



---

# I reati tributari

*Gian Luca SOANA*  
*Giudice*  
*presso il Tribunale di Roma*

# IMPOSTE OGGETTO DI TUTELA

---

DICHIARAZIONI ANNUALI



IVA



IMPOSTE SUI REDDITI

ECCEZIONI: artt. 10 quater e 11, 2 co



# IL SISTEMA PREVIGENTE

---

OBIETTIVO: EVITARE CHE IL GIUDICE PENALE COMPIA  
VALUTAZIONE DI NATURA TRIBUTARIA

LA PREGIUDIZIALE  
TRIBUTARIA

LA LEGGE N. 516 DEL  
1982

- SANZIONA COMPORTAMENTI PRODROMICI ALL'EVASIONE
  - SANZIONA CONDOTTE UNICAMENTE MATERIALI
- TUTELA PREVALENTEMENTE IL DOVERE ALLA CORRETTEZZA E TRASPARENZA FISCALE



# IL D.LGS. N. 74/2000

---

OBIETTIVO



**SANZIONARE UNICAMENTE (O QUASI)  
CONDOTTE CHE PRODUCONO UN DANNO  
EFFETTIVO ALL'ERARIO**



# OBIETTIVO

---

LIMITAZIONE DEI REATI DI PERICOLO  
PREVEDENDOSI, IN MODO PREVALENTE,  
FATTISPECIE CHE DETERMINANO UN  
CONCRETO E RILEVANTE DANNO ALL'ERARIO

OGGETTO GIURIDICO DELLA TUTELA PENALE  
INTERESSE DELLO STATO ALLA PERCEZIONE  
DEI TRIBUTI



# STRUMENTI

---

NECESSITA' CHE VI SIA STATA UNA EVASIONE DI IMPOSTA

PREVISIONE DI SOGLIE DI PUNIBILITA'

ESCLUSIONE DEL TENTATIVO

LIMITAZIONE DELLA DISCIPLINA DEL CONCORSO DI  
PERSONE

PREVISIONE DEL DOLO SPECIFICO DI EVASIONE



# L'IMPOSTA EVASA

---

ATTRIBUZIONE AL GIUDICE PENALE DEL POTERE DI  
DETERMINARE L'IMPOSTA EVASA

IMPOSTA EVASA DATA DALLA DIFFERENZA TRA IL DICHIARATO  
E L'IMPOSTA EFFETTIVAMENTE DOVUTA

AUTONOMIA TRA L'ACCERTAMENTO DELL'IMPOSTA IN SEDE  
TRIBUTARIA ED IN SEDE PENALE



# L'IMPOSTA EVASA

---

NON VI E' PERFETTA COINCIDENZA TRA I CRITERI USATI IN SEDE PENALE ED IN SEDE TRIBUTARIA CON POSSIBILI DIVERGENZE SUL RISULTATO FINALE



ACCERTAMENTO IN SEDE PENALE DELL'IMPOSTA EFFETTIVAMENTE DOVUTA



LIMITATA OPERATIVITA' DELLE PRESUNZIONI





## RILEVANZA PENALE DELLE CONDOTTE OGGETTO DI DIVERSA VALUTAZIONE GIURIDICA

---

DISCIPLINA PREVIGENTE



4 lett. f) L.N. 516/1982 la presenza di  
documenti attestanti fatti materiali  
non corrispondenti al vero



Irrilevanza penale di condotte di  
elusione specifica, di violazione dei  
principi di inerenza di competenza od  
in materia di deduzioni



# Disciplina attuale

---

- Negli artt. 3 e 4 è stato eliminato il riferimento alla necessaria presenza di fatti materiali;
- L'art. 1 lett. f) dà rilevanza ad ogni differenza tra l'imposta dichiarata e quella dovuta;
- L'art. 7 prevede la rilevanza penale della violazione dei criteri di competenza e delle valutazioni estimative;
- L'art. 16 prevede la rilevanza della violazione alle norme antielusive



# ASSETTO ORIGINARIO

---

CENTRALITA' DEI REATI DICHIARATIVI CHE SI PERFEZIONANO E SONO PENALMENTE RILEVANTI SOLO CON LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

ART. 2 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE ED ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI

ART. 3 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI

ART. 4 DICHIARAZIONE INFEDELE

ART. 5 OMESSA DICHIARAZIONE



# I delitti in materia di dichiarazione

---

- Violazioni dell'obbligo di completa e veridica esposizione componenti qualitative e quantitative nel procedimento di autoliquidazione
- Dolo specifico di evasione propria
- Artt. 2, 3 e 4 natura commissiva attraverso un falso ideologico in scrittura privata;
- struttura piramidale
- Artt. 2 e 3: dichiarazioni fraudolente
- Art. 4: ipotesi residuali di dichiarazione infedele
- Si consumano al momento della presentazione della dichiarazione; prima penalmente irrilevanti
- Art. 5: natura omissiva



# I delitti in materia di dichiarazione i soggetti

---

- Reati propri (contribuenti tenuti alla presentazione delle dichiarazioni)
- Amministratore di fatto
- Per le società od enti: la responsabilità penale si incentra sull'amministratore o sul rappresentante che ha presentato la dichiarazione (artt. 1 lett. c) ed e)
- Concorso dell'*extraneus*
- *Responsabilità extraneus art. 48 c.p.*



## Art. 2

---

- 1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi 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.
- 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.



## Art. 2 - uso F.O.I.

---

### ○ Struttura bifasica:

- Acquisizione di una fattura o di un documento equipollente avente ad oggetto una operazione inesistente e sua utilizzazione attraverso la *registrazione* nelle scritture contabili o la sua *detenzione* ai fini della prova con l'amministrazione (*ante factum*)
- Presentazione della dichiarazione nella quale viene inserito e considerato quanto indicato nella fattura falsa
- Non vi è soglia di punibilità



## Art. 2 - uso F.O.I.

---

### REGISTRAZIONE

- In quelle obbligatorie comprese il *bilancio*

### DETENZIONE

- Anche chi non è obbligato alla tenuta delle scritture

### INDICAZIONE NELLA DICHIARAZIONE

- Elemento passivo fittizio





## Art. 2 - uso F.O.I.

---

- Fattura (art. 21 dpr 633/72)
  - Dichiarazione di scienza attestante cessione di beni o prestazione di servizi (anche diversamente denominati: *nota*, *conto*, *parcella*, ecc.)
- Altri documenti
  - Aveni rilievo probatorio tributario analogo
    - Ricevuta e scontrino fiscale
    - Schede carburanti
    - Note di addebito/credito
    - Documenti i trasporto per fatturazione differita
    - Bollette doganali
    - "doppie" buste paga

# Fattura per operazione inesistente

---

**Falso ideologico ed anche materiale**

con contenuto falso

inserito  
dall'emittente

ALTERATO  
SUCCESSIVAMENTE DA ALTRI

DATO DA INDICAZIONE DI  
EMITTENTE INESISTENTE O  
DIVERSO DA QUELLO  
EFFETTIVO

# INESISTENZA OGGETTIVA

---

INESISTENZA  
ASSOLUTA



NESSUNA  
OPERAZIONE E'  
STATA FATTA

INESISTENZA  
RELATIVA



L'OPERAZIONE VI E'  
STATA MA PER UNA  
SOMMA INFERIORE  
A QUELLA INDICATA

# INESISTENZA SOGGETTIVA

---

IL DESTINATARIO  
E' DIVERSO DA  
QUELLO REALE

Non vi è questo reato in caso di imposte sui redditi in quanto il costo è stato sostenuto a meno che questa falsa indicazione ha inciso sulla deducibilità del costo

In questi casi art. 8 se ha favorito l'evasione di terzi

IL CEDENTE E' DIVERSO DA  
QUELLO REALE

Vi è reato in caso di IVA perché non possono essere conteggiate le fatture emesse da chi non è controparte (tra l'altro la esatta individuazione del soggetto può influire sulla entità imposta deducibili: Cass., n. 10394/2010; 7039/2012).



## La frode fiscale (art. 3)

---

Chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento indica, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi.



# Elementi distintivi

---

Reato proprio essendo necessario che trattasi di soggetto:

- 1)(contribuente) obbligato alla presentazione di una dichiarazione;
- 2)obbligato alla tenuta delle scritture contabili;

Doppia soglia di punibilità:

- 1) Imposta evasa superiore a 30.000,00
- 2) Ammontare complessivo elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 5% ammontare di quelli indicati



## La frode fiscale (art. 3) condotta

---

- Si articola:
  - 1) Nella falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie;
  - 2) Nell'avvalersi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità nelle scritture;
  - 3) Nell'indicare in dichiarazione elementi attivi inferiori o elementi passivi fittizi



# 1) falsa rappresentazione nelle scritture contabili

---

- Scritture contabili sono quelle obbligatorie per espressa previsione normativa civilistica o tributaria;
- Falsità ideologica di natura sia:
  - a) Commissiva come nel caso di infedele annotazione di costi fittizi o di ricavi inferiori a quelli reali;
  - b) Omissiva come nel caso di omessa indicazione di ricavi.





## 2) avvalersi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento

---

- condotta ulteriore e distinta dalla falsa rappresentazione contabile essendo richiesto un *quid pluris* rispetto a mezzo di condotte distinte oggettivamente artificiose e fraudolente;
- Sono esclusi i comportamenti meramente omissivi;
- Deve essere idonea, attraverso un giudizio *ex ante*, ad impedire di scoprire la falsa rappresentazione contabile;



### 3) Indicazione in dichiarazione

---

- a) elementi attivi inferiori a quelli effettivi
- b) Elementi passivi fittizi.

Con un *decremento dell'imponibile*

È necessario che la falsa indicazione in dichiarazione sia **preceduta** dal **falso in contabilità** e dall'uso di **mezzi fraudolenti**



## art. 4 – dichiarazione infedele

---

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



## art. 4 – dichiarazione infedele

---

- Norma residuale
- Prescinde da connotati di frodolenza (a meno che non siano posti in essere da soggetti non tenuti alle scritture contabili obbligatorie che non possono rispondere di art. 3)
- Soglia distingue illecito penale/amministrativo



## art. 4 – dichiarazione infedele

---

*1. Elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo*

*2. Elementi passivi fittizi*



## Art. 5 – omessa dichiarazione

---

- 1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.
- 2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto



## Art. 5 – omessa dichiarazione

---

- Reato omissivo proprio di danno
- Obbligati
  - Persone fisiche residenti e non che hanno redditi tassabili
  - Legali rapp.ti persone fisiche incapaci
  - Rapp.ti persone giuridiche
  - Eredi contribuente
  - IVA – cessione beni e servizi in Italia



## Art. 5 – omessa dichiarazione

---

- Delitto a **natura istantanea** alla scadenza del termine ultimo
- *Secondo comma*: ulteriore decorso di 90 giorni (natura controversa, elemento costitutivo o causa di non punibilità?)
- Soglia di punibilità
- Dolo specifico





## Art. 8 – emissione F.O.I.

---

- 1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei 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.



## Art. 8 – emissione F.O.I.

---

- Reato di mero pericolo astratto – tutela anticipata, nessuna soglia
- Reato comune
- Stessi documenti del 2 tranne le *schede carburanti* (mai 8, solo 2, semmai in concorso)
- Delitto commissivo: emissione (fattura) o rilascio (altri documenti) a consumazione istantanea



## Art. 8 – emissione F.O.I.

---

- Più fatture – reato eventualmente abituale in relazione all'unico periodo di imposta
- **Dolo specifico**
- **Configurabile il tentativo**



## Art. 10 – occultamento/distruzione documenti contabili

---

- 1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque 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



## Art. 10 – occultamento o distruzione documenti contabili

---

- Obbligo strumentale/interesse alla trasparenza fiscale
- Reato di pericolo
- Assenza di soglie di punibilità
- Reato comune (non solo obbligati alle scritture– es. consulente o dipendente, amministratore di fatto, ecc.)
- Dolo specifico di evasione propria od altrui



## occultamento o distruzione

---

- Solo scritture contabili obbligatorie;
- devono in precedenza essere stati istituiti od acquisiti con una prova a carico dell'accusa
- Distruzione: data o da annientamento o da abrasioni che rendono illeggibili
- Occultamento: conservazione in luogo diverso; rifiuto; perquisizioni
- Per alcuni occultamento e poi distruzione unico reato per Cass. n. 13716/2006) due reati



# Non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari

---

- Di tutta la documentazione
- Di parte della documentazione laddove questa non consenta la ricostruzione sopra indicata
- Impossibilità relativa: laddove questa ricostruzione non sia possibile sulla base della situazione interna aziendale; è irrilevante che si riesca con documenti acquisiti esternamente



## Art. 10 bis – omesso versamento ritenute 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 risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta





# Omesso versamento ritenute certificate – artt. 10 bis

---

## ○ **Sostituzione tributaria**

- Il sostituto, debitore di una somma costituente reddito per il percettore (sostituito), deve prelevarne una percentuale (ritenuta alla fonte) versandola all'Erario
- Ritenuta a titolo di imposta
- Ritenuta d'acconto (futuro conguaglio)



## Omesso versamento ritenute certificate – artt. 10 bis

---

- Reato omissivo proprio, istantaneo
- Reato proprio – solo il sostituto d'imposta (presupposto)



## Omesso versamento ritenute certificate – artt. 10 bis

---

- Prima fase effettuazione della ritenuta
- Rilascio della **certificazione** (solo così il sostituito è liberato dal debito tributario) con la quale si attestano al sostituito le ritenute effettuate (entro il 28 febb. Anno succ.)



## Omesso versamento ritenute certificate – artt. 10 bis

---

- In ultimo mancato versamento non entro il termine di legge (il 16 del mese successivo) ma quello della presentazione della dichiarazione annuale (il 31 luglio anno succ.)
- Reato istantaneo: **ritardo nel versamento** = attenuante art. 13
- Dolo generico anche eventuale



## Art. 10 *ter* – omesso versamento IVA

---

- La disposizione di cui all' articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a 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



## Art. 10 *ter* – omesso versamento IVA

---

- Presupposto: presentazione dichiarazione IVA (altrimenti art. 5)
- Possibile concorso (es. dichiarazione infedele + omesso versamento)
- Reato omissivo proprio, istantaneo



## Art. 10 *ter* – omesso versamento IVA

---

### ○ Condotta:

- Intervenuta presentazione dichiarazione annuale IVA
- Mancato versamento entro il **27 dicembre anno successivo** IVA dichiarata a debito.
- Se ritardo entro tale termine solo sanzione amministrativa
- Soglia di punibilità
- Dolo **generico** (anche **eventuale**)



## Art. 10 *quater* indebita compensazione

---

- 1. La disposizione di cui all' articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a 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 o inesistenti.





## Art. 10 *quater* indebita compensazione

---

- Art. 17 D.Lgs 241/97
- Contribuente effettua **versamento unitario (mod. F24)** delle imposte, contributi INPS e altro dovuto a Stato, Regioni ed Enti previdenziali
- Compensazione sia verticale che orizzontale
- Crediti compensabili hanno un limite massimo (516.456,90)



## Art. 10 *quater* indebita compensazione

---

- Reato commissivo:
- 1) **compilazione modello F24** con indicazione di crediti **inesistenti** o **non spettanti** da portare in compensazione; non spettanti sono quelli che pur se esistenti non potevano essere oggetto di compensazione
- 2) **omesso versamento**



## Art. 10 *quater* indebita compensazione

---

- Soglia di punibilità relativa al periodo di imposta
- Dolo **generico** (anche **eventuale**)
- Reato eventualmente abituale o a condotta plurima eventuale (si perfeziona col primo F24 che supera la soglia, si consuma con l'ultimo F24)
- Concorso dell'**intermediario** (non si limita all'invio ma partecipa alla sua illecita compilazione)



## Art. 11 – sottrazione fraudolenta pagamento imposte

---

- 1. E' 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 e' superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.



## Art. 11 – sottrazione fraudolenta pagamento imposte

---

- reato di pericolo anche prima della verifica fiscale e della azione esecutiva
- Reato proprio: il contribuente debitore
- Condotta su **beni**
  - Alienazione simulata; assoluta (la vendita non vi è); relativa (vi è un atto ma non quello; ad esempio non è una vendita ma un comodato)
  - “altri atti fraudolenti”; tutti quegli atti che comportano un fittizio deupaperamento (ad esempio simulati contratti di affitto o di cessione di azienda o di costituzione di diritti personali di godimento di di garanzia)



## Art. 11 – sottrazione fraudolenta pagamento imposte

---

- Idoneità a rendere inefficace la procedura di riscossione (prognosi postuma sul patrimonio sulla base delle conoscenze dell'agente allorchè agiva)
- Dolo **specifico**

# FRODI CAROSELLO

E' UN SISTEMA CHE AVVIENE ATTRAVERSO LA INTERPOSIZIONE TRA IL VENDITORE E L'EFFETTIVO ACQUIRENTE DI SOCIETA' (UNA O PIU' DI UNA) IN MODO DA CONSENTIRE ALL'ACQUIRENTE O DI NON PAGARE L'IMPOSTA DOVUTA SULLA TRANSAZIONE (IVA) O DI DETRARSI COSTI NON SOSTENUTI

OPERAZIONE REALE



X VENDE UN BENE A



Y

OPERAZIONE  
FITTIZIA



X VENDE UN BENE A Z CHE LO RIVENDE A Y



# Frodi carosello: IVA COMUNITARIA

---

## SISTEMA IVA COMUNITARIA

Chi acquista da operatore comunitario:

- Integra la fattura con l'IVA
- La registra nel registro delle fatture emesse
- La annota sul registro degli acquisti

Acquisto NEUTRO per il cessionario anche se imposta formalmente applicata

Al momento della successiva vendita, emettendo fattura, aggiunge IVA assumendosi l'obbligo di versare l'IVA pagata dall'acquirente





# La Frode

---

A fronte di una cessione **reale** tra operatore UE (A) ed italiano (B) – *interposizione fittizia* di un terzo (C)

A vende a C

C integra con IVA e vende a B, non versando l'IVA

B “formalmente” paga a C l'IVA, in realtà compra il bene da A senza pagarla (salvo i costi dell'operazione fraudolenta)

## ESEMPIO PRATICO

### OPERAZIONE REALE

- A VENDE A B A  $100 + 21$  PER IVA CHE NON VERSA MA INSERISCE IN FATTURA;
- POI B RIVENDE IL BENE - CON UN GUADAGNO DI 10 - A D
- IL PREZZO CHE SI FARA' VERSARE E' PARI A  $133,21$  (21% DI IVA PARI A 23,1) CON VERSAMENTO DELL'IVA COSI' OTTENUTA

### OPERAZIONE FITTIZIA

- A VENDE A C A  $100 + 21$  PER IVA CHE NON VERSA MA INSERISCE IN FATTURA;
- POI C RIVENDE IL BENE A B A  $90 + 18,9$  PER IVA INDI  $108,90$ ; PREZZO CHE IN REALTA' PAGA ED IVA CHE NON VERSA
- POI B RIVENDE IL BENE A D AL PREZZO DI  $114,95$  ( $95 + 19,95$  DI IVA) CON VERSAMENTO ALL'ERARIO DI  $1,05$  PER IVA, GUADAGNO DI  $113,90$  E VENDITA SOTTOCOSTO



## ALTRA IPOTESI

---

### OPERAZIONE REALE

- A VENDE A B A 100;
- A SUA VOLTA B RIVENDE 200
- IN SEDE DI DICHIARAZIONE DEI REDDITI AVRA' AVUTO UN RICAVO DI 200 A CUI POTRA' DETRARRE UN COSTO DI 100; INDI CON REDDITO TASSABILE DI 100

### OPERAZIONE FITTIZIA

- A VENDE A C (CHE OPERA IN UN PAESE OFFSHORE) A 100
- POI C RIVENDE IL BENE A B A 190;
- POI RIVENDE IL BENE A 200
- IN SEDE DI DICHIARAZIONE DEI REDDITI AVRA' AVUTO UN RICAVO DI 200 A CUI POTRA' DETRARRE UN COSTO DI 190 INDI CON REDDITO TASSABILE DI 10
- INOLTRE ESSENDO L'OPERAZIONE CON C AVVENUTA IN PAESE OFFSHORE SI E' COSTITUITO UN FONDO NERO



# Frodi carosello

## il *missing trader* (intermediario)

---

### Indici di anomalia (elementi da cui desumere la fittizietà)

- s.r.l. con capitale minimo e vita brevissima
- Intestazione quote e amministratori prestanome
- Privi sede operativa (spesso domiciliazione c/o mail boxes o società di servizi ove hanno sede altre aziende del settore)
- Irreperibilità (no telefoni o siti web)
- Rilevanti acquisti da fornitori UE o paradisi fiscali
- Assenza dichiarazioni fiscali (o con volumi di acquisti e vendita "equivalenti")
- Volume affari dato esclusivamente da vendite in favore di una società
- Pagamento con denaro anticipato da reale acquirente



# QUALI REATI E DA PARTE DI CHI?

---

1. RILEVANZA PENALE DELLA PRIMA FATTURA
2. RILEVANZA PENALE DELLA SECONDA FATTURA
3. REATI TRIBUTARI COMMESSI E DA CHI
4. REATI EXTRA TRIBUTARI POSSIBILI



Art. 9  
**LIMITAZIONE ALLA DISCIPLINA DEL  
CONCORSO DI PERSONE**

---

**DIVERSE IPOTESI**

1° TIZIO EMETTE UNA FATTURA FALSA IN FAVORE DI CAIO  
CHE POI LA UTILIZZA NELLA DICHIARAZIONE AVENDO UN  
ILLECITO RISPARMIO DI IMPOSTA

2° TIZIO EMETTE UNA FATTURA FALSA IN FAVORE DI CAIO  
CHE POI NON LA UTILIZZA A SEGUITO DI UN ACCERTAMENTO  
SUBITO PRIMA DELLA DICHIARAZIONE

3° TIZIO COSTITUISCE UNA CARTIERA – CHE POI RISULTA  
AMMINISTRATA DA UN PRESTANOME – CHE EMETTE FATTURE  
FALSE IN FAVORE DELLA SOCIETA' DI TIZIO



# ELUSIONE FISCALE

---

- ricorso ad un **uso strumentale di istituti giuridici leciti** attraverso i quali il contribuente **riesce ad ottenere un risparmio di imposta** conseguendo un medesimo risultato economico che l'utilizzo degli ordinari strumenti giuridici avrebbe assoggettato ad imposizione;
- condotta che, a differenza di quella di evasione, **si manifesta ed interviene prima dell'insorgere del presupposto tributario** essendo, anzi, questa scelta diretta proprio ad evitare che quest'ultimo si verifichi



---

CASO 1 (IL NOTO ATTORE): UN ATTORE CONCLUDE UN CONTRATTO CON UNA SOCIETA' AMMINISTRATA DALLA SORELLA E DI CUI E' SOCIA ALL'80% L'ALTRA SORELLA ED AL 20% L'ATTORE.

L'ATTORE DOVEVA VERSARE, PER UN COMPENSO ANNUO FISSO DI 100.000 EURO, TUTTI I DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DELLA PROPRIA IMMAGINE ED IL 40% DEI COMPENSI DALLO STESSO FATTURATI





# Le norme antielusive

---

- **norme con le quali vengono descritte singole condotte che sono indirizzate a contrastare operazioni elusive** che, nella pratica, sono state riscontrate come maggiormente ricorrenti.
- **limitano** deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi



# L'abuso di diritto

---

generale principio antielusione che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, **in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione**, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici



# Conseguenze dell'abuso di diritto

---


- **inopponibilità** del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.



# Irrilevanza penale clausola generale abuso di diritto

---

- nel campo **penale** non può affermarsi l'esistenza di regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, non potendo la contestazione di un comportamento abusivo condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso C.CEE, 21.2.2006, n. 255/02, Halifax



## Le singole norme antielusive – art. 37 comma 3 D.P.R. 600/73

---

- in relazione all'ipotesi di **interposizione fittizia di persone** è indicato come possono essere imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli né è l'effettivo possessore per interposta persona;



## Le singole norme antielusive – art. 37 *bis* D.P.R. 600/73

---

- non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, **privi di valide ragioni economiche**, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi indebiti, qualora questi siano realizzati con una o più delle seguenti operazioni: trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende o di complessi aziendali; cessioni di crediti; cessioni di eccedenze d'imposta; operazioni di cui al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544; operazioni da chiunque effettuate, incluse le valutazioni aventi per oggetto i beni ed i rapporti di cui all'art. 81, lettere c), *c-bis*) e *c-ter*), del testo unico delle imposte sui redditi;



## Le singole norme antielusive – estero

---

- *d)* l'art. 110, commi 10 e 11 (previgente art. 76 commi 7-*bis* e 7-*ter*), del d.P.R. n. 917/1986 relativamente alla natura ed al relativo trattamento tributario delle **operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione europea**, aventi un regime fiscale privilegiato;
- *e)* l'art. 3, comma 3, lett.*a*), del d.lgs. n. 466/1997 in materia di **dual income tax**: relativamente all'applicazione delle disposizioni ivi previste con riferimento a conferimenti di denaro provenienti da soggetti residenti.



## Norme speciali antielusive

---

- Rilevanza penale della violazione di tale normativa speciale?





## Vecchia disciplina (Legge n. 516/1982)

---

- Irrilevanza penale di queste condotte (abuso di diritto, elusione specifica e violazione principi di inerenza, competenza o in materia di deduzioni) richiedendo il previgente art. 4 lett. f) la presenza di documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero



# Disciplina attuale

---

- Negli artt. 3 e 4 è stato eliminato il riferimento alla necessaria presenza di fatti materiali;
- L'art. 1 lett. f) da rilevanza ad ogni differenza tra l'imposta dichiarata e quella dovuta;
- L'art. 7 prevede la rilevanza penale della violazione dei criteri di competenza e delle valutazioni estimative;
- L'art. 16 prevede la rilevanza della violazione alle norme antielusive



## Posizioni contrarie a detta rilevanza

---

- Violazione del principio di tassatività: (con riferimento alla necessaria mancanza di valide ragioni economiche: Flick; Musco)
- D.lgs. N. 74/2000 punisce le sole condotte evasive ed indi l'estensione della punibilità anche ai comportamenti elusivi, integrerebbe una analogia *in malam partem* vietata dall'ordinamento penale (Mucciarelli)
- Natura procedimentale art. 37 bis (Marcheselli)
- Mancanza del dolo non preesistendo come regola codificata alla condotta del soggetto attivo (Di Siena)




# GIURISPRUDENZA SU ELUSIONE

---

Cass. pen., sez. II, 22-11-2011, n. 7739.

Cass. pen., sez. III, 6.3.2013/3.5.2013, n. 19100, in rv. 254992



Decreto legge 13.8.2011 n. 138 Legge 14.9.2011 n. 148

---

Art. 12 comma 2 bis per i delitti di cui agli artt. da 2 a 10 non può essere concessa la pena sospesa se imposta evasa è congiuntamente: superiore a 3 milioni di euro; superiore al 30% del volume di affari

Art. 13 comma 2 bis  
È possibile il patteggiamento solo se ricorrono circostanze del pagamento del debito tributario

Art. 17 comma 1 bis la prescrizione dei delitti di cui agli artt. da 2 a 10 sono elevati di un terzo