Reati tributari: guida e approfondimenti

di Danilo Sciuto

Pubblicato il 29 Ottobre 2011

Guida alle diverse fattispecie di reati tributari.

I reati tributari - Premessa

Il 15 aprile 2000 è entrato in vigore il D.Lgs 74/2000, di riforma dei reati tributari relativo all'Iva e alle imposte sui redditi, che ha sostituito il sistema tracciato dalla vecchia legge 516/82. Tale provvedimento è stato poi oggetto di integrazione con nuove fattispecie, ad opera prima della L. n. 311/04 (art. 1 comma 414), poi del D.L. n. 223/06, convertito dalla L.n. 248/06 e da ultimo del DL 138/11 (cosiddetto "decreto di ferragosto"). Il D.Lgs. contiene dieci fattispecie delittuose, di cui le prime quattro in materia di dichiarazione: art. 2: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; art. 3: dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, art. 4: dichiarazione infedele; art. 5: omessa dichiarazione; art. 8: emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; art. 10: occultamento o distruzione di documenti contabili; art. 10 bis: omesso versamento di ritenute certificate; art. 10 ter: omesso versamento di iva; art. 10 quater: indebita compensazione; art. 11: sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Schemi dei singoli reati tributari

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2).

Condotta. La condotta punita è : 1) l'utilizzazione, in sede di dichiarazione, delle fatture o altri documenti attestanti operazioni inesistenti, 2) sempreché però tali fatture o documenti siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenute a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria. Per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture, le ricevute, gli scontrini, le bolle, le lettere di vettura, le note, i conti in genere, le parcelle, le schede carburante, alternativamente :

- emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte;
- che indicano i corrispettivi o l'Iva in misura superiore a quella reale;
- che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Pena. La pena prevista è la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni. La condanna per tale delitto comporta altresì l'interdizione dai pubblici uffici da 1 a 3 anni e dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a 3 anni.

Attenuante (soppressa per i reati contestati dal 17/9/11). Se la somma degli elementi passivi fittizi non supera Euro 154.937,07, la pena va da sei mesi a 2 anni. **Altre attenuanti.** In caso di tempestivo pagamento del debito tributario da cui è scaturito il delitto, e delle relative sanzioni, sono previste : 1) la diminuzione fino alla metà della pena (elevata a un terzo dal 17/9/11) 2) l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Soglia. Per questa infrazione non è stato previsto un minimo, con la conseguenza che anche delle azioni compiute per errore, ma in perfetta buona fede, possono dare luogo a reato, in caso di applicazione letterale della legge da parte del giudice.

Prescrizione. Il reato si prescrive dopo 10 anni dalla data di presentazione della dichiarazione falsa (elevato di un terzo per i reati commessi dopo il 17/9/11).

Leggi *Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture false*

La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3).

Condotta. Questa ipotesi delittuosa, alternativa rispetto a quella dell'articolo 2, si concretizza quando: 1) si indicano attività inferiori alle effettive o passività superiori alle effettive 2) mediante una falsa

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

rappresentazione nelle scritture contabili, 3) e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento.

In sostanza, quindi, mentre nell'ipotesi di cui all'articolo 2 la mendacità deve essere supportata dalle fatture false, nell'articolo 3 in esame essa deve essere supportata da comportamenti seguiti secondo modalità sistematiche. Questo fenomeno può riscontrarsi, ad esempio, nelle ipotesi in cui si tenga una c.d. "contabilità parallela";

Soglia. In ogni caso, occorre che si superino congiuntamente due soglie di punibilità: 1) l'imposta evasa, che deve essere superiore all'importo di Euro 77.468,53 (30.000 per i reati contestati dal 17/9/11) in relazione alla singola imposta 2) gli elementi attivi non dichiarati, anche mediante la indicazione degli elementi passivi fittizi, che devono superare il 5% di quelli dichiarati, o, comunque, Euro 1.549.370,70 (1.000.000 per i reati contestati dal 17/9/11).

E' evidente come il meccanismo della doppia soglia di punibilità esclude dal proprio campo di applicazione i redditi mediobassi. Al di sotto di tale soglia, la medesima fattispecie verrà punita solo amministrativamente, in base al D.Lgs. n. 471/97.

Pena. La pena prevista è la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni. La condanna per tale delitto comporta altresì l'interdizione dai pubblici uffici da 1 a 3 anni e dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a 3 anni.

Attenuanti. In caso di tempestivo pagamento del debito tributario da cui è scaturito il delitto, e delle relative sanzioni, sono previste : 1) la diminuzione fino alla metà della pena (elevata a un terzo dal 17/9/11) 2) l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Fattispecie non punibili. E' da notare che la fattispecie in esame non si applica : 1) se le rilevazioni effettuate in contabilità o in bilancio, in violazione del criterio della competenza, riflettono metodi costanti di impostazione contabile 2) se le rilevazioni e le valutazioni estimative sono state effettuate in base a criteri indicati in bilancio 3) se le valutazioni estimative differiscono in misura inferiore al 10% da quelle effettive.

Prescrizione. Il reato si prescrive dopo 10 anni dalla data di presentazione della dichiarazione falsa (elevato di un terzo per i reati commessi dopo il 17/9/11).

Leggi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Superato il divieto di ravvedimento per la dichiarazione fraudolenta

Infedele asseverazione e dichiarazione fraudolenta

Dichiarazione infedele (art. 4)

Condotta. Questa ipotesi delittuosa, alternativa rispetto a quelle degli articoli 2 e 3, si concretizza quando si indicano attività inferiori alle effettive o passività superiori alle effettive.

Soglia. Occorre comunque che si superino congiuntamente due soglie di punibilità (più elevate rispetto a quelle di cui all'articolo 3): 1) l'imposta evasa deve essere superiore all'importo di Euro 103.291,38 (50.000 per i reati contestati dal 17/9/11) in relazione alla singola imposta ; 2) gli elementi attivi non dichiarati, anche mediante la indicazione degli elementi passivi fittizi, devono superare il 10% di quelli dichiarati, o, comunque, Euro 2.065.827,60 (2.000.000 per i reati contestati dal 17/9/11).

Anche in questo caso, si nota come il meccanismo della doppia soglia di punibilità escluda dal proprio campo di applicazione i redditi mediobassi. Al di sotto di tale soglia, la medesima fattispecie verrà punita solo amministrativamente, in base al D.Lgs. n. 471/97.

Pena. La pena consiste nella reclusione da 1 a 3 anni. La condanna per tale delitto comporta altresì l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a 3 anni.

Attenuanti. In caso di tempestivo pagamento del debito tributario da cui è scaturito il delitto, e delle relative sanzioni, sono previste : 1) la diminuzione fino alla metà della pena (elevata a un terzo dal 17/9/11) 2) l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Fattispecie non punibili. E' da notare che la fattispecie in esame non si applica :

1. se le rilevazioni effettuate in contabilità o in bilancio, in violazione del criterio della competenza, riflettono metodi costanti di impostazione contabile
2. se le rilevazioni e le valutazioni estimative sono state effettuate in base a criteri indicati in bilancio
3. se le valutazioni estimative differiscono in misura inferiore al 10% da quelle effettive.

Prescrizione. Il reato si prescrive dopo 5 anni dalla data di presentazione della dichiarazione falsa (elevato di un terzo per i reati commessi dopo il 17/9/11).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Leggi: *Il nuovo reato di dichiarazione infedele*

Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o Iva (art. 5)

Condotta e soglia. L'ipotesi della omessa dichiarazione è subordinata ad alla sola condizione del superamento della soglia pari a Euro 77.468,53 (50.000 per i reati contestati dal 17/9/11) per ogni singola imposta. Al di sotto di tale soglia, la medesima fattispecie verrà punita solo amministrativamente, in base al D.Lgs. n. 471/97.

Pena. La pena consiste nella reclusione da 1 a 3 anni. La condanna per tale delitto comporta altresì l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a 3 anni.

Attenuanti. In caso di tempestivo pagamento del debito tributario da cui è scaturito il delitto, e delle relative sanzioni, sono previste :

1. la diminuzione fino alla metà della pena (elevata a un terzo dal 17/9/11)
2. l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Fattispecie non punibili. E' da notare che non si considera omessa, e quindi non è punibile come reato :

1. la presentazione della dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine,
2. la dichiarazione non sottoscritta
3. la dichiarazione non redatta in uno stampato conforme al modello prescritto.

Prescrizione. Il reato si prescrive dopo 10 anni dal novantesimo giorno dalla data di scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione (elevato di un terzo per i reati commessi dopo il 17/9/11).

Leggi *Omessa dichiarazione: ricostruzione e determinazione del reddito e sanzioni*

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.8)

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Condotta. La norma punisce chi : 1) emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti 2) al fine di permettere ad altri l'evasione dell'Iva o delle imposte sul reddito Ripetiamo che per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture, le ricevute, gli scontrini, le bolle, le lettere di vettura, le note, i conti in genere, le parcelle, le schede carburante, alternativamente :

- emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte;
- che indicano i corrispettivi o l'Iva in misura superiore a quella reale;
- che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Pena. La pena prevista è la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni. La condanna per tale delitto comporta altresì l'interdizione dai pubblici uffici da 1 a 3 anni e dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a 3 anni.

Attenuante (soppressa per i reati contestati dal 17/9/11). Se l'importo fittizio indicato nei documenti emessi, è inferiore a Euro 154.937,07, la pena è ridotta da 6 mesi a 2 anni.

Altre attenuanti. In caso di tempestivo pagamento del debito tributario da cui è scaturito il delitto, e delle relative sanzioni, sono previste :

1. la diminuzione fino alla metà della pena (elevata a un terzo dal 17/9/11)
2. l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Soglia. Per questa infrazione non è previsto un minimo con la conseguenza che anche delle azioni compiute per errore, ma in perfetta buona fede, possono dare luogo a reato, in caso di applicazione letterale della legge da parte del giudice.

Prescrizione. Il reato si prescrive dopo 10 anni dall'emissione della fattura o dal rilascio del documento, e in 5 anni in caso di valore inferiore a Euro 154.937,07 (elevato di un terzo per i reati commessi dopo il 17/9/11).

Leggi gli approfondimenti sulle operazioni inesistenti >>

Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)

Condotta. E' punito : 1) l'occultamento o la distruzione, anche parziale, delle scritture contabili o dei documenti che devono essere obbligatoriamente conservati 2) se, per effetto di questo, non è possibile

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Pena. La norma prevede la pena della reclusione da 6 mesi a 5 anni, sempre che, in virtù della clausola di riserva, il fatto non concretizzi un reato più grave. La condanna per tale delitto comporta altresì l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a 3 anni.

Attenuanti. In caso di tempestivo pagamento del debito tributario da cui è scaturito il delitto, e delle relative sanzioni, sono previste : 1) la diminuzione fino alla metà della pena (elevata a un terzo dal 17/9/11) 2) l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Prescrizione. Il reato si prescrive dopo 10 anni dall'occultamento o dalla distruzione dei documenti (elevato di un terzo per i reati commessi dopo il 17/9/11).

Leggi:

Occultamento o distruzione dei documenti contabili al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto

Il reato di occultamento delle scritture contabili non si prescrive

L'indisponibilità delle scritture contabili va provata

Ancora sulla differenza tra occultamento e omessa tenuta della contabilità

Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 bis) (In vigore dal 1° gennaio 2005).

Condotta. La norma punisce chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione del 770 ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti.

Soglia. Per configurare il reato è previsto che l'importo sia superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Pena. Reclusione da 6 mesi a 2 anni.

Leggi: *Illegittimità costituzionale del reato di omesso versamento ritenute*

Omesso versamento IVA (art. 10 ter) (In vigore dal 4 luglio 2006).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Condotta. La norma punisce chiunque non versa l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto (27 dicembre) relativo all'anno successivo.

Soglia. Per configurare il reato è previsto che l'importo sia superiore a 50.000 euro.

Pena. Reclusione da 6 mesi a 2 anni.

Leggi:

Responsabilità in caso di omessi versamenti IVA

Omesso versamento IVA e crisi di liquidità

Omesso versamento IVA e applicabilità del criterio della particolare tenuità

Indebita Compensazione (art. 10 quater) (In vigore dal 4 luglio 2006).

Condotta. La norma punisce chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. 241/97 crediti non spettanti o inesistenti.

Soglia. Per configurare il reato è previsto che l'importo sia superiore a 50.000 euro.

Pena. Reclusione da 6 mesi a 2 anni.

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)

Condotta. L'ipotesi si realizza : 1) con l'alienazione simulata dei beni proprio o altrui 2) o mediante il compimento di altri atti fraudolenti su beni, idonei a rendere inefficace, anche parzialmente, la procedura di riscossione coattiva,

Soglia. Il fatto viene punito solo se l'ammontare complessivo del valore dei beni oggetto dell'azione supera Euro 51.645,69.

Pena. La pena è la reclusione da sei mesi a 4 anni. La condanna per tale delitto comporta altresì l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a 3 anni.

Attenuanti. In caso di tempestivo pagamento del debito tributario da cui è scaturito il delitto, e delle

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

relative sanzioni, sono previste :

1) la diminuzione fino alla metà della pena (elevata a un terzo dal 17/9/11)

2) l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive.

Prescrizione. Il reato si prescrive dopo 5 anni dal compimento dell'atto.

Leggi: *I presupposti per il reato di sottrazione fraudolenta*

***

Leggi tutti gli approfondimenti sui reati tributari >>

29 ottobre 2011

Danilo Sciuto - dottore commercialista in Catania

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D