

*Cattedra di Diritto Tributario  
Prof. Nicolò Pollari*

# **LE SANZIONI PENALI TRIBUTARIE**

*Appunti dalle lezioni tenute del professore schematizzati a cura  
dell'Avv. Raffaele Barberio*

# LE SANZIONI PENALI TRIBUTARIE

1. PREMESSA (SANZIONE E ILLECITO TRIBUTARIO)
2. L'EVOLUZIONE STORICA DEL SISTEMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE
3. LE SANZIONI PENALI
4. LE FATTISPECIE DI REATO TRIBUTARIO
5. LE MODIFICHE LEGISLATIVE

## Premessa

- Il sistema della fiscalità di massa richiede il concorso del contribuente nell'attuazione della norma tributaria, consolidato principio costituzionale.
- Tale sistema pone degli obblighi in capo al contribuente che afferiscono non soltanto all'obbligazione d'imposta in senso proprio, ma anche ad obblighi ed adempimenti accessori che la disciplina c.d. "formale" d'imposta prescrive, reputando tali ultimi adempimenti come strumentali al preciso assolvimento del dovere di "autoliquidare" ed estinguere il debito d'imposta, nonché al corretto dipanarsi delle procedure di controllo ed accertamento.

## Premessa

- Il comparto sanzionatorio racchiude il complesso di disposizioni sanzionatorie e procedurali poste a presidio della norma tributaria, affinché tutti partecipino, in misura della propria capacità contributiva, alle pubbliche spese.
- La sanzione si qualifica come la conseguenza sfavorevole o afflittiva prevista dall'ordinamento a seguito della violazione di un precetto giuridico ed imposta in capo all'autore della violazione medesima. Ha una duplice finalità:
  - repressiva;
  - intimidatrice.

## Premessa

- L'illecito può essere definito come un comportamento “antigiuridico” (*contra jus*), consistente nella violazione di una norma da cui deriva necessariamente una sanzione.
- “Per il giurista l'illecito è una condizione determinante e specifica del diritto, volta all'applicazione della sanzione e, soltanto così, oggetto della conoscenza giuridica” (Kelsen, *La dottrina pura del diritto*).
- L'illecito tributario rientra all'interno del più ampio *genus* degli illeciti finanziari, ovvero quelli consistenti in condotte che si pongono in un rapporto di contraddizione con l'attività finanziaria dello Stato.

## Premessa

- Gli illeciti “tributari”, quindi, costituiscono solo una frangia di quelli finanziari, essendo le entrate dello Stato costituite solo in parte (ancorché di parte considerevole si tratti) da tributi. Essi interessano il solo rapporto giuridico tributario, nel suo dipanarsi attraverso variegate vicende;
- Ogni tipo di illecito tributario, è caratterizzato dalla presenza di elementi fondamentali per l’esistenza dell’illecito e per l’insorgenza della responsabilità del soggetto passivo, i c.d. “**elementi costitutivi**”.



## Premessa

- **Fatto** → Comportamento rilevante per l'ordinamento. Può consistere in una condotta commissiva o omissiva. Deve essere tipico, la fattispecie concreta deve corrispondere alla fattispecie astratta.
- **Antigiuridicità** → Rapporto di contraddizione tra fatto e norma. L'antigiuridicità non sussiste quando sono presenti cause di giustificazione.
- **Colpevolezza** → Rimprovero personale del fatto antiggiuridico. Il rimprovero personale muove da una condotta dolosa o quantomeno colposa.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

Percorso evolutivo-normativo del sistema sanzionatorio suddiviso in tre fasi:

**PRIMA FASE:** Nascita del sistema sanzionatorio tributario:  
Legge n. 4/1924

**SECONDA FASE:** Rivisitazione dell'impianto normativo  
previgente: Legge n. 516/1982

**TERZA FASE:** Duplice intervento normativo

- D.Lgs. n. 472/1997: Disciplina generale sulle sanzioni amministrative in materia tributaria

- D.Lgs. n. 74/2000: Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- La tappa principale da cui prendere l'abbrivio per una compiuta disamina storica degli sviluppi normativi sulla materia penale-tributaria è costituita dalla legge 7 gennaio 1929, nr. 4 (recante “norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”), la quale ha delineato un ben distinto e peculiare sistema di principi e regole fondato sulle caratteristiche di seguito indicate:
  - “pregiudiziale tributaria”, ex art. 21, ultimo comma che così disponeva testualmente: “per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia”;

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- principio del *tempus regit actum* (art. 20), secondo il quale “le disposizioni penali delle leggi finanziarie si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione”;
- pene piuttosto miti, previste dalle singole leggi d'imposta.

Tale norma introduce la distinzione fondamentale tra violazioni amministrative e violazioni penali, determinate sulla base della sanzione, amministrativa o penale, prevista dalla legge.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- La legge del 1929 è quindi fondata sul principio di fissità, ponendosi in una posizione di superlegge rispetto alle singole leggi d'imposta.
- Prevede il principio dell'ultrattività della norma sanzionatoria tributaria, in deroga al principio penalistico del *favor rei*.
- Prevede due sanzioni amministrative: la pena pecuniaria e la soprattassa.
- Disciplina il concorso di violazioni, la continuazione, la responsabilità solidale e le sanzioni accessorie.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- L'azione penale non poteva essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento fosse divenuto definitivo.
- L'esame condotto in sede processualpenalistica doveva limitarsi alla verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo e alla quantificazione della pena.
- L'estrema ed endemica lentezza della giustizia amministrativa tributaria finiva, però, per elidere in maniera grave l'efficacia deterrente ed intimidatoria della sanzione penale. Come fu giustamente evidenziato, un simile meccanismo determinava una reale quanto censurabile "impunità all'evasore".

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

Il secondo *step* passa attraverso il varo del D.L. 10 luglio 1982, nr. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, nr. 516 (c.d. legge “manette agli evasori”), la quale assurse a “nucleo centrale del sistema penale fiscale”.

Aspetti qualificanti del sistema del 1982:

- opzione a favore di un intervento penale a carattere capillare, realizzato attraverso una “tecnica casistica” e la criminalizzazione di condotte soltanto preparatorie;
- definitivo abbandono del tanto deprecato istituto della pregiudiziale tributaria e costruzione di un sistema basato sulla tendenziale autonomia dei due procedimenti.

# L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- **Principali novità** introdotte dalla L. n. 516/1982

Introduzione dei principi di stampo penalistico in campo sanzionatorio amministrativo:

- Principio di legalità e i suoi corollari (principio di irretroattività e divieto di applicazione analogica);
- Personalità della responsabilità e imputabilità;
- Intrasmisibilità agli eredi della sanzione attribuibile al *de cuius*;
- Principio di specialità.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

Introduzione di criteri per l'applicazione delle sanzioni amministrative: gravità della violazione; personalità del soggetto; condizioni economiche; comportamento dell'agente per eliminare o attenuare le conseguenze della violazione.

Sostituzione dell'ammenda e della multa con una sanzione amministrativa (obbligo di pagare una somma di denaro) di natura afflittiva-punitiva e dissuasiva.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- La scelta legislativa di prevedere una sanzione anche per le condotte c.d. prodromiche portò al verificarsi di non poche problematiche applicative del diritto sanzionatorio tributario, in specie quello penale. In particolare, si creò una sorta di effetto *boomerang* che altro non fece che aumentare in maniera esponenziale il numero di procedimenti penali pendenti presso le varie Procure della Repubblica italiane per condotte che non avevano in realtà creato un concreto danno nei confronti dell'Erario.
- La riforma degli anni '80 si rivelò quindi non idonea a sanzionare, in termini concreti ed efficaci, le violazioni penali tributarie.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

La citata legge manette agli evasori ha subito aspre e numerose critiche in dottrina e giurisprudenza, in quanto ha provocato soltanto un ingolfamento degli organi giurisdizionali e il conseguente ricorso a ripetute sanatorie ed amnistie, imponendo quindi il riordino sia delle sanzioni penali che amministrative, previsto nella legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 e attuato con il D.lgs. 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473 (sanzioni amministrative) e nella legge delega 25 giugno 1999, n. 205, attuato con il D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (sanzioni penali).

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

Duplicato intervento normativo: D.Lgs. n. 472/1997 e D.Lgs. n. 74/2000

D.Lgs. n. 472/1997 - Disciplina generale sulle sanzioni amministrative in materia tributaria

*Ratio:* Applicare i principi già accolti dalla L. n. 689/1981 anche alle sanzioni amministrative tributarie

➤ **Principali novità** introdotte dal D. Lgs. n. 472/1997:

- Unificazione delle sanzioni pecuniarie (art. 26).

Unica sanzione amministrativa principale è la sanzione pecuniaria, che può variare tra un minimo e massimo, essere pari ad una frazione o ad un multiplo del tributo ovvero può essere stabilita in misura fissa.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- Affiancamento alla sanzione principale di sanzioni accessorie (art. 21):
  - interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore;
  - interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici e forniture;
  - interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni per l'esercizio di impresa o di attività di lavoro autonomo, e la loro sospensione;
  - sospensione dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per una durata massima di sei mesi.

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

- Introduzione dei principi di stampo penalistico in materia di sanzioni amministrative fiscali:
  - Principio di legalità, principio di irretroattività e divieto di applicazione analogica;
  - Personalità della responsabilità, imputabilità e intrasmissibilità della sanzione al *de cuius*;
  - Principio del «*favor rei*»;
  - Principio di specialità;
  - Modello personalistico della sanzione e funzione marcatamente afflittiva e non risarcitoria della sanzione;

## L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

Duplici interventi normativi: D. Lgs. n. 472/1997 e D. Lgs. n. 74/2000

D.Lgs. n. 74/2000 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto

*Ratio*: riformare il sistema previsto dalla L. n. 516/1982, ancorato alla tutela di interessi prodromici e non rivolta alla tutela dell'interesse erariale.

# L'evoluzione storica del sistema delle sanzioni tributarie

<b>Sistema sanzionatorio penale previsto dalla L. n. 516/1982.</b>	<b>Sistema sanzionatorio penale previsto dalla L. n. 74/2000.</b>
Tutela di <b>interessi prodromici</b> : sanzionare i c.d. "fatti prodromici", posti in essere per preparare e rendere possibile l'evasione.	Tutela <b>dell'interesse all'Erario</b> , inteso, principalmente, come interesse alla tutela della corretta percezione dell'erario.
Le <b>sanzioni</b> penali previste sono di natura contravvenzionale ( <b>arresto - ammenda</b> ) e di natura delittuosa ( <b>reclusione - multa</b> ). Le prime sono state ampiamente criticate, perché non assolverebbero la funzione deterrente voluta dal legislatore.	Recependo la critica della dottrina, l'unica <b>sanzione</b> prevista è quella della <b>reclusione</b> (mai la multa), e viene escluso sia l'arresto che l'ammenda.
Previsione di un eccessivo numero di illeciti di modesto disvalore sociale che sovraccaricavano il lavoro dei tribunali.	Riduzione del numero dei reati e abbandono delle figure di reati di tipo contravvenzionale e previsione di reati esclusivamente di natura delittuosa.

## Le sanzioni penali

La sanzione penale è utilizzata per punire gli illeciti più gravi, individuati sulla base della condotta, del tipo di obbligo violato e del *quantum* dell'imposta evasa.

Il novero delle ipotesi delittuose recate dalla novella del diritto penale tributario, anche secondo le specifiche indicazioni fornite dalla legge delega, può essere astrattamente ricondotto a tre tipologie:

- a. condotte incidenti direttamente sulla correttezza della dichiarazione fiscale (artt. 2, 3, 4, 5);
- b. condotte incidenti sulla veridicità e trasparenza dei documenti fiscali e delle scritture contabili (artt. 8, 10);

## Le sanzioni penali

c. condotte rivolte a perseguire la c.d. evasione da riscossione ovvero di evasione riferita al momento estintivo del debito tributario (art. 11 nonché, a seguito di due successivi e differenti interventi di riforma, art. 10 bis ed artt. 10 ter e 10 quater);

d. la fattispecie delle mendaci comunicazioni al Fisco.

## Le sanzioni penali

- Sulla base dell'oggetto del dolo si suole distinguere due tipologie di dolo:
  - 1) dolo generico, per la cui realizzazione è sufficiente la volizione del fatto descritto dalla norma incriminatrice;
  - 2) dolo specifico, per la cui realizzazione si richiede, oltre alla volizione del fatto descritto dalla norma anche un fine ulteriore.
- Nel diritto penale tributario, il fine ulteriore è inquadrabile nell'evasione fiscale, dunque si parla di dolo specifico di evasione.

È il D.Lgs. n. 74/2000 che abbandona il legame tra l'illecito penale e il dolo generico, presente nella L. n. 516/1982, per individuare quale elemento soggettivo il dolo specifico.

## Le sanzioni penali

- **Soglie di punibilità** → fattori condizionanti, al cui verificarsi il legislatore subordina la punibilità o meno del reato. Duplice problematica da affrontare:
  - 1) natura giuridica;
  - 2) ammontare quantitativo.

## Le sanzioni penali

**Natura giuridica** → condizioni obiettive di punibilità o elementi costitutivi del reato?

Due orientamenti :

1° → colloca le soglie di punibilità tra gli elementi costitutivi del reato:

- l'evasione d'imposta oltre le soglie costituirebbe l'evento del reato stesso
- il bene giuridico tutelato andrebbe individuato nell'interesse patrimoniale alla corretta percezione dell'Erario.

2° → colloca le soglie di punibilità tra le condizioni obiettive di punibilità:

- L'evasione non costituirebbe l'evento del reato
- soglie di punibilità esterne alla struttura oggettiva del reato; comporterebbero solo un aggravamento dell'offesa
- il bene giuridico tutelato è da individuare nella c.d. "funzione di accertamento"

Sembra più convincente il primo orientamento.

## Le sanzioni penali

### **Ammontare quantitativo.**

Il legislatore ha voluto limitare l'intervento penale ai soli illeciti «economicamente significativi», caratterizzati da effettiva e rilevante offensività per gli interessi dell'Erario.

- Per alcuni reati è previsto il superamento di una sola soglia;
- Per altri reati, la legge richiede, invece, il superamento congiunto di due diverse soglie di punibilità: la prima in funzione della misura dell'imposta evasa (ad esempio, nella dichiarazione infedele, l'imposta evasa deve essere superiore a centocinquantamila euro) e la seconda in funzione dell'incidenza percentuale degli elementi che falsificano la dichiarazione (ad esempio, nel reato di dichiarazione infedele, si richiede che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare degli elementi attivi indicati nella dichiarazione o comunque superiore a tre milioni di euro).

Il D.Lgs. n. 138/2011, ha ridotto l'ammontare delle soglie indicate nel D.Lgs. n. 74/2000, al fine di espandere il campo del penalmente rilevante, nell'ottica di una maggiore persecuzione dell'evasione fiscale

### **Ammontare quantitativo.**

Tuttavia recenti interventi legislativi si muovono verso la direzione diametralmente opposta. Infatti, con il recente D.Lgs. n. 158/2015, il legislatore opera un innalzamento delle soglie di punibilità nei reati tributari con l'intento di contrastare le "grandi" evasioni, quelle, cioè, che arrecano ingenti danni al patrimonio dello Stato, lasciando invece al sistema sanzionatorio amministrativo tutte le evasioni al di sotto delle soglie previste. Il meccanismo è chiaro: fare rientrare nel penalmente rilevante le sole condotte dotate di maggiore offensività per il bene giuridico leso, e depenalizzare le condotte caratterizzate da minore offensività, facendole rientrare nel campo dell'illecito amministrativo.

### **Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.**

1. È punito con la reclusione da quattro a otto 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 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.

2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

## Le fattispecie di reato tributario

- Condotta → Presentazione di una dichiarazione dei redditi o per l'IVA caratterizzata dall'indicazione di elementi "passivi fittizi". Cancellazione dell'annualità delle dichiarazioni richiesta con il D.Lgs. n. 158/2015.
- Elemento soggettivo → Dolo specifico di evasione: volontà e coscienza del contribuente di porre in essere la condotta fraudolenta per perseguire un fine evasivo.
- Sanzione → Reclusione da quattro a otto anni, ovvero da un anno e sei mesi a sei anni.

È un "reato di pericolo", in quanto la condotta sarà integrata e la pena verrà irrogata indipendentemente dal fatto che si realizzi in concreto il danno erariale da evasione fiscale; sarà sufficiente il mendacio dichiarativo.

## **Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.**

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad 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 fattispecie di reato tributario

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

## Le fattispecie di reato tributario

- Condotta → Indicare nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o sull'IVA elementi attivi inferiori rispetto a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.
- Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.
- Sanzione → Reclusione da tre a otto anni.
- Presenza di due soglie di punibilità: evasione di imposta superiore a 30.000 euro e ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione, o comunque superiore a un milione di euro.

# Le fattispecie di reato tributario

## **Art. 4. Dichiarazione infedele.**

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due a quattro 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 inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

## Le fattispecie di reato tributario

- Condotta → Indicazione di elementi passivi inesistenti o di elementi attivi inferiori a quelli effettivi, in assenza di un comportamento fraudolento. Intervento legislativo (D.Lgs. n. 158/2015) con cui viene sostituita la locuzione “elementi passivi fittivi” in “elementi passivi inesistenti”.
- E' una fattispecie residuale, in quanto l'art. 4 si applica fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3.
- Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.
- Sanzione → Reclusione da due a quattro anni.
- Presenza di due soglie di punibilità : evasione di imposta superiore a 100.000 euro e indicazione di ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione, o comunque superiore a due milioni di euro

## Le fattispecie di reato tributario

Il D. Lgs. n. 158/2015 introduce due ulteriori comma, il comma 1 *bis* e il comma 1 *ter*, apportando ulteriori correttivi alla disciplina sostanziale del reato di dichiarazione infedele. In particolare, al comma 1 *bis* si è esclusa dal novero delle condotte penalmente rilevanti quella della non corretta valutazione di elementi comunque oggettivamente sussistenti; nel comma 1 *ter*, si precisa che non danno luogo a fatti penalmente rilevanti le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette.

# Le fattispecie di reato tributario

## **Art. 5. Omessa dichiarazione.**

1. È punito con la reclusione da due a cinque 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'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

# Le fattispecie di reato tributario

- Condotta → Non presentazione della dichiarazione annuale relativa alla imposta sui redditi e all'IVA.

In caso di dichiarazione tardiva (presentata non oltre 90 giorni dalla scadenza prevista dal legislatore), non troverà applicazione l'art. 5 ma una sanzione amministrativa. In caso di dichiarazione ultratardiva (presentata oltre i 90 giorni), si applicherà la sanzione indicata all'art. 5.

- Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.
- Sanzione → Reclusione da due a cinque anni.
- Presenza di una soglia di punibilità: imposta non dichiarata superiore a 50.000 euro.
- Comma *1bis* (introdotto con il D. Lgs. n. 158/2015) → nuova fattispecie di reato, la c.d. omessa dichiarazione del sostituto di imposta. Si noti che in questa fattispecie di reato non è previsto espressamente l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione

## **Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.**

1. È punito con la reclusione da quattro a otto 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.

2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

## Le fattispecie di reato tributario

- Condotta → Emissione o rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.
- Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.
- Sanzione → Reclusione da quattro a otto anni ovvero da un anno e sei mesi fino a sei anni.

## Le fattispecie di reato tributario

### **Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili.**

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette 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.

-Condotta → occultamento o distruzione delle scritture contabili. Viene punito anche il tentativo di occultamento e distruzione ex art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000. La distruzione o l'occultamento devono impedire la ricostruzione effettiva del reddito o del volume d'affari.

-Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.

-Sanzione → Il decreto fiscale 2020 innalza la sanzione: reclusione da tre a sette anni anziché da un anno e sei mesi a sei anni.

## Le fattispecie di reato tributario

### **Art. 10-bis. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate.**

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 sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

# Le fattispecie di reato tributario

Introdotta con la L. n. 311/2004 (finanziaria per il 2005)

-Condotta→ Mancato versamento da parte del sostituto d'imposta delle ritenute certificate risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta.

-Estesa la portata incriminatrice, poiché viene considerato illecito non solo il comportamento omissivo del mancato versamento delle ritenute certificate, ossia risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche il mancato versamento delle ritenute "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

-Elemento psicologico→ Dolo generico

-Sanzione→ Reclusione da sei mesi a due anni.

-Presenza di una soglia di punibilità di 150.000 euro per ciascun periodo di imposta, triplicata dal D.Lgs. n. 158/2015, a dispetto dei 50.000 euro precedenti.

## Le fattispecie di reato tributario

### **Art. 10-ter. Omesso versamento di Iva.**

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

# Le fattispecie di reato tributario

Introdotta dal Decreto Bersani, D. L. n. 223/2006

-Condotta→ Omissione del versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta sulla base della dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 Dicembre). I soggetti attivi saranno i cedenti beni, i prestatori di servizi nell'esercizio dell'impresa o di arti e professioni nel territorio dello Stato e gli importatori

-Elemento psicologico→ Dolo generico

-Sanzione→ Reclusione da sei mesi a due anni.

-Presenza di una soglia di punibilità di 250.000 euro. Soglia così aumentata dal D Lgs. n. 158/2015 (in precedenza la soglia prevista era pari a 50.000 euro).

## Le fattispecie di reato tributario

### **Art. 10-quater. Indebita compensazione.**

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni 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, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

# Le fattispecie di reato tributario

Introdotta dal Decreto Bersani, D. L. n. 223/2006

-Condotta→ Mancato versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione, crediti non spettanti o inesistenti (è una condotta commissiva in quanto si realizza con la compilazione e la presentazione del modello F24 indicante i crediti inesistenti o non spettanti da compensare).

-Elemento psicologico→ Dolo generico

-Sanzione→ In caso di utilizzazione di crediti non spettanti, reclusione da sei mesi a due anni;

In caso di utilizzazione di crediti inesistenti, reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

- Prevista una soglia di punibilità pari a cinquantamila euro al di sotto della quale si applicheranno solo sanzioni amministrative.

## Le fattispecie di reato tributario

### **Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.**

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.

# Le fattispecie di reato tributario

Fattispecie presente nel testo originario del D.Lgs. n. 74/2000, successivamente oggetto di modifiche sostanziali

-Condotta → duplice e alternativa:

-1) Alienare simulatamente o compiere altri atti fraudolenti sui propri o su alcuni beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva;

-2) indicare nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

-Elemento psicologico → Dolo specifico ( fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte, nella prima condotta ; fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, nella seconda condotta).

# Le fattispecie di reato tributario

- Sanzione → reclusione da sei mesi a quattro anni; tuttavia, qualora l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi superi la soglia di duecentomila euro, si applica una pena più alta, ossia la reclusione da un anno a sei anni.
- Il legislatore subordina la rilevanza della condotta ad una soglia di punibilità pari a 50000 euro dell'ammontare complessivo delle imposte non pagate.

## Le modifiche legislative – il D.Lgs. n. 158/2015

### ➤ Principali novità introdotte dal D. Lgs. n. 158/2015:

- Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. n. 74/2000):
  - soppressione della parola «annuali» dalla formula normativa, ottenendo un ampliamento del campo di applicazione della fattispecie, in quanto il delitto può ora perfezionarsi con qualunque dichiarazione.

## Le modifiche legislative – il D.Lgs. n. 158/2015

- Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/2000):
  - la struttura dell'illecito viene semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie";
  - Innalzamento della soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione da un milione di euro a un milione e cinquecentomila euro e introduzione di una soglia (cinque per cento), alternativa, rapportata all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie. E' chiaro che, affinché il fatto sia penalmente rilevante, è necessario che una tra le due soglie alternative sopra riportate, sia presente congiuntamente a quella del superamento dell'imposta evasa ad euro trentamila.

## Le modifiche legislative – il D.Lgs. n. 158/2015

- Reato di dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. n. 74/2000):
  - elevata la soglia di punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila euro e da due a tre milioni di euro la soglia del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione.
  - sostituzione delle locuzioni “elementi passivi fittivi” in “elementi passivi inesistenti” e l'esclusione dalle condotte penalmente rilevanti quella della non corretta valutazione di elementi comunque oggettivamente sussistenti.

## Le modifiche legislative – il D.Lgs. n. 158/2015

- Reato di omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. n. 74/2000):
  - innalzata la soglia di punibilità da trentamila a cinquantamila euro dell'imposta evasa.
  - viene aumentata la cornice edittale della pena, passando da un minimo di pena di un anno ad un anno e sei mesi, ed ad un massimo di pena di quattro anni, anziché dei tre anni precedenti.
  - prevista, al comma 1 *bis* del medesimo articolo, una nuova fattispecie omissiva riguardante il sostituto di imposta, che punisce la condotta anche dei sostituti di imposta che non presentano, essendovi obbligati, la dichiarazione di sostituto d'imposta.

## Le modifiche legislative – il D.Lgs. n. 158/2015

- Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili ( art. 10 D. Lgs. n. 74/2000) :
  - innalzamento della pena da un anno e sei mesi a sei anni.
- Reato di omesso versamento di ritenute dovute e certificate (art. 10 *bis* D. Lgs. n. 74/2000) :
  - estesa la portata incriminatrice, poiché viene considerato illecito non solo il comportamento omissivo del mancato versamento delle ritenute certificate, ossia risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche il mancato versamento delle ritenute “dovute” sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d’imposta.
  - introduzione di una nuova soglia di punibilità, che viene triplicata, passando da cinquantamila euro a centocinquantamila euro, per ciascun periodo di imposta.

## Le modifiche legislative – il D.Lgs. n. 158/2015

- Reato di omesso versamento dell'Iva (art. 10 *ter* D. Lgs. n. 74/2000) :
  - innalzata la soglia di punibilità da cinquantamila a duecentocinquantamila euro.
- Reato di indebita compensazione ( art. 10 *quater* D. Lgs. n. 74/2000) :
  - modificato il trattamento sanzionatorio, diversificandolo a seconda che l'indebita compensazione riguardi crediti non spettanti, nel qual caso la pena resta della reclusione da sei mesi a due anni, oppure crediti inesistenti, nel cui caso la pena diviene la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

## Le modifiche legislative – il D.Lgs. n. 158/2015

- Collocazione sistematica dell'istituto della **confisca obbligatoria**, anche **per equivalente**, del prezzo e del prodotto del reato all'interno del D. Lgs. n 74/2000, con l'inserimento *ex novo* dell'art. 12 *bis*.
  - Primo comma → Distinzione tra confisca obbligatoria diretta del prezzo o del prodotto del reato e confisca obbligatoria per equivalente di cose corrispondenti al valore del prezzo o del profitto derivante dal reato, nel caso in cui non sia possibile la confisca di proprietà.
  - Secondo comma → non operatività della confisca per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, precisando che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

## Le modifiche legislative - il decreto fiscale 2020 (D.L. n. 124/2019)

- **Art. 12-ter (CASI PARTICOLARI DI CONFISCA):** introdotto dal **D.L. n. 124/2019** prevede la **confisca allargata**, che consente di colpire l'illecita accumulazione di ricchezza prodotta dalla commissione di delitti tributari particolarmente gravi.
- Tale strumento consente di applicare l'art. 240-bis c.p. a talune fattispecie previste dal D.Lgs. n. 74/2000 in presenza di una **sproporzione tra il reddito dichiarato e i beni, il denaro o le altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza** e di cui abbia la disponibilità anche per interposta persona.

## Le modifiche legislative - il decreto fiscale 2020 (D.L. n. 124/2019)

### **Applicazione confisca allargata:**

- **Art. 2:** elementi passivi fittizi superiori a duecentomila euro;
- **Art. 3:** imposta evasa superiore a centomila euro;
- **Art. 8:** importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila;
- **Art. 11, comma 1:** imposte, sanzioni e interessi superiori a centomila euro;
- **Art. 11, comma 2:** elementi attivi inferiori o passivi fittizi superiori a duecentomila euro.

## Le modifiche legislative - il decreto fiscale 2020 (D.L. n. 124/2019)

### **Modifica pene edittali e soglie di punibilità:**

- Art. 2:** da quattro a otto anni; da un anno e sei mesi a sei anni in caso di elementi passivi fittizi inferiori a centomila euro;
- Art. 3:** da tre a otto anni;
- Art. 4:** da due a quattro anni e sei mesi; imposta evasa superiore a centomila euro;
- Art. 5:** da due a 5 anni (commi 1 e 1-bis);
- Art. 8:** da quattro a otto anni; da un anno e sei mesi a sei anni in caso di importi inferiori a centomila euro;
- Art. 10:** da tre a sette anni.

## Le modifiche legislative - il decreto fiscale 2020 (D.L. n. 124/2019)

**Introduzione della responsabilità amministrativa degli enti** (mediante aggiunta art. 25-quinquiesdecies nell'ambito del D.Lgs. n. 231/2001).

**In caso di commissione di reati tributari si applicano le seguenti sanzioni pecuniarie:**

- **Art. 2:** sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; per il comma 2-bis sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- **Art. 3:** sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- **Art. 8:** sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; per il comma 2-bis sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- **Art. 10:** sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- **Art. 11:** sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

## Le modifiche legislative - il decreto legislativo n. 75/2020 Attuazione Direttiva P.I.F.

**Il decreto legislativo n. 75/2020 ha modificato l'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000 in tema di tentativo.**

Tale articolo, al comma 1, prevede che *«i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo»*. Inoltre, il tentativo è escluso ex se per la condotta prevista dall'art. 5 (omessa dichiarazione) in quanto reato omissivo proprio.

Il D.Lgs. n. 75/2020 aggiunge il comma 1-bis, che prevede: *«salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro»*.

## Le modifiche legislative - il decreto legislativo n. 75/2020 Attuazione Direttiva P.I.F.

**Il decreto legislativo n. 75/2020 ha modificato l'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000 in tema di tentativo.**

Pertanto, ora è possibile punire le fattispecie di cui agli artt. 2, 3 e 4 anche a titolo di tentativo, purché:

- sia coinvolto almeno un altro Stato membro;
- si configuri il fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo superiore a 10 milioni di euro.

Ciò in linea con la Direttiva n. 2017/1371, cd. Direttiva P.I.F., emanata a livello unionale allo scopo di contrastare il fenomeno delle frodi all'IVA.

## Le modifiche legislative - il decreto legislativo n. 75/2020 Attuazione Direttiva P.I.F.

**Il decreto legislativo n. 75/2020 ha integrato l'art. 25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001 in tema reati tributari quali presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti.**

Pertanto, è stato inserito il comma *1-bis*, che prevede la possibilità di applicare, in relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, le seguenti sanzioni pecuniarie:

## Le modifiche legislative - il decreto legislativo n. 75/2020 Attuazione Direttiva P.I.F.

- per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;
- per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

## Le modifiche legislative - il decreto legislativo n. 156/2022 Ulteriori modifiche alla disciplina del tentativo

**Il decreto legislativo n. 156/2022 ha ulteriormente modificato la disciplina del tentativo contenuta nell'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, già precedentemente innovata dal D.Lgs. n. 75/2020.**

*Il comma 1-bis prevede ora che «Quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, il delitto previsto dall'articolo 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli articoli 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo».*

## Le modifiche legislative - il decreto legislativo n. 156/2022 Ulteriori modifiche alla disciplina del tentativo

Rispetto alla precedente formulazione, che prevedeva la punibilità a titolo di tentativo per i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 salvo che il fatto integri il reato di cui all'art. 8, l'attuale impostazione contempla una specifica per le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3, che ora sono punibili a titolo di tentativo, al ricorrere dei presupposti disciplinati nel primo periodo del comma 1-bis, nei soli casi in cui sia escluso il concorso nel delitto di cui all'art. 8.

La condotta di cui all'art. 4, invece, è ora sempre punibile a titolo di tentativo, sempre al ricorrere dei presupposti indicati nel primo periodo del comma 1-bis.