

# DIRITTO TRIBUTARIO



**Nicolò Pollari – Raffaele Barberio**

**«BREVE PANORAMICA SUI REATI TRIBUTARI  
IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E Di IVA»**

**Mappa concettuale ragionata**

**Lezioni tenute nelle Università**

**2019 - 2020**

# BREVE PANORAMICA SUI REATI TRIBUTARI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E DI IVA



- 1. BREVE INQUADRAMENTO DEL TEMA**
- 2. CENNI SUI CONCETTI DI ILLECITO E DI SANZIONE IN AMBITO TRIBUTARIO**
- 3. PRINCIPI E CANONI GENERALI INERENTI I REATI TRIBUTARI**
- 4. ORIGINE ED EVOLUZIONE DEL SISTEMA**
- 5. PRINCIPALI FATTISPECIE DI REATO TRIBUTARIO, ANCHE ALLA LUCE DELLE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.L. 124/2019, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 157/2019**

# Premessa



- Il nostro sistema di denuncia verificata postula il **concorso del contribuente** nell'attuazione della norma tributaria al caso concreto, riservando, poi, all'Amministrazione Finanziaria l'attivazione del procedimento di controllo, fino all'adozione di un atto impositivo.
- Una siffatta impostazione pone **in capo al contribuente** sia **doveri** che afferiscono all'adempimento **dell'obbligazione d'imposta**, sia **obblighi di ordine formale (adempimenti strumentali)** che la tecnologia impositiva adottata ha reso necessari, nella prospettiva: :
  - di pervenire ad una corretta configurazione dell'obbligazione tributaria e, quindi, del preciso assolvimento del dovere di "autoliquidare" ed estinguere il debito d'imposta;
  - del corretto dipanarsi del procedimento e delle procedure di controllo ed accertamento.

## Il comparto sanzionatorio



- Il **comparto sanzionatorio** comprende 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.

## Illecito ed illecito tributario



- L'illecito può essere definito come un **comportamento “antigiuridico”** (*contra jus*), consistente nella violazione di una norma da cui deriva necessariamente una sanzione.
- 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.
- 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**.

## Le sanzioni tributarie



- La legge stabilisce quando un illecito è punibile con una **sanzione amministrativa o penale**.
- Le sanzioni si aggravano tanto più diventa importante la soglia quantitativa dell'importo evaso.
- Le **sanzioni penali** in ambito tributario possono scaturire, nella maggior parte dei casi, dal superamento di determinate **soglie di imposta evasa**.
- Si tratta di soglie che si determinano a seguito di errori nella compilazione della dichiarazione dei redditi, o a seguito di mancati pagamenti delle imposte.

## L'autore del reato



- **L'autore del reato** nelle società generalmente coincide con i **rappresentanti legali** (amministratori delegati, presidenti del CDA, ecc) e coloro che sono muniti di **specifiche deleghe** per l'espletamento delle loro mansioni.
- Per le ditte individuali e le persone fisiche risponde direttamente il soggetto che ha **commesso l'illecito**.
- **La sanzione è sempre di natura personale**. Non è possibile che un soggetto diverso da quello che ha commesso l'illecito possa rispondere della sanzione.

## Principi generali sui reati tributari



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



## Principi generali sui reati tributari



- **DOLO SPECIFICO DI EVASIONE:** può essere diretto o indiretto e si intende comprensivo, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi.
- **FATTURE O DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI:** le fatture o gli altri documenti emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

# Principi generali sui reati tributari



- **ELEMENTI ATTIVI E PASSIVI:** componenti che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta.
- **SOGLIE DI PUNIBILITA':** sono riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

## Principali modifiche legislative



Il **D.Lgs. n. 74/2000** ha subito nel tempo numerose modifiche che hanno interessato l'introduzione di nuove fattispecie (evasione da riscossione) e le soglie di punibilità.

Le modifiche più importanti sono avvenute ad opera del **D.Lgs. n. 158/2015**, attuativo delle previsioni contenute nell'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, che ha revisionato tutto il sistema sanzionatorio tributario e, quindi, quello di stampo penale al fine di rendere il sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita.

Per ultimo, il **D.L. n. 124/2019**, convertito con modificazioni dalla L. n. 157/2019, ha modificato il D.Lgs. N. 74/2000 per ciò che concerne le **pene edittali** e **soglie di punibilità**. Ha introdotto altresì, all'art. 12-ter, la c.d. «**confisca allargata**».

# Le fattispecie di reato tributario e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **TRE CATEGORIE DI FATTISPECIE:**

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

# Le fattispecie di reato tributario e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



- 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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



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

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi 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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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.

La dichiarazione si considera omessa se presentata dopo novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto

# Le fattispecie di reato tributario e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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.

# Le fattispecie di reato tributario e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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 e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



- **Art. 12-bis (CONFISCA):** introdotto dal D.Lgs. n. 158/2015 prevede la **confisca obbligatoria**, anche **per equivalente**, del prezzo e del prodotto del reato.
  - 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 diretta.
  - 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 fattispecie di reato tributario e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



- **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 fattispecie di reato tributario e novità introdotte dal Decreto fiscale 2020



## **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.