



Corso di lezioni di

# ***Diritto tributario***

*Prof. Giuseppe Pizzonia*

---

# REATI TRIBUTARI

Università *Mediterranea*  
Corso di laurea L-33 - Scienze Economiche  
a.a. 2022-2023



# I reati tributari (D.Lgs. n. 74/2000)

Per le condotte di evasione di maggiore gravità (*rilevante offensività*), la legge prevede specifiche figure di reato con applicazione di sanzioni penali

L'evasione deve riguardare le imposte sui redditi o l'Iva

Altre figure di reato, sono previste per condotte caratterizzate da rilevante pericolosità fiscale

Tutti i reati tributari si caratterizzano come delitti, e prevedono pene detentive ed accessorie (interdizione da uffici direttivi di imprese o da pubblici uffici, incapacità a contrarre con la P.A., interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza tributaria o da componente delle CT, pubblicazione della sentenza di condanna)

A differenza delle sanzioni amministrative, le sanzioni penali vengono comminate da un giudice, a seguito di un processo con libertà di prova e complete garanzie

Fino al 2019, la responsabilità penale era limitata alle persone fisiche. Ora, per taluni reati, si estende anche a società ed enti



# Rapporti tra accertamento e processo penale tributario

La diversità tra procedimento amministrativo di accertamento e procedimento giurisdizionale penale ha sempre posto il problema di regolare i rapporti tra i due procedimenti

Inizialmente (dal 1929), vigeva la c.d. *pregiudiziale tributaria*. Il processo penale poteva tenersi solo dopo la conclusione del procedimento tributario. Di fatto, i reati tributari non venivano puniti

Successivamente, con la Legge «*manette agli evasori*» (L. 516/1982), si anticipò la tutela penale introducendo reati di pericolo, prevedendo fattispecie di reato che punivano *fatti prodromici* rispetto all'evasione vera e propria (es. l'omessa fatturazione); inoltre si abolì la pregiudiziale tributaria così che i due procedimenti potevano procedere parallelamente. Il carattere eccessivamente punitivo del sistema (era sufficiente non pagare le ritenute per poche lire per incorrere in reato) di fatto bloccava il sistema



# L'autonomia dei procedimenti

Per evitare interferenze tra attività amministrativa di accertamento e repressione dei reati, e conseguenti ritardi nella risposta repressiva, è stata stabilita l'autonomia tra procedimento di accertamento (e relativo contenzioso) e procedimento penale (c.d. *doppio binario*) con l'art. 20 L. 74/2000

I due procedimenti conseguentemente seguono strade diverse, in via di principio non si influenzano reciprocamente, possono raggiungere esiti diversi e addirittura contrastanti

La sentenza penale *non* vincola il giudice tributario

La sentenza tributaria *non* vincola il giudice penale



# Principio di specialità (art. 19)

Per evitare eccessi e duplicazioni sanzionatorie, se uno stesso fatto è punito con sanzione penale e sanzione amministrativa, si applica la sanzione prevista per la violazione *speciale*

La violazione penale è di regola *speciale* rispetto a quella amministrativa

La sanzione amministrativa non può essere eseguita fino alla conclusione del processo penale, salvo che il processo sia definito con archiviazione, assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto



# Reati in materia di imposte sui redditi ed Iva

I reati tributari riguardano le imposte sui redditi e l'Iva, e sono disciplinati nel D.Lgs. n. 74/2000

Si può distinguere tra:

- Reati fraudolenti, e
- Reati *non* fraudolenti
- Reati relativi alle dichiarazioni
- Altri reati

I reati tributari sono puniti a titolo di dolo

Tranne alcuni reati particolarmente gravi, sono previste soglie di punibilità



# Reati in materia di imposte sui redditi ed Iva

Sono **fraudolenti** i reati di:

- Dichiarazione fraudolenta
- Emissione di fatture false
- Occultamento o distruzione della contabilità
- sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

Sono **non fraudolenti** i reati di:

- Dichiarazione infedele
- Dichiarazione omessa
- Omesso versamento di ritenute o Iva
- Indebita compensazione
- False dichiarazioni o esibizione di documenti falsi



# Reato in materia di false comunicazioni

E' punito ai sensi del codice penale chi, durante una attività di accertamento, a seguito di richieste degli accertatori (art. 11, DL n. 201/2011):

- esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte,
- ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero

In questi casi si applica la sanzione ordinariamente prevista dal codice penale aumentata da un terzo alla metà



# Definizioni di base (art.1)

Nozione di “**imposta evasa**”:

“differenza tra l'**imposta effettivamente dovuta** e quella **indicata nella dichiarazione**, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili”



# Dichiarazioni fraudolente

Due figure di reato:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

# Utilizzo di fatture false (art. 2)

Consiste nell'abbattimento dell'imponibile, mediante l'esposizione in dichiarazione di costi fittizi, documentati da fatture (o altri documenti) falsi, in quanto relativi ad operazioni inesistenti, cioè mai poste in essere

Si distingue tra inesistenza soggettiva (rilevante solo per l'Iva) ed oggettiva

Dolo specifico di evasione

Reclusione da quattro a otto anni

Senza soglie di punibilità (se i costi fittizi sono inferiori a 100k €, la pena è da un anno e sei mesi a sei anni)

Possibili le intercettazioni telefoniche e ambientali

E' punito anche a carico di società ed enti (si tratta infatti di un reato-presupposto ai sensi della L. 231/2001)



# Dichiarazione fraudolenta (art. 3)

Consiste nella omissione in dichiarazione di elementi attivi, ovvero nella indicazione di elementi passivi fittizi (compresi crediti e ritenute), avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e indurre in errore l'amministrazione finanziaria (es. operazioni simulate). Per mezzi fraudolenti si intendono condotte artificiose in violazione di un obbligo giuridico che determinano una falsa rappresentazione della realtà

Si tratta di una fattispecie residuale poiché si applica fuori dai casi previsti dal precedente articolo 2

Il reato si considera commesso con documenti falsi quando questi sono registrati nelle scritture obbligatorie o sono detenuti a fini di prova

Dolo specifico di evasione

Reclusione da tre a otto anni

Possibili le intercettazioni telefoniche e ambientali

Soglie di punibilità

E' punito anche a carico di società ed enti (Art. 25-*quinquiesdecies*, D.Lgs. n. 231/2001)



# Dichiarazione infedele (art. 4)

Consiste nella indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali o di elementi passivi *inesistenti*

Si tratta di una fattispecie residuale applicandosi fuori dai casi previsti dai precedenti articoli 2 e 3

Dolo specifico di evasione

Reclusione da due a quattro anni e sei mesi

Soglie di punibilità

Al ricorrere di determinati presupposti (deve essere commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro), è un reato-presupposto ai sensi della L. 231/2001 e, conseguentemente, è punito anche nei confronti di società ed enti



# Rilevazioni contabili e valutazioni

Per il reato di dichiarazione infedele, non si tiene conto:

- Della non corretta classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi *esistenti*, se i criteri seguiti sono stati indicati in bilancio o in altri documenti fiscali rilevanti
- Della violazione dei criteri competenza, inerenza e deducibilità

In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili:

- Le valutazioni che complessivamente differiscono in misura inferiore al 10% rispetto a quelle corrette



# Dichiarazione omessa (art. 5)

Consiste nella omissione della dichiarazione (anche quella di sostituto di imposta), quando l'imposta evasa è (o le ritenute non versate sono) superiore(i) a € 50.000

Non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine stabilito, non sottoscritta o non redatta su un modello conforme

Dolo specifico di evasione

Reclusione da due a cinque anni

È punito anche nei confronti delle società e degli enti ove dovessero ricorrere i medesimi presupposti previsti per il reato di dichiarazione infedele



# Falsa fatturazione (art. 8)

Consiste nella emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Reato di pericolo astratto. Rileva anche se la fattura non viene utilizzata

Dolo specifico di evasione (fine di consentire a terzi l'evasione)

Reclusione da quattro a otto anni

Senza soglie di punibilità (se i costi fittizi sono inferiori a 100k €, la pena è da un anno e sei mesi a sei anni)

Possibili le intercettazioni telefoniche e ambientali

E' punito anche a carico di società ed enti



# Occultamento o distruzione di scritture contabili (art. 10)

Consiste nell'occultamento o distruzione in tutto o in parte delle 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

Occorre il dolo specifico di evasione

Reclusione da tre a sette anni

Possibili le intercettazioni telefoniche e ambientali

Fattispecie residuale, quando non ricorrono altri reati

E' punito anche a carico di società ed enti



# Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)

Frode sottrattiva. E' il caso di chi per sottrarsi al pagamento delle imposte sul reddito o dell'Iva (o di sanzioni e interessi) aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sui beni propri o altrui, tali da rendere in tutto o in parte inefficace la riscossione coattiva delle imposte

E' un reato di pericolo (è sufficiente che vengano posti in essere atti che potrebbero rendere inefficace le procedure di riscossione coattiva anche se l'evento non si verifica)

Dolo specifico (fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o iva, e relativi i interessi e sanzioni)

Soglia di punibilità (50k €)

Reclusione da sei mesi a quattro anni (se superiore a 200k €, da un anno a sei anni)



# Reati in materia di riscossione

Varie figure:

- Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (oltre 150k) – art. 10-*bis* L. 74/2000
- Omesso versamento dell'Iva (oltre 250k€) - art. 10-*ter* L. 74/2000
- Indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (oltre 50k€) - art. 10-*quater* L. 74/2000



# La confisca (art. 12 *bis* e *ter*)

E' sempre prevista la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, anche per equivalente

Nei casi di maggiore gravità ed entità dell'evasione, si applica la particolare confisca, anche per equivalente, dei beni del denaro e delle utilità di cui non sia possibile giustificare la provenienza e di cui il condannato risulta essere titolare, anche tramite interposti, in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica



# Cause di non punibilità (art. 13)

La severità delle sanzioni penali è temperata dalla previsione di cause di non punibilità

Non sono punibili:

- I reati in materia di riscossione (art. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*) se, prima dell'apertura del dibattimento di I grado, i debiti tributari (comprese le sanzioni amministrative e gli interessi) sono stati estinti integralmente, anche a seguito di procedure di adesione o conciliative, o di ravvedimento
- I reati dichiarativi (art. 2, 3, 4 e 5) se i debiti tributari (comprese le sanzioni amministrative e gli interessi) sono stati integralmente estinti a seguito di ravvedimento o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo successivo, e prima che l'autore abbia avuto notizia di attività di controllo



# Rilevanza dell'errore di diritto (art. 15)

In ogni caso, non sono punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione



# Circostanze attenuanti e aggravanti - art. 13 bis

Fuori dai casi di non punibilità, la pena è ridotta fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima dell'apertura del dibattimento in primo grado, i debiti tributari sono integralmente estinti, anche a seguito di procedure di adesione o conciliative

In caso di ravvedimento, è ammesso il c.d. *patteggiamento* della pena

La pena è aumentata della metà se concorre nel reato un consulente professionista o un intermediario finanziario attraverso l'elaborazione e commercializzazione di modelli di evasione fiscale



# La responsabilità degli enti

A partire dalla fine del 2019, è stata estesa alle società ed enti la responsabilità penale per reati fiscali, a seguito di condotte dei vertici aziendali o di dipendenti

Si prevede l'irrogazione, a seguito di processo davanti al giudice penale, di sanzioni pecuniarie ed accessorie, secondo il sistema delle quote

Per ogni reato la pena è espressa in *quote*, da un minimo ad un massimo. Il valore di ogni quota varia da 258 a 1549€

Rischio di tripla sanzione

La punibilità può essere evitata mediante l'adozione di un modello organizzativo idoneo a impedire la commissione di reati

