

Tributi & Tributi

Profonda revisione delle sanzioni amministrative e penali tributarie

Il restyling dei reati tributari

Il Parlamento, con la Legge n.23/2014, ha conferito al Governo la delega per l'adozione di disposizioni volte a rendere il sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita economica. In attuazione di tale delega, il Decreto Legislativo n. 158/2015 realizza una profonda revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale-tributario. Dalla lettura della Relazione accompagnatoria si desume che i criteri ispiratori della revisione del diritto penale tributario sono essenzialmente due:

- *da un lato, la predeterminazione della sanzione in modo da consentire al contribuente di avere certa e piena conoscenza delle conseguenze e dei rischi dei propri comportamenti;*
- *dall'altro lato, la proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti e l'opportunità di mitigare il regime sanzionatorio per i fatti oggettivamente privi dei profili della frodolenza e della rilevante gravità.*

Le finalità sopra rappresentate sono state perseguite attraverso un complesso di misure:

- *l'innalzamento delle soglie di punibilità per gli omessi versamenti di IVA e ritenute alla fonte;*
- *l'introduzione di una serie di circostanze attenuanti e aggravanti;*
- *la previsione della causa di non punibilità del reato collegata al pagamento del debito tributario;*
- *l'inserimento nel corpus normativo di nuove fattispecie di reati dichiarativi;*
- *l'estensione della confisca rendendo il provvedimento cautelare di fatto obbligatorio per tutti i reati tributari.*

Le novità sono entrate in vigore dal 22 ottobre 2015 ma, come analizzeremo nel prosieguo, il contribuente potrà invocare le nuove disposizioni più favorevoli anche per i reati commessi anteriormente (in ossequio al principio del "favor rei").

I reati in materia di omessi versamenti

Le soglie quantitative al cui superamento si configurano i reati di omesso versamento delle ritenute operate dai sostituti d'imposta e dell'IVA sono state innalzate. In particolare:

- per le ritenute alla fonte, l'importo è stato aumentato da € 50.000 ad € 150.000;
- per l'IVA, la soglia è stata innalzata da € 50.000 ad € 250.000.

È opportuno evidenziare che, per l'omesso versamento delle ritenute fiscali, alla previsione di favore dell'aumento della soglia di punibilità si affianca la configurabilità

di Pier Federico Carrozzo



Pier Federico Carrozzo

del reato anche qualora le ritenute omesse, pur non risultando dalle certificazioni rilasciate ai sostituti (ad esempio, lavoratori dipendenti, professionisti, agenti e intermediari di commercio) risultino comunque dovute sulla base della dichiarazione Modello 770.

Per quanto riguarda l'IVA, rammentando che il limite temporale per la configurabilità del reato è rappresentato dal termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, qualora entro il prossimo 28 dicembre 2015 (cadendo il giorno 27 dicembre di domenica) l'ammontare dell'IVA non

versata sulla base della dichiarazione annuale relativa all'anno 2014 sia ricondotta al di sotto della nuova soglia di € 250.000, il contribuente (imprenditore o professionista) non potrà essere penalmente perseguito. Si segnala, peraltro, che dopo una sola settimana dalla entrata in vigore della nuova soglia di punibilità, la revisione qui in rassegna è già a rischio di censura da parte della Corte di Giustizia UE considerato che il GIP (Giudice delle Indagini Preliminari) di Varese con una ordinanza del 31 ottobre 2015 ha richiesto ai giudici europei di accertare la compatibilità della modifica con il diritto comunitario (considerato che, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, i singoli Stati membri dovrebbero adottare misure dissuasive volte a contrastare gli illeciti che possono compromettere l'integrale riscossione del tributo comunitario).

Nessuna modifica viene apportata alla misura della sanzione che resta determinata nella reclusione da 6 mesi a 2 anni.

I reati dichiarativi

Fino al 21 ottobre 2015 il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'esposizione di elementi passivi fittizi supportata da fatture o altri documenti per operazioni inesistenti riguardava soltanto le "dichiarazioni annuali" relative alle imposte sui redditi e all'IVA.

Dal 22 ottobre 2015, per effetto della revisione, la fattispecie penale viene estesa a tutte le dichiarazioni redditi/IVA anche se non "annuali" con la conseguenza che, a titolo esemplificativo, possono implicare responsabilità penale (ovviamente al verificarsi dei presupposti costitutivi del reato) anche le dichiarazioni infrannuali presentate in relazione a operazioni straordinarie (trasformazione, fusione, scissione, liquidazione) o a procedure concorsuali.

Nessuna modifica viene apportata alla misura della sanzione che resta determinata nella reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Significative sono le modifiche apportate al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici:

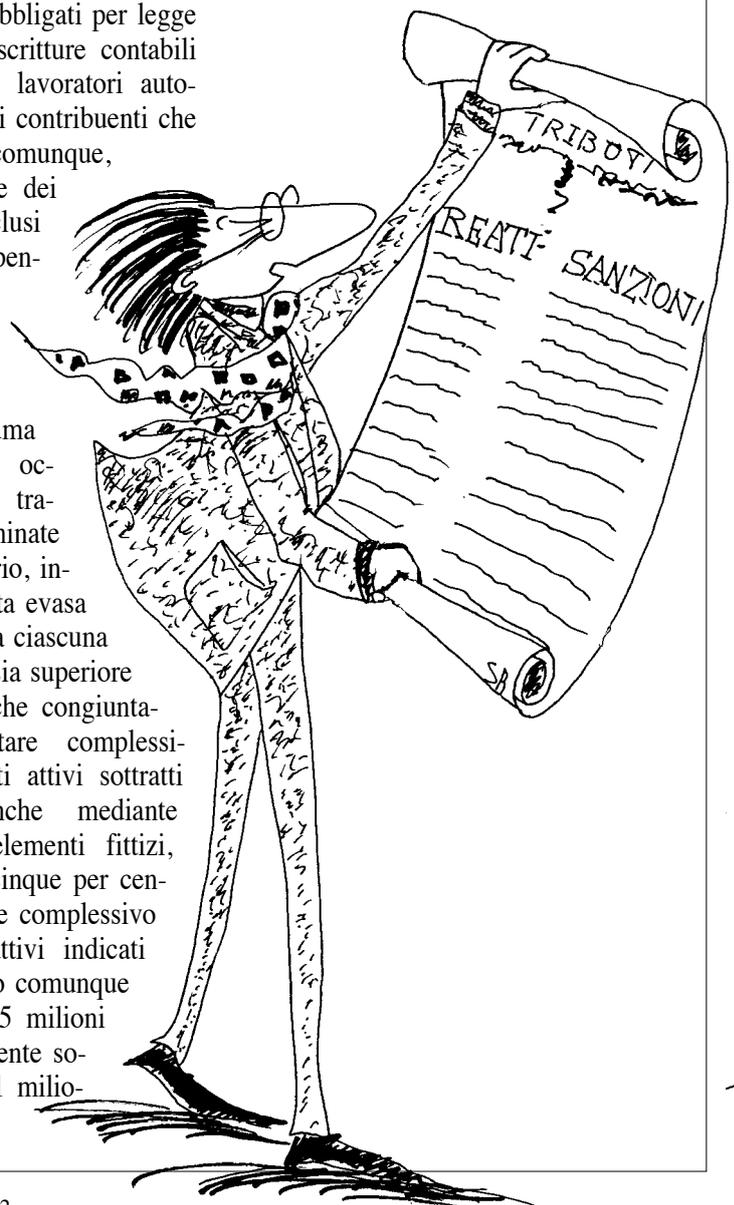
- in primo luogo, potrà integrare il reato non soltanto (come previsto fino al 21 ottobre 2015) l'indicazione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi ma anche l'esposizione di crediti e ritenute;
- in secondo luogo, l'eliminazione del precedente riferimento alla "falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie" comporta, di fatto, che il reato in questione non riguarderà soltanto i contribuenti obbligati per legge alla tenuta di scritture contabili (imprenditori e lavoratori autonomi) ma tutti i contribuenti che presentano, comunque, la dichiarazione dei redditi (ivi inclusi i lavoratori dipendenti e i titolari di reddito da pensione);

Affinché, peraltro, il fatto assuma rilevanza penale occorre che siano travalicate determinate soglie: è necessario, infatti, che l'imposta evasa (con riferimento a ciascuna imposta dovuta) sia superiore ad € 30.000 e che congiuntamente l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi fittizi, sia superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a € 1,5 milioni (contro la precedente soglia fissata a € 1 milio-

ne), ovvero ancora che l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sia "superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a € 30.000". Nessuna modifica viene apportata alla misura della sanzione che resta determinata nella reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

In materia di reato di dichiarazione infedele risultano aumentate le soglie di punibilità per cui l'illecito tributario si configura se:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a ciascuna delle singole imposte dovute, a € 150.000 (anziché € 50.000 come previsto fino al 21 ottobre 2015);



- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a € 3 milioni (anziché 2 milioni come previsto fino al 21 ottobre 2015).

È importante evidenziare che, a decorrere dal 22 ottobre 2015, il reato di dichiarazione infedele NON si configura in caso di:

a) non corretta classificazione e valutazione di elementi attivi o

passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;

b) violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza,

della non inerenza e/o della non deducibilità di elementi passivi reali. Ciò comporta che non avranno più rilevanza penale, a prescindere dalla entità, gli errori eventualmente commessi in sede di determinazione della inerenza e della competenza economica dei costi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo. Il fatto, inoltre, che non si parli più di "elementi passivi fittizi" ma di "elementi passivi inesistenti" non è una differenza terminologica formale ma comporta che nessun costo realmente sostenuto anche se fiscalmente indeducibile potrà determinare responsabilità penale e di esso non si dovrà tenere conto per stabilire se l'imposta evasa superi le soglie di punibilità.

Da ultimo, si sottolinea che non danno luogo a

fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette.

Nessuna modifica viene apportata alla misura della sanzione che resta determinata nella reclusione da 1 anno a 3 anni.

Rivolgendo l'attenzione al reato di omessa dichiarazione il restyling opera su tre fronti:

- elevando da € 30.000 ad € 50.000 la soglia di punibilità per le imposte evase;
- estendendo la fattispecie penale anche alla dichiarazione MOD.770 omessa dal sostituto d'imposta (con l'ovvia avvertenza che, in questo caso, l'anzidetta soglia di € 50.000 attiene alle ritenute non versate);
- inasprendo la misura della pena da 1 anno e 6 mesi a

4 anni di reclusione (a fronte della precedente pena da 1 a 3 anni di reclusione).

Il reato di indebita compensazione

Senza modificare la soglia quantitativa di punibilità già fissata in € 50.000, viene "sdoppiato" il trattamento sanzionatorio, diversificandolo a seconda che l'indebita compensazione riguardi crediti non spettanti (nel qual caso la pena viene confermata in quella già vigente al 21 ottobre 2015 della reclusione da 6 mesi a 2 anni) ovvero crediti inesistenti (nel qual caso la pena viene inasprita da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, contro quella precedentemente in vigore da 6 mesi a 2 anni). Per chiarezza è opportuno precisare, sulla base di

quanto riferito dalla Relazione governativa al decreto legge di revisione, che il "credito

inesistente" è rappresentato dal "credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli



automatizzati” ex artt. 36-bis e 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72. Ne deriva che “devono escludersi dall’ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l’inesistenza del credito emerge direttamente da detti controlli operati dall’Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso”.

Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili

Ferma restando l’individuazione del reato (che viene integrato dall’occultamento o dalla distruzione delle scritture contabili e/o dei documenti la cui conservazione è obbligatoria in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d’affari al fine di evadere le imposte o per consentire l’evasione a terzi)

la pena viene aggravata fissandola nella reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (contro quella precedentemente in vigore da 6 mesi a 5 anni).

La confisca in presenza di reati tributari

Già prima del Decreto Legge n.158/2015 l’ordinamento tributario¹ prevedeva obbligatoriamente la confisca per equivalente per i reati tributari. La confisca (preceduta dalla misura cautelare del sequestro preventivo applicato nella fase delle indagini preliminari o nel corso del dibattimento di primo grado per assicurare che il reo non possa disporre dei beni vanificando l’eventuale successiva confisca) scatta obbligatoriamente in caso di condanna o anche di patteggiamento con la funzione di sottrarre al colpevole il profitto del reato tributario.

Le uniche novità su tale fronte sono, da un lato, l’applicabilità della con-

fisca anche al reato di occultamento e distruzione delle scritture contabili (fattispecie prima esclusa) e, dall’altro, la causa inibitoria costituita dall’impegno del contribuente a versare quanto dovuto all’Erario, anche in presenza di sequestro (il tutto coerentemente con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario di cui si riferisce qui di seguito).

Le cause di non punibilità

Uno degli aspetti di maggiore spessore e interesse della revisione è costituito dalla possibilità per il contribuente di “paralizzare” l’azione penale nei suoi confronti attraverso l’adempimento “spontaneo” della estinzione del debito tributario. Per quanto riguarda le cause di non punibilità è necessario operare un distinguo:

1. Articolo 1, comma 143, Legge n.244/2007



a) i reati di omesso versamento e di indebita compensazione dei crediti (ad eccezione di quelli che sono qualificabili come “crediti inesistenti”) non sono punibili se, anteriormente alla apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente estingue il debito tributario (compresi interessi moratori e sanzioni amministrative) anche ricorrendo al “ravvedimento operoso” e nel contesto di procedure conciliative e di adesione all’accertamento;

b) per i reati di infedele e omessa dichiarazione, il beneficio della non punibilità opera a condizione che il contribuente abbia pagato il debito tributario attraverso il “ravvedimento operoso” o presentato la dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo, soltanto se il contribuente stesso non ha avuto formale conoscenza di attività di accertamento o di procedimenti penali avviati nei suoi confronti.

Si evidenzia che se, prima della apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di pagamento rateizzato, è prevista la possibilità di fruire di un termine di tre mesi per procedere al pagamento del debito residuo (con l’avvertenza che il Giudice potrebbe concedere una sola proroga di ulteriori tre mesi, fermo restando la sospensione dei termini di prescrizione).

Le circostanze attenuanti

Qualora non ricorrano le suddette cause di non punibilità, l’integrale pagamento del debito tributario prima

della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado rappresenta, comunque, una circostanza attenuante che può determinare la riduzione della pena fino alla metà e l’inapplicabilità delle pene accessorie. È, inoltre, previsto che l’applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444, C.p.p. (patteggiamento) è ammessa soltanto se ricorre la suddetta circostanza attenuante.

Le circostanze aggravanti

Quale novità di rilievo si segnala che se il reato è commesso nel corso dell’esercizio della attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l’elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, le pene sono aumentate della metà. A tale riguardo, l’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione² rileva che i connotati della nuova circostanza aggravante non sono

sufficientemente chiari e che, per meglio delinearne la portata, si dovranno attendere le future elaborazioni giurisprudenziali.

La decorrenza delle nuove disposizioni

Come già evidenziato in premessa, le novità qui illustrate sono entrate in vigore dal 22 ottobre 2015. Tuttavia, giova sottolineare che le nuove disposizioni sono applicabili anche ai reati commessi anteriormente a tale data in applicazione del favor rei, disciplinato dall’art. 2, C.p., ossia del principio di retroattività della disposizione penale più favorevole. La possibilità di invocare l’applicazione della norma penale più favorevole (anche, peraltro, nei procedimenti penali già in corso) sarà, presumibilmente, in grado di esplicitare effetti soprattutto per i reati di omesso versamento delle ritenute alla fonte e dell’IVA determinando, di fatto, la depenalizzazione di comportamenti che, fino al 21 ottobre 2015, in costanza delle più basse soglie di punibilità, avrebbero

comportato l’esperimento di una azione penale.

Il tutto con il sollievo non tanto degli “evasori incalliti” quanto, piuttosto, dei numerosi imprenditori onesti

che nel corso degli ultimi anni, a causa della grave crisi economica, non sono stati in grado, per questioni di “so-

pravvivenza”, di versare quanto dovuto all’Erario.

Pier Federico Carrozzo
Dottore Commercialista

2. Relazione n. III/05/2015 del 28/10/2015

