

3. REATI TRIBUTARI.

Il D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ha riformato la disciplina dei reati tributari (precedentemente prevista dal d.l. 429/82 convertito nella l. 516/82), prevedendo un numero ristretto di fattispecie incriminatrici concretamente lesive dell'interesse fiscale o erariale, ossia dell'interesse dello Stato a riscuotere le imposte.

Le suddette fattispecie sono sostanzialmente riconducibili a tre macro-categorie:

- a) i delitti in materia di dichiarazione;
- b) i delitti in materia di documenti;
- c) i delitti in materia di pagamento delle imposte.

I delitti in materia di dichiarazione costituiscono il nucleo principale della riforma e mirano a garantire il regolare e corretto funzionamento del sistema tributario nazionale, basato sui principi di "autodichiarazione" dei redditi e di "autoliquidazione" dei tributi da parte dei contribuenti. In tale prospettiva, la condotta del contribuente diventa penalmente rilevante nel momento in cui egli omette di presentare o rappresenta infedelmente i propri redditi al fine di eludere il dovere costituzionale di "concorrere alle spese pubbliche" in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Fra i delitti in materia di dichiarazione sono annoverate le seguenti fattispecie:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, commi 1 e 2, D.lgs. n. 74/2000);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. lgs. n. 74/2000);
- dichiarazione infedele (art. 4 D.lgs. n. 74/2000);
- dichiarazione omessa (art. 5 D.lgs. n. 74/2000).

Attraverso la punibilità di condotte relative alla falsificazione, occultamento o distruzione di documenti contabili, il legislatore ha inteso fornire una tutela anticipata dell'interesse statale alla percezione dei tributi e tali condotte, infatti, sono punite in quanto prodromiche all'evasione fiscale.

Tra i delitti in materia di documenti si annoverano:

- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D.lgs. n. 74/2000);
- l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.lgs. n. 74/2000).

A completamento del quadro descritto, il legislatore ha incriminato condotte omissive che ostacolano, impediscono o limitano il regolare esercizio del processo di riscossione

dei tributi. Siffatte fattispecie riguardano in alcuni casi i contribuenti e, in altri, i sostituti d'imposta:

- omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 *bis* D.lgs. n. 74/2000);
- omesso versamento Iva (art. 10 *ter* D. lgs. n. 74/2000);
- indebita compensazione (art. 10 *quater* D. lgs. n. 74/2000);
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.lgs. n. 74/2000).

5.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti.

Ai sensi dell'art. 2, commi 1 e 2, del D.lgs. n. 74/2000, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile nel caso in cui, al fine di evadere imposte sui redditi o sul valore aggiunto (IVA), siano indicati nelle dichiarazioni relative alle suddette imposte elementi passivi fittizi, giustificati da fatture o da altri documenti contabili rappresentativi di operazioni inesistenti.

Ai fini della configurabilità della fattispecie, dunque, è necessaria la realizzazione di due condotte:

- la predisposizione di documentazione contabile falsa, atta a giustificare spese non sostenute ma idonee a ridurre l'importo del reddito imponibile;
- rappresentazione, nelle dichiarazioni annuali, delle spese inesistenti al fine di ottenere un'imposizione fiscale più bassa rispetto a quanto realmente dovuto.

Per la configurabilità della fattispecie criminosa rileva non tanto la predisposizione e la conservazione di documentazione contabile falsa, che costituisce solo una condotta strumentale alla realizzazione del reato, ma l'attestazione nelle dichiarazioni annuali dei redditi e dell'iva di elementi passivi fittizi.

Si precisa, inoltre, che solo le fatture e i documenti contabili fittizi registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o detenute a fine di prova nei confronti delle pubbliche amministrazioni, sono idonee a configurare la condotta strumentale alla realizzazione del reato in oggetto: la detenzione di per sé di fatture relative a operazioni inesistenti, senza che le medesime siano state regolarmente registrate, non costituisce condotta idonea a integrare il reato.

Soggetto attivo è chiunque sia tenuto alla compilazione delle dichiarazioni annuali dei redditi o IVA. Pertanto qualsiasi contribuente può essere soggetto attivo del reato.

Il reato è punito a titolo di dolo specifico, essendo richiesto il fine di evadere imposte sui redditi o sul valore aggiunto: il soggetto attivo deve essersi rappresentato e deve avere voluto sia la registrazione in contabilità o la detenzione al fine di prova di una fattura o di altro documento equipollente relativo a operazioni inesistenti, sia l'indicazione nella dichiarazione degli elementi passivi fittizi.

5.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Il reato previsto e punito dall'art. 3 del D.lgs. n. 74/2000 è configurabile qualora, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto vengano indicati nelle dichiarazioni fiscali annuali - sulla base di una falsa rappresentanza nelle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento - elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi.

La punibilità del reato è sottoposta al superamento congiuntamente delle seguenti soglie:

- a) ciascuna imposta evasa è superiore a euro 30.000,00;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro 1.500.000,00, ovvero l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5% di quest'ultima o ad euro 30.000,00.

Si noti che per la sussistenza del reato è necessaria non solo la falsa rappresentazione delle scritture contabili, ma anche la realizzazione di condotte fraudolente idonee a ostacolare accertamenti fiscali che non possono ricondursi alla mera omissione di fatti contabili rilevanti. L'agente deve, infatti, porre in essere una condotta attiva fraudolenta come, ad esempio, l'interposizione fittizia di persona nella percezione e nella titolarità delle ricchezze o la creazione di un magazzino in nero.

La fattispecie in esame prevede inoltre una clausola di riserva, per cui la medesima è punibile al di fuori dei casi di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti già previsti dall'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000. Non si esclude, tuttavia, la possibilità che in relazione a un medesimo fatto siano contestati entrambi i reati: mentre l'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000 punisce unicamente la

rappresentazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi fittizi, l'art. 3 punisce anche l'indicazione nelle medesime dichiarazioni di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale.

Il reato in oggetto è configurabile in capo ai contribuenti che siano obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ossia persone fisiche che esercitano imprese commerciali, arti e professioni, società di persone in nome collettivo e in accomandita semplice, società di capitali per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni, società cooperative e società private ed enti pubblici soggetti all'IRES, nonché società o associazioni tra artisti o professionisti.

Il dolo è specifico, essendo richiesto il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

5.3. Dichiarazione infedele.

Il reato di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile qualora, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, siano rappresentati nelle dichiarazioni annuali relative a tali imposte elementi attivi inferiori a quelli reali o elementi passivi inesistenti e siano congiuntamente realizzate le seguenti soglie:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 150.000,00;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro 3.000.000,00.

Non si tiene conto:

1. della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati indicati in 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.;
2. delle valutazioni che singolarmente considerate differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

La norma in oggetto delinea una fattispecie residuale, volta a punire tutte le ipotesi di falso nella predisposizione delle dichiarazioni annuali che non siano già punibili ai sensi delle disposizioni precedenti, ossia non costituiscano già reati di dichiarazione

fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del D.lgs. n. 74/2000) o di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.lgs. n. 74/2000).

La fattispecie in esame si differenzia da quelle previste dagli articoli precedenti perché prescinde da qualsiasi intento fraudolento e si caratterizza per la semplice rappresentazione nelle dichiarazioni annuali di elementi attivi inferiori al reale e di elementi passivi fittizi. Nell'ambito applicativo dell'incriminazione sono quindi riconducibili tutti i comportamenti fraudolenti esclusi dall'art. 3, ossia posti in essere da soggetti che non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

I fatti realizzabili al di fuori di tale fattispecie sono punibili solo con sanzioni amministrative.

Il dolo è specifico.

5.4. Dichiarazione omessa.

Il reato previsto e punito dall'art. 5 d.lgs. n. 74/2000 è configurabile qualora, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, il soggetto obbligato alla presentazione di una delle dichiarazioni relative a tali imposte non vi provveda.

Al fine della configurabilità del reato è necessario che l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 50.000,00.

Il comma 1 bis disciplina inoltre il reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta; per la sua configurabilità occorre che le ritenute non versate siano superiori a euro 50.000,00.

La medesima disposizione, inoltre, precisa che non si considera omessa la dichiarazione che sia presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Il dolo è specifico.

5.5. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/2000 è configurabile qualora, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, vengano emesse o rilasciate fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

La disposizione in oggetto precisa, peraltro, che 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.

Si precisa che, a differenza dei reati precedenti, il reato in oggetto può essere commesso da chiunque, emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di far evadere un'imposta a un altro soggetto.

In deroga all'articolo 110 c.p., non è punibile a titolo di concorso nel reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti chi se ne avvale direttamente e chi concorre con chi se ne avvale.

Il dolo è specifico, essendo richiesto il fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

5.6. Occultamento o distruzione di documenti contabili.

Il reato previsto e punito dall'art. 10 d.lgs. n. 74/2000 è configurabile qualora, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, vengano occultate o distrutte in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti per i quali è prevista la conservazione obbligatoria, in modo da impedire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

E' prevista una clausola di riserva che esclude la punibilità ai sensi della disposizione in oggetto nel caso in cui il fatto costituisca più grave reato.

Il dolo è specifico, essendo richiesto il perseguimento del fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire l'evasione a terzi.

5.7. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate.

L'art. 10 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 punisce 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 euro 150.000,00 per ciascun periodo d'imposta.

Il delitto in esame è strutturato come un reato omissivo proprio e istantaneo, consumandosi nel momento stesso del mancato compimento dell'azione comandata, ossia il versamento, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale, delle ritenute effettuate e certificate o dovute sulla base della stessa dichiarazione.

La norma tutela l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi. Il reato è proprio e può essere commesso solo dai sostituti di imposta.

Il dolo è generico: per la sua configurabilità è necessario e sufficiente che il soggetto attivo abbia la coscienza e volontà di aver rilasciato la certificazione delle ritenute delle quali, poi, omette il versamento, entro il termine fissato per la presentazione della

dichiarazione e di non versare a seguito di detta condotta importi superiori, in relazione a quel determinato periodo di imposta, a euro 150.000,00.

5.8. Omesso versamento di Iva.

L'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da sei mesi a due anni 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

Anche tale reato, come quello descritto nel paragrafo che precede, è strutturato come un reato omissivo proprio e istantaneo.

La norma mira a tutelare l'interesse dell'Erario alla tempestiva ed efficace riscossione delle imposte così come auto liquidate dallo stesso contribuente nella dichiarazione annuale.

Si tratta di un reato proprio, potendo essere commesso esclusivamente da un soggetto Iva che abbia presentato una dichiarazione annuale con un saldo debitorio superiore ai 250.000,00 euro.

Ai fini della configurabilità della fattispecie è necessario il dolo generico, ossia la coscienza e volontà di aver presentato una dichiarazione Iva e di avere, poi, omesso il versamento entro il termine delle somme in essa indicate a favore dell'Erario.

5.9. Indebita compensazione.

L'art. 10 *quater* d.lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti per un importo annuo superiore a euro 50.000,00.

Si tratta di un reato commissivo che si realizza a seguito della compilazione del modello F24, con l'indicazione di inesistenti o non spettanti crediti da portare in compensazione e con la sua, contestuale, presentazione come delega irrevocabile per il pagamento di quanto in esso indicato.

La norma mira a tutelare l'interesse dello Stato alla tempestiva ed efficace riscossione delle imposte, dei contributi e degli altri crediti oggetto di pagamento sulla base dell'autoliquidazione effettuata dal contribuente in sede di pagamento unificato.

Il reato può essere commesso esclusivamente dal contribuente che, nel pagare con il modello F24, effettui compensazioni, *ex art.* 17 d.lgs. n. 241 del 1997, a esso non spettanti.

Il dolo è generico, non essendo necessario l'intento specifico di evasione: è sufficiente che il soggetto attivo abbia la coscienza e volontà di avere effettuato un versamento inferiore al dovuto a seguito dell'avvenuta compensazione, nel modello F24, di un credito inesistente o non spettante.

5.10. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

L'art. 11, co. 1 d.lgs n. 74/2000 punisce 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 e interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

La norma mira, secondo alcuni, a tutelare la garanzia patrimoniale offerta al fisco dei beni dell'obbligato e, secondo altri, il corretto funzionamento della procedura esecutiva, da realizzarsi attraverso l'astensione da azioni di sviamento della stessa.

Il reato può essere commesso esclusivamente dal contribuente, in relazione ai tributi dovuti in materia di imposte dirette o Iva.

L'elemento soggettivo richiesto è il dolo specifico, essendo necessario il fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Il reato si consuma nel momento in cui sono posti in essere la simulata alienazione di beni o gli altri atti fraudolenti sui propri o sugli altrui beni.

5.11. Il delitto di falso in transazione fiscale.

L'art. 11, co. 2 d.lgs n. 74/2000 punisce 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.

La norma mira a tutelare il corretto funzionamento della procedura transattiva al fine di prevenire possibili sviamenti dei rappresentanti della Pubblica Amministrazione in ordine ai contenuti dell'accordo.

Presupposto per la sussistenza del reato è che si sia instaurata una procedura di transazione fiscale nel cui ambito intervenga la condotta sanzionata.

Il dolo è specifico, essendo richiesto il fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori.

Si tratta di un delitto di natura istantanea, che si consuma nel momento della presentazione della falsa documentazione a supporto della proposta di transazione fiscale.