

Il sistema penal tributario: lo stato dell'arte

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 15 dicembre 2011

dopo le innovazioni delle varie manovre estive ed in attesa dell'approvazione del decreto Monti, un riassunto delle novità in tema di reati tributari

Aspetti generali

La sanzionabilità dei comportamenti disapprovati dall'ordinamento è stata storicamente scissa tra il campo penale delle violazioni costituenti delitti o contravvenzioni, e quello amministrativo, delle violazioni semplicemente connesse all'evasione d'imposta o al mancato o non corretto adempimento delle norme fiscali (tale situazione emerge in modo chiaro nel testo della L. 7.1.1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie).

Mentre le sanzioni penali (relative ormai tutte a delitti, dopo la riforma attuata con il D.Lgs. 10.3.2000, n. 74) hanno quale proprio esclusivo amministratore il Giudice ordinario penale, quelle amministrative competono all'amministrazione funzionalmente preposta alla loro irrogazione, ovvero - nel caso della maggior parte dei tributi erariali - all'Agenzia delle Entrate.

A seguito della riforma del sistema sanzionatorio, attuata con l'emanazione del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, anche nell'ambito delle sanzioni amministrative sono fatti valere i principi accolti in sede penale, di chiara impronta garantista.

Le sanzioni tributarie, sia amministrative che penali, si sono sempre più orientate verso il contrasto di fenomeni diffusi, ritenuti particolarmente lesivi non solamente per gli interessi erariali, ma anche per l'ordinamento giuridico generale.

Il «sistema» penale tributario italiano

Il sistema sanzionatorio penal-tributario italiano - «costruito» sul D.Lgs. 10.3.2000 n. 74 - prevede un ristretto numero di fattispecie di reato, tutte aventi natura delittuosa, connotate da una rilevante capacità di offesa degli interessi erariali e, sotto il profilo psicologico, dal fine (dolo specifico) dell'evasione.

Le fattispecie fondamentali di condotte criminose, legate al momento dichiarativo, sono tre:

- dichiarazione fraudolenta;
- dichiarazione infedele;

- omessa dichiarazione.

Ad esse si aggiungono alcune figure collaterali, come il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione, o quello di occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari, ovvero della sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte mediante il compimento di atti fraudolenti su beni propri o altrui.

Le innovazioni del 2011

Le «manovre» fiscali del 2011 (DD.LL. n. 78, n. 98 e n. 138/2011) sono intervenute in due sensi sulle vicende tributarie, da un lato recuperando base imponibile attraverso la modifica di disposizioni normative «sostanziali» (ad esempio in materia di perdite nel regime di impresa), dall'altro attenuando in senso garantista talune «asprezze» legate ai controlli fiscali in loco.

Tra gli altri interventi, l'**art. 2, cc. 36-vicies semel e 36-vicies bis, del D.L. 13.8.2011, n. 138**, convertito con modificazioni dalla L 14.9.2011, n. 148, ha modificato le disposizioni in materia penale, in funzione deterrente rispetto ai comportamenti qualificabili come «evasione fiscale».

L'intervento normativo è riassunto di seguito, con riferimento alle soglie relative all'imposta evasa e alle ipotesi in cui è alleviata la pena in particolari circostanze.

Disposizione normativa innovata	Tipologia di reato	Portata della modificazione
art. 2, c. 3, D.Lgs. n. 74/2000	dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	è stata soppressa la disposizione che riduceva l'entità della reclusione (da 6 mesi a 2 anni anziché da un anno e 6 mesi a 6 anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 154.937,07 euro
art. 3, c. 1, lett. a - b, D.Lgs. n. 74/2000	dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	è stata ridotta la soglia di imposta evasa che fa scattare la sanzione penale da 77.468,53 euro a 30.000 euro; è stata altresì ridotta la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione da 1.549.370,70 euro a 1.000.000 di euro

art. 4, c. 1, lett. a - b, D.Lgs. n. 74/2000	dichiarazione infedele	le suddette soglie sono state ridotte rispettivamente da 103.291,38 euro a 50.000 euro e da 2.065.827,60 euro a 2.000.000 di euro
art. 5, c. 1, D.Lgs. n. 74/2000	omessa dichiarazione	la soglia di imposta evasa che fa scattare la sanzione penale è stata ridotta da 77.468,53 euro a 30.000 euro
art. 8, c. 3, D.Lgs. n. 74/2000	emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	è stata soppressa la disposizione che riduce l'entità della reclusione (da 6 mesi a 2 anni anziché da un anno e 6 mesi a 6 anni) se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07

Le ulteriori disposizioni relative al procedimento, alle circostanze del reato e alle pene accessorie

Le modificazioni del 2011 sono intervenute anche sugli aspetti procedurali dell'ordinamento penale tributario italiano, in particolare aggiungendo all'art. 12 del decreto legislativo (pene accessorie) un nuovo comma, che esclude l'applicazione dell'istituto della **sospensione condizionale della pena** (di cui all'art. 163 c.p.) se nella commissione di uno dei delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 l'imposta evasa (o non versata), congiuntamente:

- è superiore a 3 milioni di euro;
- è superiore al 30% del volume d'affari dell'evasore.

Si è altresì intervenuto sull'art. 13 (**circostanza attenuante e pagamento del debito tributario**), prevedendo:

- la riduzione fino a 1/3 (anziché alla metà) delle pene stabilite per i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento;
- l'applicabilità del c.d. patteggiamento per i reati previsti dal decreto legislativo solo se ricorrono le circostanze attenuanti (estinzione del debito prima del dibattimento e

pagamento anche delle sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie).

È stato poi novellato anche l'art. 17 del decreto (**interruzione della prescrizione**), con l'elevazione di 1/3 dei termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10.

Con disposizione di chiusura (comma 36-vicies bis), è stabilito che le modifiche apportate dal comma 36-vicies semel si applicano ai fatti successivi all'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge: dato che il reato tributario «dichiarativo» si perfeziona con la presentazione della dichiarazione, potrebbe trattarsi dei comportamenti che sono oggetto delle dichiarazioni presentate dal 18.9.2011, in quanto successivi rispetto alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 138/2011 (17.9.2011), ovvero - in caso di omessa dichiarazione - alle fattispecie penali tributarie commesse a partire da tale data.

L'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Nel caso del delitto di **utilizzo in dichiarazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** - punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali elementi passivi fittizi (art. 2, primo comma, DLgs. n. 74/2000) -, è stata disposta dal legislatore l'abrogazione di una «ipotesi attenuata», ossia di una fattispecie autonoma di applicazione della norma penale.

Nel vigente ordinamento penale tributario quindi, a prescindere dall'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione, la pena comminata è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Nei casi di importi lievi, comunque, potrebbe permanere in capo ai giudici la facoltà di applicare la circostanza attenuante di cui all'art. 62, n. 4, c.p. sempre che sia possibile includere i reati tributari tra quelli che «comunque offendono il patrimonio».

La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Nel caso del delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3, D.Lgs. n. 74/2000) - il quale prevede la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi - occorre il superamento congiunto di due soglie di punibilità correlate all'imposta evasa e all'ammontare complessivo di

elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi.

In seguito alle modifiche apportate in sede di conversione in legge del D.L. n. 138/20118:

- la soglia correlata all'imposta evasa è passata da 77.468,53 euro a 30.000,00 euro, con riferimento a ogni singola imposta;
- quella legata all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, in valore assoluto, è passata da 1.549.370,70 euro a 1.000.000 di euro.

Resta ferma l'alternativa «percentuale» rispetto a tale ultima soglia: la fattispecie è quindi integrata quando, non solo l'imposta evasa (sui redditi o IVA) supera i 30.000,00 euro, ma l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, anche se l'ammontare complessivo non risulta superiore a 1.000.000 di euro.

La dichiarazione infedele

Nell'ambito del delitto di **dichiarazione infedele** (art. 4, D.Lgs. n. 74/2000), è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a tali imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi. Anche in tale ipotesi è richiesto il superamento congiunto di due soglie di punibilità correlate all'imposta evasa e all'ammontare complessivo di elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi.

In seguito alle modifiche del 2011, la soglia correlata all'imposta evasa è passata da 103.291,38 euro a 50.000 euro, con riferimento a ogni singola imposta; quella legata all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è passata da 2.065.827,60 euro a 2.000.000 di euro.

Analogamente a quanto è stato detto per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, anche in questa fattispecie di reato, ricorrendo la soglia dei 50.000 euro di imposta evasa, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, può essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, a prescindere dal fatto che l'ammontare complessivo sia o meno superiore a 2.000.000 di euro.

La dichiarazione omessa

Per quanto invece riguarda il delitto di **omessa dichiarazione** (art. 5, primo comma, D.Lgs. n. 74/2000) – che prevede la reclusione da uno a tre anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, non presenta una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte – occorre, in relazione a ciascuna imposta, il superamento di un'unica soglia di punibilità correlata all'entità dell'imposta evasa, che passa da 77.468,53 euro a 30.000 euro.

Il pagamento dei debiti tributari

A norma dell'art. 13 – commi primo e secondo – del D.Lgs. n. 74/2000, è prevista una riduzione della pena principale e la non applicazione delle pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito di procedure conciliative (conciliazione giudiziale) o di accertamento con adesione (nonché, deve ritenersi, di adesione al pvc e all'invito al contraddittorio).

A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative disposte per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato per il principio di specialità tra sanzioni tributarie penali ed amministrative.

Per effetto dell'intervento del D.L. n. 138/2011, le pene sono diminuite non più fino alla metà, ma solo fino ad un terzo.

Resta ferma la non applicazione delle pene accessorie indicate dall'art. 12 – commi primo e secondo – del D.Lgs. n. 74/2000, le quali altrimenti conseguono di diritto alla condanna.

Si rammenta che, in presenza della circostanza attenuante, può essere richiesto il c.d. patteggiamento, ex art. 444, c.p.

Se però, come accade fase delle indagini preliminari, vi è stato un provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente (ex art. 1, comma 143, L. n. 244/2007, può divenire oggettivamente impossibile il ricorso al patteggiamento, rendendosi indisponibili le somme già gravate da sequestro.

Secondo la **relazione della Corte di Cassazione n. III/13/2011 del 20.9.2011** (Novità legislative – l. 14 settembre 2011, n. 148, di conversione, con modificazioni, del d. l. 13 agosto 2011, n. 138, recante «Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione e lo sviluppo» – Disposizioni rilevanti per il settore penale), «costituendo la confisca obbligatoria per equivalente una sanzione penale, qualora il danno erariale venisse meno a seguito del pagamento delle imposte evase, si determinerebbe il contestuale operare di due sanzioni per il medesimo illecito, la giurisprudenza ha chiarito che la restituzione all'erario del profitto derivante dal reato elimina in radice lo stesso oggetto sul quale dovrebbe incidere la confisca, posto che, in caso contrario, si avrebbe appunto una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato dal reato

(Sez.3, n. 10120 del 01/12/2010, dep. 11/03/2011, Provenzale, Rv. 249752); ne deriverebbe che, non potendo, sulle somme corrisposte all'Erario, operare la confisca, ben potrebbe allora farsi luogo al patteggiamento; resta tuttavia da comprendere quale soluzione sarebbe adottabile ove, in vista della confisca, intervenisse, appunto, il sequestro preventivo specie se posto in essere, come facilmente ipotizzabile, prima del pagamento del debito tributario».

15 dicembre 2011

Fabio Carriolo

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l