I REATI TRIBUTARI

d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Avv. Alessandro Viglione
Milano, 4 febbraio 2020

L’EVASIONE FISCALE

Nella società, esiste, al pari di ogni altro illecito, una quota fisiologica di infedeltà contributiva.

In Italia, si tratta per il vero di un fenomeno che, nel tempo, ha assunto dimensioni significative ed oggi è individuato come una delle maggiori emergenze.

IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO NELLA STORIA

- **1861**: adozione del **Regolamento Doganale**. Si protegge quella che, all'epoca, era l'imposta più importante: il **dazio doganale**.
- **1928**: si tutela la fase della riscossione dei tributi con le norme sulla «***penalità in materia di imposte***».
- **1929**: nasce convenzionalmente il **diritto penale tributario** con le «*norme generali per la repressione delle violazione delle leggi finanziarie*»: è il primo apparato normativo a carattere ampio e generale.

Quasi ai giorni nostri….

La prima importante riforma si fa attendere non poco…. dagli anni venti arriviamo al **1982**, con la legge nota con il nome di «***manette agli evasori***» (l. 516/1982).

Un apparato normativo farraginoso ed assolutamente inefficace, che non ha saputo tradurre sul piano pratico le intenzioni del legislatore.

segue…..

La l. 516/1982 si caratterizza per alcuni tratti salienti:

- *Funzione marcatamente **preventiva** (largo impego del reato di pericolo)*.
- *Repressione di **violazioni puramente formali**.*
- *Incriminazione di **comportamenti prodromici all'evasione**.*
- *Attenzione alle sole **regole formali**.*

segue…

Il risultato non si è rivelato quello sperato: poche manette, tanti evasori e Tribunali subissati da migliaia di procedimenti per violazioni di minima portata…

Ci si rende conto che è indispensabile una svolta radicale…

La stagione della grande riforma

Si sviluppa l'esigenza di imprimere una svolta nel contrasto all'evasione fiscale….

segue…

Nasce così la riforma del 2000 che, con il decreto legislativo n. 74, da forma al nuovo diritto penale tributario.

IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO OGGI

Insieme di norme con finalità di reprimere le più gravi condotte lesive degli interessi dell'erario alla corretta percezione dei tributi.

L'APPARATO SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO

Accanto alle fattispecie di reato del d.lgs. n. 74/2000, l'ordinamento prevede una serie di disposizioni di matrice amministrativa che vanno a colpire tutti i comportamenti illeciti del contribuente, anche quelle forme meno gravi di cui il diritto penale non si occupa.

LE DIVERSE FINALITA'

Le **sanzioni penali** hanno, in generale e non solo in ambito tributario, una finalità precisa:

- Indirizzare il **comportamento dei consociati** nell'alveo dei principi sanciti dalle norme.
- **Rieducare** il condannato.

In questo ambito si muove anche il **diritto penale tributario**, costituito da norme che, come vedremo, puniscono a vario titolo le più o meno gravi condotte di evasione o frode fiscale tipizzate.

segue….

L’**apparato sanzionatorio amministrativo** tributario persegue invece lo scopo di:

- **punire le condotte illecite** (per esempio la mancata presentazione della dichiarazione o la mancata dichiarazione di ricavi).
- **Recuperare l’imposta evasa**.

segue…

Il medesimo fatto può formare oggetto sia di sanzione amministrativa che, in determinati casi, anche di sanzione penale.

Il principio del ***doppio binario*** (art. 19) sancisce l'autonomia dei procedimenti, ma non il cumulo delle sanzioni pecuniarie (l'imposta, gli interessi e le sanzioni si recuperano una sola volta)

LA GENESI DELLA RIFORMA DEL 2000

Il d.lgs. n. 74/2000 interviene sul settore del diritto penale tributario con l'obiettivo di superare l'impostazione data alla materia dalla legge 516/1982.

I PRINCIPI ISPIRATORI DELLA RIFORMA

Il legislatore del 2000 ha inteso adottare una svolta radicale abbandonando lo schema della l. 516/1982 che scarsissimi risultati aveva dato: poche (anzi, nessune) «manette» e tanti procedimenti che si concludevano quasi sempre senza condanne e, soprattutto, senza efficacemente recuperare le imposte evase o arginare il fenomeno criminoso.

IL CAMBIO DI PROSPETTIVA

Sanzione penale come extrema ratio

segue…

Il legislatore con la riforma del 2000 concentra sensibilmente l'intervento del Giudice penale secondo alcune linee…

segue…

- La **presentazione della dichiarazione** dei redditi assurge ad elemento caratterizzante i reati più gravi (artt. 2, 3 e 4). Non è punibile il **tentativo** (art. 6).
- Le sole **imposte presidiate** dalle norme penali sono quelle che generano il maggior gettito, ossia quelle sul **reddito** (IRPPEF – IRES) e l'**IVA**.
- Il numero di fattispecie viene contenuto.
- Si prevedono **limiti soglia** per selezionare solo le condotte maggiormente lesive.
- Incentivo al **pagamento del debito tributario** attraverso il meccanismo delle **attenuanti**.
- Disciplina dei **rapporti fra procedimento amministrativo e penale** del tutto autonomi, art. 19: "***doppio binario***").

segue…

Le fattispecie di reato sono parametrate in funzione della gravità della condotta:

1. Delitti caratterizzati da **frode**;
2. Delitti di **dichiarazione infedele** e di **omessa dichiarazione**.

Le modifiche nel corso del tempo

Il d.lgs. n. 74/2000 ha subito, nel corso del tempo, numerose modifiche, ben **sette** in poco meno di vent'anni e un **ottavo attualmente in discussione**.

segue… le modifiche

1. **2005**: si introduce l'art. **10 bis** (omesso versamento delle ritenute certificate).
2. **2006**: si introducono gli articoli **10 ter** e **10 quater** (omesso versamento dell'IVA e indebita compensazione).
3. **2008**: si introduce l'obbligo della **confisca**, anche per equivalente, del profitto del reato tributario.
4. **2010**: viene riscritto il delitto di **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**.
5. **2011 (doppio intervento)**: riforma significativa, tesa all'inasprimento sanzionatorio (innalzamento pene, prescrizione, abbassamento soglie di punibilità).
6. **2015**: altra riforma importante, che **cancella in parte gli effetti della riforma del 2011** e riscrive la norma dell'art. 3 d.lgs. n. 74/2000, risolvendo anche l'annosa questione della rilevanza penale dell'**elusione fiscale**, espressamente esclusa.

segue…

L’ultima riforma in ordine di tempo è oggi in discussione ed è incarnata nell’art. **39 d.l. 124/2019**

segue…

Riforma contraddistinta da un'impronta estremamente rigida:

- Sensibile **innalzamento delle pene**, anche minime.
- Abbassamento delle **soglie di punibilità**.
- Introduzione della **confisca di sproporzione** (richiamo all'art. 240 bis c.p.).
- Introduzione di alcuni dei reati tributari nel **d.lgs. n. 231/2001**.

le principali fattispecie di reato

le principali fattispecie

L'uso di false fatture (art. 2)

Viene punito l'***utilizzo*** nella dichiarazione dei redditi di ***fatture*** o ***altri documenti*** per ***operazioni inesistenti***, allo scopo di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Pena: reclusione da 4 a 8 anni

segue…

La è Fattura falsa quando documenta operazioni…

1. ***Oggettivamente inesistenti**, cioè mai avvenute per come espresse;*
2. ***Soggettivamente inesistenti**, cioè avvenute fra soggetti diversi da quelli indicati in fattura.*

segue…

E’ ***oggettivamente falsa*** la fattura che documenta una operazione che non esiste, cioè che non è mai avvenuta per come documentata.

Per esempio quella che documenta l’acquisto di un certo numero di beni in realtà mai compravenduti allo scopo di «alleggerire» la dichiarazione dei redditi «scaricando» un costo mai sostenuto.

segue…

E’ ***soggettivamente falsa*** la fattura che documenta una prestazione realmente avvenuta, ma fra ***soggetti diversi*** da quelli indicati in fattura.

segue…

Ad esempio le triangolazioni con le società estere nell'ambito delle frodi carosello

oppure

Il falso soggettivo che consente di recuperare IVA diversamente non deducibile (esempio: prestazione resa nella realtà a favore di una persona fisica con fatturazione nei confronti di una società).

segue…

L’inesistenza soggettiva riguarda l’IVA

segue…

Il concetto di falsità non va confuso con quello di **non deducibilità** del costo.

Tipico il caso del soggetto che acquista un bene o un servizio di cui godrà un soggetto terzo. Per esempio, il papà che acquista l'auto che intesta al figlio. Questa non è una fattura falsa.

segue…

La fattura è falsa anche se gli importi indicati sono solo ***parzialmente falsi*** *(**sovrafatturazione qualitativa**).*

segue…

Non rileva l'ammontare indicato nella falsa fattura, il reato si perfeziona in relazione a false fatture di qualsiasi importo.

segue…

Il reato si consuma al momento della ***presentazione della dichiarazione*** dei redditi o IVA (anche periodica), nelle cui componenti il contribuente abbia indicato il costo falsamente sostenuto.

Segue…

La riforma del 2019 ha introdotto una previsione che già esisteva nella prima stesura del decreto, attraverso l'inserimento del comma 2 bis che prevede una ***circostanza attenuante*** qualora l'ammontare degli elementi passivi indicati in dichiarazione sia inferiore ad euro 100.000.

segue…

L'emissione di false fatture (art. 8)

Il legislatore punisce allo stesso modo chi usa una falsa fattura e chi la emette, con la sola differenza che in questo caso il reato si consuma al ***momento del rilascio del documento falso (reato di pericolo).***

Segue…

Anche in questo caso, specularmente all'art. 2, con la riforma del 2019 è stata prevista analoga ***circostanza attenuante***, concernente il caso in cui l'importo delle false fatture non superi i 100.000 euro.

segue…

La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)

Punisce le forme residuali di frode diverse da quelle che implicano l'uso di false fatture.

Laddove si ha una falsa fattura, trova sempre applicazione l'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

Pena: reclusione da tre a otto anni.

segue…

Reato a struttura complessa, destinato ad operare negli spazi residuali, dove cioè non intervenga l'uso di false fatture.

Fattispecie molto articolata.

segue…

Secondo la giurisprudenza il reato ha ***struttura bifasica***.

segue…

La condotta si articola in *due segmenti*:

1. La **realizzazione dell'attività ingannatoria prodromica**
2. La **presentazione della dichiarazione mendace**

segue… la struttura del reato

Compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente.

Cioè quelle operazioni *poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*.

segue…

Uso di documenti falsi ovvero

di altri mezzi fraudolenti

La norma si inserisce negli spazi residui della frode, che viene declinata in tutte le sue possibili forme di manifestazione.

segue…

<u>Altri mezzi fraudolenti</u>:

nozione che funge da **elemento di chiusura**.

Sono ricomprese tutte quelle condotte frodatorie dotate di specifica **<u>idoneità decettiva</u>** diverse da quelle tipiche descritte.

segue…

Anche in questo caso è previsto il ***dolo specifico***, cristallizzato dal *fine di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto*.

segue…

Il ***momento consumativo*** è ancorato alla presentazione di una delle dichiarazioni rilevanti, anche periodiche.

segue…

Sono previste due ***soglie di punibilità*** congiunte che hanno lo scopo di selezionare le sole condotte maggiormente lesive degli interessi erariali.

segue…

La dichiarazione infedele (art. 4)

Condotta caratterizzata da un minore coefficiente di disvalore e che non presenta gli elementi tipici della frode.

Pena: reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi

segue…

La condotta segue uno ***schema duplice****, ovvero l'indicazione di:*

1. ***Elementi attivi per ammontare inferiore a quello effettivo****.*
2. ***Elementi passivi inesistenti***.

segue…

Si colpisce la infedeltà del contribuente che può essere:

- ***Evasore totale***: omessa indicazione di ricavi in dichiarazione.
- ***Evasore parziale***: sottofatturazione dei ricavi

segue…

Gli elementi passivi inesistenti

Componenti negative di reddito **non esistenti in *rerum natura***

segue…

Il *momento consumativo* è quello della ***presentazione della dichiarazione annuale*** sui redditi o sul valore aggiunto.

segue…

Anche in questo caso è previsto il ***dolo specifico***, ossia la finalità di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto.

segue…

Anche la dichiarazione infedele prevede ***soglie di punibilità*** congiunte, anche in questo caso al fine di selezionare le condotte numericamente più significative.

Le soglie di punibilità sono state ritoccate al ribasso dalla riforma del 2019.

segue…

Il legislatore nel 2015 ha inserto due nuovi commi funzionali a selezionare le sole condotte più gravi e che riguardano il delicato tema delle ***valutazioni***.

segue…

Comma 1 bis: non si tiene conto delle classificazioni non corrette se i criteri adottati sono stati indicati nel bilancio o nei documenti fiscalmente rilevanti.

Comma 2 bis: Non danno luogo a fatti punibili le valutazioni estimative che ***complessivamente considerate*** differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

segue…

L'omessa dichiarazione (art. 5)

Si colpisce il contribuente che ***omette di presentare la dichiarazione dei redditi o IVA in proprio o quale sostituto di imposta*** *(diversamente dall'art. 4 che, invece, presuppone la presentazione della dichiarazione)*

Pena: **reclusione da due a cinque anni**

segue…

Reato omissivo proprio, che si consuma allo spirare del termine che la norma assegna al contribuente per adempiere (*novanta giorni* dalla scadenza del termine previsto dalla normativa tributaria)

segue…

Elemento soggettivo: **dolo specifico**, rileva la finalità di evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

segue…

La selezione delle condotte punibili avviene con l'inserimento di una **soglia di punibilità** parametrata all'ammontare dell'imposta evasa (euro 50.000).

segue…

La selezione delle condotte punibili avviene con l'inserimento di una **soglia di punibilità** parametrata all'ammontare dell'imposta evasa (euro 50.000).

Elusione fiscale ed esterovestizione

Due temi molto dibattuti e che riguardano i reato di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione

segue…

Elusione fiscale: appartiene alla categoria dell'**abuso del diritto**.

Si sfruttano le norme tributarie – senza mai violarle - al solo fine di ottenere un ***indebito vantaggio fiscale***.

segue…

Il contribuente agisce in conformità alla lettera della legge ma in contrasto alla sua *ratio*

segue…

Da più parti si è sostenuto che la condotta elusiva potesse integrare i presupposti del reato tributario (notissimo il caso Dolce & Gabbana).

Le problematiche applicative non sono poche, non foss'altro perché non è agevole, in questi casi, individuare un valido ***parametro normativo*** *cui ancorare l'applicazione della fattispecie penale (un tempo, prima della sua abrogazione, individuato nell'art. 37 bis DPR 600/1973) .*

segue…

Il legislatore, con la riforma del 2015, espressamente stabilisce la non rilevanza penale dell'elusione fiscale (modifica dell'art. 10 bis l. 212/2000, lo statuto del contribuente)

segue…

Esterovestizione: *localizzazione della sede dell'impresa in una Paese straniero, spesso a fiscalità privilegiata nonostante la gestione dell'ente avvenga dall'Italia*

segue…

Criteri per individuare la residenza:

- ***Sede legale*** *(ossia quella formale indicata)*
- ***Sede amministrativa*** *(luogo ove si forma la volontà dell'ente)*
- ***Oggetto principale*** *(ove si esercita in via prevalente l'attività sociale)*

segue…

Se si dimostra il fittizio trasferimento della sede è possibile contestare l'omessa presentazione della dichiarazione in Italia.

Gli altri illeciti penal-tributari

*Gli illeciti in materia di **documenti** e **pagamento di imposte**.*

Categoria di reati che presidia le fase diverse da quella della dichiarazione.

segue…

- *Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)*
- *Omesso versamento ritenute (art. 10 bis)*
- *Omesso versamento IVA (art. 10 ter)*
- *Indebita compensazione (art. 10 quater)*
- *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)*

segue…

Reati che presidiano:

- *La corretta conservazione dei documenti contabili (art. 10)*
- *Il puntuale versamento dei tributi correttamente dichiarati (artt. 10 bis, ter e quater)*
- *La riscossione tributaria (art. 11)*

le altre sanzioni…

La confisca (art. 12 bis)

Ablazione del profitto o del prezzo del reato tributario nelle forme:

- ***Diretta****: sul prezzo o sul profitto del reato individuato*
- ***Per equivalente (di valore)****: sul denaro o i beni di cui il condannato ha la disponibilità per un valore corrispondente al profitto o al prezzo*

le altre sanzioni…

La confisca di sproporzione (art. 12 ter)

Si colpisce la ricchezza accumulata con l'evasione fiscale e detenuta anche per interposta persona:

- *Di cui il condannato non è in grado di provare la* ***legittima provenienza****.*
- ***Sproporzionata*** *rispetto al reddito dichiarato*

Segue…

*I reati per cui opera la confisca allargata (**indicazione tassativa**):*

1. *Dichiarazione fraudolenta mediante FOI;*
2. *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;*
3. *Emissione di FOI;*
4. *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.*

Segue…

Esistono anche limiti quantitativi che vanno dai 100.000 ai 200.000 euro di imposta evasa o di elementi fittizi indicati.

Segue…

Si tratta di una misura pensata per prevenire l'accumulo illecito di ricchezze che si pensano strumentali al compimento di ulteriori gravi reati.

Segue…

La giurisprudenza qualifica la confisca allargata come **misura di sicurezza** *e, quindi, sottoposta alle regole dettate dall'art. 200 del codice penale.*

Segue…

Le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione

Segue…

La giurisprudenza qui distingue:

1. Se il fatto non costituisce reato all'epoca della sua commissione, non sono applicabili le MDS in caso di mutamento del quadro normativo;
2. Se il fatto già costituiva reato e solo successivamente si collega anche una MDS, allora questa sarà applicabile.

Segue…

E’ consolidato l’orientamento per cui il principio di irretroattività della legge penale opera con riguardo alle norme incriminatrici e non anche alle MDS (per cui *tempus regit actum*)

Segue…

In materia di reati tributari il legislatore introduce una ***disciplina speciale che deroga agli anzidetti principi****.*

Segue…

Le disposizioni sulla confisca allargata si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla conversione del decreto che le introduce.

Le misure premiali

Cause di non punibilità *(art. 13):*

- *Artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater comma 1: non punibili se il debito tributario, gli interessi e le sanzioni sono versati entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.*
- *Artt. 2, 3, 4 e 5: non punibili se il debito tributario, gli interessi e le sanzioni sono versati prima che l'autore abbia formale conoscenza dell'avvio del procedimento (penale o amministrativo)*

Le misure premiali

Circostanze del reato *(art. 13 bis)*

Il pagamento del debito tributario comprensivo di interessi e sanzioni determina:

- ***Riduzione di pena fino alla metà***
- ***Non applicabilità delle pene accessorie***

Le misure premiali

La repressione del reato tributario è affiancata quindi da misure volte a favorire il recupero dell'imposta.

segue…

Una impostazione che le tante – forse troppe – riforme del diritto penale tributario rischiano di mettere in crisi….

Grazie per l'attenzione……