

## Codice penale - I reati in materia tributaria

### CODICE PENALE

### PARTE GENERALE

§ 33 Ravvedimento operoso [articolo commentato]

§ 67 Multa

§ 68 Calcolo della multa

§ 73 Divieto di svolgere un'attività

§ 74 Esecuzione della pena del divieto di svolgere un'attività

§ 138 Limiti sull'ammontare del danno, del profitto, delle spese per eliminare un danno all'ambiente e del valore di un bene

### PARTE SPECIALE

§ 209 Truffa

§ 227 Violazione dell'obbligo di rendere una dichiarazione fedele sulla proprietà

§ 240 Evasione di un'imposta, di una tassa o di un analogo pagamento obbligatorio [articolo commentato]

§ 241 Omesso pagamento di un'imposta, di un premio della previdenza sociale e di un analogo pagamento obbligatorio [articolo commentato]

§ 242 Disposizione speciale sul ravvedimento operoso [articolo commentato]

§ 243 Mancato adempimento degli obblighi di comunicazione nel procedimento fiscale [articolo commentato]

§ 244 Violazione delle norme sulle etichette adesive e sugli altri articoli per il contrassegno della merce

§ 245 Contraffazione e modifica di articoli per il contrassegno della merce ai fini fiscali e di articoli che attestano l'assolvimento degli obblighi fiscali

§ 246 Falsificazione e alternazione di francobolli

§ 247 Minaccia per l'economia valutaria

## **CODICE PENALE**

### **LIBRO PRIMO**

### **PARTE GENERALE**

### **Titolo II**

### **Cause di non punibilità**

### **Capo I**

### **Causa di non punibilità per ravvedimento operoso**

### **§ 33**

### **Ravvedimento operoso (\*)**

Sussiste una causa di non punibilità per i reati di (*omissis*) violazione dell'obbligo di rendere una dichiarazione fedele sulla proprietà (§ 227), evasione di un'imposta, di una tassa o di un analogo pagamento obbligatorio (§ 240), mancato adempimento degli obblighi di comunicazione nel procedimento fiscale (§ 243), (*omissis*), qualora l'autore del reato volontariamente:

a) impedisca o ripari gli effetti dannosi del reato;

oppure

b) abbia denunciato il reato in un momento nel quale le sue conseguenze dannose potevano essere ancora impediti; la denuncia deve essere fatta al pubblico ministero o all'organo di polizia, invece il soldato può presentare la denuncia al superiore.

(\*) Per un commento si rinvia al § 242.

## Titolo V

### Sanzioni penali

#### Capo I - Le pene

#### Sezione V

### Applicazione ed esecuzione delle singole pene

#### § 67

#### Multa

- (1)** Una multa può essere inflitta dal giudice se l'autore del reato ha ottenuto, o ha cercato di ottenere, per sé o per altri, mediante un reato doloso, un profitto di natura patrimoniale.
- (2)** Senza le condizioni di cui al comma 1, il giudice può infliggere una multa solo se:
- il codice penale prevede tale pena per il reato commesso; o
  - tenuto conto della natura e della gravità del reato nonché della persona e delle condizioni dell'autore del reato, nel contempo non infliggerà la sospensione condizionale della pena.
- (3)** Una multa può essere inflitta come pena autonoma se, tenuto conto della natura e della gravità del reato nonché della persona e delle condizioni dell'autore del reato, non è necessario infliggere una pena diversa.

#### § 68

#### Calcolo della multa

- (1)** La multa viene inflitta in tariffe giornaliere ed essa deve essere almeno pari a 20 e non superiore a 730 tariffe giornaliere complete.
- (2)** La tariffa giornaliera ammonta da un minimo di 100 CZK a un massimo di 50.000 CZK.
- (3)** Il giudice determina il numero delle tariffe giornaliere tenendo conto della natura e della gravità del reato commesso. L'ammontare della tariffa giornaliera della multa viene determinato dal giudice tenendo conto delle condizioni personali e patrimoniali dell'autore del reato. Di norma si parte dal reddito netto che l'autore del reato ha, o potrebbe avere, in media in un giorno.
- (4)** Il reddito, le attività e le entrate dell'autore del reato, nonché gli altri elementi di base per determinare la tariffa giornaliera, possono essere accertati mediante una valutazione del giudice.

(5) Il giudice deve indicare nella sentenza il numero e l'importo delle tariffe giornaliere. Se non ci si può aspettare che l'autore del reato paghi immediatamente la multa, tenuto conto delle sue condizioni personali e patrimoniali, il giudice può prevedere che la multa sia versata in proporzionate rate mensili; in tal caso, il giudice può determinare che il vantaggio derivante dalla rateizzazione della multa decada se l'autore del reato non pagherà in tempo una parte della rateizzazione.

(6) Il giudice non infliggerà una multa se è chiaro che essa sarà inesigibile.

(7) Gli importi della multa devono essere versati allo Stato.

### § 73

#### Divieto di svolgere un'attività

(1) Il giudice può infliggere la pena del divieto di svolgere un'attività da uno a dieci anni, se l'autore del reato ha commesso un reato collegato a tale attività.

(2) Il giudice può infliggere la pena del divieto di svolgere un'attività quale pena autonoma solo se il codice penale per il reato commesso prevede tale pena e se, tenuto conto della natura e gravità del reato commesso nonché della natura e condizioni dell'autore del reato, non è necessario infliggere una pena diversa.

(3) La pena del divieto di svolgere un'attività consiste nel vietare alla persona condannata, durante l'esecuzione di tale condanna, di svolgere un determinato impiego, professione o una determinata funzione o attività per la quale è richiesto un permesso speciale o il cui esercizio è regolato da una specifica normativa di legge.

### § 74

#### Esecuzione della pena del divieto di svolgere un'attività

(1) Nel periodo dell'esecuzione del divieto di svolgere un'attività non deve essere incluso il periodo di espiazione della pena della reclusione; tuttavia, si include il periodo durante il quale all'autore del reato, prima del passaggio in giudicato della sentenza, era stato revocato il permesso di svolgere l'attività oggetto del divieto, connessa con il reato, ai sensi di un'altra normativa di legge o in base ad un provvedimento dell'Autorità pubblica che non permetteva lo svolgimento di tale attività.

(2) Se la pena del divieto di svolgere un'attività è stata espia, si considera come se l'autore del reato non sia stato condannato.

## Titolo VIII

### Disposizioni interpretative

#### § 138

#### Limiti sull'ammontare del danno, del profitto, delle spese per eliminare un danno all'ambiente e del valore di un bene

**(1)** Per danno non trascurabile si intende un danno di almeno 5000 CZK, per danno non piccolo si intende un danno di almeno 25.000 CZK, per danno piuttosto grande si intende un danno di almeno 50.000 CZK, per danno rilevante si intende un danno di almeno 500.000 CZK e per danno di grande ampiezza si intende un danno di almeno 5.000.000 CZK.

**(2)** Gli importi di cui al comma 1 sono utilizzati, in maniera analoga, per determinare l'ammontare del profitto, quello delle spese, per eliminare le conseguenze di un danno all'ambiente e quello del valore di un bene.

## LIBRO SECONDO

### PARTE SPECIALE

#### Titolo V

#### Reati contro il patrimonio

#### § 209

#### Truffa

**(1)** Chiunque procura a sé o ad altri un profitto, inducendo taluno in errore, sfruttando l'altrui errore o sottacendo circostanze decisive, e in tal modo cagiona un danno non trascurabile [di almeno 50.000 CZK, *n.d.r.*] ad un bene altrui, è punito con la reclusione fino a due anni, con il divieto di svolgere un'attività oppure con la confisca del bene.

**(2)** Se chi commette il reato di cui al comma 1 è stato condannato o punito per tale reato negli ultimi tre anni, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni.

**(3)** L'autore del reato è punito con la reclusione da uno a cinque anni o con una multa, se cagiona con il reato di cui al comma 1 un danno piuttosto grande [di almeno 50.000 CZK, *n.d.r.*].

**(4)** L'autore del reato è punito con la reclusione da due a otto anni:

a) se commette il reato di cui al comma 1 come membro di un'associazione a delinquere;

b) se commette tale reato come persona che ha un particolare dovere di tutela verso la persona danneggiata,

c) se commette tale reato in uno stato di emergenza o in stato di guerra, nel corso di una calamità naturale o di altri eventi che mettono seriamente in pericolo la vita o la salute delle persone, l'ordine pubblico o la proprietà; oppure

d) se cagiona con tale reato un danno rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*].

**(5)** L'autore del reato è punito con la reclusione da cinque a dieci anni:

a) se il reato di cui al comma 1 cagiona un danno di grande ampiezza [di almeno 5.000.000 CZK, *n.d.r.*], oppure

b) se commette il reato per consentire o facilitare la commissione del reato di terrorismo, di finanziamento del terrorismo (§ 312 quinquies) o di minaccia del reato di terrorismo (§ 312 septies).

**(6)** L'atto preparatorio (§ 20) è punito.

## § 227

### Violazione dell'obbligo di rendere una dichiarazione fedele sulla proprietà

Chiunque, in un procedimento davanti al giudice o ad un'altra Autorità pubblica, rifiuta di adempiere all'obbligo legale di rendere una dichiarazione sulla proprietà oppure si sottrae a tale obbligo oppure in tale dichiarazione rilascia dati infedeli o gravemente alterati, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni, con una multa o con il divieto di svolgere un'attività.

## Titolo VI Reati economici

### Capo II Reati relativi alle imposte, alle tasse e alla valuta (§ 240 - § 247)

## § 240

### Evasione di un'imposta, di una tassa o di un analogo pagamento obbligatorio

**(1)** Chiunque evade in maniera piuttosto grande [di almeno 50.000 CZK, *n.d.r.*] un'imposta, un dazio, un premio della previdenza sociale, un contributo per la politica occupazionale statale, un premio dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, un premio dell'assicurazione sanitaria, una tassa o un altro analogo pagamento obbligatorio oppure ottiene un vantaggio per uno di questi pagamenti obbligatori, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni o con il divieto di svolgere un'attività.

**(2)** L'autore del reato è punito con la reclusione da due a otto anni:

- a) se commette il reato di cui al comma 1 in concorso con almeno due persone;
- b) se viola un sigillo ufficiale per facilitare il compimento di tale reato; o
- c) se cagiona con tale reato un danno rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*].

**(3)** L'autore del reato è punito con la reclusione da cinque a dieci anni:

- a) se cagiona, con il reato di cui al comma 1, un danno di grande ampiezza [di almeno 5.000.000 CZK, *n.d.r.*] o
- b) se commette il reato di cui al comma 2, lettera c) in connessione con un gruppo organizzato che opera in diversi Stati.

**(4)** L'atto preparatorio (§ 20) è punito.

## COMMENTO

### Introduzione

Il presente reato (§ 240), nonostante la denominazione, si sostanzia nel tradizionale reato di “evasione fiscale”. Rappresenta il più importante reato tributario. Il suo obiettivo è quello di garantire al bilancio dello Stato le entrate necessarie al funzionamento della sua struttura. Si badi come l’articolo in commento non intende punire *tutte* le condotte che portano ad una riduzione del dovuto fiscale a carico del contribuente, *ma solo quelle* che, per raggiungere tale fine, hanno un connotato *fraudolento*.

### I pagamenti obbligatori

Il reato descrive in maniera **tassativa** (quindi non è ammessa alcuna interpretazione estensiva o analogica) quelli che sono i pagamenti obbligatori che possono essere oggetto della condotta incriminata. Tali pagamenti devono riguardare:

- **un’imposta**
- **un dazio**
- **un premio della previdenziale sociale**
- **un contributo per la politica occupazionale statale**
- **un premio dell’assicurazione contro gli infortuni**
- **un premio dell’assicurazione sanitaria**
- **una tassa**
- **o altri pagamenti obbligatori analoghi**

Tra le **imposte**, i cui pagatori possono essere sia persone fisiche sia giuridiche, sono ricomprese: l’imposta sul valore aggiunto (legge n. 235/2004), l’imposta sul reddito (legge n. 586/1992), l’accise/imposta sul consumo (legge n. 353/2003), l’imposta relativa alle transazioni immobiliari (provvedimento del Senato n. 340/2013), l’imposta sui beni immobiliari (legge n. 383 /1992), l’imposta autostradale (legge n. 16/1993), l’imposta ambientale (legge n. 261/2007), l’imposta sui giochi d’azzardo (legge n. 186/2016).

Il **dazio** è invece qualsiasi pagamento che viene imposto da una legge in connessione con il passaggio di una merce alla frontiera dello Stato, quindi di fatto si tratta di un tipo diverso di imposta indiretta sul consumo.

I **contributi previdenziali, assistenziali, i premi dell’assicurazione sanitaria, i premi contro gli infortuni sul lavoro** sono disciplinati ciascuno da leggi specifiche (vedi legge 589/1002, legge 48/1997).

Le **tasse** invece, sono il corrispettivo per un servizio, si pensi per esempio alle tasse giudiziarie o amministrative. Una parte dei commentatori ritiene che il reato non si applichi per le tasse che riguardano il possesso di una radio o di un apparecchio televisivo (legge n. 348/2005).

Una categoria meno determinata è quella che rientra sotto la dicitura **altri pagamenti obbligatori analoghi**. Si tratta comunque di pagamenti che devono avere un fondamento nella legge.

### La condotta (comma 1)

Le condotte tipizzate dal § 240 sono due: quella di “evadere” e quella di “ottenere un vantaggio” quindi si tratta di condotte fraudolente (es. far cadere in errore, utilizzare un errore altrui, sottacere circostanze essenziali, ecc). *Il reato non riguarda il mero mancato pagamento dell’imposta.*

Visto che si tratta di una speciale frode/truffa, si esclude che la medesima condotta possa essere punita ai sensi del § 209 c.p. (reato di truffa).

Rientrano tra le condotte punite:

- **l'occultamento di informazioni** (es. occultamento di redditi, non dichiarazione di dipendenti, esempio di lavoratori in nero, passaggio di merce alla frontiera con il fine di evitare un dazio);
- **la dichiarazione di dati falsi** (es. dichiarare retribuzioni più basse di quelle reali da parte del datore di lavoro, dichiarare un prezzo di acquisto di un immobile più basso al fine di diminuire la relativa imposta, dichiarare un fine diverso per un prodotto o un diverso contrassegno con il fine di pagare un'imposta inferiore o evitarne il pagamento);
- **la simulazione di circostanze non vere** (es. simulare l'export di merce e successivamente far valere delle accise, non dichiarare l'IVA in uscita, simulare delle spese sul fatturato realizzato per diminuire l'obbligo tributario, abbassare l'imposta all'ingresso attraverso la c.d. doppia fatturazione).

Le tre condotte sopra esposte che si sostanziano in una evasione o nell'ottenimento di un indebito vantaggio (fiscale) comportano una certa macchinazione, una certa manipolazione della documentazione contabile. Si tratta di una condotta punibile penalmente, ma da tenere distinta, in quanto non punita, dalla mera ottimizzazione fiscale. Spesso è difficile distinguere tra evasione e ottimizzazione fiscale tuttavia il carattere discriminante è che la condotta punita ha un carattere di mascheramento il quale, per essere punito, deve essere contrario alla legge, cioè contrario alla legge tributaria che impone l'obbligo tributario.

Nell'ordinamento tributario, purtroppo, non troviamo delle disposizioni relative all'elusione fiscale come per esempio è possibile trovare in altri ordinamenti (es. quello tedesco).

Sintetizzando, è possibile distinguere tre situazioni:

- ottimizzazione fiscale legale in quanto non è una elusione delle leggi tributarie e quindi è conforme alla legge
- ottimizzazione fiscale che, dal punto di vista dall'organizzazione economica, è sproporzionata ed è in contrasto con le leggi tributarie, tuttavia non è in contrasto con la legge penale. Si tratta quindi di un agire che interviene in una zona non disciplinata dalla legge: l'ottimizzazione si sostanzia in operazioni non ammesse espressamente dalla legge, ma neppure espressamente vietate.
- condotta delittuosa in quanto viola sia la legge tributaria sia la legge penale.

Meri errori interpretativi di norme tributarie poco chiare ed il relativo agire in buona fede non sono puniti dalla legge penale.

L'occultamento di *redditi derivanti da reato* non può essere considerato reato ai sensi del § 240 c.p. in quanto questo consegue all'applicazione del principio che vieta la auto-incriminazione (nessuno può essere obbligato ad affermare la propria responsabilità penale).

#### Nesso di causalità

Per la punibilità della condotta risulta necessario che l'evasione fiscale per un determinato importo o l'ottenimento di un vantaggio fiscale in un determinato importo (in ogni caso, almeno 50.000 CZK) siano la conseguenza diretta di una concreta condotta fraudolenta.

#### Soglie di punibilità

Per l'insorgenza della responsabilità penale è sempre necessario che la condotta dell'autore del reato abbia come conseguenza, sotto forma di evasione o di ottenimento di un vantaggio, un ammontare di **almeno 50.000 CZK** (vedi art. 138, comma 1, c.p.). Questo ammontare è dato dalla differenza tra quanto il contribuente (o altra persona obbligata) deve pagare e quanto ha concretamente pagato o gli è stato erroneamente (in conseguenza della condotta fraudolenta derivante dalla commissione del reato) accertato e stabilito. Es. Tizio avrebbe dovuto pagare 200.000 corone ceche a titolo di imposta, ma, grazie alla propria condotta (es. occultamento di informazioni rilevanti), ha fatto in modo che il suo imponibile evidenziato al fisco fosse inferiore rispetto a quello reale per cui il fisco ha accertato (erroneamente) che l'imposta da pagare fosse solo di 80.000 corone ceche. In questo caso la differenza tra dovuto e pagato (o erroneamente accertato) è di 120.000 corone ceche quindi una somma che supera la soglia di punibilità di 50.000 corone ceche.

Se l'imposta evasa è inferiore al limite di 50.000 CZK significa che l'ordinamento, in applicazione del principio di sussidiarietà di cui al § 12 c.p. (in forza del quale la responsabilità penale, e le conseguenze penali ad essa connesse, può essere fatta valere solo nei casi di danni alla società), ha ritenuto, quale reazione, sufficiente far valere la responsabilità secondo una normativa di natura diversa da quella penale (es. civilistica, disciplinare, amministrativa, ecc). Evidentemente, al di sotto della soglia di 50.000 CZK, il legislatore ha ritenuto inopportuno far valere una responsabilità penale.

#### Elemento soggettivo

Si tratta di reato doloso: il responsabile del fatto criminoso agisce con coscienza e volontà, ovvero si rappresenta e realizza l'evento voluto. Il reato in questione è punibile anche a livello di dolo eventuale: l'autore del reato ha la precisa coscienza e volontà di attuare un evento lesivo e, pur di raggiungere tale scopo - già di per sé illegittimo e illegale - accetta anche che le conseguenze della sua condotta possano essere *più gravi* di quanto non sia strettamente necessario per ottenere lo scopo primario.

#### Autore del reato

L'autore del reato può essere non soltanto un soggetto fiscale ma praticamente qualsiasi persona fisica e giuridica. Pertanto la questione se una data persona sia un soggetto fiscale oppure no non ha alcuna rilevanza neppure per valutare il c.d. autore del reato indiretto, il complice, il partecipante, il concorrente.

#### Cause di esclusione della punibilità

Le due cause di esclusione sono il ravvedimento operoso di cui al § 33 c.p. (vedi apposito commento a tale articolo) e la prescrizione di cui al § 34.

Il reato, se commesso ai sensi del comma 1, si prescrive in **5 anni** in quanto la pena edittale nel massimo è di almeno tre anni.

Tuttavia se la frode fiscale è commessa ai sensi del comma 2, il reato si prescrive in **10 anni**, mentre se è commessa ai sensi del comma 3, si prescrive in **15 anni**.

#### Reato circostanziato (commi 2 e 3)

Il reato base di cui al comma 1 può risultare circostanziato qualora ricorrano le ipotesi di cui al comma 2 (ed allora la pena massima aumenta arrivando a 8 anni) o di cui al comma 3 (ed allora la pena massima aumenta arrivando a 10 anni).

Con riguardo al **comma 2** il reato è circostanziato se:

- a- viene commesso **con almeno due persone** (quindi le persone coinvolte sono tre: l'autore del reato più altre due persone che concorrono nel reato)
- b- viene commesso **violando un sigillo ufficiale** (es. si pensi al sigillo doganale oppure al sigillo utilizzato per l'imposta sugli alcolici oppure, in caso di esecuzione fiscale, quello che viene apposto dall'ufficiale giudiziario all'ingresso del luogo appartenente al debitore nel quale vengono messe le cose del debitore oggetto di pignoramento)
- c- cagiona **un danno rilevante** (in applicazione del § 138 c.p. significa che esso deve essere di almeno 500.000 CZK).

La pena, in tutti e tre casi sopra individuati, è quella della reclusione da 2 a 8 anni.

Il reato si prescrive in 10 anni ai sensi del § 34, co. 1, lett. b), c.p. oppure per intervenuto ravvedimento operoso di cui al § 33 c.p.

Con riguardo al **comma 3** il reato è circostanziato se:

- a- cagiona un **danno rilevante** [di almeno 500.000 CZK, n.d.r.] e viene commesso da un **gruppo organizzato transnazionale**
- b- cagiona un **danno di grande ampiezza** (in applicazione del § 138 c.p. significa che esso deve essere di almeno 500.000 CZK)

Per gruppo organizzato (in ceco nel § 240 c.p. compare l'espressione "organizovaná skupina") che opera tra diversi Stati (di cui uno, secondo la prassi giudiziaria, deve essere la Repubblica ceca) non si intende necessariamente quello che viene delineato dal § 129 c.p., il quale in ceco prende il nome di "organizovaná zločinecká skupina". Quest'ultimo consiste in una comunità di almeno tre persone criminalmente responsabili con una struttura organizzativa interna, una divisione delle funzioni e una divisione delle attività finalizzata alla commissione sistematica di reati dolosi.

La pena è quella della reclusione da 5 a 10 anni.

Il reato si prescrive in 15 anni ai sensi del § 34, co. 1, lett. c), c.p. oppure per intervenuto ravvedimento operoso di cui al § 33 c.p.

#### L'atto preparatorio (comma 4)

Quella condotta che dipende dalla dolosa costituzione delle condizioni per la realizzazione di un *reato particolarmente grave* (§ 14 comma 3 c.p. ovverosia quello punito nel massimo con almeno 10 anni di reclusione), in particolare per la sua organizzazione, per l'approvvigionamento o l'adattamento dei mezzi o degli strumenti per la sua realizzazione, mediante collusione, concorso, supporto a tale realizzazione, è qualificabile come "atto preparatorio" (e quindi punito) solo se viene previsto dalla legge penale che prevede il singolo reato. Infatti ogni reato particolarmente grave nell'ultimo comma dell'articolo che lo configura può prevedere che l'atto preparatorio venga punito. In tal caso l'ultimo comma recita: "Příprava je trestná".

Si tratta di una possibilità in quanto esistono anche reati particolarmente gravi per i quali l'atto preparatorio non è punito. L'atto preparatorio viene punito, salvo che la legge non stabilisca diversamente, con la stessa pena prevista per il reato a cui l'atto preparatorio è diretto.

Nel caso del § 240 c.p. l'atto preparatorio viene punito (come recita il comma 4) ed essendo esso configurabile solo per i reati particolarmente gravi, esso **si riferirà solo alla condotta circostanziata di cui al comma 3** in quanto solo nei casi ivi previsti la pena nel massimo è di almeno 10 anni di reclusione.

L'atto preparatorio non va confuso con il tentativo di cui al § 21 c.p.

Infatti l'atto preparatorio va tenuto distinto dal tentativo e dalla consumazione del reato che sono momenti successivi all'atto preparatorio. Il reato di cui al § 240 si consuma nel momento cui si verifica il non corretto accertamento dell'imposta. Fino al momento in cui non scade il termine per il deposito della dichiarazione dei redditi o fino a quando non è stata depositata la dichiarazione dei redditi, contenente scientemente dei dati non corretti, non è possibile parlare di tentativo, ma è possibile avere solo un atto preparatorio. Un tipo atto preparatorio è la conservazione dei documenti necessari ai fini della futura evasione.

Toccherà agli organi inquirenti dimostrare il compimento di uno o più atti preparatori, i quali potrebbero prendere forma in molteplici modi: ricezione di pagamenti senza emissione del relativo documento fiscale, non verifica di un adempimento che invece viene dichiarato come avvenuto, simulazione di atti/commerci inesistenti (si pensi alle frodi carosello).

È bene ricordare che la responsabilità penale per un atto preparatorio di un reato particolarmente grave viene meno se l'autore del reato ha volontariamente abbandonato la prosecuzione di ulteriori atti volti a commettere un reato particolarmente grave e

**a)** ha eliminato il pericolo sorto per l'interesse protetto dal codice penale mediante la punizione dell'atto preparatorio intrapreso, OPPURE

(b) ha denunciato l'atto preparatorio di un reato particolarmente grave in un momento in cui il pericolo per l'interesse protetto dal codice penale mediante la punizione dell'atto preparatorio intrapreso poteva essere ancora eliminato; la denuncia deve essere fatta al pubblico ministero o all'Autorità di polizia, il soldato può invece presentare la denuncia presso il superiore.

## § 241

### Omesso pagamento di un'imposta, di un premio della previdenza sociale e di un analogo pagamento obbligatorio

(1) Chiunque in maniera piuttosto grande [di almeno 50.000 CZK, *n.d.r.*] non adempie, in qualità di datore di lavoro o di contribuente, al proprio obbligo legale di pagare, al posto del lavoratore dipendente o di un'altra persona, un'imposta, un premio della previdenza sociale, un contributo per la politica occupazionale statale, un premio dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, un premio dell'assicurazione sanitaria, è punito con la reclusione fino a tre anni o con il divieto di svolgere un'attività.

(2) Se chi commette il reato di cui al comma 1 procura per sé o per altri un profitto rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*], è punito con la reclusione da uno a cinque anni o con una multa.

(3) Se chi commette il reato di cui al comma 1 procura per sé o per altri un profitto di grande ampiezza [di almeno 5.000.000 CZK, *n.d.r.*], è punito con la reclusione da due a otto anni.

## COMMENTO

### Introduzione

Questo reato punisce il sostituto d'imposta (pagatore o datore di lavoro) cioè quel soggetto che, **per legge**, ha l'obbligo verso un altro contribuente (es. il lavoratore) di prelevare, e versare allo Stato, il denaro necessario affinché il secondo possa adempiere ai propri obblighi fiscali. Si pensi al caso della busta paga nel rapporto di lavoro: in essa il datore di lavoro trattiene al lavoratore la parte della retribuzione destinata a pagare le imposte a carico del lavoratore (es. imposta sui redditi delle persone fisiche). Naturalmente alla fase del trattenimento deve seguire quello del versamento all'Amministrazione finanziaria ad opera del datore di lavoro.

### I pagamenti obbligatori

Il reato descrive in maniera **tassativa** quelli che sono i pagamenti obbligatori che ricadono in capo al datore di lavoro o ad altro soggetto sostituto d'imposta e che possono essere oggetto della condotta incriminata. Tali pagamenti devono riguardare:

- un'imposta
- un premio della previdenziale sociale
- un contributo per la politica occupazionale statale
- un premio dell'assicurazione contro gli infortuni
- un premio dell'assicurazione sanitaria

I **contributi previdenziali, assistenziali, i premi dell'assicurazione sanitaria, i premi contro gli infortuni sul lavoro** sono disciplinati ciascuno da leggi specifiche (vedi legge 589/1002, legge 48/1997).

#### Nesso di causalità

Per la punibilità della condotta è necessario che, in caso di omesso pagamento, venga determinato il periodo rilevante nel quale viene in essere l'obbligo della trattenuta e del versamento.

#### Soglie di punibilità

È necessario che, per l'insorgenza della responsabilità penale, la condotta dell'autore del reato non adempia in maniera piuttosto grande, cioè di **almeno 50.000 CZK**.

#### Elemento soggettivo

È necessario il dolo, almeno nella forma del dolo indiretto (§ 15, comma 1, lett. b). Spesso la commissione del reato è la conseguenza di un'inefficiente pianificazione imprenditoriale. Motivo per cui le ragioni dell'omesso pagamento sono importanti in vista dell'applicazione del principio di sussidiarietà di cui al § 12 c.p. (in forza del quale la responsabilità penale, e le conseguenze penali ad essa connesse, può essere fatta valere solo nei casi di danni alla società). In altre parole, devono valutarsi le circostanze oggettive del caso concreto: per esempio, valutare se il datore di lavoro aveva a disposizione le risorse finanziarie necessarie o se versava in una situazione di crisi economica. Infatti, accanto agli interessi di natura prettamente fiscale, esistono anche quelli della società ad una integrità della occupazione.

#### Autore del reato

L'autore del reato può essere una qualsiasi persona fisica o giuridica che risulti essere datore di lavoro oppure pagatore oppure che agisce a nome del datore di lavoro o del pagatore. Si tratta quindi di uno **specifico soggetto** (datore di lavoro o pagatore). Si tratta di soggetti che svolgono la funzione di sostituto d'imposta. Al fine di integrare il reato bisogna, quindi, sempre valutare attentamente la persona che aveva assunto l'obbligo di trattenere e versare (es. nel caso di una persona giuridica, come una società, può accadere che tale compito sia stato attribuito ad un organo dell'organo amministrativo).

#### Cause di esclusione della punibilità

Le due cause di esclusione sono il ravvedimento operoso speciale di cui al § 242 c.p. (vedi apposito commento a tale articolo) e la prescrizione di cui al § 34, comma 1, lett. d), codice penale pari a 5 anni.

#### Reato circostanziato (commi 2 e 3)

Il reato base di cui al comma 1 può risultare circostanziato qualora ricorrano le ipotesi di cui al comma 2 (ed allora la pena massima aumenta arrivando a 5 anni) o di cui al comma 3 (ed allora la pena massima aumenta arrivando a 8 anni).

Con riguardo al **comma 2** il reato è circostanziato se:

- cagiona **un danno rilevante** (in applicazione del § 138 c.p. significa che esso deve essere di almeno 500.000 CZK).

La pena è quella della reclusione da 1 a 5 anni o con una multa

Il reato di prescrive in 10 anni ai sensi del § 34, co. 1, lett. c), c.p. oppure viene meno per intervenuto ravvedimento operoso speciale di cui al § 242 c.p.

Con riguardo al **comma 3** il reato è circostanziato se:

- cagiona un **danno di grande ampiezza** (in applicazione del § 138 c.p. significa che esso deve essere di almeno 500.000 CZK)

La pena è quella della reclusione da 2 a 8 anni.

Il reato di prescrive in 10 anni ai sensi del § 34, co. 1, lett. c), c.p. oppure viene meno per intervenuto ravvedimento operoso speciale di cui al § 242 c.p.

## § 242

### Disposizione speciale sul ravvedimento operoso

La responsabilità penale per il reato di omesso pagamento delle imposte, dei premi della previdenza sociale e di un analogo pagamento obbligatorio (§ 241) si estingue se l'autore del reato ha adempiuto successivamente al proprio obbligo dinanzi al giudice di primo grado prima che abbia pronunciato la sentenza.

### COMMENTO

In questa sede si intende commentare congiuntamente il § 33 e il § 242.

Le due norma sopra riportate permettono di ricostruire come il codice penale ceco prefigura il ravvedimento operoso con riguardo ai reati tributari. Esiste un ravvedimento operoso:

- generale (§ 33)
- speciale (§ 242)

Nel codice penale è presente il reato di omesso pagamento di un'imposta, di un premio della previdenza sociale e di un analogo pagamento obbligatorio (§ 241): esso punisce chi non adempie, in qualità di datore di lavoro o di contribuente, il proprio obbligo legale di pagare, al posto del lavoratore dipendente o di un'altra persona, un'imposta, un premio della previdenza sociale, un contributo per la politica occupazionale statale, un premio dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, un premio dell'assicurazione sanitaria.

Il successivo articolo (§ 242), ovverosia quello in commento, prevede una disciplina **speciale** di ravvedimento operoso: essa è speciale in quanto, in deroga a quella generale contenuta nel § 33 c.p., stabilisce che la responsabilità penale per **il reato di cui al § 241** si estingue *se l'autore del reato ha adempiuto successivamente al proprio obbligo tributario dinanzi al giudice di primo grado prima che abbia pronunciato la sentenza.*

Invece il § 33 (disciplina **generale** del ravvedimento operoso) contiene un lungo elenco di ipotesi di reato, e tra di essi non compare quello in commento, per le quali la responsabilità penale si estingue se l'autore del reato volontariamente:

a) *impedisca o ripari gli effetti dannosi del reato,*

oppure

b) *abbia denunciato il reato in un momento in cui le sue conseguenze dannose potevano essere ancora impediti; la denuncia deve essere fatta al pubblico ministero o all'organo di polizia, invece il soldato può presentare la denuncia al superiore.*

Nell'elenco dei reati ne compaiono ben tre afferenti alla sfera tributaria: quello di violazione dell'obbligo di rendere una dichiarazione fedele sulla proprietà (§ 227), quello di evasione di un'imposta, di una tassa o di un analogo pagamento obbligatorio (§ 240) e, infine, quello di mancato adempimento degli obblighi di comunicazione nel procedimento fiscale (§ 243).

Come si manifesta un effettivo ravvedimento operoso ?

Con riguardo alla disciplina **generale** (§ 33 del codice penale) viene valutato il comportamento di colui il quale „**volontariamente**“ compie quanto prevede tale articolo, ovverosia si ravvede in maniera disinteressata, senza essere sotto la pressione della polizia o del pubblico ministero. In altre parole, e semplificando al massimo, è necessario agire prima di essere scoperti.

Invece la disciplina **speciale** del ravvedimento operoso si differenzia da quella generale per il fatto che la condotta dell'autore del reato, per rendere operativa la disciplina del ravvedimento, può manifestarsi **anche quando la minaccia di una sanzione penale** (es. perché il fatto reato è stato già scoperto o è in corso un'indagine o addirittura un processo penale) **è effettiva e non solo teorica**. Infatti è sufficiente che l'autore del reato paghi l'importo dovuto al fisco.

Un aspetto, invece, che non è definito in modo specifico e uniforme dalla prassi legale, è quello relativo alla determinazione di **quando** il pagamento dell'imposta possa essere considerato **volontario**, vale a dire, idoneo ad integrare il ravvedimento operoso di cui al § 33.

Fino al 2009, prima che fosse pronunciata la sentenza della Corte costituzionale n. 3093 del 28 luglio 2009, la prassi legale era sicura nel ritenere che non si trattasse di una condotta volontaria quella diretta ad elidere gli effetti dannosi del reato rappresentata dal pagare l'imposta **solo dopo** un'ispezione effettuata dall'autorità fiscale che stava rilevando un' evasione fiscale (§ 240 c.p.).

Successivamente al 2009, ovverosia dopo la citata sentenza costituzionale, la situazione è mutata: tale pronuncia ha dato avvio ad una nuova visione in quanto la Corte costituzionale ha dichiarato che si può anche presumere un comportamento volontario dell'autore del reato quando quest'ultimo ha pagato l'imposta **dopo** il controllo fiscale che ha permesso l'accertamento successivo dell'imposta. I giudici costituzionali hanno dichiarato che la sussistenza o meno di un comportamento davvero volontario dipende sempre dalle circostanze specifiche del caso, es. quanto è grande l'imminenza di un'azione penale nei confronti dell'autore.

Ad oggi, un riassunto della condotta volontaria da parte dell'autore del reato, idonea ad evitare la responsabilità penale, è contenuto nella sentenza della Corte suprema del 2 luglio 2014, rif. n. 5 Tdo 749/2014-18. Essa, con riguardo alla volontarietà di cui al § 33 del codice penale, ha affermato che la condotta volontaria non è esclusa solo perché l'autore del reato ha agito sotto l'influenza del **comune/generale** timore di una possibile azione penale. Questa preoccupazione generale **non esclude** in alcun modo un ravvedimento volontario idoneo a rimuovere le conseguenze dannose di un reato. In questa sentenza, la Corte Suprema ha ribadito che **dipende sempre dalle circostanze specifiche del caso**, da quanto sia realistico un procedimento giudiziario al momento della condotta diretta a rimuovere le conseguenze dannose del crimine, il suo grado di imminenza, quanto gli organi inquirenti conoscano circa i fatti che mostrano che sarebbe commesso un reato, ecc. Se l'autore del reato ha posto rimedio alla conseguenza dannosa del reato in un momento in cui **non è immediatamente** minacciata un'azione penale, allora la natura volontaria della sua condotta non è esclusa, anche se ha agito in generale per paura di essere perseguito. Tuttavia è esclusa nel caso in cui l'agire sia posto in essere sotto una influenza concreta di un procedimento penale già minacciato o già iniziato.

La Corte Suprema si è anche espressa in alcuni casi in cui non ha escluso la volontarietà della condotta: ad esempio, se l'agire dell'autore del reato è mosso dalla consapevolezza (se del caso, anche erronea) che il suo reato è già stato scoperto oppure agisce perché è sotto la pressione di un imminente o addirittura avviato procedimento penale. Non è invece volontaria la condotta se l'autore attende che le conseguenze dannose siano eliminate o ridotte in conseguenza dell'intervento dell'autorità preposta a scoprire il suo reato. Da tale sentenza risulta che, al fine di applicare un effettivo ravvedimento, il giudice penale deve esaminare, tra l'altro, la conoscenza soggettiva dell'autore del reato dell'esistenza di una minaccia di un procedimento penale.

Circa invece il ravvedimento operoso c.d. **speciale** che opera con riguardo al reato di omesso pagamento di un'imposta, di un premio della previdenza sociale e di un analogo pagamento obbligatorio (§ 241), l'ultimo momento utile per il ravvedimento è chiaro e accettato nella pratica. L'autore del reato deve pagare l'intero importo dell'imposta non pagata o gli altri pagamenti simili **prima** della pronuncia della sentenza. Se il tribunale ha emesso un decreto penale, l'autore del reato può utilizzare l'istituto della presentazione di un'opposizione e successivamente pagare l'imposta prima che la sentenza venga pronunciata dopo che il processo ha avuto luogo. Una condotta tempestiva di ravvedimento si ha anche nel caso in cui l'emessa sentenza del giudice di primo grado è stata annullata dal giudice di appello e l'imputato decida di pagare l'imposta prima che venga emessa una nuova sentenza di condanna (di I grado).

### Conclusione

Il ravvedimento operoso è un istituto che permette allo Stato di privilegiare l'incasso di quanto dovuto fiscalmente rispetto all'ottenimento di una pronuncia penale di condanna. Il ravvedimento operoso è un utile istituto per l'autore del reato che ha cambiato idea e voglia influenzare l'estinzione della responsabilità penale per un reato. Al fine di valutare il comportamento volontario dell'autore del reato di porre rimedio agli effetti dannosi, si deve notare che il ravvedimento può manifestarsi solo a un certo punto dell'accertamento della condotta criminosa, momento che può variare a causa della diversità di ciascun caso. In generale, tuttavia, si può affermare che **nella maggior parte dei casi** le conseguenze dannose devono essere volontariamente corrette **prima dell'avvio del procedimento penale**. Più si avvicina l'inizio del procedimento penale, e maggiore è il rischio che la condotta volta a riparare agli effetti dannosi del reato non venga valutata come volontaria.

## § 243

### Mancato adempimento degli obblighi di comunicazione nel procedimento fiscale

**(1)** Chiunque non adempie un suo obbligo legale di comunicazione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, e pertanto minaccia in misura piuttosto grande [di almeno 50.000 CZK, *n.d.r.*] la corretta e tempestiva determinazione dell'imposta di terzi o il suo recupero da terzi, è punito con la reclusione fino a due anni o con il divieto di svolgere un'attività.

**(2)** Se l'autore del reato con il reato di cui al comma 1 cagiona un danno rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*], è punito con la reclusione da uno a quattro anni o con una multa

## **COMMENTO**

### L'obbligo comunicativo

L'obbligo comunicativo, la cui violazione viene sanzionata, deve essere stabilito **da una legge diversa da quella penale**, la quale concorre a determinare il precetto penale. L'obbligo comunicativo di cui al § 243 c.p. deve essere fissato solo dalla **legge**, intesa come fonte primaria, non essendo sufficiente che il precetto venga stabilito da una normativa di fonte secondaria, es. da un regolamento governativo.

Un obbligo comunicativo viene stabilito, per esempio, dagli § 57 e § 58 dell'ordinamento tributario (L. 280/2009) oppure dal § 38 comma 1 della L. 586/92. L'oggetto della comunicazione può essere costituito dalla trasmissione di dati (cfr. § 57 ordinamento tributario) oppure di altre circostanze. Diversamente, ai fini dell'obbligo comunicativo di cui al § 243 c.p., non è possibile considerare, per esempio, la fornitura della collaborazione necessaria di cui al § 82 e seguenti dell'ordinamento tributario (ci si riferisce al caso di un'ispezione locale presso il contribuente da parte dell'amministrazione fiscale).

### La condotta

Il mancato adempimento dell'obbligo comunicativo può consistere nel fatto che l'autore del reato non vi adempie **in maniera totale ma anche parziale**. Altri ritengono che l'adempimento debba essere tempestivo e corretto, tuttavia nella formulazione del § 243 la correttezza e la tempestività non si riferiscono all'adempimento dell'obbligo comunicativo ma alla determinazione dell'imposta e al suo recupero. Certamente l'adempimento dell'obbligo comunicativo deve essere tempestivo tuttavia la condotta deve essere tale da minacciare la determinazione corretta e tempestiva dell'imposta. Quindi non tutti gli inadempimenti dell'obbligo comunicativo costituiscono reato. Un punto problematico è capire quanto la violazione del precetto di cui al § 243 c.p. sia il sintomo della commissione di un altro reato, ovvero sia quello di evasione fiscale di cui al § 240. In applicazione del principio ne bis in idem si esclude un concorso tra i reati di cui al § 240 e di cui al § 243.

### Effetti e bene giuridico tutelato

La finalità del reato in commento è **quello di garantire la necessaria collaborazione di terzi all'amministrazione fiscale** affinché essa possa svolgere i suoi compiti di **determinazione, accertamento e recupero** dell'imposta. Il bene giuridico che la tutela della tempestiva e corretta **determinazione** dell'imposta e del suo **recupero**.

### Soglie di punibilità

Per l'insorgenza della responsabilità penale è necessario che la condotta dell'autore del reato porti ad una minaccia per la corretta e tempestiva determinazione e recupero di un imposta il cui ammontare deve essere di **almeno 50.000 CZK**.

### Colpevolezza

Serve la coscienza e la volontà (dolo) dell'autore del reato circa l'esistenza dell'obbligo comunicativo e della sua violazione. Ad oggi, secondo l'ordinamento tributario, non esiste una norma generale che imponga ai consociati di comunicare delle informazioni o altri elementi all'amministrazione finanziaria pertanto il reato presuppone che ci sia una **výzva** ovvero sia un invito, una richiesta dell'amministrazione finanziaria a trasmettere delle informazioni o comunicazioni.

#### Autore del reato

L'autore del reato è qualsiasi persona, fisica o giuridica, **diversa dal contribuente o soggetto passivo** (cfr. le parole: "determinazione dell'imposta di terzi o il suo recupero da terzi"). Il problema è che i soggetti obbligati sono concretamente individuati in una legge diversa da quella penale, la quale, legge diversa, riempie di contenuto l'obbligo comunicativo. Il riferimento, per esempio, è all'§ 57 ordinamento tributario che elenca i soggetti che sono tenuti, su invito dell'amministrazione finanziaria, a collaborare adempiendo all'obbligo comunicativo (banche, assicurazioni, fornitore di servizi postali, imprenditori nel settore telefonico, editori di stampa periodica, assicurazioni sanitarie, ecc).

#### Cause di esclusione della punibilità

Le due cause di esclusione per il reato di cui al § 243 sono il ravvedimento operoso di cui al § 33 c.p. (vedi apposito commento a tale articolo) e la prescrizione di cui al § 34, comma 1, lett. e), codice penale pari a **3 anni**.

#### Reato circostanziato (commi 2)

Il reato base di cui al comma 1 può risultare circostanziato qualora ricorre l'ipotesi di cui al comma 2 (ed allora la pena massima aumenta arrivando a 4 anni) ovvero sia l'autore del reato cagiona un danno rilevante, il che significa un danno di **almeno 500.000 CZK**.

La causa di esclusione della punibilità per la condotta di cui al comma 2 è la prescrizione pari a **5 anni** (§ 34, comma 1, lett. d), c.p.).

### § 244

#### **Violazione delle norme sulle etichette adesive e sugli altri articoli per il contrassegno della merce**

**(1)** Chiunque apponga etichette adesive, fascette di controllo o altri articoli destinati al contrassegno della merce a fini fiscali, in violazione di altre norme di legge, al fine di cagionare ad altri un danno o al fine di ottenere per sé o per altri un indebito profitto, o chiunque, in violazione di altre norme di legge, importi, immagazzini, trasporti o metta in circolazione merci senza etichette adesive, fascette di controllo o altri articoli destinati al contrassegno della merce ai fini fiscali, è punito con la reclusione fino a tre anni o con il divieto di svolgere un'attività.

**(2)** L'autore del reato è punito con la reclusione da uno a cinque anni:

a) se commette il reato di cui al comma 1 in concorso con almeno due persone; o

b) se con il reato ottiene per sé o per altri un profitto rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*]

**(3)** L'autore del reato è punito con la reclusione da due a otto anni se, con il reato di cui al comma 1, ottiene per sé o per altri un profitto di grande ampiezza [di almeno 5.000.000 CZK, *n.d.r.*].

## § 245

### Contraffazione e modifica di articoli per il contrassegno della merce a fini fiscali e di articoli che attestano l'assolvimento degli obblighi fiscali

**(1)** Chiunque contraffà o modifica etichette adesive, fascette di controllo o altri articoli destinati al contrassegno della merce a fini fiscali o articoli, rilasciati da un'Autorità pubblica o da una persona giuridica da essa autorizzata, quali prova dell'assolvimento di un obbligo fiscale, al fine di cagionare un danno ad altri, o al fine di ottenere per sé o per altri un indebito profitto, oppure chiunque metta in circolazione tali etichette adesive, fascette o articoli utilizzandoli come autentici, è punito con la reclusione fino ad un anno, con il divieto di svolgere un'attività oppure con la confisca del bene.

**(2)** L'autore del reato è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni o con una multa,

a) se, con il reato di cui al comma 1, cagiona un danno rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*]

b) se ottiene per sé o per altri un profitto rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*]

**(3)** L'autore del reato è punito con la reclusione da due a otto anni se, con il reato di cui al comma 1, ottiene per sé o per altri un profitto di grande ampiezza [di almeno 5.000.000 CZK, *n.d.r.*].

## § 246

### Falsificazione e alternazione di francobolli

**(1)** Chiunque contraffà o altera francobolli postali o valori bollati al fine di cagionare ad altri un danno, o al fine di ottenere un indebito profitto per sé o ad altri, oppure mette deliberatamente in circolazione tali valori o li usa come autentici, è punito con la reclusione fino ad un anno, con il divieto di svolgere un'attività oppure con la confisca del bene.

**(2)** L'autore del reato è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni o con una multa,

a) se, con il reato di cui al comma 1, cagiona un danno rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*]

b) se ottiene per sé o per altri un profitto rilevante [di almeno 500.000 CZK, *n.d.r.*]

**(3)** L'autore del reato è punito con la reclusione da due a otto anni se, con il reato di cui al comma 1, ottiene per sé o per altri un profitto di grande ampiezza [di almeno 5.000.000 CZK, *n.d.r.*].

## **§ 247**

### **Minaccia per l'economia valutaria**

Chiunque, nel corso di uno stato di emergenza, violi un divieto imposto mediante un provvedimento, emesso sulla base di una legge emergenziale, così minacciando in maniera grave la capacità di pagamento verso l'estero o l'equilibrio valutario interno della Repubblica ceca, è punito con la reclusione da uno a sei anni o con il divieto di svolgere un'attività.