



Aprile 2020

Sistema **Frizzera24**

Il Sole **24 ORE**

www.guidaicontrollifiscaldigital.com

Periodico mensile / Anno XV / n. 4

GUIDA

ai Controlli Fiscali

La riforma dei reati tributari

a cura di Laura Ambrosi, Antonio Iorio e Gaetano Murano

Reati tributari, una riforma da "perfezionare"

Misure "stringenti" per il reato di dichiarazione fraudolenta

Ondivago l'orientamento della Cassazione sul patteggiamento

Responsabilità degli enti estesa ai reati tributari più gravi

GRUPPO **24 ORE**

DI n. 124 del 26 ottobre 2019, conv. dalla legge n. 157 del 19 dicembre 2019; Dlgs n. 231 dell'8 giugno 2001

Antonio Iorio

Reati tributari, una riforma da «perfezionare»

Il decreto legge 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla legge 157/2019, all'art. 39 ha modificato il vigente regime penale tributario a far tempo dallo scorso 24 dicembre 2019.

In particolare con questa disposizione sono state:

- › innalzate le **sanzioni edittali** delle principali fattispecie illecite;
- › previste alcune **circostanze attenuanti**;
- › abbassate le **soglie di rilevanza penale** dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti a imposizione per il reato di dichiarazione infedele;
- › estese a specifici reati tributari, ritenuti i più gravi, le disposizioni contenute nell'art. 240-bis del codice penale in tema di **confisca c.d. per sproporzione o allargata**;
- › inseriti alcuni delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto della **responsabilità degli enti** per illeciti amministrativi dipendenti da reato ex Dlgs 231/2001.

Riforma dei reati tributari

Si tratta del **terzo importante intervento legislativo** in materia, nell'arco di 8 anni e, come normalmente avviene in questo settore, poiché l'ultimo (del 2015) aveva "addolcito" le sanzioni penali, ora non poteva che seguire un intervento **di segno opposto**.

Se infatti si esamina la normativa degli ultimi decenni non si mancherà di rilevare una circostanza ricorrente: le **modifiche** al regime penale tributario si alternano quasi scientificamente prima aggravandolo e poi mitigandolo.

Con il **decreto legge 124/2019** il legislatore modifica, per la terza volta in pochi anni, il **regime penale tributario**. In sostanza questo intervento inasprisce la disciplina precedente, aggravando le **pene** e abbassando le **soglie di rilevanza penale** dell'imposta evasa, con un andamento di segno opposto rispetto alle modifiche intervenute nel 2015 di "riduzione" delle sanzioni penali. Tra le novità di maggior rilievo, l'estensione della **responsabilità amministrativa delle società** per delitti tributari commessi dai vertici aziendali e l'introduzione della **c.d. confisca per sproporzione** che comporterà l'applicazione anche del precedente **sequestro**. Si viene delineando, soprattutto in relazione a queste ultime innovazioni, un impianto sanzionatorio che desta alcune **perplexità**.

Entrambi gli interventi, ancorché di segno opposto, sono sempre ben motivati: da un lato, la necessità di **inasprimento delle pene** per contrastare più efficacemente l'evasione fiscale; dall'altro, al contrario, l'opportunità di ridurre l'intervento penale alle fattispecie evasive più gravi onde evitare inutili intasamenti degli uffici giudiziari posto che le violazioni tributarie sono comunque pesantemente sanzionate ai fini amministrativi.

Ma, aldilà di queste considerazioni, resta il fatto che dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto è necessario confrontarsi con la **nuova disciplina**.

Dichiarazioni fraudolente

Innanzitutto sono inasprite in misura significativa le pene per il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di false fatture**: la pena prevista è da 4 a 8 anni e viene introdotta un'attenuante (reclusione da 18 mesi a 6 anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100mila euro. Analoghe sanzioni colpiranno coloro che hanno emesso le false fatture.

L'altra fattispecie di **dichiarazione fraudolenta (c.d. mediante altri artifici)** commessa da chiunque compie operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero si avvale di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, è sanzionata con la reclusione da 3 a 8 anni.

È sanzionato, invece, con la reclusione da 2 anni a 4 anni e 6 mesi il delitto di **dichiarazione infedele** commesso da chiunque indica in una dichiarazione annuale ai fini dei redditi o dell'Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti. A questo riguardo viene ridotta la soglia di imposta evasa: da 150mila euro passa a 100mila euro; l'altro parametro richiesto (importo della base imponibile sottratta a tassazione) da 3 milioni viene ridotto a 2 milioni di euro.

Da segnalare, sempre con riferimento alla dichiarazione infedele, che rispetto all'iniziale versione contenuta nel Dl 124, in sede di conversione "ricompare" la **causa di non punibilità** in ipotesi di valutazioni errate discordanti entro il 10% rispetto a quelle ritenute corrette. Unica novità: tale differenza riguarda le valutazioni "complessivamente" considerate e non più "singolarmente".

L'**omessa presentazione della dichiarazione** relativa alle imposte sui redditi, Iva e sostituto d'imposta, che scatta quando l'imposta evasa o le ritenute non versate sia superiore a 50mila euro viene ora sanzionata con la reclusione da 2 a 5 anni.

A questo proposito vale la pena di ricordare che questo reato **si consuma** non alla data della scadenza della presentazione della dichiarazione ma **decorsi, infruttuosamente, 90 giorni**.

Ciò comporta che alle dichiarazioni delle imposte sui redditi e del sostituto d'imposta omesse rispettivamente al 30 novembre e al 31 ottobre di quest'anno si applicano da subito le nuove regole (ovviamente al superamento della prevista soglia di imposta evasa)

Per quanto concerne invece i **reati c.d. non dichiarativi**, intendendo per tali gli illeciti penali non strettamente connessi alle dichiarazioni, va segnalato l'inasprimento delle pene (reclusione da 3 a 7 anni) nei confronti di chiunque, al fine di evadere le imposte o 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.

Responsabilità amministrativa della società per i delitti commessi dai vertici aziendali

Altra **novità particolarmente rilevante** attiene l'**estensione della responsabilità amministrativa** della società in presenza di delitti tributari commessi dai vertici aziendali.

Più in particolare tale responsabilità scatta per i **delitti di dichiarazione fraudolenta** mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; occultamento o distruzione di documenti contabili; sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.**

In concreto, nel caso di contestazione di uno di questi reati al rappresentante legale della società o ad altra persona fisica legata alla società, il Pm annoterà anche l'illecito amministrativo a carico dell'ente nel registro delle notizie di reato. **In caso di condanna la persona fisica** (rappresentante legale o altro) **va incontro ad una pena detentiva**, mentre **la società riceverà una sanzione pecuniaria** fino a quattrocento o cinquecento quote a seconda del reato. Il valore della quota può variare da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1.549 euro: l'importo finale della sanzione irrogabile a cura del giudice penale è, dunque, il prodotto della singola quota e il numero di quote da applicare, per un ammontare complessivo di 619.600 euro (400 quote x 1.549,00 euro) ovvero di 774.500 euro (500 quote x 1.549,00 euro).

Se poi l'ente ha conseguito un **profitto di rilevante entità**, la **sanzione pecuniaria viene aumentata** di un terzo con la conseguenza che per gli illeciti puniti fino a 400 quote la sanzione potrà giungere fino a 815.333 euro (619.000 + 1/3) e per quelli fino a 500 quote la sanzione giungerà fino a 1.032.666 euro (774.500+1/3).

L'**estensione anche ai delitti tributari di questa responsabilità appare** obiettivamente **eccessiva** in quanto l'ente (o la società) già risponde della sanzione tributaria in caso di illeciti fiscali costituenti reato, con la conseguenza che ora per il medesimo illecito si va incontro a tre sanzioni: sanzione penale per il rappresentante legale; sanzione tributaria alla società per l'illecito fiscale, sanzione amministrativa alla società ai sensi del Dlgs 231/2001

Se si considera che, in sede comunitaria, si discute della legittimità della doppia sanzione (c.d. *ne bis in idem*) appare evidente che forse il **nuovo impianto sanzionatorio** (che addirittura arriva a prevederne tre...) appare **un po' esagerato**.

Cause di non punibilità

Sotto il profilo procedurale viene invece **estesa** la causa di non punibilità attualmente prevista per l'infedele ed omessa dichiarazione (regolarizzazione con ravvedimento operoso ma prima che l'autore del reato abbia avuto conoscenza di controlli o procedimenti penali) **anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta** mediante utilizzo di false fatture e con altri artifici. In sostanza il contribuente che, prima dell'avvio di un controllo, regolarizza il suo illecito rappresentato dall'utilizzo delle false fatture o comunque da una dichiarazione fraudolenta, non risponde più del reato

Nel corso del Telefisco 2020 l'Agenzia delle Entrate, modificando il precedente orientamento, ha finalmente ritenuto **suscettibile di ravvedimento l'utilizzo di false fatture**.

Vi è tuttavia da chiedersi quanti contribuenti ritengano spontaneamente di regolarizzare le fatture false precedentemente inserite in dichiarazione, pur non essendo oggetto di controllo (in tal caso infatti verrebbe meno la causa di non punibilità)

Confisca per sproporzione

Infine viene introdotta la c.d. confisca per sproporzione che **comporta l'applicazione anche del precedente sequestro**. In sostanza, è possibile eseguire la confisca (e precedentemente il sequestro) nel caso in cui il contribuente: *a*) venga condannato per **determinati reati tributari**; *b*) manifesti una **sproporzione** tra la propria situazione patrimoniale e reddituale rispetto a quanto dichiarato.

Tale pesantissima misura riguarda in particolare i reati di utilizzo ed emissione di fatture false (superiore a 200mila euro), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (se l'imposta evasa supera i 100mila euro) e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

Tutela degli interessi finanziari della Ue

Da segnalare, infine, la **bozza di decreto legislativo** sulla lotta contro le **frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione**, già approvato in via preliminare

dal Consiglio dei ministri, che interviene nuovamente sulla disciplina dei reati tributari e sull'ampliamento del "catalogo" degli illeciti da cui scaturisce la responsabilità delle società a norma del Dlgs 231/2001. In sintesi, limitatamente a questi aspetti, il decreto:

- › introduce la **punibilità anche delle ipotesi di delitto tentato** (e non solo consumato) per i reati di dichiarazione infedele, omessa presentazione e indebita compensazione, che presentano l'elemento della transnazionalità, se l'imposta Iva evasa non sia inferiore a 10 milioni di euro;
- › amplia il catalogo dei **reati tributari per i quali è considerata responsabile anche la società** (ai sensi del Dlgs 231/2001) includendovi i predetti delitti dichiarativi e di indebita compensazione (sempre in presenza dell'elemento della transnazionalità, e di evasione Iva non inferiore a 10 milioni di euro);
- › **estende la responsabilità delle società** anche ai delitti di frode nelle pubbliche forniture, alla frode in agricoltura e al contrabbando, modulando la sanzione a seconda che il reato ecceda o meno la soglia di 100mila euro.

Sanzioni

In merito all'estensione della responsabilità delle società anche ad altri reati tributari, rispetto a quelli già inclusi recentemente dal Dl 124/2019 convertito dalla legge 157/2019, si ritiene che l'intervento normativo non sia particolarmente equilibrato

Infatti, vengono ora **previste** le seguenti **nuove sanzioni** (se i relativi delitti sono commessi anche nel territorio di altro Stato Ue e con un'evasione Iva non inferiore ai 10 milioni di euro):

- › fino a **300 quote** per la dichiarazione infedele,
- › fino a **400 quote** per l'omessa dichiarazione e per l'indebita compensazione Iva.

Con il predetto Dl 124/2019 per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture per un imponibile non inferiore a 100mila euro è stata prevista invece prevista una sanzione a carico della società fino a **500 quote** (fino a 774.500 euro). Per imponibili inferiori ai citati 100mila euro la sanzione è fino a 400 quote (fino a 619.600 euro)

Ne consegue che:

- a*) se una società inserisce in dichiarazione false fatture per un imponibile di mille euro (Iva evasa pari a 220 euro) la pena edittale è fino a 400 quote cioè fino a 619.600 euro;

I NUOVI REATI TRIBUTARI

DLGS 74/2000	CONDOTTA INDIVIDUATA	SANZIONE	MODIFICHE APPORTATE DAL DL 124/2019	APPLICABILITÀ DEL SEQUESTRO/CONFISCA PER SPROPORZIONE(IN PASSATO MAI PREVISTA)
Art. 2 <i>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i>	“Chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi e l’Iva indica in una dichiarazione elementi passivi fittizi attraverso fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”.	Reclusione da quattro a otto anni, nel caso in cui l’ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a 100mila euro, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.	È aumentata la pena “da un anno e sei mesi a sei anni” a “da quattro a otto” anni- È introdotta un’attenuante nel caso in cui l’ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a 100mila euro, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni-	Si se l’ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a duecentomila euro.
Art. 3 <i>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</i>	“Chiunque commette operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi e di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento, quando, congiuntamente l’imposta evasa è superiore, per ciascuna imposta, a euro 30.000 e l’ammontare complessivo degli elementi sottratti ad imposizione, è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 1,5 milioni di euro ovvero l’ammontare dei crediti e ritenute fittizie in diminuzione dell’imposta è superiore al 5% dell’imposta stessa o comunque a 30.000 euro”.	Reclusione da tre a otto anni.	La pena “da un anno e sei mesi a sei anni” è stata aumentata “da tre anni a otto anni”-	Si se l’imposta evasa è superiore a centomila euro-
Art. 4 <i>Infedele dichiarazione</i>	“Chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l’imposta evasa sia superiore, con riferimento a una singola imposta, a 100.000 euro; b) l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, era superiore al 10% di quelli dichiarati ovvero superiore a 2.000.000 euro. La reclusione è da 1 anno a 3 anni”.	Reclusione da due a quattro anni e 6 mesi.	La pena “da uno a tre anni” è aumentata “da due a 4 anno e sei mesi”; La soglia viene abbassata passando da 150mila a 100mila e il limite da 3 milioni a 2 milioni; La causa di non punibilità in base alla quale non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette si intendono complessivamente e non singolarmente considerate.	No

Art. 5 <i>Omessa presentazione della dichiarazione</i>	"Chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro 50.000".	Reclusione da due a cinque anni.	La pena "da un anno e sei mesi a quattro anni" è aumentata "da due a cinque anni"	No
Art. 5, comma 1-bis <i>Omessa dichiarazione del sostituto di imposta</i>	"Chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro 50.000".	Reclusione da due a cinque anni.	La pena "da un anno e sei mesi a quattro anni" è aumentata "da due a cinque anni"	No
Art. 8 <i>Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i>	"Chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".	Reclusione da quattro a otto anni, nel caso in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta sia inferiore a 100mila euro, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.	La pena "da un anno e sei mesi a sei anni" è aumentata "da quattro a otto anni". È introdotta un'attenuante nel caso in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta sia inferiore a 100mila euro, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.	Si se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro centomila.
Art. 10 <i>Occultamento o distruzione di documenti contabili</i>	"Chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi e l'Iva, ovvero consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione".	Reclusione da tre a sette anni.	La pena "da un anno e sei mesi a sei anni" è aumentata "da tre a sette anni".	No
Art. 10-bis <i>Omesso versamento di ritenute certificate</i>	"Chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta".	Reclusione da sei mesi a due anni.	Nessuna	No
Art. 10-ter <i>Omesso versamento di Iva</i>	"Chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro 250.000 per ciascun periodo d'imposta".	Reclusione da sei mesi a due anni.	Nessuna	No
Art. 10- quater <i>Indebita compensazione di crediti non spettanti</i>	"Chi utilizza in compensazione crediti non spettanti per un totale superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta".	Reclusione da sei mesi a due anni	Nessuna	No
Art. 10- quater <i>Indebita compensazione di crediti inesistenti</i>	"Chi utilizza in compensazione crediti inesistenti per un totale superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta".	Reclusione da 18 mesi a 6 anni.	Nessuna	No

Art. 11, comma 1 <i>Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte</i>	"Chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro 50.000, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva".	Reclusione da sei mesi a quattro anni.	Nessuna	Si se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore a centomila euro.
Art. 11, comma 1, ultimo periodo <i>Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ipotesi aggravata)</i>	Come sopra ma con ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi superiore a duecentomila euro.	Reclusione da un anno a sei anni.	Nessuna	Si
Art. 11, comma 2 <i>Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale</i>	"Chiunque, al fine di ottenere per sé' o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila".	Reclusione da sei mesi a quattro anni.	Nessuna	Si se l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a duecentomila euro.
Art. 11, comma 2, ultimo periodo <i>Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale (ipotesi aggravata)</i>	Come sopra ma con ammontare superiore a duecentomila euro.	Reclusione da un anno a sei anni.	Nessuna	Si se l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila

b) se il citato falso imponibile è di 100mila euro (Iva evasa pari a 22mila euro) la pena edittale è fino a 500 quote (fino a 774.500 euro);

c) se infine omette di fatturare 100 milioni di euro (con evasione Iva di ben 22 milioni) la sanzione edittale - ferma restando l'applicazione delle aggravanti - è fino a 300 quote cioè fino a 464.700 euro, ben in-

feriore rispetto alle precedenti, nonostante l'evasione Iva sia più bassa.

Sarebbe allora **auspicabile una più coerente previsione** di tali sanzioni edittali, evitando di demandare al giudice un soggettivo bilanciamento nell'irrogazione della pena che difficilmente riuscirà a tenere in debito conto tutte queste circostanze. ●