

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; legge di conversione 157/2019; Dlgs n. 74/2000

Laura Ambrosi

Rilevanza penale più ampia per gli altri reati dichiarativi

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Con questo delitto viene punito chiunque, compiendo operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi e di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione, realizza **congiuntamente** le **due** seguenti **condizioni**:

a) **evade**, con riferimento a taluna delle singole imposte, **più di 30mila euro**;

b) determina una **sottrazione a tassazione** di somme **superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, superiore a 1,5 milioni euro, ovvero in presenza di crediti e ritenute fittizie, qualora l'ammontare complessivo in diminuzione dell'imposta sia superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30mila euro.

Si ricorda che **non** costituiscono mezzi fraudolenti la **mera violazione** degli **obblighi di fatturazione e di annotazione** degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

Da evidenziare, infine, che, per **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** (art. 1, lett. g-bis) si intendono le operazioni **apparenti**, diverse da quelle "abusive" poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Prima delle modifiche questo reato era punito con la reclusione da 18 mesi a 6 anni, dal 24 dicembre

Previste **nuove soglie** di punibilità e **nuove pene** anche per gli altri reati dichiarativi. Tra le **ulteriori novità** introdotte dal DI 124, la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici **da reato proprio** dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili diventa **ascrivibile a qualunque soggetto tenuto** a presentare la **dichiarazione dei redditi o Iva**. Per la dichiarazione infedele dei redditi e dell'Iva scatta la possibilità di applicare **misure coercitive differenti dalla custodia cautelare** in carcere. Inasprimento delle pene per l'omessa presentazione della dichiarazione: la reclusione passa da 2 a 5 anni ed è ammessa la **custodia cautelare in carcere**. Quanto all'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, il delitto si consuma **decorsi 90 giorni** dalla scadenza del termine per la presentazione.

dello scorso anno, invece, viene sanzionato con la **reclusione da tre a otto anni**.

Per completezza si ricorda che **fino al 2015** la **condotta illecita** era **molto differente** prevedendo la reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avesse indicato in una delle dichiarazioni annuali relative alle predette imposte **elementi attivi per un ammontare inferiore** a quello effettivo **ovvero elementi passivi fittizi**, attraverso una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento. Il delitto scattava per imposta evasa superiore a 30mila euro e se l'ammontare complessivo degli elementi fittizi era superiore al 5% di quelli dichiarati ovvero a 1 milione di euro.

La **struttura dell'illecito** è stata dunque **semplificata**, tramite l'eliminazione dell'elemento della «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie». In tal modo, la **sfera operativa** della figura criminosa è stata **ampliata** tanto sul versante soggettivo che su quello oggettivo.

Da un lato, infatti, il delitto è stato trasformato da

reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in **reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o Iva**. Dal punto di vista oggettivo, invece, è stato eliminato uno degli imprescindibili e separati elementi costitutivi della condotta (ossia la “falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie”).

L'elemento soppresso, ad ogni modo, non ha perso ogni rilievo ai fini della nuova configurazione del reato, essendo possibile considerare che “**documenti falsi**” valgono ad integrare la condotta del reato in quanto sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono **detenuti a fini di prova** nei confronti dell'amministrazione finanziaria (comma 2).

Dichiarazione infedele dei redditi e dell'Iva

Si amplia la rilevanza penale del delitto di dichiarazione infedele dei redditi e dell'Iva che in futuro **potrà quindi scattare più facilmente**, nel contempo l'illecito sarà punito più severamente in quanto vengono **innalzate le pene edittali**. Queste nuove sanzioni ora consentiranno anche l'applicazione degli **arresti domiciliari**, del divieto di espatrio e delle altre misure coercitive previste dal codice di rito, finora precluse per questo delitto.

La dichiarazione infedele dei redditi o dell'Iva costituisce la **fattispecie** penale tributaria **meno grave tra i reati c.d. dichiarativi**. Essa **non è connotata da frodolenza** nel senso che l'evasione non si caratterizza per l'inserimento di documento in tutto o in parte inesistenti né per altri artifici (operazioni simulate ecc.).

Si tratta in genere dalla **sottrazione a tassazione di elementi attivi** oltre una certa soglia **e/o della deduzione di costi inesistenti** non supportati da fatture o altri documenti, altrimenti si rientrerebbe nel più grave delitto di dichiarazione fraudolenta

Più in dettaglio risponde di questo reato **chiunque** (e non solo i titolari di partita Iva o i soggetti tenuti all'istituzione delle scritture contabili), 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 o elementi passivi inesistenti**, quando, congiuntamente:

a) l'**imposta evasa è superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte, **a 100mila euro**; prima delle modifiche introdotte dal Dl 124/2019, converti-

to, con modificazioni dalla legge 157/2019, tale importo era di 150mila;

b) l'**ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è **superiore al 10 per cento** dell'ammontare complessivo **degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro; prima delle novità introdotte dal decreto 124/2019 questo importo era di 3 milioni di euro.

La **sanzione** per questo delitto è **stata innalzata**: dalla precedente reclusione da 1 a 3 anni si è passati all'attuale reclusione da 2 anni a 4 anni e sei mesi.

Tutte le modifiche apportate dal Dl 124/2019 (**nuove soglie e nuove pene**) sono peggiorative rispetto al passato e quindi in base al principio del *favor rei* esse trovano applicazione ai fatti commessi successivamente alla loro entrata in vigore.

Ne consegue che per i prossimi anni occorrerà tener presente la seguente **distinzione**:

- › dichiarazioni infedeli delle imposte sui redditi e Iva presentate **fino al 24 dicembre 2020**: il reato scatta ove l'imposta evasa (per ciascun periodo e per ciascuna imposta) sia superiore a 150mila euro e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti sia superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a **3 milioni di euro**. In queste ipotesi la sanzione è la reclusione da 1 a 3 anni;
- › dichiarazioni infedeli delle imposte sui redditi e Iva presentate **dal 25 dicembre 2020**: il reato scatta ove l'imposta evasa (per ciascun periodo e per ciascuna imposta) sia superiore a 100mila euro e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti sia superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a **2 milioni di euro**. In queste ipotesi la sanzione è la reclusione da 2 anni a 4 anni e sei mesi.

Non tutti gli elementi attivi di reddito non dichiarati concorrono alla determinazione della **soglia di punibilità**. Infatti **non si tiene conto della non corretta classificazione**, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque

indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della **non inerenza**, della **non deducibilità di elementi passivi reali**.

Inoltre non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette.

Da notare che prima delle modifiche introdotte dal Dl 124/2019 le **valutazioni** che non davano luogo a fatti punibili differenti in misura inferiore al 10 per cento da quelle ritenute corrette, erano "singolarmente" considerate, ora invece **sono "complessivamente" considerate**. Ciò comporta una **evidente riduzione della causa di non punibilità**.

L'incremento della pena minima e massima previsto dal Dl 124/2019, ora fissata nella reclusione da 2 anni a 4 anni e sei mesi comporta la possibilità di applicare **misure coercitive differenti dalla custodia cautelare** in carcere in passato precluse.

Si fa riferimento al **divieto di espatrio**, all'**obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria**, agli **arresti domiciliari**.

Per questo reato invece **non** potranno essere effettuate neanche per il futuro le **intercettazioni** delle conversazioni **telefoniche**. Infatti, in base all'art. 266 c.p.p., le intercettazioni di conversazioni o comunicazioni telefoniche e di altre forme di telecomunicazione sono consentite, tra l'altro, nei procedimenti relativi ai delitti non colposi per i quali è prevista la pena dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a 5 anni.

Poiché per la dichiarazione infedele la nuova pena massima prevista è ora la reclusione fino a 4 anni e sei mesi **non sarà possibile effettuare le intercettazioni**.

Occorre ancora considerare che, a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione al Dl 124/2019 dalla legge 157/2019 per il delitto di dichiarazione infedele:

- › **non si può eseguire la confisca** (e preventivamente il sequestro) c.d. per sproporzione o allargata;
- › **non** trova applicazione il **sistema sanzionatorio della responsabilità amministrativa prevista per gli enti** di cui al Dlgs 231/2001.

Sotto il profilo procedurale l'incremento della pena massima prevista per la dichiarazione infedele (redditi e Iva) farà venir meno, per i procedimenti penali

riguardanti questi reati, la **citazione diretta a giudizio** da parte del Pm.

Sinora per questi illeciti penali - abbastanza diffusi - essendo prevista la pena massima non superiore a 4 anni, una volta terminate le indagini preliminari, la Procura, ove non avesse ritenuto di richiedere l'archiviazione, provvedeva a citare a giudizio (e quindi all'udienza dibattimentale) l'imputato.

In futuro invece anche per questi delitti (essendo prevista ora una pena massima superiore a 4 anni) il Pm dovrà richiedere il **rinvio a giudizio al Gip**, il quale, all'esito di un'udienza preliminare, deciderà se assecondare la richiesta del Pm ovvero disporre il non luogo a procedere.

Omessa presentazione della dichiarazione

Per il reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, Iva e del sostituto di imposta le modifiche hanno riguardato soltanto l'**inasprimento delle pene**: la reclusione è da 2 a 5 anni, in luogo della precedente da 18 mesi a 4 anni in presenza di imposta evasa o di ritenute non versate superiore a 50mila.

Ciò comporta che per l'omessa presentazione potrà in futuro essere disposta anche la **custodia cautelare in carcere**.

Si ricorda che nel 2015 il legislatore aveva già modificato questa condotta illecita.

Vediamo quindi l'evoluzione normativa di questi ultimi anni.

L'art. 5 del Dlgs n. 74 del 2000, nella sua formulazione ante riforma 2015, prevedeva che fosse punito con la **reclusione da 1 a 3 anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presentava, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa era superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a 30mila euro.

Le **modifiche** al reato di omessa presentazione apportate dal decreto del 2015 hanno riguardato:

- › l'**innalzamento della soglia di punibilità** che passava da 30mila euro di imposta evasa a 50mila euro. A questo proposito si ricorda che le due imposte (redditi e Iva) non si sommano;
- › l'**inasprimento delle pene**: la precedente reclusione da un anno a 3 anni diventava da un anno e sei mesi a 4 anni.

Va da sé che l'inasprimento delle pene riguarderà solo le omissioni future (successivamente all'entrata in

vigore delle nuove norme) e non anche quelle passate.

A questo proposito si ricorda che, per espressa previsione normativa **non si considera omessa**, tra l'altro, la **dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine**.

Ne consegue che le **eventuali omissioni di Unico 2019** (da presentarsi entro lo scorso 31 ottobre) verranno punite con le pene più severe, in quanto prima dei 90 giorni successivi è entrata in vigore la legge di conversione del decreto.

Infine, sempre ai sensi dell'art. 5, comma 2, non si considera omessa la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno **stampato conforme al modello prescritto**.

Omessa dichiarazione del sostituto d'imposta

Il decreto del 2015 aveva introdotto all'art. 5 il comma 1-*bis* il quale punisce chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta.

Il reato di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta comportava la reclusione da un anno e sei mesi a 4 anni (ora **da 2 a 5 anni**) e scatta se l'ammontare delle ritenute non versate risulti superiore a 50mila euro.

Anche per questa ipotesi non si considera omessa, tra l'altro, la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine. Si tratta di prescrizione volta, chiaramente, ad incentivare un possibile ravvedimento del contribuente, concedendogli, per la presentazione della dichiarazione, una "**finestra**" di **90 giorni successiva allo scadere del termine ultimo** previsto dalla legge per l'invio della stessa, a prescindere dalla modalità prescelta.

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, questa previsione comporta che il reato si consumi non al momento della scadenza del 770 ma nei successivi 90 giorni, potendo il contribuente, entro detto arco temporale, presentare validamente la dichiarazione.

Nel caso in cui la **dichiarazione sia stata presentata con ritardo superiore ai 90 giorni**, in base alle norme fiscali, pur considerandosi omessa, essa costituisce comunque **titolo per la riscossione delle imposte** dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute comunicate dai sostituti di imposta.

In tale circostanza si ritiene sia comunque integrata la violazione penale ancorché, in concreto, l'imposta evasa potrebbe in realtà non sussistere stante la dichiarazione (anche se tardiva e nulla) presentata dal contribuente.

Tuttavia, si ricorda che in base all'art. 13 del Dlgs n. 74/2000, il **reato di omessa dichiarazione non è punibile se il debito tributario sia stato estinto** mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito, tra l'altro, della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

È necessario, tuttavia, che la presentazione sia intervenuta prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche, o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In ogni caso il **momento consumativo del reato** si concretizza decorso il 90 giorno successivo all'ultima scadenza concessa dalla legge per la presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o ai fini Iva. È da questo momento, quindi, che decorrerà il **termine di prescrizione** del reato.

Si tratta, pertanto, di un **delitto di pura omissione** che, in presenza di un'imposta evasa superiore alla soglia, si consuma non nel momento in cui scade il termine per la presentazione fissato dalla norma tributaria, ma con il **decorso di 90 giorni dalla scadenza del suddetto termine**.

Solo in questo momento, cioè, sono completi gli elementi che costituiscono la fattispecie. Fino ad allora, invece, il soggetto agente potrebbe provvedere alle incombenze dettate dalla norma tributaria ed **evitare conseguenze penali**. ●