

4

Aprile 2020

SistemaFrizzera24

Il Sole 24 ORE

[www.guidaicontrollifiscaldigital.com](http://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

Dlgs 74/2000; DI 124/2019

Laura Ambrosi

# Ondivago l'orientamento della Cassazione sul patteggiamento

Le modifiche contenute nel DI 124/2019 hanno **esteso la non punibilità** già prevista per i reati di dichiarazione infedele ed omessa presentazione (rispettivamente artt. 4 e 5 del Dlgs 74/2000) anche alla dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) e mediante alti artifici (art. 3). Tale **causa di esclusione della punibilità** scatta allorché i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, siano estinti con l'integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso, sempreché la regolarizzazione intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

La regolarizzazione consiste, in sostanza, nel **ravvedimento della dichiarazione** contenente false fatture (art. 2), connotata da altri artifici (art. 3) ovvero infedele (art. 4) **prima che la violazione sia contestata**. Il contribuente, quindi, regolarizza la propria posizione pagando imposte, interessi e sanzioni ridotte.

Da evidenziare che, se **ai fini amministrativi** si può procedere con il ravvedimento **anche dopo la consegna del Pvc, ai fini penali**, la causa di non punibilità scatta **solo se la regolarizzazione avviene prima di qualsivoglia controllo**.

Per il **reato di dichiarazione omessa** (imposta dovuta superiore a 50mila euro), è prevista la non punibilità a condizione che la presentazione avvenga prima della contestazione della violazione e comunque **entro il termine di presentazione** della dichiarazione **dell'anno successivo**.

Per queste violazioni **non esiste alcuna forma di ravvedimento**, poiché tale istituto disciplina solo

Se il **contribuente regolarizza** la dichiarazione fraudolenta, infedele o omessa prima dell'inizio del controllo, **non è punibile ai fini penali**. A tale scopo potrà utilizzare **anche il ravvedimento operoso**, beneficiando delle riduzioni previste per le sanzioni amministrative.

ipotesi di regolarizzazioni effettuate entro 90 giorni dall'ordinaria scadenza che tuttavia ai fini penali sono irrilevanti in quanto il delitto si consuma trascorsi proprio detti 90 giorni.

Ne consegue che, **per la non punibilità**, il contribuente deve:

- › presentare la **dichiarazione entro il termine previsto** per la scadenza di quella dell'anno successivo,
- › **pagare le imposte dovute**, con interessi e sanzioni ordinarie (ossia 60% dell'imposta).

Al riguardo non è ben definito **come** il contribuente possa spontaneamente **versare le sanzioni** intere (non essendoci il ravvedimento) **senza attendere l'atto di irrogazione dell'Ufficio** che rischierebbe di vanificare la non punibilità.

## L'assenza di controlli

La presentazione della dichiarazione corretta deve avvenire **prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo** o di procedimenti penali.

Tale circostanza **riduce** fortemente **il ricorso a tale istituto**. In pratica, infatti, il contribuente difficilmente regolarizza autonomamente la propria dichiarazione senza alcuna "sollecitazione" in tal senso (ad esempio, conoscenza di provvedimenti a suo carico).

Al riguardo è significativo il parere dell'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione (relazione III/05/2015) quando nel 2015 questa causa di non

punibilità venne introdotta per la dichiarazione infedele e l'omessa presentazione.

L'alto Ufficio rilevava che "(...) per la dichiarazione infedele e omessa esso (il debito tributario) va estinto con il ravvedimento o con la presentazione della dichiarazione omessa, **entro il termine di presentazione previsto per il periodo di imposta successivo e l'autore del reato non deve aver avuto conoscenza di controlli o accertamenti**. Sul piano pratico, per queste ultime ipotesi è **improbabile un'applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di "ravvedimento" da omessa/infedele dichiarazione non "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti**".

Atteso l'impatto che una simile previsione potrebbe avere anche per le casse erariali, era certamente **preferibile prevedere la non punibilità in tutti i casi in cui il debito tributario, compreso di sanzioni ed interessi, fosse completamente estinto prima dell'apertura del dibattimento, così come già avviene per i reati di omesso versamento**.

In passato, l'**Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza** avevano sempre escluso il ravvedimento delle dichiarazioni fraudolente (cfr Telefisco 2018 e circ. 180/1998) nel presupposto che si potessero regolarizzare soltanto "errori e omissioni" e che le fatture per operazioni inesistenti non potessero ritenersi tali. È evidente che alla luce delle nuove disposizioni, l'Amministrazione debba ora modificare la propria interpretazione.

Nel corso di **Telefisco 2020**, invece, l'Amministrazione finanziaria ha mutato la propria posizione. Secondo l'Agenzia, occorre ora tener conto delle novità legislative, ammettendosi di conseguenza - anche con specifico riferimento alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta - la **facoltà del ravvedimento operoso**.

L'Agenzia ricorda, poi che:

- › la causa di non punibilità scatta soltanto se l'interessato, **non** abbia avuto **formale conoscenza**, prima della regolarizzazione, dell'avvio di attività di controllo ovvero di procedimenti penali;
- › le violazioni prodromiche devono essere regolarizzate singolarmente **senza possibilità di applicare il cumulo giuridico**. In concreto, si pensi al caso di utilizzo in dichiarazione fraudolenta di fatture false rilevanti ai soli fini Iva. Il contribuente dovrà regolarizzare sia l'infedele dichiarazione annuale, sia l'indebita detrazione dell'imposta ma, a tal fine, dovrà calcolare le sanzioni tributarie per ogni

singola violazione senza poter cumulare le medesime, come avviene, al contrario, in ipotesi di accertamento da parte dell'Ufficio.

Poiché analoga causa di non punibilità non è prevista **per il soggetto che emette le false fatture**, si verifica, in caso di ravvedimento da parte dell'utilizzatore dei documenti fittizi, un evidente **disallineamento**. Infatti, da un lato, quest'ultimo presenta una dichiarazione integrativa espungendo dai costi le false fatture e non è più perseguibile penalmente, dall'altro, l'emittente delle medesime fatture **non può regolarizzare alcunché**, con il rischio che il primo, di fatto, denunci la violazione del secondo.

Tale **incongruenza** è stata **evidenziata in un quesito alla GdF** la quale, al riguardo, ha rilevato che l'interessato (il contribuente che ha ricevuto le false fatture) non è tenuto a dichiarare in modo puntuale i motivi per cui ha inteso rettificare in aumento il proprio reddito. Quindi, in base alle notizie rese disponibili, in prima battuta, all'Amministrazione finanziaria, la dichiarazione integrativa non ha ricadute dirette e immediate nei confronti dell'emittente delle fatture, permanendo **in capo agli organi di controllo l'onere di dimostrare la responsabilità penale** di quest'ultimo, per violazione dell'art. 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (emissione di fatture per operazioni inesistenti)

È evidente che, nonostante le assicurazioni fornite dal Comando generale, in ordine all'assenza di qualsivoglia obbligo in capo a colui che regolarizza le fatture false ricevute di indicare l'emittente dei documenti, sussiste il concreto rischio di una **denuncia implicita del soggetto che ha emesso le fatture**. Ed anche la sua successiva identificazione non appare particolarmente complicata da parte dell'amministrazione finanziaria o di un Pm.

Il reato di emissione di fatture false è considerato infatti **reato istantaneo**. Occorre il fine di evasione per sé o per terzi. Si tratterà poi, eventualmente, di provare che nella specie non si sia realizzata nessuna evasione d'imposta.

Sotto il profilo più squisitamente operativo, occorre segnalare che le **ipotesi di ravvedimento** della dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture, ovvero con altri artifici, prima che vi sia notizia formale di un controllo appaiono **abbastanza ridotte**.

È verosimile infatti, salvo errori e circostanze specifiche, che ben difficilmente si decida di regolarizza-

re la violazione consapevolmente commessa, senza ricevere alcuna sollecitazione di un controllo.

### I reati omissivi

La **non punibilità** è prevista anche per i reati omissivi quali l'omesso versamento Iva, di ritenute e l'indebita compensazione di crediti non spettanti.

I citati delitti omissivi hanno **natura di reato istantaneo** e si perfezionano alla scadenza del termine previsto. Non occorre pertanto il fine di evasione poiché sono **punibili per dolo generico**, ossia per la consapevolezza di non versare all'Erario le imposte dichiarate e dovute alle previste scadenze.

Il **termine per il pagamento dell'acconto Iva** (normalmente il 27 dicembre) segna la data di consumazione del reato di omesso versamento Iva, se il debito non pagato indicato nella dichiarazione dell'anno precedente è superiore a 250mila euro.

Così come la **scadenza dell'invio del 770** (lo scorso anno era il 31 ottobre 2019) individua la consumazione del reato di omesso versamento delle ritenute dell'anno precedente se superiori a 150mila euro.

Per il reato di **indebita compensazione di crediti non spettanti**, invece, è sufficiente non versare le somme dovute, utilizzando la compensazione, per un importo annuo superiore a 50mila euro.

Tali illeciti **non sono punibili 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.

A tal fine, quindi, il **reato non è punibile** se il contribuente:

- a) corrisponde le somme dovute beneficiando del **ravvedimento operoso**;
- b) esegue il pagamento a seguito dell'**avviso bonario** dell'Agenzia delle Entrate;
- c) esegue il pagamento a seguito della **ricezione della cartella** da parte di Equitalia/Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Ove l'interessato avvii un **piano di rateizzazione** (ad esempio, in seguito alla ricezione dell'avviso bonario o della cartella di pagamento), ai fini della non punibilità del reato, l'integrale pagamento deve avvenire 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 ne-

cessaria l'estinzione del debito complessivo, per imposte, interessi e sanzioni.

Se all'apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateazione, 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 ovvero massimo 6 mesi, dovrà estinguere integralmente il debito a prescindere dal piano di rateazione iniziato.

### L'attenuante

Per gli altri delitti (occultamento di scritture contabili, sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, indebita compensazione con crediti inesistenti) il pagamento in sede tributaria consentirà solo un **abbattimento della pena** (art. 13-bis del Dlgs 74/2000).

In particolare, l'estinzione del debito tributario (sia per quelli per i quali è prevista la non punibilità ma il contribuente non ha versato le somme nei termini previsti, sia per tutti gli altri delitti), anche mediante speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento e prima dell'apertura del dibattimento, comporterà l'abbattimento **fino alla metà della pena edittale**. Inoltre, **non si applicheranno le pene accessorie** previste dall'art. 12 (interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese; incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione; interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria; interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; pubblicazione della sentenza). Per i casi di rateazione vale quanto già detto in precedenza (possibilità di concludere la rateazione al massimo entro 6 mesi dalla prima udienza).

Resta il **dubbio sulla possibilità di beneficiare dell'attenuante anche a seguito di ravvedimento**, in quanto l'istituto, a differenza del caso del patteggiamento (nuovo art. 13-bis, comma 2), non viene espressamente citato, tuttavia potrebbe rientrare nelle modalità di estinzione del debito tributario che consente di ottenere lo sconto di pena.

### Patteggiamento

Il pagamento di quanto contestato, prima dell'udienza dell'apertura dibattimentale, consente al reo di accedere al patteggiamento. In questa ipotesi è ammessa espressamente la **possibilità di avvalersi anche del ravvedimento**. In sostanza, per usufruire del



patteggiamento nei delitti tributari è **obbligatorio aver estinto la violazione fiscale** costituente delitto.

La Corte di cassazione (sentenza n. 38684/2018) ha condivisibilmente ritenuto che per i **reati di omesso versamento** non vale, ai fini del patteggiamento, la previsione dell'integrale pagamento del debito, in quanto ove avvenga l'imputato consegue la non punibilità. In sostanza **se il contribuente paga il dovuto entro l'apertura del dibattimento non è più punibile** e pertanto deve dedursi che per accedere al patteggiamento il pagamento non sia necessario.

Successivamente, la Suprema corte ha affrontato con conclusioni contrastanti in seno alla terza sezione penale la **possibilità di accesso al patteggiamento senza il pagamento del debito** tributario estendendo per le medesime ragioni addotte per i reati di omesso versamento

Più in dettaglio, è stato ritenuto legittimo il patteggiamento della pena per i reati di dichiarazione infedele, omessa presentazione e occultamento di scritture contabili anche senza aver estinto il debito tributario, con la sentenza n. 10800/2019.

Dopo poco tempo, con la sentenza n. 47287/2019, ha affermato il **principio contrario** in base al quale per i reati di dichiarazione infedele e omessa presentazione, a differenza dei delitti di omesso versamento e indebita compensazione di crediti non spettanti, non si può accedere al patteggiamento se non sia stato estinto il debito tributario.

Per i **reati di infedele e omessa presentazione** il pagamento dei debiti tributari non rappresenta sem-

pre una causa di non punibilità (inizio attività di controllo o presentazione della dichiarazione omessa dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo).

Da qui, la condivisibile conclusione che per questi due delitti il **pagamento del debito non rappresentando automaticamente una causa di non punibilità** l'accesso al patteggiamento è subordinato all'integrale pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento.

A distanza di pochi giorni, è intervenuta nuovamente la Suprema corte (sentenza n. 48029/2019) **ribaltando nuovamente il principio**: per i reati di infedele e omessa presentazione della dichiarazione, al pari dei delitti di omesso versamento, **si può accedere al patteggiamento anche senza l'estinzione del debito** tributario.

Da ultimo la relazione n. 3/2020 dell'Ufficio del Massimario della Cassazione segnala che in base ad un orientamento giurisprudenziale di legittimità analogamente ai reati di omesso versamento, anche per i delitti di cui agli artt. 4 e 5 del Dlgs n. 74/2000 (dichiarazione infedele e omessa presentazione), il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità.

Ne consegue che la **regolarizzazione fiscale** non può configurare anche una condizione per accedere al patteggiamento.

Si ritiene che tale orientamento anche se decisamente favorevole all'imputato non sia condivisibile e, verosimilmente destinato ad essere modificato. ●