

IL PROCESSO TRIBUTARIO E I REATI DI NATURA FISCALE

Profili generali e fattispecie dei reati tributari ex D.Lgs 74/2000 –
Prescrizione dei reati tributari

Reggio Emilia, 20 aprile 2017

Celestina Tinelli

Consiglio Nazionale Forense
presso il Ministero della Giustizia



RIFORMA REATI TRIBUTARI

- dalla Legge n. 516/1982 “manette agli evasori”
- al **D.Lgs. n. 74/2000** (attuativo dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205) rubricato “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*” in vigore dal 15/04/2000, con le modifiche di cui al **D.Lgs. n. 158/2015** (*Revisione del sistema sanzionatorio in attuazione dell’art. 8 c.1, L. n. 23/2014*) in vigore dal 22/10/2015

PRINCIPI ISPIRATORI DELLA RIFORMA

- Superamento del vecchio modello fondato sui c.d. **“reati prodromici”**, costituiti da fattispecie criminose volte a colpire non l’effettiva lesione degli interessi erariali, bensì tutti i comportamenti tenuti dai contribuenti, astrattamente idonei a realizzare una successiva evasione fiscale;
- introduzione di un **numero limitato di fattispecie penali**, caratterizzate da dolo specifico (effettivo danno Erariale);
- introduzione di fattispecie penali di **natura delittuosa**, con conseguente eliminazione delle **fattispecie contravvenzionali**.

LE SUCCESSIVE MODIFICHE ALLA RIFORMA

- l'articolo 1, comma 414, della **L. 30 dicembre 2004, n. 311**, in vigore dal **1° gennaio 2005**, ha introdotto l'articolo 10 *bis*, in materia di **omesso versamento di ritenute certificate**;
- il **D.L. n. 223/2006** (decreto Bersani - Visco) ha introdotto dal **2006** gli articoli 10 *ter* e 10 *quater*, rispettivamente in materia di **omesso versamento di I.V.A. e indebita compensazione**;
- la **legge finanziaria 2008** (articolo 1, comma 143, della L. n. 244/2007) ha esteso l'applicabilità della **confisca per equivalente** ai reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del D.Lgs. n. 74/2000;
- **D.L. 78/2010** convertito con modificazioni nella L. n. 122/2010, in vigore dal 31/05/2010 di modifica art. 11 del D.Lgs. N. 74/2000 (frode in transazione fiscale);

- 
- ▶ il **D.L. n. 138/2011 convertito in Legge n. 148/2011** (applicabile a fatti successivi al 17/09/2011): abolizione ipotesi attenuata artt. 2 e 8 D.Lgs. 74/2000, abbassamento soglie punibilità artt. 3-4-5 D.Lgs. 74/2000, modifica regime della prescrizione di cui all'art. 17 D.Lgs. 74/2000
 - ▶ il **D.L. 201/2011** cd decreto «salva Italia» relativamente alla modifica art. 76 DPR n. 455/2000
 - ▶ il **D.Lgs. 158/2015** in attuazione delle Legge Delega n. 23/2014 di procedere alla **revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti** (il fine dichiarato: rafforzare la competitività del Paese a livello internazionale anche tramite la predeterminazione delle condotte illecite, certezza delle sanzioni e rapidità dei tempi dei processi e pene adeguate e non vessatorie); in vigore dal 22/10/2015 (mentre per il sistema sanzionatorio amministrativo dal 01/01/2017)

LE MODIFICHE DEL D.L. n. 138/2011

- ▶ Il decreto è applicabile ai **fatti successivi al 17 settembre 2011**, ha apportato le seguenti novità:
- ▶ abolizione delle **ipotesi attenuate** di dichiarazione fraudolenta mediante fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2, comma 3), nonché di emissione di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8, comma 3);
- ▶ **abbassamento delle soglie di punibilità** previste dagli articoli 3, 4 e 5 in termini di imposta evasa e/o ammontare di elementi attivi sottratti ad imposizione;
- ▶ Introduzione del comma 2 *bis* nell'articolo 12 in tema di **pene accessorie**, prevedendo la non applicabilità dell'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 c.p. Con riferimento ai reati tributari previsti dagli articoli da 2 a 10, qualora ricorrano congiuntamente due condizioni:
- ▶ **imposta evasa:**
 - superiore al 30% del volume d'affari;
 - superiore a 3 milioni euro.

LE MODIFICHE DEL D.L. n. 201/2011

- L'articolo 11 del D.L. n. 201/2011 c.d. Decreto “Salva Italia” ha previsto una nuova fattispecie penale tributaria ispirata a garantire la **correttezza** dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.
- Oggi viene sanzionato penalmente (art. 76 del D.P.R. n. 445/2000), chiunque **esibisca o trasmetta documenti falsi al Fisco**, ovvero fornisca dati e notizie non rispondenti al vero.

- **Esempio**

*A seguito di una richiesta, tramite **questionario**, di dati e notizie al contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria*



LE MODIFICHE DEL D.Lgs. 158/2015

in attuazione delle Legge Delega n. 23/2014 in vigore dal 22/10/2015

Il d.lgs. 158/2015 modifica significativamente il sistema dei reati tributari.

Cambia il volto dei delitti di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele.

Diventa penalmente rilevante la omessa presentazione del sostituto d'imposta.

Vengono introdotte nuove cause di non punibilità e di estinzione del reato nelle ipotesi di omesso versamento e indebita compensazione e nuove circostanze aggravanti ed attenuanti.

Confermata la preclusione al patteggiamento per chi non abbia estinto il debito tributario e la confisca cede il passo all'impegno al pagamento del debito stesso.



LE MODIFICHE DEL D.Lgs. 158/2015

in attuazione delle Legge Delega n. 23/2014 in vigore dal 22/10/2015

In dottrina si segnala che vi è chi ritiene che il Decreto Legislativo di modifica sia in buona parte **incostituzionale per eccesso di delega legislativa**, in quanto si porrebbe in contrasto con i principi contenuti nella Legge Delega che, indicherebbe semplicemente al Governo di revisionare e non riformare il sistema penale-tributario, e dunque non consentirebbe, ad esempio, l'introduzione di nuove ipotesi di reato (vedasi ad esempio la introduzione di nuovo reato di cui al comma 1-bis dell'art.5 D.Lgs 74/2000 o la introduzione della causa di non punibilità per pagamento del debito tributario di cui all'art.11, e altro)

In giurisprudenza si segnala che il Trib. Treviso, sez. pen., con ordinanza 23 febbraio 2016, **ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3 d.lgs. 74/2000**

LE MODIFICHE DEL D.Lgs. 158/2015

in attuazione della Legge Delega n. 23/2014 in vigore dal 22/10/2015

modifica **l'art. 1 del citato D.Lgs. 74/2000**, dedicato alle norme definitorie. In particolare:

si interviene sulla lettera b), che disciplina le fattispecie criminose concernenti la dichiarazione, ora comprendendo tutte le voci, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;

si fornisce la definizione di "**imposta evasa**" come quella corrispondente alla differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in dichiarazione; si specifica che non si considera imposta evasa quella teorica collegata a rettifiche in diminuzione di perdite dell'esercizio, o all'utilizzo di perdite pregresse;

con l'aggiunta, infine, delle lettere g-bis) e g-ter) vengono fornite due ulteriori definizioni: le "**operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**" si intendono quelle poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;

i "**mezzi fraudolenti**" sono caratterizzati da tutte quelle condotte artificiali che determinano una falsa rappresentazione della realtà; l'elemento materiale potrà consistere sia in condotte attive, sia in condotte omissive: in quest'ultimo caso, però, l'obbligo di agire dovrà essere imposto da una specifica norma giuridica.

I SOGGETTI ATTIVI DEL REATO

I reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000

REATI COMUNI, la cui realizzazione prescinde dal rivestire particolari qualità o funzioni (il legislatore ricorre infatti all'espressione "chiunque" per indicare genericamente il soggetto autore del reato, che sarà il c.d. "soggetto passivo d'imposta", persona fisica, giuridica o ente obbligato alla presentazione di una dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA).

► ovvero:

persone fisiche esercenti l'attività d'impresa;

amministratori o i legali rappresentanti delle società di persone o di capitali;

amministratori o i legali rappresentanti, anche di fatto, di enti pubblici o privati;

ma anche qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IVA, eccetto che per l'uso di documenti falsi che sarà rilevante solo se annotati in tali scritture o conservati ai fini di prova (in conseguenza della soppressione nell'art.3 del requisito per il contribuente di essere obbligato alla tenuta delle scritture contabili)

LE SINGOLE VIOLAZIONI PENALI

Al termine della verifica fiscale, potrebbero scaturire le violazioni di natura penale tributaria indicate nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (reati tributari imposte sui redditi ed IVA), di seguito indicati:

- ▶ dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del D.lgs. 74/2000);
- ▶ dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.lgs. 74/2000);
- ▶ dichiarazione infedele (art. 4 del D.lgs. 74/2000);
- ▶ omessa dichiarazione (art. 5 del D.lgs. 74/2000);
- ▶ emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 del D.lgs. 74/2000);
- ▶ occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 del D.lgs.74/2000);
- ▶ omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis* del D.lgs. 74/2000);
- ▶ omesso versamento di IVA (art. 10-*ter* del D.lgs. 74/2000);
- ▶ indebita compensazione (art. 10-*quater* del D.lgs. 74/2000);
- ▶ sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 del D.lgs.74/2000).

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE UTILIZZO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Articolo 2 del D.lgs. n. 74/2000)

- 1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni [«annuali» soppresso da 158/2015] relative a dette imposte **elementi passivi fittizi**.
- 2. 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**.
- 3. [Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni [euro 154.937,07; *n.d.r.*], si applica la reclusione da sei mesi a due anni.] soppresso da DL 138/2011 in vigore fino a 16/09/2011

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE UTILIZZO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Articolo 2 del D.lgs. n. 74/2000)

- Ai fini della configurabilità del reato, non sono previste soglie di punibilità.
- La dichiarazione dei redditi, oltre a essere infedele è anche “fraudolenta” perché supportata da documentazione falsa, idonea a ostacolare l’attività di accertamento o, comunque, ad avvalorare la non veritiera esposizione dei dati in essa indicati.
- Il reato si perfeziona con la presentazione della dichiarazione e non è punibile a titolo di tentativo (articolo 6 decreto legislativo 74/2000).
- La fattispecie delittuosa è di tipo commissivo. La stessa si realizza in due distinti momenti: **1. condotta propedeutica e strumentale** rispetto all’azione tipica del reato - consistente nell’avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; **2. successiva indicazione**, in una dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o dell’I.V.A.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE UTILIZZO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Articolo 2 del D.lgs. n. 74/2000)

- L'oggetto materiale del reato è costituito dalle **fatture** ed i documenti equivalenti alla fattura (parcella, nota, conto e simili) o gli altri documenti cui la normativa tributaria attribuisce rilievo probatorio, (ricevute fiscali, gli scontrini fiscali, le note di credito e di addebito, i documenti di trasporto, le schede carburante).
- Il reato è punito a titolo di **dolo specifico**: quest'ultimo è rappresentato dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE UTILIZZO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Articolo 2 del D.lgs. n. 74/2000)

L'inesistenza della fattura può essere:

- ▶ **oggettiva**, in quanto la stessa documenta operazioni in realtà mai avvenute, in tutto o in parte;
- ▶ **soggettiva**, qualora l'operazione documentata sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima.

La giurisprudenza, in materia di **onere della prova** circa la fittizietà dei documenti fiscali, è divisa tra un orientamento secondo cui incombe sul contribuente l'onere di dimostrare che l'operazione commerciale è stata posta in essere, ragion per cui la documentazione contabile e fiscale è veritiera, e quello, che oggi si pone come filone giurisprudenziale maggioritario, secondo cui l'onus probandi incombe sull'Amministrazione finanziaria.

► ONERE DELLA PROVA

Cassazione Penale, sentenza n. 44897 del 25/10/2016

► **Fatture false: prova stringente per l'accusa**

«nella specie, l'inesistenza delle fatture era stata provata solo sulla base della dichiarazione dell'emittente, senza trovare alcun obiettivo riscontro, che sarebbe invece stato agevole acquisire, esaminando, ad esempio, la contabilità bancaria dell'imprenditore e verificando se risultavano prelievi degli importi in contanti con cui sarebbero state pagate tali fatture»

► ONERE DELLA PROVA

► Cassazione Penale, sentenza n. 9448/2016 Sezione III

L'accusa deve provare il reato di false fatture sulla base di prove concrete

«secondo la giurisprudenza di questa Corte, come di seguito limpidamente sintetizzata, **gli indizi devono corrispondere a dati di fatto certi** - e, pertanto, non consistenti in mere ipotesi, congetture **o giudizi di verosimiglianza** - e devono, ex art. 192, comma 2, cod. proc. pen. essere gravi - cioè in grado di esprimere elevata probabilità di derivazione dal fatto noto di quello ignoto - precisi - cioè non equivoci - e concordanti, cioè convergenti verso l'identico risultato e che **tutti gli elencati requisiti devono rivestire il carattere della concorrenza, nel senso che in mancanza anche di uno solo di essi gli indizi non possono assurgere al rango di prova idonea a fondare la responsabilità penale**, ed ancora che il procedimento della loro valutazione si articola in due distinti momenti: il primo diretto ad accertare il maggiore o minore livello di gravità e di precisione di ciascuno di essi, isolatamente considerato, il secondo costituito dall'esame globale e unitario tendente a dissolverne la relativa ambiguità (Corte di cassazione, Sezione V penale, 30 gennaio 2014, n. 4663)»

Il Collegio di legittimità ha ritenuto che l'impianto accusatorio (assenza di un contratto scritto, mancanza di una contabilità mensile delle prestazioni e nessun elemento valido fornito in contraddittorio dagli indagati) fosse debole in quanto **«la circostanza che i prevenuti no abbiamo essi spiegato il contenuto delle attività commerciali sottese alle fatture ipoteticamente inesistenti.. Porterebbe ad una inammissibile inversione dell'onere della prova»**. E' la Pubblica accusa a dovere **«addurre gli elementi convincenti, idonei a dimostrarne la fittizietà»**

ONERE DELLA PROVA

Corte di Cassazione sentenza n. 6943 del 25.03.2011

«Grava previamente sull'amministrazione l'onere di fornire elementi di prova a sostegno dell'affermazione che le operazioni, (...), in realtà non sono state mai poste in essere. Solo ove l'amministrazione fornisca validi elementi per una tale affermazione, (...), passa sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate».

► Cassazione, sentenza n. 23077 del 14.12.2012 - Corte di Cassazione sentenza n. 6229 del 13 marzo 2013

Per le frodi carousel l'onere della prova grava in capo all'Agenzia delle Entrate.

Secondo la Corte di Giustizia Europea il diritto alla detrazione, previsto dagli artt. 167 e ss. della direttiva 2006/112 .. **può essere negato solo quando risulti dimostrato da parte dell'amministrazione finanziaria**, "alla luce di elementi oggettivi", che il soggetto passivo al quale siano stati forniti i beni o i servizi, posti a fondamento del diritto alla detrazione, ***"sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte"***.

ONERE DELLA PROVA - Sintomi della frode

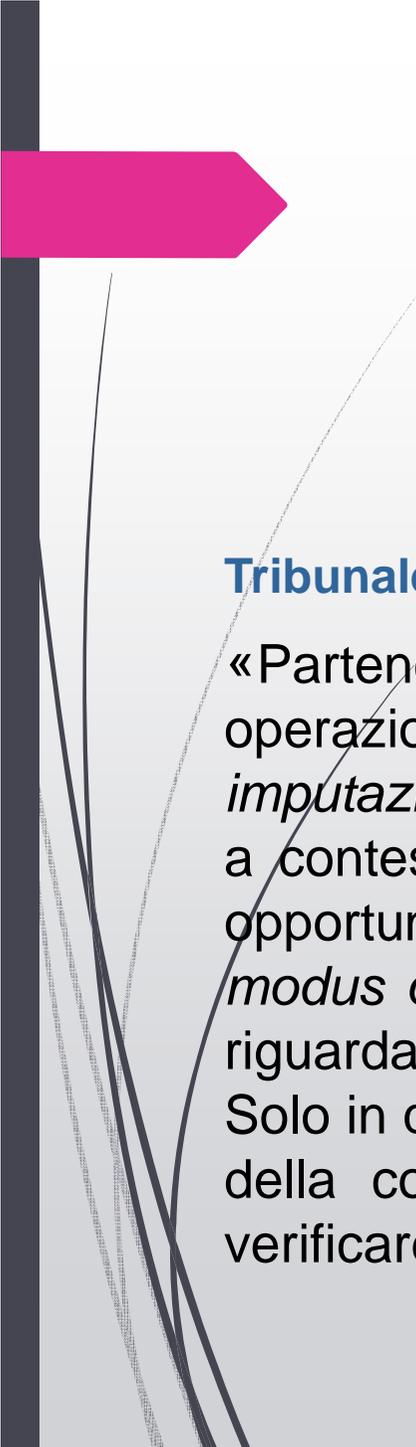
Cassazione, sentenza 24 maggio 2013, n. 12961

- ▶ assenza di struttura societaria
- ▶ assenza di dipendenti e di beni strumentali
- ▶ mancanza di una contabilità regolare
- ▶ falsità della dichiarazione circa la qualifica di esportatore abituale

Cassazione, sentenza 24 maggio 2013, n. 12961

La società verificata:

- ▶ ha partecipato a operazioni imponibili soggettivamente inesistenti, volte a evadere l'IVA;
- ▶ ha intrattenuto rapporti commerciali con società sfornite di personale adeguato, di beni aziendali o comunque prive di adeguata struttura organizzativa di impresa – **c.d. società fantasma** – in relazione alle operazioni commerciali in concreto svolte (v. Cass. n. 12625/2012).



Tribunale di Reggio Emilia, sentenza 12 gennaio 2016, n. 24/16

«Partendo dal presupposto di una inesistenza *de facto* delle operazioni collegate alle fatture (*ndr: considerate in capo di imputazione relative ad operazioni inesistenti*) la GdF addiveniva a contestare il contenuto della dichiarazione dei redditi» ... «E' opportuno distinguere nettamente tra ciò che inerisce il generico *modus operandi* della emittente fatture e ciò che nello specifico riguarda i rapporti che questa ha intrattenuto con la ricevente. Solo in questo modo – vagliando nel merito l'effettiva consistenza della collaborazione tra le due – sarà possibile in concreto verificare la sussistenza o meno dei fatti in contestazione»

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (Articolo 3 del D.lgs. n. 74/2000)

si applica al di fuori dei casi previsti dall'art. 2 D.Lgs 74/2000

- ▶ La condotta costitutiva del delitto si articolava in tre elementi distinti: - **la non veritiera dichiarazione dei redditi o ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**, - la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie (come base), - **l'utilizzazione di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento**.
- ▶ **Nella nuova formulazione, sparisce il secondo elemento (la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie come base)**. Pertanto, la sfera operativa della figura criminosa risulta ampliata: da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, **in reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell'imposta sul valore aggiunto**.
- ▶ È richiesto **il dolo specifico** rappresentato dal fine di evadere le imposte o di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un credito d'imposta inesistente. **Il reato si perfeziona con la presentazione della dichiarazione e non è punibile a titolo di tentativo (articolo 6 decreto legislativo 74/2000)**.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (Articolo 3 del D.lgs. n. 74/2000)

si applica al di fuori dei casi previsti dall'art. 2 D.Lgs 74/2000

L'articolo 3 stabilisce che è punito con la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo azioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando **congiuntamente**:

Le soglie di punibilità

- ▶ l'imposta evasa, è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 30 mila;
- ▶ L'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, **è superiore al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi** indicati in dichiarazione, o comunque, **è superiore a euro un milione cinquecentomila**; ovvero se l'ammontare complessivo **dei crediti e delle ritenute fittizie** in diminuzione dell'imposta **è superiore al 5 per cento** dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro 30 mila.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (Articolo 3 del D.lgs. n. 74/2000)

si applica al di fuori dei casi previsti dall'art. 2 D.Lgs 74/2000

Il secondo comma precisa che

- ▶ il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi, **quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti** a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

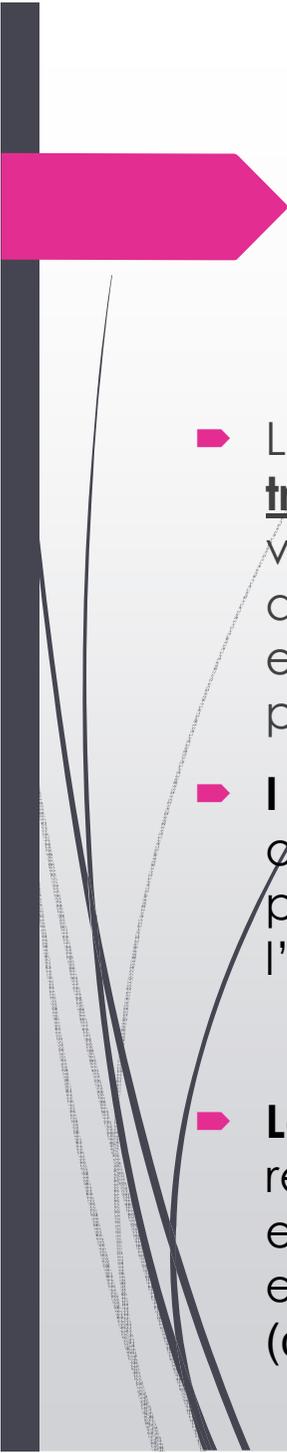
Il successivo comma 3 afferma, per altro verso, che

- ▶ non rientrano tra i mezzi fraudolenti le mere violazioni degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (scontrini fiscali, documenti di trasporto etc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili; o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti, ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (Articolo 3 del D.lgs. n. 74/2000)

Corte di Cassazione, Sentenza 3 aprile 2012, n. 12455

- ▶ Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici può concorrere con il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10 del D.Lgs. n. 74/2000), dovendosi escludere il concorso apparente di norme e il rapporto di genere a specie previsti dall'articolo 15 del codice penale.



DICHIARAZIONE INFEDELE (Articolo 4 del D.lgs. n. 74/2000)

si applica al di fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3 D.Lgs 74/2000

- ▶ L'articolo 4 stabilisce che è punito con la **reclusione da un anno a tre anni**, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi insistenti, se supera le soglie di non punibilità considerate congiuntamente
- ▶ **I soggetti attivi del reato** sono tutti i contribuenti, anche coloro non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, che tuttavia devono presentare la dichiarazione annuale per le imposte sui redditi o per l'IVA
- ▶ **La condotta** consiste nell'indicare nella dichiarazione annuale un reddito o una base imponibile in misura **inferiore a quella reale**, esponendo **elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo (ricavi occultati al fisco) ovvero **elementi passivi inesistenti** (costi non deducibili)

DICHIARAZIONE INFEDELE (Articolo 4 del D.lgs. n. 74/2000)

si applica al di fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3 D.Lgs 74/2000

Soglie di punibilità

La modifica dell'articolo 4, si sostanzia nell'innalzare, le soglie di rilevanza penale (si parla infatti di depenalizzazione) che, presenti congiuntamente, sono

- ▶ l'imposta evasa, elevata da 50 mila a **150 mila euro**,
- ▶ il valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione, aumentata da 2 a **3 milioni di euro**.

N.B.: la modifica legislativa di cui al D.L.lgs 158/2015, relativamente agli elementi passivi, ha sostituito la parola «fittizi» con «INESISTENTI»

DICHIARAZIONE INFEDELE (Articolo 4 del D.lgs. n. 74/2000)

si applica al di fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3 D.Lgs 74/2000

lo stesso articolo precisa che non si tiene conto

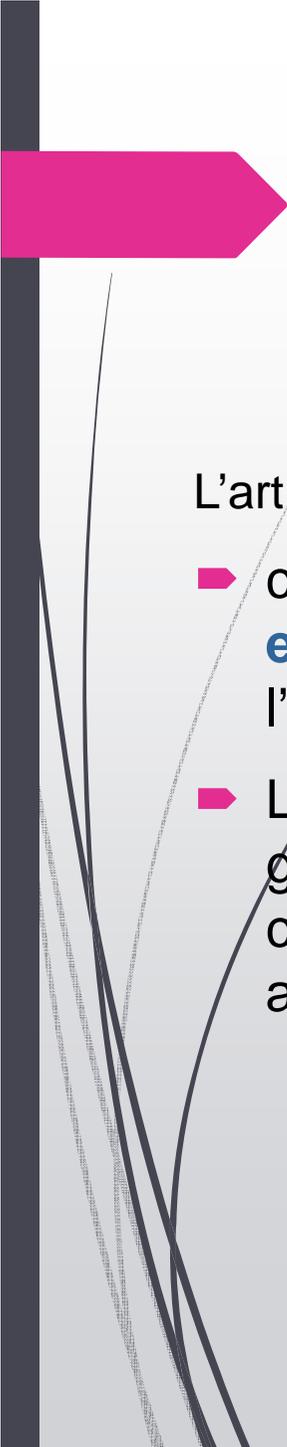
- ▶ della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati **sono stati comunque indicati nel bilancio** (ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali),
- ▶ della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza,
- ▶ della non inerenza,
- ▶ della non deducibilità di elementi passivi reali.
- ▶ **Non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento rispetto a quelle corrette.**



Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e dichiarazione infedele: -inconfigurabilità del reato in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali;

Con una significativa sentenza (Cass. Pen. Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015), successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n. 128/2015, i giudici di legittimità hanno affermato, fra l'altro, il seguente principio di diritto rilevante ai fini delle fattispecie penali ex artt. 3 e 4 d.lgs. n. 74/2000:

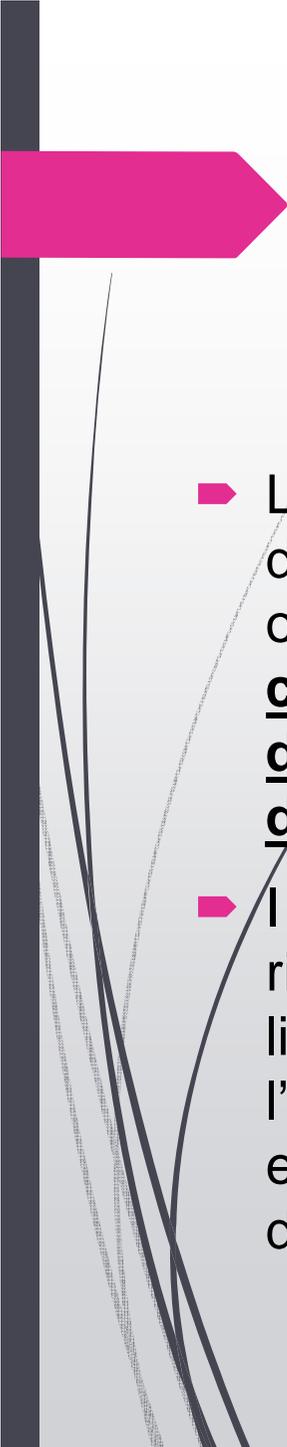
- ▶ **«Non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'art. 10 bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti»**



LA RILEVANZA DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

L'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998 dispone che sono

- ▶ comunque **considerate valide** le dichiarazioni presentate **entro novanta giorni** dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.
- ▶ Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano invece omesse, ma costituiscono comunque titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati.



LA RILEVANZA DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

- ▶ La presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione integrativa nei **novanta giorni** successivi alla originaria scadenza, **consente al contribuente di evitare la commissione del reato di presentazione di una dichiarazione dei redditi infedele o fraudolenta (artt. 2, 3 e 4 del D.lgs. 74/2000).**
- ▶ I comportamenti prodromici, come l'omessa fatturazione di ricavi o l'avvenuta registrazione di false fatture di costo, sono in linea di principio irrilevanti, se le conseguenze dannose per l'erario che dagli stessi ne potrebbero conseguire vengono eliminate in sede di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

DICHIARAZIONE OMESSA (Articolo 5 del D.lgs. n. 74/2000)

L'articolo 5 stabilisce che è punito con la reclusione **da un anno e sei mesi a quattro anni**, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **quando l'importo evaso è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 50 mila**

Il D.Lgs. 158/2015 di modifica aggiunge il comma 1-bis nel quale si stabilisce la nuova fattispecie penale di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, punita con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni.

DICHIARAZIONE OMESSA (Articolo 5 del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ È un **reato proprio** i cui soggetti attivi possono essere coloro i quali sono **obbligati alla presentazione di taluna delle dichiarazioni annuali** previste per le imposte sui redditi e per l'I.V.A..
- ▶ **La condotta** consiste **nell'omissione della presentazione** della dichiarazione dei redditi entro il termine massimo di tolleranza di novanta giorni dalla scadenza prevista dalle norme tributarie.
- ▶ È richiesto il **dolo specifico** costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, comprensivo anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un credito d'imposta inesistente.

TENTATIVO

(Articolo 6 del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo

NB: L'articolo 7 è stato soppresso in quanto le previsioni di non punibilità rispetto alle rilevazioni nelle scritture contabili sono state inserite nell'art. 4

EMISSIONE DI FATTURE ED ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Art. 8 del D.lgs. n. 74/2000)

- 1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di **consentire a terzi l'evasione** delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.
- 2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

Il comma 3 («Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a lire trecento milioni - € 154.937,07 - per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni») è stato soppresso con il D.L. 138/2011, **è applicabile a fatti antecedenti al 17/09/2011**

EMMISSIONE DI FATTURE ED ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Art. 8 del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ Il **soggetto attivo** del reato può essere chiunque emetta o rilasci fatture o documenti, anche se non obbligato alla tenuta delle scritture contabili.
- ▶ Quindi, la previsione riguarda non solo chi è tenuto ai fini fiscali ad emettere fatture o altri documenti, ma ogni altro soggetto che emetta documenti per operazioni inesistenti utilizzabili da terzi per fini di evasione fiscale.
- ▶ Il momento in cui si consuma il reato coincide con l'emissione o il rilascio della fattura o del documento inesistente all'utilizzatore.

EMMISSIONE DI FATTURE ED ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Art. 8 del D.lgs. n. 74/2000)

ELEMENTI COSTITUTIVI DEL REATO

Emissione ovvero il rilascio di:

- ▶ **fatture** (art. 21 del D.P.R. n. 633/1972);
- ▶ **altri documenti per operazioni inesistenti** (ricevute fiscali, scontrini fiscali, bolle di accompagnamento DDT, lettere di vettura, note, conti, parcelle, autofatture, schede carburante, note di variazione)
- ▶ Per il reato in esame è **configurabile il tentativo**, considerato che l'articolo 6 del D. Lgs. n. 74/2000 esclude il tentativo solo per i delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4

EMISSIONE DI FATTURE ED ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (Art. 8 del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ Per la sussistenza del reato di emissione di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti non è necessario sia conseguito il risultato di evasione fiscale essendo sufficiente che lo stesso costituisca **lo scopo della falsità** (Cassazione Penale, sezioni Unite, sentenza n.27 del 25.10.2000).
- ▶ Trattasi di un reato di **“mero pericolo”** ed in particolare di reato formale di pericolo presunto o indiretto di evasione (Cassazione Penale, sez. V, del 7 giugno 1988).
- ▶ Quindi non ha rilevanza l'effettiva utilizzazione dei documenti falsi emessi, in quanto il reato può essere configurato anche nell'ipotesi in cui poi nessuno faccia uso dei documenti per operazioni inesistenti emessi.

Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 9 del D.lgs. n. 74/2000)

1. *In deroga all'articolo 110 del codice penale:*

a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;

b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8.

► Viene vietata la doppia punibilità

► NB: La Corte costituzionale, con sentenza 27 febbraio -15 marzo 2002, n. 49 (Gazz. Uff. 20 marzo 2002, n. 12, serie speciale), ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lettera b), sollevata in riferimento all'art. 3 della Costituzione.

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI (Art. 10 del D.lgs. n. 74/2000)

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni** (già da sei mesi a cinque anni) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, 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 di affari

Con il D.Lgs 158/2015 viene innalzata la soglia , fino al 21/10/2015 vale la sanzione più attenuata

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI (Art. 10 del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ La fattispecie di reato è posta a garanzia di un corretto esercizio dell'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.
- ▶ **Soggetto attivo del reato:** trattasi di un reato comune, il quale può essere commesso **da chiunque** per favorire l'evasione di terzi.

Es. il dipendente che distrugge la contabilità della propria azienda

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI (Art. 10 del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ La fattispecie di reato è posta a garanzia di un corretto esercizio dell'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.
- ▶ **Soggetto attivo del reato:** trattasi di un reato comune, il quale può essere commesso **da chiunque** per favorire l'evasione di terzi.
- ▶ La **condotta** consiste nell'occultamento o nella distruzione, in tutto o in parte, delle scritture contabili e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la determinazione del reddito o del volume d'affari.

Es. il dipendente che distrugge la contabilità della propria azienda

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI (Art. 10 del D.lgs. n. 74/2000)

OGGETTO DEL REATO

- **Scritture contabili** (libro giornale, registri IVA acquisti, corrispettivi, fatture emesse, libro inventari, registro cespiti ammortizzabili etc.)
- **Documenti** di cui è obbligatoria ai fini fiscali la conservazione (fatture emesse, fatture acquisto, ricevute fiscali, scontrini fiscali, bolle di accompagnamento o DDT)

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI (Art. 10 del D.lgs. n. 74/2000)

Circolare del Ministero delle Finanze n. 154 E del 4 agosto 2000

- ▶ Per realizzare il delitto in commento è richiesto il dolo specifico, finalizzato ad evadere le imposte o consentire a terzi l'evasione (il soggetto deve avere agito per evadere l'IVA o le imposte sui redditi IRPEF/IRES).
- ▶ Non rilevano condotte il cui fine è diverso da quello dell'evasione fiscale (es. il soggetto ha agito per evitare un risarcimento danni o un accertamento ai fini civilistici)
- ▶ Trattandosi di un **reato di evento** e non operando l'esclusione di cui all'articolo 6 del D.lgs. 74/2000, **è punibile il tentativo**, nell'ipotesi in cui, nonostante l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili, l'Amministrazione finanziaria riesca ugualmente a ricostruire analiticamente il reddito o il volume d'affari sulla scorta di altri elementi.

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE (Art. 10-bis del D.lgs. n. 74/2000)

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute (già «risultanti») sulla base della stesa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro (già «cinquantamila») per ciascun periodo d'imposta.

Con il D.Lgs 158/2015 viene innalzata la soglia di non punibilità

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE (Art. 10-bis del D.lgs. n. 74/2000)

- Si tratta di un reato tipico del **sostituto d'imposta** che, dopo aver corrisposto somme o valori assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o di acconto e rilasciato al sostituto la relativa certificazione (presupposto del reato), omette di versare all'erario (condotta omissiva) le ritenute operate.

OMESSO VERSAMENTO DI I.V.A. (Art. 10-ter del D.lgs. n. 74/2000)

La disposizione di cui all'articolo 10-*bis* del D.lgs. 74/2000 si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla **dichiarazione annuale**, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. La pena prevista è della reclusione da sei mesi a due anni.

CONDIZIONI

- ▶ ammontare dell'IVA non versata deve superare complessivamente **l'importo di 250 mila** (già «50 mila») euro con riferimento al periodo d'imposta.
- ▶ Il dolo è generico e consiste, quindi, nella consapevolezza di omettere il versamento dell'I.V.A.

Con il D.Lgs 158/2015 viene notevolmente innalzata la soglia di non punibilità

OMESSO VERSAMENTO DI I.V.A. (Art. 10-ter del D.lgs. n. 74/2000)

La recente giurisprudenza di legittimità è consolidata nel sancire che perché possa escludersi la sussistenza del dolo (anche nella forma del dolo c.d. eventuale), è necessario che:

- ▶ risulti integrata una situazione di vera e propria insolvenza (non mera illiquidità temporanea);
- ▶ detta situazione di insolvenza abbia avuto origine in un momento anteriore o, quantomeno, concomitante alla scadenza del termine entro il quale, secondo le disposizioni tributarie, l'IVA avrebbe dovuto essere versata e sia ancora in essere alla scadenza del termine sancito dall'art. 10-ter;
- ▶ tale perdurante situazione di insolvenza non sia stata causata (o concausata) dallo stesso imprenditore;
- ▶ la perdurante situazione di insolvenza sia stata “gestita” dall'imprenditore, dal momento in cui l'insolvenza stessa si è conclamata, al momento in cui è scaduto il termine di cui all'art. 10-ter, nel rispetto delle regole civilistiche che disciplinano i pagamenti.

OMESSO VERSAMENTO DI I.V.A. (Art. 10-ter del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ In conclusione, sulla base della giurisprudenza penale e tributaria qualora l'imprenditore si trovi, in un determinato momento, in una crisi di **liquidità insuperabile**, l'omissione non potrà essere imputata ad un comportamento volontario del contribuente, mancando il dolo richiesto dalla norma.
- ▶ Tuttavia, la situazione che comporta illiquidità aziendale non dovrà derivare da una **momentanea** situazione di crisi transitoria, ma dovrà essere riferita ad una vera e propria perdurante impossibilità a far fronte alle obbligazioni aziendali.

INDEBITA COMPENSAZIONE (Art. 10-quater del D.lgs. n. 74/2000)

La disposizione di cui all'articolo 10-quater si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **crediti non spettanti (reclusione da sei mesi a due anni) o crediti inesistenti (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni)**

- ▶ **Con il D.Lgs 158/2015 vengono identificati due reati distinti e per quanto riguarda i crediti inesistenti innalzata la pena**
- ▶ La condotta è essenzialmente di tipo omissivo in quanto si concretizza nell'omesso o nel minor versamento di imposte dovute per un ammontare **superiore a cinquantamila euro** per periodo d'imposta.
- ▶ Per la sussistenza del reato, occorre che la condotta si realizzi tramite un'indebita compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, che prevede la possibilità di compensare debiti e crediti relativi ad una serie di imposte, fra cui le imposte sui redditi, l'I.V.A. e i **contributi previdenziali ed assistenziali.**

INDEBITA COMPENSAZIONE (Art. 10-quater del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ Il **momento di consumazione** del reato coincide con la presentazione del **modello F24** con il quale viene effettuata l'indebita compensazione per un ammontare superiore a **cinquantamila euro**.
- ▶ I **soggetti attivi** sono tutti i contribuenti obbligati al pagamento d'imposte, contributi o altre somme a favore dello Stato, delle regioni, di altri enti impositori e degli enti previdenziali e assistenziali e, in quanto tali, legittimati ad effettuare la compensazione ai sensi del predetto articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.
- ▶ Per realizzare il reato è sufficiente il **dolo generico**, ovvero la consapevolezza di utilizzare in compensazione crediti non spettanti o inesistenti per un importo superiore a cinquantamila euro.

SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE (Art. 11 del D.lgs. n. 74/2000)

1. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni **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 ad **euro cinquantamila**, **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**. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé 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 od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Nessuna modifica con il D.Lgs 158/2015

SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE (Art. 11 del D.lgs. n. 74/2000)

► CONDIZIONI

- 1. Alienazione simulata dei beni (propri o altrui)
- 2. Compimenti di atti fraudolenti
- Dolo specifico

Ovvero il compimento di atti idonei a rendere inefficace la procedura esecutiva, anche se poi l'evento non si realizza.

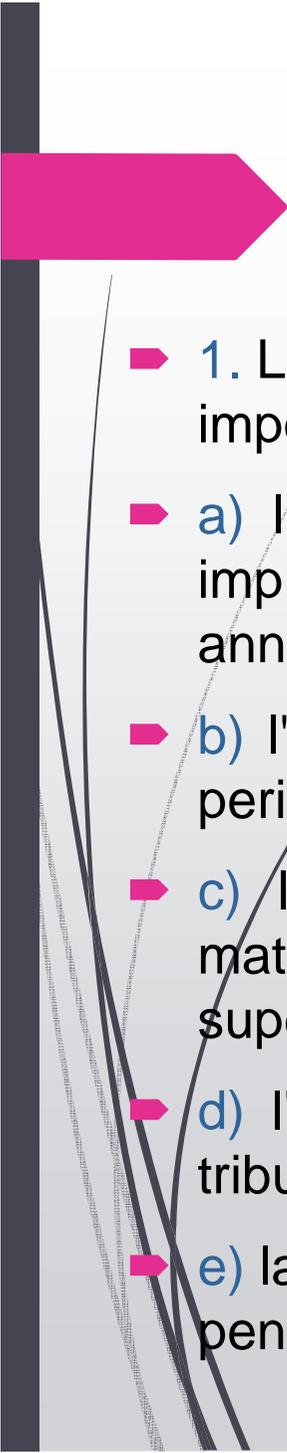
LA TRANSAZIONE FISCALE –

D.L. n. 78/2010, in vigore dal 31 maggio 2010

- ▶ ha modificato l'articolo 11 del D.Lgs. n. 74/2000 prevedendo la nuova fattispecie di **“frode in transazione fiscale”**.

*È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé 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 od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.*

- ▶ Con la **“transazione fiscale”** (art. 182-ter della legge fallimentare), è stato previsto **un aiuto** per l'impresa in difficoltà, riconoscendo che anche l'Erario, quale creditore di imposte, può svolgere un ruolo attivo nel risanamento dell'impresa.
- ▶ L'obiettivo della transazione fiscale è quello di ottenere la riduzione ovvero la dilazione del pagamento dei debiti tributari e contributivi, sia privilegiati che chirografari.
- ▶ La nuova disposizione penale vuole evitare che nella documentazione presentata al fine di ottenere l'applicazione dell'istituto in commento possano essere contenute delle **notizie false**, relative agli elementi attivi e passivi del reddito

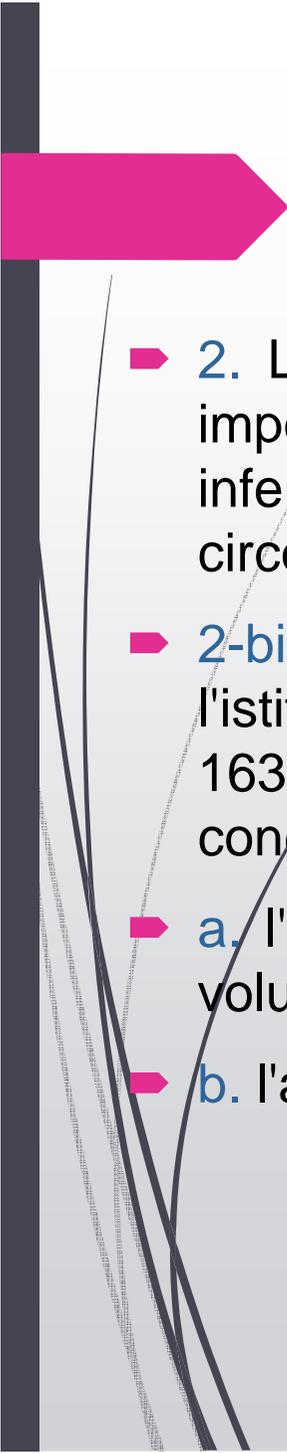


PENE ACCESSORIE

(Art. 12 del D.lgs. n. 74/2000)

Nessuna modifica con il D.Lgs 158/2015

- ▶ 1. La condanna per taluno dei delitti previsti dal D.lgs. n. 74/2000 importa:
 - ▶ a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
 - ▶ b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
 - ▶ c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
 - ▶ d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;
 - ▶ e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale



PENE ACCESSORIE

(Art. 12 del D.lgs. n. 74/2000)

Nessuna modifica con il D.Lgs 158/2015

- ▶ 2. La condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3.
- ▶ 2-bis. Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:
 - ▶ a. l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;
 - ▶ b. l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

CONFISCA

(Art. 12 bis del D.lgs. n. 74/2000)

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti: E' sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato" (confisca diretta). Quando ciò non è possibile, avrà luogo "la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto" (confisca per equivalente).

La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario in presenza di sequestro. Nel caso di mancato pagamento la confisca è sempre disposta.

Con il D.Lgs 158/2015 viene inserito in questo testo normativo l'istituto della confisca collocazione normativa più adeguata. La confisca diviene una vera e propria sanzione punitiva patrimoniale

CONFISCA (Art. 12 bis del D.lgs. n. 74/2000)

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014, N. 10561), chiamate a dirimere un contrasto relativo alla possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta o per equivalente, dei beni appartenenti a una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa, **hanno ammesso che la confisca**, nel caso in cui non sia reperito nel patrimonio della società il profitto del reato, **possa riguardare anche i beni del legale rappresentante.**

Per converso, la possibilità di procedere a confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante **viene esclusa**, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisce come effettivo titolare.

CAUSA DI NON PUNIBILITA'. PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO (Art. 13 del D.lgs. n. 74/2000)

Prevede la non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento di IVA, di indebita compensazione, **qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati prima dell'apertura del dibattimento.**

Il comma 2, prevede la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nel caso in cui i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero la dichiarazione omessa sia stata trasmessa entro il termine di presentazione della denuncia relativa al periodo di imposta successivo, purché l'interessato non sia a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'Amministrazione Finanziaria, ovvero di procedimenti penali.

In tali circostanze, la spontaneità del comportamento del contribuente che si attiva per l'estinzione tempestiva dei debiti giustifica, senza bisogno di ulteriori sanzioni, la rinuncia alla pena da parte dello Stato.

Si tratta di una vera novità inserita con il D.Lgs 158/2015; il testo previgente prevedeva solo cause attenuanti.

CIRCOSTANZE DEL REATO (Art. 13 bis del D.lgs. n. 74/2000)

Prevede la diminuzione fino alla metà delle sanzioni, senza applicazione delle pene accessorie, **nel caso in cui il debito tributario sia stato estinto mediante pagamento integrale, prima dell'apertura del dibattimento di Primo Grado**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo **444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza sopra riportata**, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.

Se il reato è commesso dal correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione tributaria, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale, le pene sono aumentate della metà.

Si tratta di un'altra novità inserita con il D.Lgs 158/2015

Circostanza attenuante. Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario (Art. 14 del D.lgs. n. 74/2000)

- ▶ 1. Se i debiti indicati nell'*articolo 13* risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.
- ▶ 2. La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.
- ▶ 3. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.
- ▶ 4. Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'*articolo 13*.
- ▶ 5. Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.

Nessuna modifica con il D.Lgs 158/2015

Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie (Art. 15 del D.lgs. n. 74/2000)

Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

Nessuna modifica con il D.Lgs 158/2015

L'art. 16 è stato abrogato

INTERRUZIONE DELLA PRESCRIZIONE (Art. 17 bis del D.lgs. n. 74/2000)

1. Il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale, dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

1-bis. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo.

(Comma aggiunto dall' art. 2, comma 36-vicies semel, lettera I), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148

**I nuovi termini si applicano ai fatti successivi al 17/09/2011
(entrata in vigore della legge di conversione del DL 138/2011)**

PRESCRIZIONE

- La riforma dell'art. 17 ha inciso su buona parte delle fattispecie di reato previste dal d.lgs. 74/2000 (**gli articoli da 2 a 10**), restituendo **due categorie** di illeciti:
 - 1) quelli per i quali non scatta l'aumento di un terzo e che pertanto si prescrivono nel tempo già previsto dalla legge cd «ex Cirielli», in **sei anni** (che diventano **sette anni e sei mesi** per effetto dell'interruzione) e sono, in particolare, i delitti di cui agli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater e 11,
 - 2) quelli che si prescrivono in **otto anni** (sei anni base elevati di un terzo), che diventano **dieci anni** per effetto dell'interruzione e sono, appunto, i delitti di cui agli artt. da 2 a 10.
- Gli atti interruttivi del corso della prescrizione sono quelli ordinari codificati all'art. 160 c.p. e, per espressa previsione legislativa (art. 17 d.lgs. 74/2000), anche il **verbale di constatazione** o l'**atto di accertamento delle relative violazioni**.
- Il verbale di constatazione è atto idoneo ad interrompere il corso della prescrizione anche se non è stato notificato alla parte che ne è destinataria (Cassazione con la sentenza 19 luglio 2012, n. 37933) mentre analogo effetto non spiega l'iscrizione a ruolo, che non presenta le caratteristiche proprie dell'atto di accertamento.
-

VIOLAZIONI PENALI: RADDOPPIO DEI TERMINI

- ▶ La comunicazione notizia di reato alla competente Procura della Repubblica **comporta un allungamento** degli ordinari tempi entro i quali emettere l'avviso di accertamento da parte dell'ufficio finanziario.
- ▶ In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di accertamento **sono raddoppiati** relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

COMPETENZA PER TERRITORIO (Art. 18 del D.lgs. n. 74/2000)

1. Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.
2. Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.
3. Nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale.

CUSTODIA GIUDIZIALE DEI BENI SEQUESTRATI (Art. 18 bis del D.lgs. n. 74/2000)

1. I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

2. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.

Articolo inserito dall' art. 13, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

TENUITÀ DEL FATTO

Per i reati per i quali è prevista una **pena detentiva non superiore ai cinque anni**, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, è esclusa la punibilità quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'art. 133, primo comma c.p., l'**offesa** è di **particolare tenuità** e il **comportamento** risulta **non abituale** (art. 132 bis c dice penale).

Tale novità normativa coinvolge inevitabilmente anche alcuni dei reati tributari previsti e disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000, ed in particolare i seguenti delitti:

- dichiarazione infedele - Art. 4 (punito con la reclusione da uno a tre anni);
- omessa dichiarazione - Art. 5 (punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni);
- - omesso versamento di ritenute certificate – Art. 10-bis e di Iva – Art. 10-ter (puniti con la reclusione dai sei mesi a due anni);
- - indebita compensazione – Art. 10-quater comma 1 (punito con la reclusione da sei mesi a due anni);
- - ipotesi non aggravata di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte – Art. 11 (punito con la reclusione dai sei mesi ai quattro anni).

TENUITÀ DEL FATTO

Restano, viceversa, escluse le ipotesi delittuose di:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 2);
- ▶ - dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (Art. 3);
- ▶ - emissione di fatture per operazioni inesistenti (Art. 8);
- ▶ - occultamento o distruzione di documenti contabili - Art. 10 (punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni);
- ▶ - indebita compensazione – Art. 10-quater comma 2;
- ▶ - sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte nell'ipotesi aggravata (Art. 11);

in quanto per detti reati la pena edittale è superiore ai cinque anni.

Per quel che attiene, invece, alla tenuità del fatto ed alla abitualità, in relazione ai reati tributari, il giudice penale sarà chiamato a valutare da una parte l'entità dell'imposta evasa (ovvero il suo avvicinarsi o meno alla soglia di rilevanza penale), dall'altra l'eventuale commissione del medesimo reato per più anni d'imposta.

**Cassazione penale, sezione III, sentenza 20 dicembre 2016, n. 53905
avallata compatibilità fra tra dichiarazione fraudolenta attenuata e tenuità
del fatto**

PATROCINIO A SPESE DELLO STATO

➤ **D.P.R. 30 maggio 2002 n.115:**

ART. 91 (Esclusione dal patrocinio)1. L'ammissione al patrocinio è esclusa:

a) per l'indagato, l'imputato o il condannato di reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;

➤ **(ordinanza n.482 del 14 dicembre 2005 la Corte Costituzionale)**

COMPETENZA PER MATERIA

- ▶ **Competenza per materia non prevista specificamente,**
- ▶ **applicazione criteri generali del cpp (artt. 33 bis e 33 ter).**
- ▶ **Tribunale Monocratico (Pena inferiore nel massimo a dieci anni)**
- ▶ **Citazione diretta: reati di cui agli artt 4, 5, 10 bis e ter, 10 quater, 11 comma 1**
- ▶ **Udienza preliminare per le restanti ipotesi di reato**



Grazie !