



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Roma**

**OCCULTAMENTO E DISTRUZIONE DOCUMENTI CONTABILI
E
REATI ISTANTANEI**

Gruppo di Studio UGDCEC di Roma “Diritto Penale dell’Economia”

Coordinatore

Alessandro Papa

Il presente documento è stato redatto dai seguenti componenti:

Michele Mario Astrolo	Sonia Mazzucco
Riccardo D’Amario	Franco Mezzacappa
Rosa Latini	Silvia Moretoni
Gianluca Lega	Maurizio Nuzzi
Francesco Lepore	Alessandro Papa

INDICE

▪ PREMESSA	4
▪ CAPITOLO I OCCULTAMENTO E DISTRIZIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI	7
▪ CAPITOLO II OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE	11
▪ CAPITOLO III OMESSO VERSAMENTO IVA DOVUTA IN BASE ALLA DICHIARAZIONE E INDEBITA COMPENSAZIONE	19
▪ CAPITOLO IV I TERMINI DI ACCERTAMENTO	25

PREMESSA

Il D.Lgs. n. 74 del 2000 recante la "Nuova disciplina in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'articolo 9 della Legge 25 giugno 1999, n. 205" costituisce una vera e propria riforma strutturale del diritto penale tributario, in quanto non si è limitata ad adeguare la disciplina normativa vigente alla luce delle mutate esigenze connesse all'evoluzione sostanziale e dottrinale intervenuta nel tempo.

Trattasi, invero, di una riforma che ha comportato un concreto e profondo superamento della disciplina sino allora vigente e facente capo al Decreto Legge n. 429 del 10 luglio 1982 convertito, con modificazioni, in Legge n. 516 del 7 agosto 1982.

Infatti, con l'entrata in vigore del citato decreto legislativo, si è sostanzialmente operato un nuovo tentativo di recuperare il ruolo dell'apparato penal-tributario, riconoscendo di fatto il sostanziale fallimento della Legge n. 516 del 1982 nel contrasto dell'evasione fiscale. A diversi anni di distanza dall'entrata in vigore di tale legge, infatti, non si era registrata una apprezzabile diminuzione dell'evasione fiscale sostanziale e, nel contempo, si erano sovraccaricati gli uffici giudiziari di una enorme mole di pratiche.

Il legislatore del 2000 ha perciò inteso abbandonare la filosofia ispiratrice della riforma del 1982, per tornare all'impostazione punitiva degli anni '70, sanzionando penalmente fattispecie realmente evasive e non invece semplicemente preliminari rispetto al fatto concreto di evasione fiscale.

In particolare, la riforma del diritto penale tributario ha inteso superare e modificare radicalmente il principio previgente, in base al quale l'intervento penale era limitato a colpire i reati prevalentemente di pericolo o di mera condotta astrattamente idonei a realizzare una successiva evasione, e ciò indipendentemente dalla sussistenza del dolo di evasione e dell'effettiva lesione degli interessi erariali.

Come noto, tale pregressa normativa aveva tentato, al fine di non aggravare il giudice penale di complessi accertamenti e valutazioni tecnico-tributarie, di superare la c.d. "pregiudiziale tributaria"¹, attraverso l'individuazione in modo dettagliato di un complesso di fattispecie delittuose di facile accertamento, ritenute idonee in via presuntiva a ledere l'interesse protetto. Tale soluzione, peraltro, si era dimostrata insoddisfacente in quanto andava a colpire penalmente comportamenti propedeutici all'evasione o attestazioni non veritiere, con la conseguenza di non sanzionare - se non

¹ Ex art. 21, comma 4, L. 4/1929 successivamente confermata in materia di imposte dirette e di I.V.A.

in modo inadeguato - le vere e proprie condotte illecite elusive poste in essere dalle grandi realtà aziendali.

La finalità del processo di riforma in esame è stata perseguita assoggettando a sanzione penale un numero ristretto di fattispecie criminose, caratterizzate da una forte dannosità degli interessi erariali e limitando l'incidenza dei reati di mero pericolo alle condotte maggiormente insidiose e rivelatrici di una particolare capacità criminale (quali quelle disciplinate dagli artt. 8 e 10), ma sempre in presenza del necessario dolo di evasione. Ciò al fine di evitare l'intervento penalistico per violazioni di carattere formale e sostanzialmente non lesive per l'Erario.

Inoltre il legislatore ha individuato nella presentazione della dichiarazione, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, il momento nel quale si realizza il presupposto fondamentale dell'evasione, e conseguentemente la lesione dell'interesse erariale.

In tutte le fattispecie disciplinate, il legislatore ha previsto nel contempo delle soglie minime di punibilità direttamente commisurate all'imposta evasa.

In estrema sintesi, la nuova disciplina penale tributaria ex D.Lgs. n. 74 del 2000 ha:

- dato rilevanza al dolo quale elemento necessario a giustificare l'intervento punitivo e la relativa sanzione penale;
- escluso, in quanto prive di autonoma rilevanza, tutti quei comportamenti antecedenti le dichiarazioni e meramente preparatori, che di fatto non hanno poi avuto riflessi formali sulla dichiarazione medesima;
- ampliato i poteri del giudice penale sia attribuendogli, attraverso la previsione delle soglie di punibilità, il compito di accertare autonomamente l'imposta, sia conferendogli la possibilità di sanzionare anche quelle condotte illecite dolose di natura interpretativa della normativa tributaria proprie delle medie e grandi realtà aziendali che sfuggivano alla precedente disciplina (artt. 3 e 4 del decreto in esame). Quest'ultimo rilevante aspetto della riforma non ha ancora avuto riscontro nella pratica giudiziaria.

A conferma della volontà del legislatore di rafforzare ulteriormente la tutela della riscossione del tributo, successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74 del 2000, sono state introdotte tre nuove fattispecie di illeciti penali: il delitto di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-bis (inserito dall'art. 1, comma 414 della Legge Finanziaria n. 311/2004) e i delitti di omesso versamento dell'IVA e di indebita compensazione di cui agli artt. 10-ter e 10-quater (introdotti dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 convertito, con modificazioni, in Legge 4 agosto 2006 n. 248, c.d. "Decreto Bersani").

Di queste fattispecie, unitamente al delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10 del decreto in esame, ci occuperemo più diffusamente nelle pagine che seguono.

Un'ultima notazione a conclusione riguarda l'introduzione della "confisca per equivalente" operata dalla Legge Finanziaria 2008 anche per i reati tributari, che ha contribuito a rendere, nel processo di riforma della materia penale tributaria, particolarmente incisivo ed efficace l'intervento repressivo, permettendo di conseguire anche riflessi positivi in sede di prevenzione di tali comportamenti criminosi.

CAPITOLO I

OCCULTAMENTO O DISTRIZIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI

“Salvo che il fatto costituisca più grave reato, e' 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”.

L'importanza del presente intervento penale è motivata dal ruolo che le scritture contabili ricoprono nell'ambito dell'accertamento; infatti l'accertamento tributario deve essere effettuato, *ex art. 39, co.1, del D.P.R. 600/1973* ai fini delle imposte dirette ed *ex art. 54 del D.P.R. 633/1972* ai fini I.V.A., su base analitico contabile, attraverso quindi l'integrazione e la rettifica del contenuto delle scritture contabili obbligatorie.

La fattispecie in esame configura un reato comune, e quindi può essere commesso sia da soggetti direttamente obbligati alla tenuta delle scritture contabili, sia da soggetti diversi dal contribuente a cui queste si riferiscono.

Si prenda ad esempio l'operato del dipendente o del consulente anche se indipendente da un accordo con il contribuente². E' doveroso citare la dottrina minoritaria la quale afferma che il reato può essere commesso in via principale esclusivamente dai soggetti obbligati alla tenuta ed alla conservazione della documentazione contabile; in base a questo orientamento e, in assenza di un accordo con il contribuente, il reato commesso da un soggetto terzo configurerebbe il delitto di cui all'art. 490 del cod. pen.

La norma, sanzionando penalmente l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture e i documenti obbligatori, intende chiaramente tutelare l'interesse statale alla trasparenza fiscale del soggetto passivo.

La tutela primaria di questo interesse fa sì che la fattispecie configuri un reato di pericolo, non essendo richiesto per la sua realizzazione un effettivo danno per l'Erario; pericolo che tuttavia, in presenza di un dolo specifico di evasione, deve essere concreto in quanto necessario al fine di dimostrare che il soggetto, attraverso la distruzione o l'occultamento voleva evadere il fisco, e che questa condotta fosse idonea a perseguire l'obiettivo.

² Cass. Sez. III 29/02/1988.

L'occultamento e la distruzione dei registri e documenti contabili costituiscono due differenti modalità di esecuzione del reato. La prima (occultamento) consiste nel tenere nascosta la contabilità, per cui la fattispecie criminosa non può ritenersi integrata qualora – ad esempio – il contribuente abbia affidato a terzi la tenuta della propria contabilità; la distruzione, invece, consiste nell'eliminazione o soppressione materiale delle scritture contabili o dei documenti ovvero nel disfacimento degli stessi, così da impedirne la semplice lettura.

Il delitto si perfeziona con l'occultamento o la distruzione, anche parziale, della contabilità purché tali da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Sull'argomento si è pronunciata la Corte di Cassazione Sezione III con sentenza del 21/01/2008 n. 3057. Si riporta la massima della sentenza citata: *“L'art. 10 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, incriminando l'occultamento o la distruzione anche parziale della documentazione contabile richiede per conseguenza come elemento ulteriore l'impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta. In altri termini, non è evidentemente richiesta come essenziale l'impossibilità di ricostruire tutta la gestione economica del contribuente per l'anno d'imposta interessato. Il giudice dovrà quindi accertare, in base a una valutazione comparativa della documentazione esistente e di quella mancante, se la condotta fraudolenta del contribuente sia idonea a mettere in pericolo la funzione probatoria dei cespiti imponibili che la legge assegna alla documentazione e alla scritturazione obbligatorie. Mancando questa concreta idoneità, il reato non è integrato in considerazione della irrilevante offensività della condotta. Inoltre, non è rilevante che la ricostruzione delle operazioni non documentate sia possibile aliunde, attraverso i riscontri c.d. incrociati presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni. In altri termini, il reato è escluso solo quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato”*.

Secondo la dottrina prevalente, l'occultamento o la distruzione di più documenti determina la realizzazione di un unico reato laddove questi si riferiscano ad un medesimo periodo di imposta.

Il tutto tenendo conto del carattere unitario del concetto fiscale di volume di affari o di ricostruzione di reddito in rapporto al quale deve essere apprezzato l'evento dell'impossibilità della ricostruzione. Con la sentenza della Cassazione Sez. III 9/10/2002 n. 33623, invece, più condotte dirette alla distruzione od all'occultamento di singoli documenti, anche se relative allo stesso periodo di imposta, non determinano uno stesso reato.

Per quanto riguarda invece l'individuazione delle scritture contabili, il riferimento è a qualsiasi norma che imponga questa tenuta. In esse rientrano non solo quelle previste dall'art. 14 e seguenti del D.P.R. 600/73 ai fini delle imposte dirette e dagli artt. 23 e seguenti del D.P.R. 633/72 in materia di IVA, ma anche ogni altra scrittura contabile obbligatoria per legge che abbia un qualche interesse ai fini della ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

In tale ambito sono ricompresi quei documenti imposti da norme di natura commerciale, amministrativa o previdenziale, laddove gli stessi abbiano anche una tale rilevanza indiretta ai fini dell'accertamento del debito di imposta.

Presupposto indispensabile della condotta risiede nel fatto che la documentazione indicata nella norma esista; infatti l'art. 10 sanziona la sola mancata conservazione di questi documenti fiscali e non anche la loro omessa istituzione, essendo punita come illecito amministrativo, ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 471/1997. Quindi per accertare la distruzione o l'occultamento dei documenti contabili, bisogna prima provare che tali documenti siano stati dapprima istituiti, per poi essere occultati o distrutti. Prova questa che è divenuta sempre più difficile a seguito dell'abrogazione, ex art. 8 L. 383/2001, dell'obbligo della bollatura e vidimazione del libro giornale, del libro inventari e dei registri prescritti dalla legislazione tributaria.

Il reato dell'occultamento e della distruzione non si configura nel momento in cui sia possibile la ricostruzione del reddito e del volume d'affari, tramite la documentazione restante che venga esibita o rintracciata presso la sede del contribuente oppure presso il suo domicilio, diverso è se i dati reddituali o di fatturazione vengano raccolti all'esterno ed in modo indiretto. Infatti per le due fattispecie viene posta una netta distinzione:

- 1) la documentazione è rinvenuta presso la sede dell'attività o esibita dal contribuente;
- 2) la documentazione è reperita all'esterno dell'impresa o dell'attività professionale.

Tale separazione trova delle eccezioni quanto meno in un caso, ovvero quando alcuni dati siano conosciuti dall'Amministrazione Finanziaria a seguito delle comunicazioni fiscali che sono poste a carico del contribuente stesso (dichiarazioni dei redditi, dichiarazioni IVA, bilanci depositati). Queste informazioni relative al reddito ed al volume d'affari sono sempre desumibili dagli archivi dell'Agenzia delle Entrate e della Camera di Commercio, quindi anche se raccolti all'esterno della sede del contribuente o del suo domicilio, il reato di occultamento e/o distruzione non si concretizza in quanto la condotta posta in essere dal contribuente non è ostativa all'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria e non sarebbe in grado di nuocere al regolare svolgimento delle verifiche fiscali né tantomeno al pagamento delle imposte dovute all'Erario.

Il Legislatore, data l'elevata insidiosità della fattispecie in esame e vista la difficoltà di determinare i livelli di evasione, non ha previsto alcuna soglia di punibilità cosicché da eliminare qualsiasi sacca anche di minima evasione.

Evidenziamo che per quanto riguarda l'estensione della confisca obbligatoria (anche per equivalente) di cui all'art. 322 ter Cod. pen. al settore penale-tributario in senso lato, l'art. 1, co. 143, della L. n. 244/2007 prevede l'applicabilità dell'istituto per tutte le fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74/2000, con la sola eccezione dell'occultamento o distruzione di documenti contabili prevista dall'art. 10.

CAPITOLO II

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE

Il reato di “*omesso versamento delle ritenute certificate*” è stato introdotto con l’art. 1 della Legge 30.12.2004 n. 311, che ha nuovamente assoggettato a sanzione penale questa fattispecie di illecito che era presente nell’art. 2, comma 3, del D.L. n. 429/1982 (convertito nella L. n. 516/1982) e che non era invece stato riproposto nel D.Lgs. n. 74 del 2000, rappresentando perciò una inversione di tendenza nonché un ritorno al passato.

La necessità di reinserirlo è nata dall’esigenza di contrastare il crescente aumento di condotte delittuose a cui si stava assistendo negli ultimi anni, ovvero di situazioni nelle quali il sostituto d’imposta non versava le ritenute da questi effettuate e certificate, arrecando conseguentemente notevoli danni all’Erario. Infatti, la stessa relazione governativa al decreto testualmente afferma che “*scompare, così, in particolare, il delitto di omesso versamento delle ritenute da parte del sostituto d’imposta previsto dall’art. 2 del decreto-legge n. 429 del 1982: figura criminosa che, più di altre, è stata al centro di vivaci polemiche, anche a fronte dell’abnorme numero di procedimenti penali cui essa, specie nella versione d’origine (anteriore, cioè, alla modifica operata dall’articolo 3 del decreto-legge 16 marzo 1981, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 maggio 1991, n. 154), aveva dato esca*”.

Un rilevante aspetto introdotto dal decreto n. 74 che in questa sede appare opportuno sottolineare è come, a fronte dell’abrogazione dell’art. 2 del D.L. n. 429, non vi sia stata la previsione di alcuna ipotesi criminosa sostitutiva inerente alla condotta omissiva del sostituto d’imposta. La dottrina ha così cercato di ricomprendere la fattispecie in oggetto all’interno di altre figure delittuose. In tal senso si è sostenuto che il mancato versamento da parte del datore di lavoro delle ritenute d’acconto Irpef operate sulle retribuzioni dei dipendenti fosse ancora sussumibile nella fattispecie di appropriazione indebita (art. 646 cod. pen.), ma tale posizione non ha trovato alcun accoglimento in giurisprudenza, la quale ha ritenuto del tutto assente l’elemento essenziale che caratterizza l’appropriazione indebita; sulle somme trattenute dal sostituto, infatti, non vi è più alcuna titolarità attiva da parte del lavoratore in quanto, una volta operata la trattenuta, le somme diventano di

proprietà del sostituto d'imposta, unico soggetto in capo al quale sia ancora ravvisabile l'obbligo del versamento³.

Allo stesso modo, tale condotta non risulta riconducibile né nel campo di applicazione dell'art. 5 del D. Lgs. n. 74, né tantomeno dell'art. 11 (rispettivamente omessa dichiarazione e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte), in quanto non è ravvisabile il fine specifico di evadere ovvero di sottrarsi al pagamento delle imposte. Il sostituto, infatti, è comunque tenuto al versamento delle ritenute in riferimento ad una obbligazione tributaria il cui titolare giuridico rimane sempre il sostituto.

La naturale conclusione del fatto che non vi sia alcuna fattispecie nella quale sia sussumibile la condotta omissiva del sostituto d'imposta, ha comportato per i procedimenti ancora pendenti una sentenza di assoluzione in quanto il fatto non era più previsto dalla legge come reato. Nel caso in cui fosse invece già intervenuta sentenza irrevocabile di condanna, questa poteva essere revocata per abolizione del reato *ex art. 673 c.p.p.*⁴.

L'ulteriore (ed eventualmente definitivo) passaggio normativo è stato effettuato dalla Legge Finanziaria 2005 nella quale il legislatore, nell'introdurre nuovamente questa fattispecie di reato penale, ha voluto però apportare alcune variazioni rispetto al vecchio impianto normativo. È, infatti, stata innalzata la soglia di punibilità a cinquantamila euro per periodo d'imposta di ritenute certificate e non versate ed ha variato anche i termini della reclusione, che attualmente possono variare da un minimo di sei mesi fino ad un massimo di due anni.

Prima di trattare nello specifico il reato in esame, occorre soffermarci, seppur brevemente, sull'*istituto della sostituzione tributaria* prevista dall'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973, che prevede che il debitore di un tributo sia un soggetto diverso da quello al quale lo stesso si riferisce, ribaltando evidentemente in tal modo la regola generale. In pratica il "sostituto", quale debitore di una somma costituente reddito per il "sostituito", deve prelevarne una percentuale (la c.d. "ritenuta alla fonte") e versarla all'Erario; ciò decurtando (c.d. "rivalsa") direttamente da quanto dovuto al sostituito la somma dovuta all'Amministrazione Finanziaria.

Le diverse ipotesi nelle quali opera l'istituto della sostituzione tributaria e i conseguenti obblighi a carico del sostituto sono regolati dal titolo III del D.P.R. n. 600/1973 e successive modifiche. Rammentiamo ancora, come ben noto, che è possibile avere ritenute sia a titolo di imposta che d'acconto: nelle prime la ritenuta assolve definitivamente il prelievo tributario sulle somme cui si

³ Cassazione, Sez. II, 26 maggio 1983, e 12 ottobre 1983, Sez. trib., 1 agosto 2000 e 30 ottobre 2000, Sez. III pen., 5 ottobre 2001.

⁴ Cassazione, Sez. III, 12 aprile 2000, 12 ottobre 2000, 21 novembre 2000, 27 ottobre-11 dicembre 2000.

riferisce, mentre nelle seconde rappresenta un prelievo a titolo provvisorio, configurandosi come una anticipazione rispetto alle imposte dirette dovute sul reddito complessivo del sostituto.

Premesse queste considerazioni di carattere generale, passiamo ora ad esaminare nel dettaglio il reato che qui ci interessa, ovvero quello relativo all’*“omesso versamento delle ritenute certificate”*.

Tale illecito è disciplinato dall’art. 10-bis, capo II del titolo III del D.Lgs. n. 74 del 2000 il quale stabilisce che *“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 d’imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta”*.

Si tratta di un reato omissivo istantaneo proprio, che si realizza con il mancato versamento da parte del soggetto attivo delle ritenute effettuate e certificate entro il termine della presentazione della dichiarazione annuale. Nonostante la norma usi il pronome *“chiunque”*, essendo un reato proprio, può essere commesso esclusivamente da coloro i quali rivestono il ruolo di sostituti d’imposta, e perciò da quei soggetti previsti nel citato D.P.R. n. 600/1973 titolo III⁵.

Il sostituto, una volta effettuata la ritenuta e rilasciata la relativa certificazione, diviene il proprietario effettivo di queste somme e conseguentemente grava solo su di lui l’obbligo del relativo versamento.

Nel caso in cui il sostituto d’imposta sia una persona giuridica, l’art. 1 del D. Lgs. n. 74 individua alle lettere c) ed e) la persona fisica che risponde penalmente della condotta. Si tratta, sostanzialmente, dell’amministratore, del liquidatore e del rappresentate. La lista dei soggetti attivi risulta però ampliabile in virtù dei principi in materia di concorso di persone, laddove sia riscontrabile una volontaria istigazione o determinazione nel proposito criminoso ovvero una realizzazione della condotta mediante l’attuazione di direttive illecite.

Per quanto riguarda, invece, la possibile responsabilità di terzi che, delegati del versamento delle somme, non procedano a ciò, la giurisprudenza ha rilevato che, essendo gli obblighi tributari personalissimi, non è ravvisabile un trasferimento di responsabilità; la delega a terzi

⁵ 1) le società, gli Enti, le associazioni e i condomini (art. 23, comma 1);

2) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole o arti e professioni (art. 23);

3) le Regioni, le Province, i comuni e gli altri enti pubblici (art. 28);

4) l’amministrazione postale e gli istituti di credito (art. 26);

5) le amministrazioni dello Stato, della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle Regioni a Statuto speciale (art. 29).

rappresenterebbe in effetti una mera modalità di adempimento di un obbligo giuridico gravante sempre e comunque in capo al sostituto⁶.

La responsabilità del delegato viene però sicuramente ad identificarsi nel caso in cui quest'ultimo abbia scientemente omissso il versamento ad insaputa del sostituto⁷.

In relazione ai soggetti previsti dal D.P.R. n. 600/1973 titolo III, occorre fare alcune precisazioni.

Il curatore fallimentare è escluso, anche perché tale soggetto non assume mai la qualità di sostituto d'imposta, differentemente dall'imprenditore, in quanto non agisce nell'esercizio d'impresa, che invece viene meno con il fallimento⁸. Appare evidente che l'unica deroga a tale interpretazione si verifica quando l'impresa fallita sia autorizzata a continuare in modo temporaneo l'attività d'impresa.

Per quanto riguarda poi la figura del commissario liquidatore, trattandosi di un Pubblico Ufficiale, organo della procedura, non riveste il ruolo di sostituto d'imposta⁹.

Infine, l'amministratore di fatto risponde del delitto in concorso con il prestanome formalmente nominato amministratore, in quanto è responsabile delle infrazioni tributarie anche chi assume di fatto la veste di amministratore¹⁰.

L'interesse tutelato, al centro tra l'altro di tutta la disciplina del D.Lgs. n. 74/2000, è quello relativo alla riscossione puntuale ed esatta dei tributi da parte dell'Erario.

Come detto, la condotta è di natura omissiva, sostanziandosi nel mancato versamento delle ritenute, per un ammontare superiore ai cinquanta mila euro per periodo di imposta, entro il termine di presentazione della dichiarazione del sostituto, a cui è stata rilasciata precedentemente la relativa certificazione.

Alla luce di quanto esposto in precedenza possiamo affermare che, affinché si configuri questo tipo di reato, è chiaro che si debbano verificare alcuni *presupposti fondamentali*:

1) occorre trovarsi in una delle ipotesi¹¹ in cui si deve operare la ritenuta alla fonte;

⁶ Cassazione, 28 gennaio 1995.

⁷ Art. 48 c.p., *errore determinato dall'altrui inganno*, Cassazione, 23 gennaio 1995.

⁸ In questo senso, Cassazione, Sez. I civ., 13 gennaio 1996, 22 dicembre 1994, Tribunale di Rovigo, 31 gennaio 1992 e Tribunale di Sondrio, 18 maggio 1989.

⁹ G.I.P. del Tribunale di Bari, 23 novembre 1994, *Fortunato* in "Riv. It. Di Proc. Pen.", 1995, pag. 608.

¹⁰ Cassazione, 19 ottobre 1988, 24 novembre 1992, 26 marzo-1 luglio 2004.

¹¹ Secondo il D.P.R. n. 600/1973, Titolo III:

-ritenute sui redditi di lavoro dipendente (art. 23);

-ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 24);

-ritenute sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi (art. 25);

-ritenute sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari (art. 25-bis);

- ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore (art. 25-ter);

2) il sostituto d'imposta deve aver rilasciato all'interessato, dopo aver operato la ritenuta, la relativa certificazione¹² di avvenuta effettuazione della stessa, nella quale viene indicato l'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti, delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate nonché dei contributi previdenziali ed assistenziali.

La scelta del legislatore di limitare la condotta penalmente rilevante alle sole ipotesi in cui la certificazione è stata rilasciata dal sostituto, deriva dal fatto che essa di fatto libera il sostituto dalla propria obbligazione tributaria in relazione alle somme oggetto di ritenuta, e fa divenire il sostituto il soggetto personalmente responsabile di quelle somme e perciò l'unico tenuto all'obbligo di versamento all'Erario.

In proposito, la giurisprudenza ha sottolineato l'importanza fondamentale della previsione della certificazione per delineare questo tipo di reato, in quanto la condotta del sostituto è anche idonea a trarre in inganno il sostituito che conseguentemente a detto rilascio è indotto a credere che questi abbia anche effettuato il versamento dovuto.

Inoltre, per la realizzazione di questa fattispecie di reato, il legislatore ha previsto che le certificazioni rilasciate ai sostituiti debbano essere rimesse prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione da parte del sostituto, momento conclusivo di consumazione del delitto.

Pertanto il sostituito sarà liberato dal proprio obbligo tributario nei seguenti casi:

- a) in caso di ritenuta a titolo d'imposta, solo con il rilascio della certificazione;
 - b) nell'ipotesi di ritenuta d'acconto, compensando il proprio debito di imposta con il credito corrispondente alla trattenuta subita.
- 3) è necessario, inoltre, che le ritenute così certificate non siano state versate ovvero versate oltre il termine di scadenza della presentazione della dichiarazione annuale¹³; prima di tale termine, invero, il mancato versamento rappresenta solo un ritardo e perciò un inadempimento che non assume rilevanza penale, ma verrà sanzionato solo a livello amministrativo.
- 4) infine, le ritenute certificate e non versate devono superare complessivamente e con riferimento a ciascun periodo di imposta, la soglia di punibilità di cinquantamila euro.

-ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale (art. 26);

-ritenute sui dividendi (art. 27);

-ritenute sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi degli enti pubblici (art. 28);

-ritenute sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato (art. 29);

- ritenute sui premi e sulle vincite (art. 30).

¹² Regolata dall'art. 7-bis del D.P.R. n. 600/1973.

¹³ Art. 4 del DPR n. 322/1998: i sostituti d'imposta devono presentare annualmente una dichiarazione unica ove devono essere indicati tutti i compensi corrisposti e le ritenute effettuate nell'anno precedente.

Per quanto riguarda la soglia di cui sopra, in dottrina ci sono due scuole di pensiero contrastanti: la prima afferma che il superamento del limite è un elemento costitutivo del reato solo in presenza del dolo, mentre la seconda prescinde dal dolo e sostiene che debba configurarsi il reato immediatamente al superamento di detto limite.

Il secondo filone di pensiero è quello attualmente sostenuto dalla dottrina prevalente e dalla giurisprudenza, ritenendo che la soglia rappresenti un elemento costitutivo del reato in esame in quanto come detto l'art. 10-bis non richiede, a differenza degli altri reati contemplati nel D. Lgs. 74/2000, quale presupposto per la colpevolezza dell'agente, il dolo specifico di evasione.

Nel verificare il superamento di detta soglia, dovranno sommarsi tutte le ritenute non versate, e perciò indebitamente trattenute dal sostituto, per ciascun periodo di imposta di tutti gli eventuali sostituiti, a prescindere dalla categoria reddituale a cui i medesimi appartengono.

Nel computo debbono essere compresi anche gli eventuali compensi in natura, qualora questi siano stati oggetto di ritenuta e di loro certificazione: ciò è rinvenibile nell'art. 23 D.P.R. n. 600/1973 che stabilisce espressamente che la ritenuta è operata sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'art. 48 del D.P.R. n. 917/1998, norma che a sua volta definisce il reddito di lavoro dipendente come costituito da tutti i valori percepiti, anche sotto forma di erogazioni liberali.

Ci sembra opportuno fare una osservazione in merito alle soglie di punibilità stabilite dal D.Lgs. n. 74 del 2000 per le altre fattispecie illecite diverse dal reato in esame: nelle altre ipotesi delittuose l'atteggiamento del legislatore è stato differente, nel senso che ha inteso che le soglie di punibilità vadano valutate per ciascuna imposta, non rilevando perciò penalmente il fatto che la somma delle imposte dirette e dell'IVA possano realizzare anche evasioni maggiori di quelle previste dalle soglie medesime.

Detto ciò e definiti i presupposti necessari per la configurabilità del reato in esame, passiamo ad esaminare ora l'elemento soggettivo e il momento consumativo.

Per quanto riguarda l'elemento soggettivo, è necessaria la presenza, nel soggetto attivo, del dolo generico o eventuale: nel primo caso, il soggetto attivo ha la coscienza e volontà di aver rilasciato la certificazione delle ritenute delle quali, poi, omette il relativo versamento entro il termine fissato per la presentazione delle dichiarazioni; nel secondo caso, invece l'obiettivo non è, in via principale, l'evasione dell'imposta, ma nel momento in cui il soggetto attivo assume il rischio che da questa condotta derivi una tale eventualità, potrà ugualmente ritenersi colpevole.

La circostanza per la quale è sufficiente il mero dolo generico ai fini dell'integrazione della fattispecie, distingue nettamente la disposizione dell'art. 10-bis da tutte le altre ipotesi delittuose

contenute nel D. Lgs. 74/2000, caratterizzate infatti dal dolo specifico di evasione, ovvero dalla specifica volontà di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto (per le fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 11), di consentire a terzi l'evasione delle suddette imposte (nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, art. 8) o di consentire l'evasione indifferentemente a terzi o a sé stessi (art. 11). Non si richiede, invece, per il reato in esame, il fine specifico di evadere le imposte, ma è sufficiente la coscienza e la volontà dell'omesso versamento di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta al sostituito.

Tematica molto discussa è quella relativa alla presenza o meno di dolo nelle ipotesi in cui si accerti la mancanza di liquidità quale causa dell'omesso versamento all'Erario delle ritenute effettuate.

La giurisprudenza della Suprema Corte¹⁴ sostiene che tale circostanza non possa comunque escludere la presenza del necessario dolo, dovendosi anche in queste occasioni ritenersi configurata detta fattispecie di reato, o che quantomeno non possa costituire causa di esclusione della punibilità ma eventualmente solo una attenuante generica.

Tale orientamento giurisprudenziale consegue alla considerazione che il contribuente che agisce come sostituto di imposta, nel momento del pagamento dei corrispettivi e dell'effettuazione contestuale della ritenuta, ha anche l'obbligo di accantonamento di quelle somme da versare all'Erario. Perciò il mancato versamento trova la sua ragione d'essere non già in una impossibilità sopravvenuta alla quale il contribuente non poteva porre rimedio, ma in una sua scelta iniziale volontaria di non voler accantonare da subito le somme ritenute da versare poi all'Amministrazione Finanziaria o, comunque, in una successiva distrazione delle somme in precedenza correttamente accantonate ma poi di fatto utilizzate per altre finalità.

Tuttavia vi è chi sostiene la possibilità di escludere la presenza dell'elemento soggettivo, ovvero del dolo generico od eventuale, laddove il mancato versamento sia riconducibile a situazioni di illiquidità improvvise ed imprevedibili, come ad esempio nelle ipotesi in cui il sostituto abbia subito furti e rapine, per le quali ovviamente nessuna colpa è imputabile e in ogni caso dopo che abbia dimostrato di aver tentato il ricorso all'indebitamento bancario per pagare le trattenute, oltre a non aver soddisfatto alcun creditore.

Veniamo ora al momento consumativo di questo delitto.

Si tratta di un reato c.d. "istantaneo", in quanto si consuma, come detto, alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione senza che sia intervenuto il versamento delle ritenute

¹⁴ Cassazione, Sez. III, 12 novembre 1990, 22 dicembre 1992, 16 giugno 1994, 7 aprile 1995, 18 giugno 1999, 24 marzo 1999; Cassazione, 16 giugno 1994, 7 febbraio 1997, Tribunale di Vercelli, 18 Maggio 1989, n. 64 e Tribunale di Bari, 9 giugno 1989.

certificate; ne consegue che, non solo si perfeziona nel momento in cui scade il termine così previsto, ma che l'eventuale successivo versamento non rileva ai fini della configurazione del reato in oggetto che è, oramai, perfezionato¹⁵.

In questi casi il ritardato versamento, qualora comprensivo anche del pagamento degli interessi e delle sanzioni amministrative conseguenti, comporta solo l'applicazione delle attenuanti di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000.

Un timore fortemente sentito dalla dottrina è quello che esistano però di fatto delle situazioni di ingiustificati vuoti normativi, con relative disparità di trattamento, dove non è possibile applicare la norma penale dell'art. 10-bis nonostante i danni arrecati all'Erario. Basti pensare alla situazione in cui il sostituto non rilasci alcuna certificazione al sostituito, oppure la rilasci non veritiera perchè riportante somme inferiori alle ritenute effettivamente operate; ed ancora alle situazioni note come "nero" e "fuori busta", nelle quali il sostituto agisce di certo illecitamente, ma di fatto non risulta che debba versare e perciò certificare nulla. In tali casi il sostituto verrebbe a godere di una sorta di impunità pur avendo indebitamente trattenuto somme spettanti all'Amministrazione Finanziaria la quale, in tali casi, si troverebbe priva di efficaci strumenti di tutela del danno patrimoniale sofferto.

¹⁵ Cassazione, Sez. III pen., 26 novembre 1990 e Sez. I, 5 dicembre 1994.

CAPITOLO III

OMESSO VERSAMENTO IVA DOVUTA IN BASE ALLA DICHIARAZIONE E INDEBITA COMPENSAZIONE

L'art. 35, comma 7, del D.L. 4 Luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 Agosto 2006, n. 248, ha integrato il sistema delle sanzioni tributarie penali con l'inserimento di due nuove fattispecie criminose riferite ai casi di:

- 1) *omesso versamento dell'Iva* dovuta sulla base della dichiarazione annuale,;
- 2) *indebite compensazioni mediante l'utilizzo di crediti tributari non spettanti o inesistenti*, ove l'ammontare ecceda cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

L'art. 10-ter del D. Lgs. 74/2000 rubricato "Omesso versamento di Iva" stabilisce infatti che: "*La disposizione di cui all'articolo 10-bis¹⁶ 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*".

L'art. 10-quater del decreto legislativo in questione, stabilisce invece che "*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*".

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 04 agosto 2006, offre al punto 4 dei chiarimenti in ordine alle nuove fattispecie penali introdotte dall'art. 35 comma 7 del Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 mediante l'inserimento degli artt. 10-ter e 10-quater nel decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74.

In particolare, l'art. 10-ter del citato decreto legislativo n. 74 introduce la nuova fattispecie delittuosa diretta a sanzionare l'omesso versamento dell'Iva dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale estendendo ad essa la sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate dal precedente art. 10-bis, cioè *la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque ometta il versamento per un importo superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta*.

¹⁶ L'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 stabilisce che "E' 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".

Il momento consumativo del reato secondo l'art. 10-ter si manifesta nell'omesso versamento dell'Iva, considerato che la disposizione è entrata in vigore il 4 luglio 2006 e che il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'Iva relativa alla dichiarazione dell'anno precedente, la nuova previsione sanzionatoria trova applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006 riguardanti l'Iva risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005.

L'art. 10-quater (*Indebita compensazione*) del decreto legislativo n. 74 del 2000 prevede inoltre un altro delitto, il quale si concretizza nel momento in cui viene operata una compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità (*cinquantamila euro*), con riferimento al singolo periodo di imposta.

Anche se l'art. 10-ter utilizza il pronome *chiunque* il reato di omesso versamento dell'Iva può essere commesso solo da un soggetto Iva il quale abbia presentato una dichiarazione annuale con un saldo debitorio superiore ai 50.000 Euro.

Per individuare i soggetti Iva bisogna far riferimento al D.P.R. 633/72 per effetto del quale sono considerati tali tutti coloro che cedono beni o prestano servizi:

- nell'ambito dell'esercizio di imprese, siano esse agricole o commerciali (vedi art. 2195 c.c.);
- nell'esercizio di arti o professioni intese come esercizio abituale di attività di lavoro autonomo, intellettuale e non.

Ecco perché il reato di omesso versamento di Iva è un *reato proprio*, cioè un reato che può essere commesso solo da colui che riveste una determinata qualifica o abbia uno *status* precisato dalla norma, o possieda un requisito necessario per la commissione dell'illecito (si pensi all'ipotesi di peculato o concussione che possono essere commessi solo da un Pubblico Ufficiale o da un incaricato di pubblico servizio).

La consumazione del reato si verifica nel momento in cui l'omissione del versamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale si protrae oltre il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. A tal proposito si ricorda che l'art. 6, comma 2, della legge 29 Dicembre del 1990, n. 405 stabilisce che l'acconto Iva va versato entro il giorno 27 del mese di Dicembre. Ne consegue che il reato si perfeziona quando il contribuente soggetto Iva non versa, ad esempio, entro il 27 dicembre 2009 il debito Iva risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2008.

Ricapitolando, affinché possa configurarsi il reato in oggetto è necessario :

- che si abbia a che fare con un soggetto Iva;

- che il soggetto Iva sia obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale Iva;
 - che il soggetto presenti tale dichiarazione;
- che la dichiarazione presenti nel rigo VL 38 – TOTALE IVA DOVUTA un saldo debitorio superiore ad Euro 50.000;
- l'imposta a debito non sia versata entro il 27 Dicembre dell'anno successivo.

Giova ricordare a tal proposito che l'art. 5 del D.Lgs. 74/2000 (articolo che sanziona penalmente il reato di omessa dichiarazione), comma 2, stabilisce che “(...) *non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto*”.

Nel caso di dichiarazione tardiva (dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine stabilito per la presentazione) si ricade pertanto nella fattispecie prevista dall'art. 10-ter piuttosto che in quella prevista dall'art. 5¹⁷, potendosi così escludere il concorso di reati tra le due fattispecie.

La condotta illecita assumerà rilevanza penale qualora l'ammontare degli importi non versati (ovvero indebitamente compensati) superi la soglia di punibilità, e cioè 50.000 euro, “elemento costitutivo” del reato che ne determina l'evento.

Il delitto si presenta strutturato come reato omissivo proprio, dalla natura istantanea, la cui condotta consiste nel mancato versamento (entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo) dell'Iva auto liquidata nella dichiarazione annuale, sempre che contenga un saldo debitorio superiore alla menzionata “soglia di punibilità”.

La condotta deve ritenersi insussistente qualora il contribuente abbia omesso di presentare la dichiarazione annuale, infatti in tal caso il comportamento del soggetto passivo fa “nascere” il solo reato di “omessa dichiarazione” di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000; tale fattispecie fa sorgere dei forti dubbi per la possibile incostituzionalità della norma in quanto contraria all'art. 3 della Costituzione, date le diverse soglie di punibilità dettate dall'art. 5 ed il nuovo art. 10-ter. Infatti, l'art. 10-ter esige che venga superata la soglia di 50.000 euro, mentre l'art. 5 quella di 77.468,53 euro, con il risultando illogico che viene penalizzato con una soglia di punibilità più bassa chi presentando la dichiarazione ha comunque auto liquidato l'imposta dovuta, rispetto a chi invece non

¹⁷ Scrive infatti Gian Luca Soana, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2007, pagg. 114 e ss. “(...) *se la dichiarazione non è stata presentata sarà configurabile unicamente il delitto di cui all'art. 5, mentre laddove la dichiarazione è stata presentata e non si è provveduto a pagare l'Iva in essa indicata, chiaramente nessuna omessa dichiarazione sarà presente ricorrendo al più la fattispecie di cui all'art. 10-ter (in caso di mancato adempimento all'obbligo tributario in essa previsto). Sul punto, in vero, obiettive perplessità sorgono in ordine alle differenze di soglie di punibilità previste per queste due fattispecie che, originate dall'esser state introdotte in periodi diversi, portano a risultati del tutto contraddittori*”.

ha presentato alcuna dichiarazione rendendo così più difficile l'accertamento del soggetto Iva che non ha versato l'imposta dovuta.

Per cui potrebbe accadere che, colui il quale non presenta la dichiarazione non commetta alcun reato, essendo l'imposta evasa inferiore alla soglia di punibilità.

Viceversa, qualora il contribuente omettesse il pagamento dell'Iva dovuta, potrebbe configurarsi il concorso tra la figura criminosa di cui all'art. 10-ter e quelle degli artt. 2, 3 e 4 (in ordine: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele).

Per quanto riguarda il mancato versamento, il legislatore ha scelto di non punire il ritardato versamento, che resta sanzionato a livello amministrativo. Infatti, il reato si perfeziona alla scadenza per il pagamento dell'acconto relativo al periodo successivo, il tutto per consentire che prima di tale momento, anche se trascorso il termine di versamento fiscalmente rilevante, il reato non può dirsi configurato.

In caso di versamento successivo a quella data il reato sarà perfezionato ma il soggetto attivo potrà usufruire dell'attenuante prevista dall'art. 13.

La *ratio* ispiratrice della disposizione in esame è da individuarsi nel preoccupante incremento del fenomeno delle evasioni in materia Iva.

L'oggetto della tutela consiste nell'interesse dell'Erario alla tempestiva ed efficace riscossione delle imposte così come risultanti dalla dichiarazione annuale.

Il delitto in esame necessita la presenza del dolo nel soggetto agente, ossia la "consapevolezza dell'omissione".

Diversamente da tutti gli altri reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000 e parimenti al delitto *ex art.* 10-bis, è sufficiente che il dolo sia "generico": è dunque richiesta la coscienza e la volontà di aver presentato la dichiarazione annuale ai fini Iva e di aver successivamente ommesso il pagamento delle somme auto liquidate.

L'elemento soggettivo, inoltre, deve estendersi anche alla soglia di punibilità che, secondo la giurisprudenza di legittimità, si ritiene abbia natura di elemento costitutivo del reato e non di condizione obiettiva di punibilità.

La mancanza del dolo specifico rende sicuramente punibile questo delitto anche a titolo di dolo eventuale, per esempio nei casi in cui il mancato versamento avvenga per il superamento di temporanee crisi di liquidità dell'azienda o per la creazione di disponibilità finanziarie indebite per la commissione di altri reati.

Poiché è pacificamente riconosciuto, sia in dottrina che in giurisprudenza, che un soggetto privo della particolare qualità personale prevista dalla norma incriminatrice (cd. *extraneus*) possa concorrere in un reato proprio, si deve ritenere ammissibile la configurabilità del concorso nel reato di cui all'art. 10-ter per chi non riveste la qualifica di soggetto Iva. Però, dal momento che la punibilità è prevista esclusivamente a titolo di dolo, la responsabilità penale dell'*extraneus* deve presupporre la "consapevolezza di concorrere ad un reato proprio", e cioè che sia a conoscenza della qualifica soggettiva dell'*intraneus* ed abbia dato intenzionalmente qualsiasi contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del fatto delittuoso del cliente, agevolandone la condotta o determinandone o rafforzandone la volontà con un proprio comportamento cosciente e volontario.

Può, inoltre, ipotizzarsi questo reato per l'*extraneus* anche laddove questi non agisca in concorso con il soggetto Iva ma venga incaricato di versare le somme prime del termine previsto dall'art. 10-ter, ma non le abbia poi effettivamente versate.

In questo caso l'*extraneus* risponderà del delitto in esame ai sensi dell'art. 48 del codice penale (*errore determinato dall'altrui inganno*) ed il contribuente, invece, non risponderà di alcun reato: è l'ipotesi, cioè, in cui non vi sia una partecipazione nel fatto costitutivo del reato proprio da parte del contribuente direttamente destinatario dell'obbligo di versamento Iva.

Il contribuente sarebbe penalmente responsabile solo laddove il fatto sia previsto dalla legge come delitto colposo; circostanza assente nel caso in esame essendo questa fattispecie punita unicamente a titolo di dolo.

Occorre comunque sottolineare che la punibilità per dolo porta ad escludere un addebito di responsabilità colposa a carico del delegante per negligenza nella scelta del soggetto delegato (cd. *culpa in negligendo*) o per omessa vigilanza sull'espletamento dell'incarico (*culpa in vigilando*).

Nel caso in cui in una società vi sia un soggetto che svolga le funzioni di amministratore di fatto (effettivo) questi risponderà del delitto in esame, in concorso con il soggetto (prestanome) che formalmente è nominato come amministratore della stessa.

Si è già detto che il reato si consuma qualora il contribuente non versi l'imposta dichiarata entro il 27 Dicembre dell'anno successivo a quello a cui si riferisce la dichiarazione. Decorso tale termine il soggetto Iva non potrà più evitare l'applicazione della pena prevista dall'art. 10-ter del D. Lgs. 74/2000 (reclusione da sei mesi a due anni), ma potrà comunque beneficiare dell'attenuante prevista dall'art. 13 del Decreto medesimo.

Secondo l'art. 13 del D. Lgs. 74/2000, qualora il soggetto Iva, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, estingua mediante pagamento i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi, le pene previste dall'art. 10-ter sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12.

In conclusione, vediamo le novità della Finanziaria 2008, in particolare la *confisca per equivalente*. Il comma 143, dell'art. 1 della legge 244 del 2007 ha stabilito che nel caso previsto dall'art. 10-ter (ma non solo tanto che la norma prevede altre fattispecie delittuose del D. Lgs. 74 del 2000) del D. Lgs. 74 del 2000, si osservano in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter del codice penale.

In pratica la norma prevede la confisca “per equivalente” per i beni cui il reo abbia la disponibilità nei limiti del valore corrispondente a quello del profitto derivante dal reato.

L'introduzione di tale norma ed in particolare l'applicabilità retroattiva della stessa ai delitti commessi prima del 2008 ha generato diversi interventi giurisprudenziali¹⁸. Argomento del quale faremo in futuro approfondimenti.

¹⁸ Ordinanza del 01/04/2009 n. 97 della Corte Costituzionale e Ordinanza del 12/02/2008 n. 190 del Tribunale di Trento.

CAPITOLO IV

I TERMINI DI ACCERTAMENTO

La necessità di assicurare, da un lato all'Amministrazione finanziaria il prelievo tributario, e dall'altro al contribuente un'adeguata tutela, ha fatto sì che l'accertamento subisse negli anni profondi e radicali mutamenti, soprattutto nel settore delle imposte dirette¹⁹.

Il procedimento di accertamento in materia di imposte sui redditi è disciplinato dagli artt. 31 e seguenti del D.P.R. 600/1973.

In campo Iva la disciplina dell'accertamento è trattato nel titolo IV del D.P.R. n. 633 del 1972 dagli artt. 51 e seguenti.

L'Articolazione del procedimento prevede un'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria al fine di verificare la veridicità dei dati dichiarati e, in caso di omessa presentazione della dichiarazione²⁰, di ricostruire il reddito da assoggettare a tassazione.

I poteri strumentali di ricerca di dati e notizie, attribuiti agli Uffici finanziari, rientrano nella competenza della Guardia di Finanza²¹.

Infatti, ai sensi degli artt. 33, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 63, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, la Guardia di Finanza "coopera" con gli uffici finanziari per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento d'imposta e per la repressione delle violazioni delle leggi tributarie.

Per i reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, trovano applicazione i termini di accertamento previsti dagli artt. 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972.

Lo stesso D.Lgs. n. 74 del 2000 non prevede specifici termini di prescrizione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; la relativa disciplina, pertanto, si ricava dai principi generali di cui agli articoli 157 e seguenti del codice penale, ai sensi dei quali il termine di prescrizione per i reati è di sei anni aumentabile fino al massimo di sette anni e mezzo in caso di atto interruttivo. Ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 74 del 2000 sono considerati atti interruttivi della prescrizione dei reati tributari "*il verbale di constatazione*" e "*l'atto di*

¹⁹ A. Berliri, "La riforma tributaria è riuscita o è fallita?", in *Giur. Imp.*, 1977/79, p. 814 ss.

²⁰ Art. 41 D.P.R. 600/1973 - Accertamento d'ufficio "Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del Titolo I."

²¹ F. Lauro, "Servizi extratributari della Guardia di finanza", Roma 1992.

accertamento delle relative violazioni", nonché gli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale. Per effetto dell'interruzione, si ha una nuova decorrenza del termine prescrizionale; tuttavia, in forza dell'articolo 160, comma 3 del codice penale, " *in nessun caso i termini stabiliti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre i termini di cui all'articolo 161*²², *secondo comma, fatta eccezione per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, del codice di procedura penale*".

Gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, ai sensi dell'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dal D.Lgs. 9/7/1997, n. 241, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione²³.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, ai sensi delle disposizioni del titolo I del D.P.R. n. 600/1973, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (in precedenza, entro il 31 dicembre del sesto anno successivo).

Dal 4 luglio 2006 per la disciplina dei termini di accertamento, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini Iva, come modificato dall'articolo 37 del D.L. 223/2006, commi da 24 a 26, si applica il comma 2 dell' articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e il comma 2 dell'articolo 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ai sensi dell'43 comma 3, i termini risultano raddoppiati "*quando il contribuente abbia commesso una violazione che comporta obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331*²⁴ *del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*"²⁵.

Dunque laddove i Pubblici Ufficiali e gli incaricati di pubblico servizio abbiano notizia di un reato perseguibile d'ufficio, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, circostanza in cui essi sono, appunto, tenuti a fare denuncia per iscritto, l'Amministrazione Finanziaria potrà notificare gli avvisi di accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui

²² Art. 161 c.p. Effetti della sospensione e della interruzione.

La sospensione e l'interruzione della prescrizione hanno effetto per tutti coloro che hanno commesso il reato. Salvo che si proceda per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, del codice di procedura penale, in nessun caso l'interruzione della prescrizione può comportare l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere, della metà nei casi di cui all'articolo 99, secondo comma, di due terzi nel caso di cui all'articolo 99, quarto comma, e del doppio nei casi di cui agli articoli 102, 103 e 105.

²³ Disposizione così modificata dall'articolo 15 del D.lgs. n. 241/97; in precedenza, la notifica poteva essere effettuata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo.

²⁴ Art. 331c.p.p. Denuncia da parte di pubblici ufficiali e incaricati di un pubblico servizio

1. Salvo quanto stabilito dall'articolo 347, i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito.

2. La denuncia è presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria.

3. Quando più persone sono obbligate alla denuncia per il medesimo fatto, esse possono anche redigere e sottoscrivere un unico atto.

4. Se, nel corso di un procedimento civile o amministrativo, emerge un fatto nel quale si può configurare un reato perseguibile di ufficio, l'autorità che procede redige e trasmette senza ritardo la denuncia al pubblico ministero.

²⁵ Circolare n. 28/E/2006.

è stata presentata la dichiarazione e, nel caso di omessa dichiarazione, fino al 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Ai sensi del successivo comma 26, art. 37 del D.L. 223/2006, le disposizioni precedenti si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del decreto sono ancora pendenti i termini di cui al comma 1 e 2 degli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e del 57 del D.P.R. 633/1972.

La norma è volta a garantire all'Amministrazione Finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori che emergano nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto a pena di decadenza per l'accertamento. Questa impostazione muove dall'assunto che gli elementi di prova raccolti in sede penale possano essere automaticamente trasferiti con piena efficacia in sede di accertamento fiscale.

Ai sensi dell'art 37 del D.l. 223/2006, comma 25, *“i termini (...) sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui e' stata commessa la violazione”*, quindi l'ampliamento dei termini sopra esposto risulta, limitato al solo periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione che assume rilevanza penale, mentre non si estende agli altri periodi d'imposta per i quali valgono gli ordinari termini per l'accertamento²⁶.

Secondo la relazione al D.L. 223/06, nonché per la stessa circolare 28/E/06, la previsione è stata varata per l'esigenza di allinearsi alla maggiore durata dei procedimenti penali in modo da non disperdere elementi istruttori emersi successivamente.

Il testo della norma non si limita a questo, ma sembrerebbe piuttosto garantire il prolungamento automatico del termine di fronte alla semplice constatazione di un'ipotesi di reato fiscale. E, infatti, all'interno della norma, il raddoppio risulta previsto a prescindere dalla possibilità che il contribuente, al termine dell'accertamento stesso, venga effettivamente condannato per il reato contestato. La contestazione del reato, inoltre, non deve emergere unicamente durante il termine originario, ma anche successivamente e gli effetti del prolungamento non vengono limitati ai recuperi collegati all'indagine penale bensì possono coinvolgere anche altre fattispecie.

Precedentemente il legislatore, con la Legge del 27 dicembre 2002, n. 289, aveva introdotto proroga dei termini di accertamento.

In particolare l'art 10 prevedeva, nei confronti dei soggetti che non si fossero avvalsi del condono fiscale introdotto dalla legge finanziaria 2003, il differimento di due anni del termine per

²⁶ Circolare n. 28/E/2006.

l'accertamento di cui agli art. 43 D.P.R. 20 settembre 1973, n. 600 e 57 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In merito a ciò, diverse Commissioni tributarie hanno avanzato questioni di legittimità costituzionale. La Corte Costituzionale ha dichiarato la piena e legittima applicazione della proroga biennale per la notifica degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette ed Iva nei confronti di tutti quei soggetti che, pur potendo, non abbiano usufruito del condono. Fine principale di tale proroga, afferma il giudice della consulta, è proprio quello di *“tutelare il preminente interesse dell'amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte nei confronti del contribuente che non si avvalga dell'agevolazione, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo non si sia avvalso, per qualche ragione (giuridica o di fatto), dell'agevolazione medesima”*.

Il comma 14 dell'art. 9 L. 289/2002 disciplina determinate circostanze al verificarsi delle quali i contribuenti possono accedere all'istituto del condono. Affinché si possa verificare la causa impeditiva contemplata dall'art. 9, il contribuente deve avere formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale per uno di tali reati. In merito a ciò, vi è una disparità di trattamento tra il contribuente persona fisica e il contribuente persona giuridica: mentre il primo, in presenza della commissione di uno dei delitti ex D.Lgs. n. 74 del 2000, non potrà accedere al condono, il secondo nel cui interesse è stato commesso il delitto, pur versando nella medesima situazione giuridica, non sarà in alcun modo interdetto dalla definizione agevolata.

In conclusione si fa riferimento alla sentenza n. 280/2005, della Corte Costituzionale che evidenzia come l'articolo 24 della Costituzione non può consentire a nessuno che si lasci *“il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole”*. In questo modo è stata esclusa la situazione limite in cui sarebbe potuta essere presentata denuncia di reato oltre la scadenza dei termini con conseguente riapertura degli stessi. Quindi, il raddoppio dei termini si verificherà solo qualora la constatazione della violazione sia avvenuta entro i termini di cui all'art 43, primo e secondo comma del D.P.R. 600/1973. Solamente in questo caso le scritture contabili dovranno essere conservate oltre il termine originario.