

SANZIONI TRIBUTARIE PENALI

Le sanzioni tributarie trovano il loro primo fondamento nella legge "manette agli evasori" **D.L. 10 luglio 1982, n. 429**, convertito con modificazioni dalla **L. 7 agosto 1982, n. 516**, la legge fu accolta con soddisfazione da tutti coloro che propugnavano una più incisiva lotta all'evasione, perché con quella normativa si abrogava la famigerata "**pregiudiziale tributaria**", che di fatto impediva al giudice penale di intervenire prima che si fosse concluso il periglioso iter dell'accertamento e del contenzioso in sede amministrativa.

L'idea innovatrice della L. n. 516/1982 fu quella di slegare le fattispecie di reato in essa previste dal fatto "evasione" e **di sanzionare penalmente non già il mancato assolvimento di un debito d'imposta ma talune condotte che preludono all'evasione, taluni fatti definiti "prodromici"**, in quanto posti in essere per preparare e rendere possibile l'evasione, fatti strumentalmente posti in essere per poi sottrarsi agli obblighi di assolvimento del tributo dovuto. Si trattava in gran parte di **reati "di pericolo"**, perché non presupponevano la sussistenza del "danno" prodotto dall'evasione ma la messa, appunto, in pericolo degli interessi dell'Erario.

Nel frattempo sono intervenute diverse disposizioni quali il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.472, la legge 25 giugno 1999, n. 205, Dlgs 74/2000, e la legge 5 dicembre 2005, n.251, che hanno provveduto a determinare un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa in campo fiscale e ridurre i termini di prescrizione del reato.

Si rammenta, che l'omesso versamento della ritenuta costituisce reato penale, reato introdotto con il DI 223/2006 (manovra d'estate), convertito con legge 248/2006 che ha modificato l'articolo 35, comma 7, introducendo nuovi delitti nel Dlgs74/2000 sui reati in materia di imposte sui redditi e Iva tra cui : «**l'omesso versamento di ritenute certificate**» (articolo 10 bis del Dlgs 74/2000), per cui «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 risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta».

Diverse ipotesi di dichiarazioni fraudolente

la nuova legge prevede **due distinte ipotesi di dichiarazione fraudolenta**: quella mediante l'uso di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2) e quella prodotta mediante "**altri artifici**" (art. 3). L'art. 2, comma 1, così recita: "1. È punito con la **reclusione da due 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 relative a dette imposte elementi passivi fittizi". Al comma 3 la stessa norma aggiunge che "3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è **inferiore a lire trecento milioni** si applica la reclusione da **sei mesi a due anni**".

la norma sanziona il comportamento di colui che si munisce di documentazione falsa per avvalersene al fine di attestare nella dichiarazione annuale "elementi passivi" inesistenti e, quindi, di evadere le imposte.

Nell'art. 3 si prevede invece una diversa ipotesi di reato per colui che, sempre al fine di evadere le imposte dirette o l'Iva, "con mezzi fraudolenti" indica nella dichiarazione annuale "elementi attivi" per un ammontare inferiore a quello effettivo o "elementi passivi" fittizi, quando congiuntamente: - l'imposta evasa è superiore, con riferimento a talune delle singole imposte, a lire 100 milioni; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a 3 miliardi.

dichiarazione infedele

Un' incongruenza si profila dal raffronto fra la norma che sanziona la dichiarazione infedele, che si considera fraudolenta se connessa e conseguente alla violazione dell'obbligo di fatturazione, punita ai sensi dell'art. 3 con la reclusione da due a sei anni, sempre che si superino le soglie di punibilità ivi previste, e la dichiarazione infedele che non consegue alla violazione di un obbligo contabile, prevista e punita dall'art. 4 con la pena più mite della reclusione da uno a tre anni, e a condizione che si superino soglie di punibilità più alte di quelle previste nel primo caso. La ratio della distinzione si basa sul presupposto di ritenere più insidiosa la condotta di chi, essendo soggetto a determinati obblighi contabili, li viola per produrre poi una dichiarazione infedele ... Conseguenze più lievi si avranno, invece, per coloro che, non essendo soggetti a obblighi contabili, in caso di infedele dichiarazione, non potranno mai incorrere nell'ipotesi più grave di dichiarazione fraudolenta. Sta di fatto, tuttavia, che si tratta di fattispecie molto simili e contigue alle quali corrispondono sanzioni notevolmente differenziate.

caratteristiche dei reati

- la previsione del dolo specifico;
- il momento di consumazione del reato fissato all'atto della presentazione della dichiarazione annuale;

Prescrizione dei Reati Tributari

Tutti i delitti tributari si prescrivono in **sei anni** giacché ai sensi del nuovo art. 157 del codice penale "La prescrizione estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque un tempo non inferiore a sei anni se si tratta di delitti ..." .L. 5 dicembre 2005, n.251

TIPOLOGIE DI REATI TRIBUTARI

TIPO di VIOLAZIONE D.Lgs. 74/2000	DESCRIZIONE delle FATTISPECIE di REATO	SANZIONE PREVISTA
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA con uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)	Chiunque, a fine di evasione, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi , avvalendosi di fatture o altri documenti emessi per operazioni inesistenti (C.M. 4.8.2000, n. 154/E). Escluse ad es.: dichiarazioni ai fini Irap; dich. periodiche Iva; dichiaraz. di successione.	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni . Quando l'ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07 , si applica la reclusione da 6 mesi a 2 anni
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA mediante altri artifici (art. 3)	Chiunque, a fine di evasione, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi quando congiuntamente:	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni

	<p>a) l'imposta evasa è superiore a euro 77.468,53 ;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, risulta superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro 1.549.370,70 .</p>	
DICHIARAZIONE INFEDELE (art. 4)	<p>Chiunque, a fine di evasione, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore , con riferimento a ciascuna imposta, a euro 103.291,38 ;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, risulta superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro 2.065.827,60 .</p>	Reclusione da 1 a 3 anni
DICHIARAZIONE OMESSA (art. 5)	<p>Chiunque, pur essendovi obbligato, non presenta una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quando l'imposta evasa risulta superiore a euro 77.468,53 , con riferimento a ciascuna imposta.</p> <p>Non si considera omessa la dichiarazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine; - o non sottoscritta; - o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto. 	Reclusione da 1 a 3 anni
EMISSIONE di FATTURE o altri documenti per OPERAZIONI INESISTENTI (art.	<p>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. L'emissione o il rilascio di più fatture o</p>	<p>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni .</p> <p>Se l'importo è inferiore a euro 154.937,07 per</p>

8)	documenti per operazioni inesistenti nello stesso periodo d'imposta si considera un'unica violazione .	periodo d'imposta, si applica la reclusione da 6 mesi a 2 anni
OCCULTAMENTO o DISTRUZIONE di DOCUMENTI CONTABILI (art. 10)	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 d'affari.	Reclusione da 6 mesi a 5 anni
SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA al pagamento di imposte (art. 11)	Chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative per un ammontare superiore a euro 51.645,69 , pone in essere la vendita simulata o altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui al fine di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva .	Reclusione da 6 mesi a 4 anni

PROSPETTO RIEPILOGATIVO dei reati tributari

TIPO di VIOLAZIONE (D.Lgs. 10.3.2000, n. 74)	DESCRIZIONE delle FATTISPECIE di REATO	SANZIONE PREVISTA
<p>Dichiarazione fraudolenta con uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2). Tale violazione assorbe l'ipotesi generica prevista dall'art. 4, c. 1, lett. a), L. 516/1982 (frode fiscale), in quanto, pur contenendo alcuni degli elementi caratterizzanti la normativa preesistente, presenta ulteriori elementi non riconducibili alla precedente figura.</p> <p>Non costituisce più reato la semplice condotta prodromica di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Si verifica la continuità normativa dell'illecito solo se i dati relativi a tali fatture o documenti confluiscono nella successiva dichiarazione dei redditi (C.M. 27.12.2002, n. 88/E).</p>	<p>Chiunque, a fine di evasione, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi , avvalendosi di fatture o altri documenti emessi per operazioni inesistenti (C.M. 4.8.2000, n. 154/E). Escluse, ad es., dichiarazioni ai fini Irap, dichiarazioni periodiche Iva (soppresse a decorrere dalle dichiarazioni relative al 2002), dichiarazione di successione.</p>	<p>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni . Quando l'ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07, si applica la reclusione da 6 mesi a 2 anni</p>

<p>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3).</p>	<p>Chiunque, a fine di evasione, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa supera euro 77.468,53 ;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, risulta superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro 1.549.370,70 .</p>	<p>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni</p>
<p>Dichiarazione infedele (art. 4).</p>	<p>Chiunque, a fine di evasione, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'Iva elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, quando congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa supera, con riferimento a ogni imposta, euro 103.291,38 ;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, risulta superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiar. o, comunque, superiore a euro 2.065.827,60 .</p>	<p>Reclusione da 1 a 3 anni</p>
<p>Dichiarazione omessa (art. 5). Il reato di omessa dichiarazione necessita ora di elementi costitutivi nuovi e diversi che determinano una frattura tra l'originaria ipotesi delittuosa e la nuova figura che risulta connessa al perseguimento dello scopo di evadere una somma superiore a euro 77.468,53 (C.M. 27.12.2002, n. 88/E).</p>	<p>Chiunque, pur essendovi obbligato, non presenta una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'Iva, quando l'imposta evasa supera euro 77.468,53 , con riferimento a ciascuna imposta. Non è considerata omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, o non sottoscritta, o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	<p>Reclusione da 1 a 3 anni</p>

<p>Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8). Per la configurazione di tale ipotesi, costituisce elemento costitutivo del reato il dolo specifico, rappresentato dal fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto; pertanto si assiste ad una parziale depenalizzazione nelle ipotesi che non contemplano tale dolo specifico (C.M. 27.12.2002, n. 88/E).</p>	<p>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.</p> <p>L'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nello stesso periodo d'imposta viene considerata un'unica violazione .</p>	<p>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni .</p> <p>Se l'importo è inferiore a euro 154.937,07 per periodo d'imposta, si applica la reclusione da 6 mesi a 2 anni</p>
<p>Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10). La disciplina di tale fattispecie delittuosa dell'occultamento e distruzione di documenti contabili presenta caratteristiche di continuità normativa rispetto alle disposizioni dell'art. 4, c. 1, lett. b), L. 516/1982 (C.M. 27.12.2002, n. 88/E).</p>	<p>Chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, 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 d'affari.</p>	<p>Reclusione da 6 mesi a 5 anni</p>
<p>Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).</p>	<p>Chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative per un ammontare superiore a euro 51.645,69 , pone in essere la vendita simulata o altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui al fine di rendere inefficace la procedura di riscossione .</p>	<p>Reclusione da 6 mesi a 4 anni</p>