

4

Aprile 2020

SistemaFrizzera24

Il Sole 24 ORE

www.guidaicontrollifiscaldigital.com

Periodico mensile / Anno XV / n. 4

GUIDA

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

GRUPPO24ORE

DI 124/2019; Dlgs 74/2000; Dlgs 158/2015; Dlgs 241/1997; Dlgs 471/1997

Laura Ambrosi

Indebita compensazione, sanzioni più «pesanti» per i crediti inesistenti

Omesso versamento ritenute

La **scadenza** dell'invio del **770** segna la data di consumazione del reato di omesso versamento delle ritenute dell'anno precedente se **superiori a 150mila euro**.

È prevista così la **reclusione da sei mesi a due anni** per chi non versi entro detto termine le ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150mila euro per ciascun periodo d'imposta. Questa fattispecie ha subito un'importante **modifica nel 2015**. In passato la rilevanza penale era collegata all'omesso versamento, sempre entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti.

Dal 2015, invece, il delitto scatta a prescindere dal fatto che le omissioni risultino dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, essendo **sufficiente che siano dovute in base alla dichiarazione**.

In tale contesto, le sezioni Unite della **Cassazione**, con la **sentenza n. 24782/2018**, hanno chiarito che per gli illeciti consumati **fino al 21 ottobre 2015**, per provare il reato di omesso versamento delle ritenute di acconto per importi superiori a 150mila euro, è necessario produrre le certificazioni rilasciate ai sostituiti non essendo sufficiente la sola dichiarazione 770. Per gli illeciti consumati **successivamente** (22 ottobre 2015), per provare il reato è invece sufficiente produrre anche la sola dichiarazione 770 che riporta le ritenute non versate.

Per gli illeciti consumati **successivamente** (22 ottobre 2015), per provare il reato è invece sufficiente produrre anche la sola dichiarazione 770 che riporta le ritenute non versate.

Applicabili ai reati omissivi e all'indebita compensazione patteggiamento, non punibilità e crisi di liquidità. Per l'applicazione della pena su richiesta delle parti è richiesto l'**integrale pagamento del debito tributario o il ravvedimento operoso**, anche se la Cassazione ammette, per gli omessi versamenti, l'accesso al patteggiamento pure senza il pagamento integrale del debito tributario. Quanto alla **non punibilità**, il Dlgs 158/2015 ha stabilito che il reato non è punibile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito sia estinto mediante integrale pagamento del dovuto, anche attraverso conciliazione, adesione o ravvedimento operoso. Per azionare la scriminante della crisi di liquidità, infine, va provato che **non sia stato possibile reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie** a consentire il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il patrimonio personale dell'imprenditore.

Omesso versamento Iva

L'art. 10-ter del Dlgs 74/2000 sanziona con la **reclusione da sei mesi a due anni** chiunque non versi l'Iva, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo per **importi superiori a 250mila euro** per ciascun esercizio.

Quindi **entro il 27 dicembre di ciascun anno** occorre versare il debito risultante dalla dichiarazione presentata per l'esercizio precedente poiché in caso contrario scatta il reato di omesso versamento Iva.

Il **debito rilevante ai fini del reato** è la somma risultante dalla dichiarazione presentata per il periodo d'imposta, determinato secondo le regole previste ai fini fiscali.

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 46953/2018, ha precisato che va considerata **solo l'imposta dichiarata e non versata** senza gli interessi trimestrali eventualmente dovuti. Nella pronuncia, sebbene indirettamente, è affermato che per la verifi-

ca del superamento della soglia di punibilità va verificato l'importo indicato nel rigo VL32 (Iva a debito).

In termini concreti quindi, entro il 27 dicembre 2019 occorre versare il debito risultante dalla dichiarazione presentata per l'esercizio 2018, indicato nel rigo VL32, **senza considerare gli eventuali interessi trimestrali** dovuti e non versati.

Il responsabile

I delitti omissivi, quali appunto l'omesso versamento Iva e l'omesso versamento di ritenute, hanno natura di **reato istantaneo** e si perfezionano alla scadenza del termine previsto.

Ne consegue così che sono **punibili per dolo generico**, poiché non occorre il fine di evasione (elemento soggettivo) ma è **sufficiente la consapevolezza di non versare all'Erario** alle previste scadenze le imposte dichiarate e dovute.

Nel caso in cui la condotta omissiva riguardi ditte individuali, professionisti, artigiani ecc., non vi è dubbio che il delitto venga ascritto al **contribuente** interessato, il quale ha comunque tratto beneficio dall'omissione.

In ipotesi invece di violazioni commesse da società, è responsabile il **rappresentante legale dell'azienda** al momento in cui si è consumato il reato (scadenza dell'acconto Iva dell'anno successivo a prescindere da chi abbia materialmente firmato la dichiarazione contenente il debito non versato).

La non punibilità

Come detto, entro il 27 dicembre scorso occorre versare l'Iva risultante a debito dalla dichiarazione relativa al 2018. Si possono verificare però una **serie di ipotesi** sulle quali vale la pena riflettere.

Innanzitutto, occorre ricordare che se **entro il 27 dicembre** il contribuente ha versato una **somma parziale del debito Iva 2018** così da scendere al di sotto dei 250mila euro non ha commesso reato. Si pensi al caso in cui la citata omissione fosse di 290mila euro: se entro il 27 dicembre, sono stati versati 40.001 euro il debito è sceso sotto la soglia di punibilità e quindi il **reato non è commesso**.

Se invece tale parziale pagamento venisse eseguito **successivamente al 27 dicembre**, il delitto sarebbe comunque consumato in quanto la data cui far riferimento per la quantificazione dell'imposta non versata è rappresentata proprio dalla scadenza dell'acconto Iva.

Riprendendo l'esempio precedente, quindi, al 27 dicembre il debito Iva (290mila) è sopra soglia (250mila) e pertanto, anche se il contribuente avesse versato il 28 dicembre i predetti 40.001 euro, il **reato** sarebbe comunque **consumato**.

Così come ai fini dell'**omesso versamento di ritenute**, se il debito complessivo 2018, indicato nella dichiarazione 770/2019, era superiore alla soglia (150mila euro), escludendo eventuali interessi dovuti e relative sanzioni, è stato commesso il reato disciplinato dall'art. 10-*bis* del Dlgs. 74/2000.

Per esemplificare si pensi al caso di un contribuente che ha un **debito complessivo per ritenute non versate** relativamente al 2018, pari a 200mila euro. Se tale debito fosse rimasto **inalterato fino al 1° novembre 2019, si è consumato il reato**. Diversamente, invece, se entro il 31 ottobre 2019, il contribuente avesse versato anche solo una somma parziale del debito complessivo, ad esempio 70mila euro, così da scendere al di sotto della soglia di 150mila euro, non avrebbe commesso alcun reato.

Nel caso di **pagamenti successivi** a tale scadenza **si può comunque ottenere la non punibilità**, ma **solo ove il debito tributario venga completamente estinto prima dell'apertura del dibattimento**.

In tale contesto assumono rilievo le importanti **modifiche introdotte con il Dlgs 158/2015**, secondo le quali il **reato non è punibile se**, prima della dichiarazione di apertura **del dibattimento** di primo grado, il **debito tributario**, comprese sanzioni e interessi, **sia estinto** mediante integrale pagamento del dovuto, anche attraverso conciliazione, adesione o ravvedimento operoso.

Ne consegue così che, decorso infruttuosamente il **termine del 27 dicembre** il reato è consumato, ed il contribuente per estinguerlo deve versare integralmente il debito riferito ad imposta, interessi e sanzioni, non risultando cioè sufficiente un mero versamento in acconto per scendere sotto soglia. Analogamente, per il reato di omesso versamento delle ritenute, se entro il termine di scadenza per l'invio della dichiarazione mod. 770 il contribuente non è sceso **sotto soglia**, il reato è consumato. L'interessato, quindi, per estinguerlo, così come per l'Iva, deve versare integralmente il debito, unitamente ad interessi e sanzioni.

Il contribuente, quindi, per estinguere il reato può **prima dell'apertura del dibattimento** di primo grado:

a) corrispondere le somme dovute beneficiando del **ravvedimento operoso**;

b) eseguire il pagamento a seguito dell'**avviso bonario** dell'Agenzia delle Entrate;

c) eseguire il pagamento a seguito della **ricezione della cartella** da parte di Equitalia/Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Tuttavia va segnalato che in queste ipotesi, anche ove l'interessato avesse avviato un **piano di rateizzazione** previsto dalla norma fiscale per il versamento del dovuto (ad esempio, in seguito alla ricezione dell'avviso bonario o della cartella di pagamento), ai fini della non punibilità del reato occorre comunque l'**integrale pagamento** entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Va da sé che risulta del tutto irrilevante l'eventuale regolarità nei pagamenti delle rate, poiché è **necessaria l'estinzione del debito complessivo**.

La norma prevede comunque che se all'apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione, è concesso un **termine di 3 mesi per eseguire i residui versamenti**.

Il Giudice ha poi la facoltà di prorogare tale termine di **ulteriori 3 mesi**.

Ne consegue così che il contribuente, in 3 o massimo 6 mesi, dovrà estinguere integralmente il debito a prescindere dal piano di rateazione iniziato.

Vale peraltro la pena evidenziare che, **per i procedimenti in corso al 22 ottobre 2015** (data di entrata in vigore delle modifiche al regime penale tributario), gli imputati possono avvalersi della causa di non punibilità mediante il **pagamento integrale dell'imposta**, solo se il pagamento avviene per intero **entro la prima udienza utile**, con la precisazione che decorsa la prima udienza utile non è più possibile far valere questa facoltà (tra le ultime Cass. pen., nn. 8521/2019).

La crisi di liquidità

Spesso l'omissione è la conseguenza di una crisi di liquidità dell'azienda (mancati incassi e/o necessità di destinare le risorse disponibili per il pagamento di altri debiti).

In sede difensiva, in presenza di questi illeciti, si è soliti invocare la **scriminante** della crisi di liquidità che è stata **oggetto di numerose pronunce della Suprema Corte** non sempre concordi tra loro. Sono così intervenute le Sezioni Unite (sez. Un. pen., nn. 37424

e 37425 del 2014) che hanno indicato i presupposti per l'esclusione della colpevolezza.

In riferimento alla **causa di forza maggiore o il caso fortuito**, i giudici di legittimità penale hanno assunto un orientamento particolarmente rigoroso. È il giudice di merito a dover valutare "caso per caso", poiché occorre verificare che l'assenza di liquidità non sia dipesa dalla scelta di non far debitamente fronte all'adempimento.

Il **contribuente deve accantonare l'Iva incassata** sulle fatture e, per le ritenute, ripartire le risorse disponibili eventualmente erogando anche compensi ridotti a dipendenti e professionisti.

Occorre poi assumere tutti gli accorgimenti necessari per far fronte al pagamento (richieste di finanziamenti a terzi, istituti di credito ecc.) anche mediante un'esposizione personale dell'amministratore.

Va data **prova che non** sia stato altrimenti **possibile reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie** a consentire il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il patrimonio personale dell'imprenditore.

Non è sufficiente, a tal fine, sostenere che, con il mancato versamento del dovuto, è stato evitato il fallimento, ossia un dissesto anche maggiore, poiché i pagamenti a taluni creditori secondo un programma per la salvaguardia dell'azienda, palesano l'esistenza di disponibilità finanziarie destinate in violazione di precisi obblighi di legge (tra le ultime Cass. pen., nn. 42856/2019 e 36378/2019).

Il patteggiamento

L'**applicazione della pena su richiesta delle parti** è un rito speciale del processo penale, disciplinato negli artt. 444 e seguenti del c.p.p. Tramite tale rito l'imputato, previo accordo con la pubblica accusa, ottiene l'applicazione di una pena concordata, ridotta fino ad un terzo ed una serie di benefici premiali, differenti a seconda che si tratti di patteggiamento "tradizionale" oppure "allargato", fra i quali si annoverano a titolo meramente esemplificativo l'esenzione dal pagamento delle spese processuali, la non menzione della condanna sul certificato penale.

Nel caso dei reati tributari, l'accesso al rito è previsto all'**art. 13-bis nel Dlgs 74/2000**.

In particolare, l'attivazione avviene a fronte del soddisfacimento di uno dei due requisiti:

a) l'**integrale pagamento dei debiti tributari**, com-

prese le sanzioni amministrative e gli interessi definiti anche a seguito di speciali procedure conciliative previste dalla normativa del settore, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado;

b) il ravvedimento operoso.

Tuttavia, secondo la Cassazione per gli omessi versamenti è consentito l'accesso al **patteggiamento an-**

che senza il pagamento integrale del debito tributario.

Ciò in quanto il versamento al Fisco di quanto dovuto, necessario per la pena patteggiata, costituisce, per i soli reati di omesso versamento, una causa di non punibilità e pertanto non si può patteggiare un illecito che non è più tale (Cass. pen., sent. n. 55498/2018 e n. 41133/2019).

REATI OMISSIVI E PENE

Omesso versamento Iva
(art. 10-ter Dlgs 74/2000)

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versi l'Iva, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo per importi superiori a 250mila euro per ciascun periodo d'imposta. Secondo la Cassazione il contribuente è tenuto ad accantonare l'imposta incassata dai propri clienti e poi versarla alle previste scadenze all'Erario.

Omesso versamento ritenute
(art. 10-bis Dlgs 74/2000)

La versione iniziale dell'art. 10-bis (precedente alle modifiche introdotte con il Dlgs 158/2015) prevedeva la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non avesse versato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, per un ammontare superiore a 50mila euro per ciascun periodo. Dal 22 ottobre 2015 per la commissione del reato occorre l'omesso versamento di somme superiori a 150mila euro ma non sono più necessarie le certificazioni, essendo sufficiente l'indicazione nel modello 770.

La non punibilità (art. 13 Dlgs 74/2000)

Dal 22 ottobre 2015, i reati di omesso versamento (Iva e ritenute) non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni e interessi, è estinto con l'integrale pagamento del dovuto, anche attraverso conciliazione, adesione o ravvedimento operoso. Se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito è in fase di rateizzazione, è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del residuo ed il giudice ha la facoltà di concedere una proroga di ulteriori 3 mesi.

La crisi di liquidità

Secondo la Cassazione può essere causa di non punibilità per gli omessi versamenti a condizione che sia provata la non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente ha investito l'impresa. Occorre anche la prova che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata con altri rimedi, come ad esempio il reperimento di risorse economiche necessarie per il corretto adempimento delle obbligazioni tributarie anche attingendo al patrimonio personale dell'imprenditore.

Indebita compensazione

L'art. 10-*quater* del Dlgs 74/2000 punisce chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Dlgs 241/1997, crediti non spettanti o inesistenti superiori a 50mila euro annui.

Con la riforma del 2015 (Dlgs 158/2015) è diventata particolarmente importante, ai fini della gravità della pena, la differenza tra **compensazione di credito non spettante ovvero inesistente**.

Per i crediti non spettanti la pena è la reclusione da sei mesi a due anni, mentre per i crediti inesistenti, invece, la sanzione viene aumentata prevedendo la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni.

Tale **differenziazione** è giustificata dal fatto che, come si legge nella relazione illustrativa al decreto

del 2015, **l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti**, rispetto a quelli non spettanti, sia considerata una **fattispecie estremamente offensiva**.

L'inesistenza presuppone, infatti, che il soggetto abbia agito con un **intento fraudolento** sicuramente **maggiore**, creando artatamente ed *ad hoc* crediti mai esistiti al solo fine di non versare le imposte dovute.

Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore (22 ottobre 2015) delle modifiche, il contribuente che utilizza in compensazione crediti inesistenti incorre nella possibilità di vedersi applicata una **sanzione molto più grave rispetto al passato**, ove fosse contestato l'utilizzo di un credito inesistente in luogo di uno non spettante.

Come detto, la norma penale non definisce le due fattispecie. Sotto il profilo amministrativo, invece,

CREDITI INESISTENTI

CONTRIBUENTI	
Contribuente che ha usufruito del credito	Responsabile immediato.
Cosa occorre provare	Credito utilizzato non esiste (totalmente inventato o creato fittiziamente con falsi documenti).
Cosa rischia	Sanzione dal 100% al 200% credito compensato; se la compensazione supera i 50mila euro anche reclusione da 18 mesi a 6 anni per il reato di indebite compensazione (art. 10- <i>quater</i> del Dlgs 74/2000). In talune ipotesi è stato ipotizzato anche il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato.
CONSULENTI	
Consulente presso cui il contribuente tiene la contabilità	Non è responsabile degli illeciti se si limita a eseguire gli adempimenti sulla base delle indicazioni/documenti che vengono fornite dal contribuente/cliente.
Quando rischia	Si può ipotizzare il concorso nel reato del cliente se il professionista non si limita ad eseguire gli adempimenti sulla base delle indicazioni del contribuente, ma risulta l'ispiratore/suggeritore dell'indebita compensazione.
Indizi di colpevolezza	È a conoscenza che il cliente non è interessato allo sviluppo dell'attività che beneficia dell'agevolazione o che addirittura tale attività è estranea a quella dell'impresa; il professionista ha fornito direttamente o tramite terzi la falsa documentazione posta a base dell'indebita fruizione; percepisce un compenso da strutture/società che propongono tali attività allorché il cliente aderisce all'operazione.
SOCIETÀ	
Società specializzate/altre strutture	Società che propongono operazioni alla clientela per beneficiare di agevolazioni: se hanno seguito l'operazione che si rivela fittizia sono responsabili a titolo di concorso nel reato di indebita compensazione e/o truffa aggravata o di un più grave reato associativo.
Indizi di colpevolezza	Hanno curato in nome e per conto del cliente tutte le procedure per fruire del credito d'imposta e le attività prodromiche (perizie, attestazioni, studi, ricerche, relazioni ecc); l'impresa che ha fruito del credito non ha ben conoscenza di ciò che è stato svolto per conseguire l'agevolazione avendo devoluto tutte le incombenze alla struttura terza; rilasciano liberatorie al cliente nel caso in cui l'attività non vada a buon fine rispondendo finanche di eventuali sanzioni amministrative; molti clienti che si sono rivolti a loro sono stati coinvolti in analoghe violazioni.

l'art. 13 del Dlgs 471/1997 espressamente prevede che si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati e formali.

Sulle indebite compensazioni del credito derivante dall'omessa dichiarazione si è aperto un **conflitto tra la giurisprudenza di legittimità civile (tributaria) e quella penale**.

Attualmente, infatti, sotto il profilo squisitamente amministrativo, secondo i recenti interventi della Suprema corte, non sarebbe applicabile alcuna sanzione. Diversamente, invece, ai fini del reato, il credito viene ritenuto addirittura inesistente ove non sia

contenuto in alcuna delle dichiarazioni presentate, con tutte le conseguenze, a questo punto irragionevole in termini di pena applicabile

I **differenti orientamenti** comporterebbero in modo singolare che la medesima condotta sarebbe corretta ai fini tributari mentre integrerebbe un grave reato tributario. Inoltre il contribuente, non dovendo pagare nulla al Fisco, secondo l'ultimo orientamento neanche sanzioni e interessi, **non** potrebbe paradossalmente accedere agli **istituti premiali penali** (non punibilità, patteggiamento, riduzione fino alla metà della pena, inapplicabilità delle pene accessorie), essendo tutti subordinati all'integrale pagamento del dovuto. ●