

Le modifiche alla disciplina dei reati tributari di cui al D.Lgs. 158/2015

di Luigi Ferrajoli - Avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente studio si pone l'obiettivo di individuare quali siano le novità introdotte dal D.Lgs. 158/2015 nell'ambito penal-tributario e sanzionatorio, analizzando le diverse condotte illecite con le relative nuove soglie di punibilità e gli effetti della novella sui procedimenti già incardinati.

Le principali novità nell'ambito penale-tributario

L'articolo 8, comma 1, L. 23/2014 ha delegato il Governo "a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti e alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo."

In particolare, la delega fiscale ha formulato le direttive per la riforma destinate a regolare più coerentemente i rapporti tra sistema sanzionatorio penale e amministrativo, sorretti dal principio di specialità, limitando l'applicabilità della sanzione penale ai casi connotati da un particolare disvalore giuridico, etico e sociale.

Nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo, il Legislatore ha avuto modo di precisare che l'attuazione dei principi fissati dalla legge delega tutela le esigenze dei contribuenti, che necessitano di sapere anticipatamente quali conseguenze possano derivare dal loro comportamento e, allo stesso tempo, quali siano gli obblighi fiscali da adempiere.

Il Governo ha dato attuazione a tale delega con il D.Lgs. 158/2015, pubblicato nel S.O. della G.U. del 7 ottobre 2015 ed entrato in vigore il 22 ottobre 2015. La precedente riforma in materia di reati tributari, attuata con l'emanazione del D.Lgs. 74/2000, si era posta l'obiettivo di colpire le condotte effettivamente lesive degli interessi pubblici, abbandonando la precedente impostazione caratterizzata dalla presenza di numerosi reati ostativi, ossia le ipotesi criminose che prevedono l'incriminazione anticipata per quelle condotte che costituiscono il presupposto fattuale alla commissione di determinati reati.

Sul modello delle precedenti modifiche, il Legislatore ha pertanto scelto di non stravolgere il sistema

sanzionatorio decidendo piuttosto di proseguire l'attività di riforma già avviata nelle passate legislature attraverso l'introduzione di soglie di punibilità sempre più elevate.

In sostanza, l'intenzione è di andare verso un'ampia depenalizzazione non soltanto tramite soglie di punibilità più alte (in modo da incriminare unicamente quelle condotte che manifestino una certa gravità), ma anche attraverso la definitiva depenalizzazione delle condotte elusive e di abuso del diritto. A tal proposito, nell'ottica di una più ampia e sistematica attività di revisione, con l'introduzione dell'articolo 10-bis, L. 212/2000 è stato disposto che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, mentre resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Venendo alle specifiche modifiche apportate al sistema penal-tributario, *in primis* deve essere segnalato l'intervento nell'ambito delle definizioni atto a chiarire la portata significativa di alcuni termini e a introdurre nuove definizioni non previste dalla vecchia formulazione dell'articolo 1, D.Lgs. 74/2000.

Attraverso l'articolo 1, D.Lgs. 158/2015 sono state modificate le definizioni degli elementi attivi e passivi per i quali, da adesso, si dovrà fare riferimento alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta", specificando inoltre che "non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili".

È evidente che, con l'introduzione di siffatte definizioni, si dovrà fare riferimento alle poste che in concreto vanno a determinare l'imposta e, conseguentemente, ai fini del calcolo della soglia il *quantum* d'imposta evasa andrà effettuato in virtù dell'imposta effettivamente dovuta.

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

Sempre in ambito di definizioni, notevole importanza assume l'introduzione delle nuove lettere *g-bis* e *g-ter* all'articolo 1, D.Lgs. 74/2000.

Con le nuove disposizioni, sono state inserite le definizioni delle operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate, prevedendo come tali quelle operazioni attuate con la volontà di non farle in tutto o in parte ovvero quelle operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti; alla lettera *g-ter* è stata inserita la definizione dei mezzi fraudolenti, intendendo per tali quelle condotte artificiose, anche di tipo omissivo, che abbiano come finalità la violazione di un obbligo giuridico attraverso la falsa rappresentazione della realtà.

L'articolo 2 della novella, occupandosi del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, stabilisce che *"è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi"*. La nuova disposizione in commento ha un impatto notevolissimo in quanto ha introdotto un'importante modifica alla disciplina del reato previsto e punito dall'articolo 2, D.Lgs. 74/2000. In particolare, la nuova versione ha soppresso la parola "annuali", rendendo maggiormente ampio il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della commissione del predetto reato, tra le quali rientrano, a titolo esemplificativo, le dichiarazioni da presentarsi nell'ipotesi di trasformazione, fusione e scissione societaria; le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie relative agli acquisti (Intrastat); le dichiarazioni mensili di acquisti di beni e servizi compiuti da enti o altre associazioni non soggetti passivi di imposta; etc.. Il campo di applicazione della norma è dunque stato significativamente ampliato, anche se a essa non verrà data efficacia retroattiva poiché trattasi di, seppur parziale, nuova incriminazione.

Tra le novità di maggior rilievo figura certamente la nuova disciplina del reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici previsto all'articolo 3, D.Lgs. 74/2000.

Secondo la nuova formulazione, è punibile chiunque compia azioni oggettivamente o soggettivamente simulate ovvero si avvalga di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti che ostacolano o comunque pos-

sono indurre in errore l'Amministrazione finanziaria nel corso della propria attività di accertamento.

È stato espunto l'elemento della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e modificata, invece, la sfera operativa della figura criminosa, la quale risulta ampliata dal punto di vista soggettivo e oggettivo.

Il reato in commento ha subito dunque una trasformazione: la condotta criminosa è ora ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell'Iva e non dovrà essere più considerato come un reato contestabile ai soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

I "mezzi fraudolenti" cui fa riferimento l'articolo 3 sono caratterizzati dalla capacità di indurre in errore l'Amministrazione ostacolando altresì l'attività di accertamento. La fraudolenza di tali mezzi va ravvisata ogni qual volta vi sia una condotta di tipo ingannevole, alla luce della nuova definizione introdotta dall'articolo 1.

La riforma del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici non si esaurisce qui; infatti sono stati inseriti due nuovi commi ai sensi dei quali è stabilito che *"il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria"* e che, inoltre, *"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 inferiori a quelli reali"*.

Ulteriori elementi di novità si possono individuare nell'innalzamento della soglia di punibilità; accanto alle già previste soglie di imposta evasa - che deve ancora essere superiore a 30.000 euro - e a quella relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione - che deve essere superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque di un ammontare superiore a un milione e cinquecentomila euro (nella versione precedente la soglia era un milione di euro) - è stata introdotta una nuova e ulteriore soglia alternativa relativa all'ammontare dei crediti e ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, che deve essere superiore al 5% dell'imposta stessa.

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

Anche al reato di dichiarazione infedele, disciplinato dall'articolo 4, D.Lgs. 74/2000, sono state apportate modifiche a vantaggio dei contribuenti; basti pensare che la soglia di punibilità da 50.000 euro è elevata a 150.000 euro, mentre, per quanto riguarda gli elementi attivi sottratti all'imposizione, dovranno essere quantificati in almeno 3 milioni di euro (non più 2).

Anche nella norma che punisce il reato di dichiarazione infedele sono stati inseriti due nuovi commi. In particolare, il nuovo comma 1-*bis* statuisce che, ai fini della punibilità, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri applicati sono stati indicati nel bilancio o in altra documentazione fiscale, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza; dell'inerenza, della competenza o della non deducibilità di elementi passivi reali.

Inoltre, le valutazioni che singolarmente considerate differiscono in misura inferiore al 10% di quelle corrette non danno luogo a fatti punibili e, pertanto, gli importi compresi in tale percentuale non potranno computarsi in fase di verifica del superamento delle soglie di punibilità (nuovo comma 1-*ter*).

Nell'obiettivo di costruire una riforma in favore dei contribuenti, è stato previsto che la parola "fittizi" sia sostituita con il termine "inesistenti", con la rilevante conseguenza che i costi effettivamente sostenuti – anche se indeducibili – non possono essere considerati ai fini del reato.

Anche il reato di omessa presentazione della dichiarazione, previsto e punito dall'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, è stato oggetto di modifica con un duplice innalzamento. In termini di pena è stata prevista una previsione più afflittiva sia per quanto riguarda il minimo sia per quel che concerne il massimo di pena edittale: si passa dalla previsione della reclusione da 1 a 3 anni alla reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni; mentre per quanto riguarda la punibilità, la soglia da 30.000 euro diviene 50.000 euro.

L'introduzione del comma 1-*bis* prevede una nuova condotta delittuosa che vede come soggetto agente il sostituto d'imposta. In particolare, la norma dispone che anche l'omessa presentazione della dichiarazione da parte del sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro, è punita con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni.

Il D.Lgs. 158/2015 ha abrogato il reato rubricato "rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio" il quale risulta, però, parzialmente inserito nella condotta dichiarata infedele.

Inoltre, è stata inasprita la sanzione per chi, al fine di evadere le imposte, occulti o distrugga i documenti contabili (articolo 10, D.Lgs. 74/2000), la cui condotta è ora punita con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (mentre in precedenza era da 6 mesi a 5 anni).

Importanti novità sono state previste anche per i reati di omesso versamento delle ritenute e di omesso versamento dell'Iva.

In riferimento al reato di omesso versamento di ritenute punito dall'articolo 10-*bis*, D.Lgs. 74/2000, viene ampliato l'ambito operativo della norma in quanto la condotta perseguibile non interesserà più unicamente l'omesso versamento delle ritenute certificate, ma si estenderà a tutte le tipologie di ritenute indicate in dichiarazione, con la previsione di una soglia di punibilità aumentata a 150.000 euro (in precedenza era 50.000 euro).

Il Legislatore, con la modifica dell'articolo 10-*ter*, D.Lgs. 74/2000, ha optato per una notevole riduzione dell'area di rilevanza penale e ha esteso, per la fattispecie di omesso versamento dell'Iva, l'area di operatività delle sanzioni amministrative, evidentemente ritenute sufficienti e proporzionate al tipo d'illecito.

Inoltre, come già anticipato, l'articolo 8, D.Lgs. 158/2015 ha previsto l'innalzamento della soglia di punibilità a 250.000 euro per il reato di omesso versamento dell'Iva.

Di notevole importanza risultano, infine, le modifiche apportate alla fattispecie dell'indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater*.

La riforma ha lasciato inalterata la soglia di rilevanza penale a 50.000 euro, prevedendo una distinzione di trattamento sanzionatorio a seconda se le compensazioni indebitamente effettuate abbiano avuto a oggetto crediti inesistenti, ovvero crediti non spettanti. Nella prima ipotesi è stato previsto un trattamento sanzionatorio che va da un minimo di un anno e sei mesi a un massimo di sei anni; nel caso di compensazione avente a oggetto crediti non spettanti, ma non inesistenti, resta invariata la pena da sei mesi a 2 anni di reclusione.

Alla luce delle susseguite modifiche normative, emerge in modo evidente un importante aggravamento in

termini di pena nel caso in cui il soggetto agente abbia compensato crediti del tutto inesistenti.

Con l'articolo 10, D.Lgs. 158/2015 è stato introdotto l'articolo 12-*bis*, D.Lgs. 74/2000, che disciplina l'istituto della confisca. La norma è divisa in due commi e prevede come presupposto applicativo una sentenza di condanna o di patteggiamento.

Il primo comma definisce l'oggetto del provvedimento di confisca e ripercorre la distinzione tra la confisca obbligatoria del prezzo o del profitto del reato e la confisca per equivalente nel caso in cui non sia possibile eseguirla sui beni di proprietà del reo.

Il secondo comma statuisce che la confisca non trova applicazione per il *quantum* che il contribuente s'impegna a versare all'Erario (anche in presenza di sequestro) e che in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

Il decreto, nell'ambito delle disposizioni comuni, ha introdotto l'articolo 13-*bis*, D.Lgs. 74/2000 rubricato "Circostanze del reato" in base al quale, fuori dai casi di non punibilità, l'integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di conciliazione o ravvedimento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado comporta la riduzione della pena sino alla metà (anziché 1/3).

Non di poco conto appare peraltro che il riconoscimento di tale circostanza attenuante rappresenta condizione necessaria per l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex articolo 444, c.p.p..

Sarà inoltre richiesta maggiore attenzione da parte dei consulenti fiscali per i quali, proprio in virtù della qualifica professionale che rivestono, se concorrono al reato tramite l'elaborazione seriale di modelli di evasione fiscale, è prevista per i reati di cui al Titolo II, D.Lgs. 74/2000 l'applicazione di una pena aumentata della metà.

Infine, con l'articolo 13, D.Lgs. 158/2015 è stato introdotto l'articolo 18-*bis*, D.Lgs. 74/2000 rubricato "Custodia giudiziale dei beni sequestrati".

La nuova disposizione prevede che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali per reati tributari, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'Autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano apposita richiesta per le proprie esigenze operative.

Le novità nelle sanzioni amministrative

Il D.Lgs. 158/2015 ha introdotto significative novità anche in materia di sanzioni amministrative, modificando il testo del D.Lgs. 471/1997 e del D.Lgs. 472/1997.

Le disposizioni contenute nel DDL stabilità 2016 stabiliscono che le sanzioni amministrative, così come modificate dal D.Lgs. 158/2015, entreranno in vigore dal 1° gennaio 2016, rideterminando il termine del 1° gennaio 2017 precedentemente previsto dal decreto in commento.

Le sanzioni più favorevoli, nel rispetto del principio del *favor rei*, saranno applicabili anche alle violazioni commesse in precedenza, tranne che in caso di provvedimento già divenuto definitivo.

L'applicazione della regola del *favor rei* può derivare dall'ipotesi di abrogazione della fattispecie illecita, ovvero nel caso di introduzione di un regime sanzionatorio più favorevole; la *ratio* dell'istituto risiede nel trattare con il sistema sanzionatorio più mite anche le violazioni verificatesi antecedentemente all'entrata in vigore delle nuove più vantaggiose disposizioni.

Con il D.Lgs. 158/2015 le sanzioni amministrative previste dal D.Lgs. 471/1997, originariamente previste in lire, sono state finalmente convertite in euro e attualizzate.

L'articolo 15 comma 1 ha sostituito l'articolo 2, D.Lgs. 471/1997 relativo alle "violazioni relative alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta" introducendo la disciplina sanzionatoria contenuta nell'articolo 32, D.Lgs. 446/1997 in materia di Irap.

Nel caso di omessa dichiarazione, la sanzione applicabile è stata proporzionata al ritardo: pertanto, se la dichiarazione viene presentata entro il termine per quella dell'anno successivo - e comunque non dopo un controllo fiscale - la sanzione si dimezza (dal 60% al 120% anziché dal 120% al 240%).

Anche in caso di dichiarazione infedele le sanzioni sono state ridimensionate (vanno ora dal 90% al 180% anziché dal 100% al 200%). La sanzione base è ridotta di 1/3 in caso di accertamento qualora non risultino comportamenti fraudolenti e la maggiore imposta accertata sia inferiore al 3% di quella dichiarata e non superiori i 30.000 euro. Di contro, nell'ipotesi in cui la violazione è compiuta con documentazione falsa o per operazioni inesistenti, la sanzione base è invece aumentata della metà.

Riformato anche l'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 che punisce le condotte di omesso o carente versamento in acconto, periodico, di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione entro i termini di legge.

Sono state previste tre tipologie di sanzioni:

- a) sanzione pari all'uno per cento per ogni giorno di ritardo per i versamenti compiuti entro il 14° giorno (da min 1% a max 14%);

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

- b) sanzione pari al 15% per i versamenti effettuati tra il 15° e il 90° giorno successivo alla scadenza;
- c) sanzione in misura piena pari al 30% per i versamenti effettuati oltre i 90 giorni.

Per le violazioni riguardanti la dichiarazione Iva, sono introdotte regole analoghe a quelle previste per le violazioni di omessa e infedele dichiarazione in relazione alle imposte sui redditi e all'Irap: le sanzioni sono proporzionate al ritardo nell'adempimento, mentre per quel che riguarda le violazioni relative agli obblighi contabili in materia di imposte dirette e di Iva è stata prevista l'applicazione di un'unica sanzione per entrambi i settori e per le diverse infrazioni configurabili.

In ultimo, si segnala che nel caso di violazione dell'obbligo d'esecuzione (totale o parziale) delle ritenute alla fonte è stata eliminata la previsione sanzionatoria per l'omesso versamento.

 **Euroconference**
E-Learning

Percorsi E-Learning



Matura Crediti Obbligatorii



- ▶ **Pacchetto Materie Obbligatorie - 3 ore**
Crediti: 3 cfp [accedi al sito >](#)
- ▶ **Excel Base per lo studio professionale**
Crediti: 8 cfp [accedi al sito >](#)
- ▶ **Posta elettronica: scrittura e gestione efficace**
Crediti: 3 cfp [accedi al sito >](#)