codice di procedura penale, le intercettazioni sono consentite nei procedimenti relativi ai delitti non colposi per i quali è prevista la pena dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a cinque anni. Ne consegue che è possibile svolgerle nei casi di dichiarazione fraudolenta con o senza fatture false, emissione di documenti per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, indebita compensazione, sottrazione al pagamento delle imposte nella forma aggravata, ed ora, anche nei casi di omessa dichiarazione.

Il più pregnante controllo sugli indagati, dunque, passa attraverso l'allargamento della possibilità, da parte delle autorità investigative, di effettuare intercettazioni di conversazioni o comunicazioni telefoniche e di altre forme di telecomunicazione, in particolare per quanto riguarda il reato di omessa dichiarazione punito, a seguito delle modifiche operate dal decreto fiscale, con la reclusione da 2 a 6 anni.

Per tutti gli altri reati tributari, poiché la pena massima si colloca al di sotto dei cinque anni, non è possibile eseguire le intercettazioni.

L'opportunità di un possibile ampio impiego di uno strumento investigativo così invasivo ha sollevato notevoli dubbi in dottrina, soprattutto per quanto riguarda la sua utilizzazione in altri procedimenti.

In base all'art. 270 codice di procedura penale, i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza. Poiché per nessuno dei reati tributari è previsto l'arresto obbligatorio, l'utilizzo delle intercettazioni per delitti fiscali ma svolte per altri reati, può avvenire solo nel medesimo procedimento.

della più recente normativa eurounitaria, sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale".

¹³ Tale direttiva pone come soglia minima di tutela la repressione di gravi frodi IVA, con la facoltà per la legislazione nazionale di mantenere o adottare norme più rigorose (considerando 16 della direttiva).

¹⁴ La relazione tecnica al disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 124 del 2019 (A.C. n.2220) sottolinea come la sanzione pecuniaria *de quo* "oltre a fungere da deterrente, è suscettibile di determinare effetti positivi per la finanza pubblica".

Secondo un altro orientamento, il divieto previsto dall'art. 270 c.p.p. non vale per il contenzioso tributario, ma solo in ambito penale. In tal modo, il materiale legittimamente raccolto in sede penale e trasmesso all'Amministrazione finanziaria entrerebbe a far parte, a pieno, del materiale probatorio che il giudice fiscale è chiamato a valutare.

È auspicabile l'introduzione di una disciplina normativa che vada a regolare la divulgazione dei contenuti estranei all'interesse investigativo.

2) POSSIBILITA' DI ADOTTARE MISURE CAUTELARI DETENTIVE (EX ART. 280 C.P.P.)

Secondariamente, l'inasprimento delle sanzioni (sia per quanto riguarda i minimi che i massimi edittali) conduce alla possibilità di applicare la misura coercitiva della custodia in carcere¹⁵ anche per i reati di dichiarazione infedele delle imposte sui redditi e IVA e di omessa presentazione della dichiarazione imposte sui redditi, IVA e sostituti d'imposta, rispettivamente puniti, a seguito delle modifiche operate dal decreto fiscale, con la reclusione da 2 a 5 anni e da 2 a 6 anni.

3) ESCLUSA CITAZIONE DIRETTA A GIUDIZIO DA PARTE DEL P.M. (EX ART. 550 C.P.P.)

In conseguenza dell'aumento di pena, per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione imposte sui redditi, IVA e sostituto d'imposta, non ci sarà più la citazione diretta a giudizio da parte del p.m., ma occorrerà effettuare l'udienza preliminare davanti al g.u.p..

Ad oggi, una volta completata la fase delle indagini preliminari, ove la Procura non intenda richiedere l'archiviazione, provvede a citare a giudizio (e quindi all'udienza dibattimentale) l'imputato. Ciò è possibile solo quando si tratta di reati per i quali non si fa luogo alla celebrazione dell'udienza preliminare, ossia quando si tratta di delitti puniti con la pena della reclusione non superiore nel massimo a quattro anni¹⁶.

Con le modifiche apportate dal decreto fiscale, essendo prevista per questi delitti una pena massima superiore a quattro anni, il p.m. dovrà richiedere il rinvio a giudizio al g.i.p., il quale all'esito di un'udienza preliminare deciderà se assecondare la richiesta del p.m. ovvero se disporre il non luogo a procedere.

Da ciò ne deriva anche un maggior carico di lavoro per i giudici monocratici togati, in quanto, in presenza di un rinvio a giudizio da parte del g.u.p., la fase dibattimentale non può svolgersi innanzi ad un giudice onorario, a differenza delle ipotesi di citazione diretta a giudizio¹⁷.

¹⁵ Come previsto dall'art. 280 c.p.p., "la custodia cautelare in carcere può essere disposta solo per i delitti, consumati o tentati, per i quali sia prevista la pena della reclusione non inferiore nel massimo a cinque anni"

¹⁶ Cfr. art. 550 del codice di procedura penale.

¹⁷ Infatti, ai sensi dell'43-bis dell'ordinamento giudiziario (R.D. 20 gennaio 1941, n.12), non è possibile affidare ai giudici onorari, nella materia penale, le funzioni di g.i.p. e di g.u.p., nonché la trattazione di procedimenti diversi da quelli previsti dall'art. 550 c.p.p..

F. TABELLA ILLUSTRATIVA DEI REATI TRIBUTARI, ANTE E POST RIFORMA

PRIMA DELLE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO FISCALE					
REATO	SANZIONE	INTERCETTAZIONI	MISURE CAUTELARI DETENTIVE	UDIENZA PRELIMINARE DAL G.U.P.	GIUDICE COMPETENTE
Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 4. Dichiarazione infedele	Reclusione da uno a tre anni	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 5. Omessa dichiarazione	Reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili	Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 10-bis. ⁽¹⁾ Omesso versamento di ritenute dovute o certificate	Reclusione da sei mesi a due anni	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 10-ter. ⁽¹⁾ Omesso versamento di IVA	Reclusione da sei mesi a due anni	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 10-quater, co. 1. ⁽¹⁾ Indebita compensazione con crediti non spettanti	Reclusione da sei mesi a due anni	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 10-quater, co.2. Indebita compensazione con crediti inesistenti	Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 11, co.1. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	Reclusione da sei mesi a quattro anni	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 11, co.1 (ultimo periodo). Sottrazione fraudolenta (ipotesi aggravata)	Reclusione da uno a sei anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO

⁽¹⁾ si prestano alla sospensione condizionale della pena, di cui all'art. 163 c.p.p.

DOPO LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO FISCALE					
REATO	SANZIONE	INTERCETTAZIONI	MISURE CAUTELARI DETENTIVE	UDIENZA PRELIMINARE DAL G.U.P.	GIUDICE COMPETENTE
Art. 2. ^{(2) (3)} Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Reclusione da quattro a otto anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 3. ⁽³⁾ Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Reclusione da tre a otto anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 4. ^{(3) (4)} Dichiarazione infedele	Reclusione da due a cinque anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 5. ⁽³⁾ Omessa dichiarazione	Reclusione da due a sei anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 8. ⁽³⁾ Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Reclusione da quattro a otto anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 10. ⁽³⁾ Occultamento o distruzione di documenti contabili	Reclusione da tre a sette anni	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 10-bis. ⁽⁴⁾ Omesso versamento di ritenute dovute o certificate	invariato	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 10-ter. ⁽⁴⁾ Omesso versamento di IVA	invariato	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 10-quater, co. 1. ⁽³⁾ Indebita compensazione con crediti non spettanti	invariato	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 10-quater, co. 2. ⁽³⁾ Indebita compensazione con crediti inesistenti	invariato	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO
Art. 11, co. 1. ⁽³⁾ Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	invariato	NON CONSENTITE	NO	CITAZIONE DIRETTA	GIUDICE ONORARIO
Art. 11, co. 1 (ultimo periodo). Sottrazione fraudolenta (ipotesi aggravata)	invariato	CONSENTITE	SI	SI	GIUDICE TOGATO

⁽²⁾ è configurabile una responsabilità amministrativa degli enti, ex art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. n. 231/2001

⁽³⁾ è applicabile il sequestro/confisca per sproporzione, ex art. 12-ter del D.Lgs. n. 74/2000

⁽⁴⁾ ridotte le soglie di punibilità