

REATI TRIBUTARI

PRIMA PARTE

di Massimiliano Manni

Premessa

Con il termine frode fiscale, la dottrina e la giurisprudenza¹ aveva accomunato il carattere fraudolento in tutti quei comportamenti che, pur non comportando in maniera automatica un'evasione fiscale, mostravano comunque una notevole attitudine ad ingannare l'Amministrazione finanziaria a mezzo di comportamenti non veritieri².

Anche il legislatore del 1982 nella relazione governativa al disegno di legge di conversione n. 3551, presentato alla Camera dei deputati il 13 luglio 1982, aveva già caratterizzato, per la natura fraudolenta della condotta criminosa, le ipotesi contemplate dal previgente articolo 4 del decreto legge 429 del 1982³.

Ai fini del diritto penale, seppure in mancanza di una univoca definizione, il connotato comune del termine frode può essere individuato nella condotta mediante la quale il soggetto predispone una situazione apparente diversa da quella reale, sorretta dall'intento di trarre in inganno i terzi⁴.

Con la riforma avvenuta a mezzo del decreto 74/00, la frode fiscale si dovrebbe meramente identificare in tutti quei comportamenti (artifici, raggiri, falsificazioni...) ingannatori (studiati consapevolmente e volontariamente) finalizzati ad evadere le imposte sui redditi e l'IVA, sia per proprio conto, sia per consentirne l'evasione a terzi.

Generalità sulla riforma dei reati tributari

Il decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, in attuazione della delega conferita con l'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, ha dettato la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, provvedendo all'abrogazione del Titolo I della legge 7 agosto 1982, n. 516 (c.d. "*manette agli evasori*").

¹ Cfr. B. Santamaria, "La figura della frode fiscale in giurisprudenza e dottrina" in "LA FRODE FISCALE", Milano 2002, pag. 3 e ss...

² Cfr. F. Galgano, in "DIZIONARIO ENCICLOPEDICO DEL DIRITTO" Volume Primo, Padova 1996, pag. 715.

³ Cfr. G. Serao e S. Piccioli, in "LA DISCIPLINA DELLA FRODE FISCALE", Padova 1990, pag. 44.

⁴ Cfr. G. Serao e S. Piccioli, in Op. cit., Padova 1990, pag. 1 e ss..

Il legislatore delegante ha così recepito l'esigenza di superare l'impianto normativo della citata legge n. 516 del 1982, la quale configurava le fattispecie di reato secondo lo schema dei cd. "*reati prodromici*", ovvero attribuendo rilevanza a comportamenti solo astrattamente idonei alla realizzazione dell'evasione, indipendentemente dall'effettiva lesione degli interessi erariali.

Inoltre, la citata legge n. 516 del 1982 frammentava il corpo normativo in una serie eccessiva di figure criminose, secondo un approccio meramente "*casistico*". Le conseguenze pratiche di tale impostazione sono consistite nella proliferazione dei procedimenti per reati tributari, il più delle volte per fatti di scarsa rilevanza per gli interessi del fisco.

Il nuovo sistema normativo, conformemente ai principi e ai criteri direttivi indicati dalla legge delega, prevede un ristretto numero di fattispecie di reato⁵, tutte aventi natura delittuosa, connotate da una rilevante capacità di offesa degli interessi erariali⁶ e, sotto il profilo psicologico, dal fine dell'evasione (dolo specifico⁷).

La rivalutazione del principio di offensività ha comportato uno spostamento in avanti del momento in cui il reato si perfeziona, individuato nella presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto; di conseguenza, rispetto alla precedente disciplina, hanno perso rilevanza penale, ex se, le ipotesi, tra l'altro, di omesse fatturazioni o annotazioni dei corrispettivi e di irregolare tenuta delle scritture contabili. In tale contesto, la repressione delle violazioni di carattere formale resta confinata in ambito amministrativo.

Inoltre, alcune ipotesi di reato prevedono delle soglie di punibilità, in modo tale da limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi (secondo i criteri impartiti dalla legge delega).

⁵ G. Serao e S. Piccioli, "Natura giuridica e nozione di frode fiscale" in Op. cit., pag. 41 e ss..

⁶ Cfr. G. Serao e S. Piccioli, "L'interesse tutelato dalla norma" in Op. cit., pag. 46 e ss..

⁷ In riferimento ai soggetti penalmente responsabili dei reati fiscali, (1 - impresa individuale, 2 - imprenditore occulto, 3 - società di persone, 4 - società di fatto, 5 - società di capitali, 6 - amministratori di fatto, 7 - prestanomi, 8 - consulenti tributari, 9 - sindaci, 10 - revisori ufficiali dei conti, 11 - amministratori delle società di revisione contabile, etc..) si rinvia a: E. D. Basso e A. Viglione "I REATI TRIBUTARI", Torino 2013, pag. 12 e ss – G. Serao e S. Piccioli, "Il concorso di persone nella frode fiscale" in Op. cit., pag. 315 e ss..

Il fulcro del nuovo sistema penale tributario ruota intorno a tre fondamentali tipologie di condotte criminose:

- A) la dichiarazione fraudolenta (sia mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o mediante altri artifici insidiosi (artt. 2 e 3);
- B) la dichiarazione infedele (art.4);
- C) l'omessa dichiarazione (art.5).

Ad esse si aggiungono, come si esprime la relazione governativa di accompagnamento al decreto legislativo, figure “*collaterali*”, comunque di rilevante attitudine lesiva:

- D) l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione (art.8);
- E) l'occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari (art.10);
- F) l'omissione di versamento di ritenute certificate (art.10-bis);
- G) l'omesso versamento IVA (art.10-ter);
- H) l'indebita compensazione (art.10-quater);
- I) la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte⁸ mediante il compimento di atti fraudolenti su propri od altrui beni⁹(art. 11).

⁸ Anche ai fini della documentazione presentata i fini della procedura di transazione fiscale.

⁹ Circolare del 04.08.2000 n. 154/E.

Comportamenti sanzionati

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti¹⁰

Commette il reato chiunque, al fine di evadere imposte sui redditi o Iva, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte elementi passivi fittizi, a prescindere se egli sia o meno il soggetto passivo d'imposta o il titolare dei redditi o l'intestatario dei beni. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Questi comportamenti non sono comunque punibili a titolo di tentativo (art. 6 D.Lgs. 74/2000).

Normativa	Sanzione
Art. 2 cc. 1 e 2 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici¹¹

Fuori dei casi previsti dall'articolo 2 delegato 74/2000, commette reato chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore a **30.000** euro (con riferimento a ciascuna delle singole imposte)
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al **5%** dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque è superiore a **1 milione di euro**.

Normativa	Sanzione
Art. 3 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni

¹⁰ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" in Op. cit., pag. 28 e ss..

¹¹ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" in Op.cit., pag. 65 e ss..

Nota Agenzia delle entrate

Il fatto si considera commesso con mezzi fraudolenti quando l'indicazione non veritiera si fonda su una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento (art. 3 comma 1 D.Lgs.74/2000). Gli atti sopra indicati non sono comunque punibili a titolo di tentativo (art. 6 D.Lgs. 74/2000).

Non danno luogo a fatti punibili:

- le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile (art. 7 c. 1 D.Lgs. 74/2000);
- le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio (art. 7 c. 1 D.Lgs. 74/2000);
- in ogni caso, le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle ritenute corrette. Di questi importi, compresi in tale percentuale, non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità sopra indicate (art. 7 c. 2 D.Lgs. 74/2000).

Dichiarazione infedele¹²

Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000 (per le dichiarazioni fraudolente), commette questo reato chiunque, al fine di evadere le imposte dirette o l'Iva (senza un impianto fraudolento, ma comunque consapevolmente e volontariamente), indica in una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi quando congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore a 50.000 euro con riferimento a ciascuna delle singole imposte
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro.

¹² Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "dichiarazione infedele" in Op. cit., pag. 81 e ss..

Normativa	Sanzione
Art. 4 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 1 a 3 anni

Nota Agenzia delle entrate

Il delitto non è punibile a titolo di tentativo art. 6 D.Lgs 74/2000. Non rilevano penalmente:

- le rilevazioni nelle scritture contabili e in bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative i cui criteri concretamente applicati sono comunque indicati in bilancio
- le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono meno del 10% da quelle corrette (art. 7 c. 2 D.Lgs. 74/2000– degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità sopra indicate).

Dichiarazione omessa¹³

Commette il reato chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva (dolo specifico), non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte, quando l'imposta evasa è superiore a **30.000** euro, con riferimento a ciascuna delle singole imposte.

Normativa	Sanzione
Art. 5 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 1 a 3 anni.

¹³ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Omessa dichiarazione" in Op. cit., pag. 106 e ss..

Nota Agenzia delle entrate

Non si considera omessa, ai fini della configurazione del delitto, la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza, oppure non sottoscritta, o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto. Alla scadenza dei 90 giorni, si consuma il reato.

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Commette il reato chiunque, al fine di consentire a terzi (dolo specifico) l'evasione dell'imposta sui redditi o dell'Iva, emette o rilascia¹⁴ fatture od altri documenti per operazioni inesistenti.

Normativa	Sanzione
Art. 8 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni

Nota Agenzia delle entrate

L'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta si considera come un solo reato (art. 8 c. 2 D.Lgs. 74/2000). In deroga all'articolo 110 del Codice Penale, non è punibile a titolo di concorso nel reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. 74/2000) chi se ne avvale o chi concorre con chi se ne avvale (art. 9 c. 1 lett. b D.Lgs. 74/2000), né è punibile a titolo di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. 74/2000) chi li emette o chi concorre con chi li emette (art. 9 c. 1, lett. a D.Lgs. 74/2000).

¹⁴ Cfr. G. Serao e S. Piccioli, "Sul concetto di rilascio" in Op. cit., pag. 103 ss. Gli stessi autori specificano anche che il rilascio è un atto prodromico rispetto ad una evasione successivamente consumata da soggetti diversi dall'emittente.

Occultamento o distruzione di documenti contabili¹⁵

Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, commette reato chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili, o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Normativa	Sanzione
Art. 10 D.Lgs. 74/2000	Reclusione 6 mesi a 5 anni

Omesso versamento di ritenute certificate¹⁶

Il reato è commesso da chiunque non versi ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro il termine previsto per la dichiarazione annuale dei sostituiti di imposta.

Normativa	Sanzione
Art. 10-bis D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 6 mesi a 2 anni

Nota Agenzia delle entrate

Il reato si configura se il totale relativo alle ritenute certificate e non versate, supera i 50.000 euro per periodo d'imposta.

Omesso versamento di Iva¹⁷

Il reato è commesso da chiunque non versi l'imposta sul valore aggiunto, dovuta sulla base della dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Normativa	Sanzione
Art. 10-ter D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 6 mesi a 2 anni

Nota Agenzia delle entrate

¹⁵ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Occultamento o distruzione di documenti contabili" in Op. cit., pag. 123 e ss..

¹⁶ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "L'omesso versamento di ritenute certificate" in Op. cit., pag. 136 e ss..

¹⁷ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "L'omesso versamento iva" in Op. cit., pag. 144 e ss..

Il reato si configura se il totale relativo all'Iva dovuta e non versata supera i 50.000 euro per periodo d'imposta.

Indebita compensazione¹⁸

Il reato è commesso da chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti.

Normativa	Sanzione
Art. 10-quater D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 6 mesi a 2 anni

Nota Agenzia delle entrate

Il reato si configura se il totale relativo ai crediti indebitamente compensati supera i 50.000 euro per periodo d'imposta.

Pagamenti parziali¹⁹

Chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a 50mila euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Normativa	Sanzione
Art. 11 c. 1 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 6 mesi a 4 anni. Reclusione da 1 anno a 6 anni se imposte, sanzioni e interessi sono superiori a 200mila euro.

¹⁸ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "L'indebita compensazione" in Op. cit., pag. 148 e ss..

¹⁹ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" in Op. cit., pag. 152 e ss..

Nota Agenzia delle entrate

È un reato di pericolo: è sufficiente la semplice idoneità della condotta simulata o fraudolenta a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Pagamenti parziali²⁰

Chiunque, al fine di ottenere per se o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a 50mila euro.

Normativa	Sanzione
Art. 11 c. 2 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 6 mesi a 4 anni.

Nota Agenzia delle entrate

È un reato di pericolo: è sufficiente la semplice idoneità della condotta simulata o fraudolenta a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Pagamenti parziali²¹

Chiunque, al fine di ottenere per se o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a 200mila euro.

Normativa	Sanzione
Art. 11 c. 2 D.Lgs. 74/2000	Reclusione da 1 anno a 6 anni

Nota Agenzia delle entrate

È un reato di pericolo: è sufficiente la semplice idoneità della condotta simulata o fraudolenta a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

²⁰ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Il falso nella transazione fiscale" in Op. cit., pag. 159 e ss..

²¹ Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Il falso nella transazione fiscale" in Op. cit., pag. 159 e ss..

Nuovo reato di esibizione di falsa documentazione e di comunicazione di notizie non vere²²

Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce²³ o trasmette²⁴ atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero e' punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Normativa	Sanzione
Art. 11 c. 1 D.L. 201/11	Art. 76 D.P.R. 445/00 ²⁵

22 gennaio 2014
Massimiliano Manni

²² Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Il reato di esibizione di falsa documentazione e di comunicazione di notizie non vere" in Op. cit., pag. 197e ss..

²³ Si precisa che, con l'**esibizione** il documento rimane nella sfera di disponibilità del cittadino e viene soltanto **mostrato** al pubblico ufficiale competente - (Cfr. G.C. Lo Bianco, "AUTOCERTIFICAZIONE E ORGANIZZAZIONE AMMINISTRATIVA" Cosa & Come 1999, pag.25).

²⁴ Si precisa che, con la **trasmissione** di atti e documenti, gli stessi entreranno nella sfera di disponibilità della pubblica amministrazione che dovrà poi utilizzarli. In pratica, trasmettere atti e documenti sarà come **produrre** gli stessi - (Cfr. G.C. Lo Bianco, "AUTOCERTIFICAZIONE E ORGANIZZAZIONE AMMINISTRATIVA" Cosa & Come 1999, pag.25).

²⁵ Cfr. S. Gianoncielli, "Il nuovo reato di false esibizioni documentali e false comunicazioni al fisco" in Rassegna Tributaria n. 1/2013, pag. 177 e ss..