

La riforma dei reati tributari

Sommario

1. La bussola dopo le modifiche della manovra
2. Riforma dei reati tributari: col giro di vite pene più severe

1. La bussola dopo le modifiche della manovra

*(I Focus del Sole 24 Ore del 12/02/2020, pag. 3, Gabriele Sepio)
Il glossario. L'abc delle modifiche al Dlgs 74/2000*

1) Reati in materia di dichiarazione dei redditi (articoli da 2 a 5 del Dlgs 74/2000)

Si tratta dei reati che riguardano le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto.

SOGGETTI ATTIVI

Il contribuente tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o Iva, in proprio o anche in qualità di liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta.

CONDOTTE

La violazione può riguardare qualsiasi tipo di modello dichiarativo rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'Iva. Per la dichiarazione infedele (articolo 4) rilevano solo le dichiarazioni annuali. Irrilevanza delle violazioni Irap o altri tributi diversi dalle imposte dirette e dall'Iva, anche se all'interno di modelli dichiarativi unificati.

Gli articoli 2 e 3 si caratterizzano per l'elemento fraudolento: condotte artificiose attive nonché omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

L'articolo 4 si configura quando il contribuente indica in dichiarazione elementi attivi inferiori o elementi passivi inesistenti superiori rispetto a quelli esistenti, superando le soglie di punibilità.

L'articolo 5 prevede l'omissione della presentazione della dichiarazione dei redditi/del sostituto

d'imposta.

ELEMENTO SOGGETTIVO

Dolo specifico, consistente nella coscienza e volontà di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. In ciò è ricompreso anche il fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta.

CONSUMAZIONE DEL REATO

Al momento della presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o l'Iva. L'omessa dichiarazione si perfeziona decorsi 90 giorni dal termine di legge per la presentazione delle dichiarazioni.

PENA E SOGLIE DI EVASIONE

- **Dichiarazione fraudolenta:** Reclusione da quattro a otto anni, senza una soglia minima di evasione. Tuttavia, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100mila euro, si prevede la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.
- **Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici:** reclusione da tre a otto anni. Richiede l'evasione di oltre 30mila euro per singola imposta.
- **Dichiarazione infedele:** reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi. Richiede l'evasione di oltre 100mil euro per singola imposta.
- **Dichiarazione omessa:** reclusione da due a cinque anni. Richiede l'evasione di oltre 50mila euro per singola imposta (o per ritenute non versate complessive).

NON PUNIBILITÀ

I delitti dichiarativi non sono punibili (articolo 13, comma 2) se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento o della presentazione della dichiarazione omessa. L'adempimento deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. In ogni caso il ravvedimento o la presentazione devono intervenire 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.

TENTATIVO

Non sono punibili a titolo di tentativo per espressa previsione normativa (articolo 6).

2) Reati in materia di documenti (articoli 8 e 10 del Dlgs 74/2000)

Si tratta di reati che riguardano l'abuso di documenti fiscali e contabili da cui può determinarsi l'evasione di imposta o l'impossibilità di ricostruire la capacità contributiva propria o di soggetti terzi.

SOGGETTI ATTIVI

Chiunque.

CONDOTTE

L'emissione o il rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8) e la distruzione o l'occultamento di scritture contabili e documenti obbligatori che rende impossibile rideterminare i redditi o il volume d'affari (articolo 10), anche se compiute per permettere l'evasione di soggetti terzi.

ELEMENTO SOGGETTIVO

Si configurano a titolo di dolo specifico, consistente nella coscienza e volontà di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto (articolo 8); ovvero al fine di evadere le proprie imposte sui redditi o sul valore aggiunto o consentire l'evasione a terzi (articolo 10).

CONSUMAZIONE DEL REATO

Al momento dell'emissione o rilascio del documento falso (articolo 8); al momento della soppressione del documento che rende impossibile ricostruire i redditi o il volume d'affari (articolo 10).

PENA APPLICABILE

- **Emissione fatture o altri documenti per operazioni inesistenti:** reclusione da quattro a otto anni. Tuttavia, se l'importo non veritiero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a 100mila euro per periodo d'imposta, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.
- **Occultamento o distruzione delle scritture contabili:** reclusione da tre a sette anni.

3) Reati in materia di omesso pagamento di imposte (Articoli da 10-bis a 11 del Dlgs 74/2000)

Si tratta dei reati relativi alla fase di riscossione, che si configurano quando il contribuente non adempie al versamento delle imposte dichiarate o accertate.

SOGGETTI ATTIVI

Si tratta di reati propri che possono essere commessi solo dal sostituto d'imposta (10-bis), dal soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione Iva (articolo 10-ter); dal contribuente che effettua l'indebita compensazione nel modello F24 (articolo 10-quater); dal soggetto tenuto al pagamento delle imposte sui redditi o l'Iva (articolo 11).

CONDOTTE

Di tipo omissivo; consistente nel mancato versamento delle ritenute operate e certificate (10-bis), o dell'Iva (10-ter). Condotte di tipo commissivo; consistente nell'indicazione di un credito inesistente o non spettante ai fini della compensazione con imposte dovute (articolo 10-quater) o nell'alienare

simulatamente o compiere altri atti fraudolenti al fine di eludere la riscossione/transazione della pretesa tributaria (articolo 11).

ELEMENTO SOGGETTIVO

Dolo generico, consistente nella coscienza e volontà di aver effettuato le ritenute e di aver omesso il versamento delle stesse (10-bis); di aver presentato la dichiarazione Iva e di aver omesso il versamento dell'imposta ivi indicata (articolo 10-ter); di aver effettuato un versamento inferiore al dovuto a causa dell'indebita compensazione (articolo 10-quater).

Dolo specifico, consistente nella coscienza e volontà di porre una condotta fraudolenta al fine di sottrarsi dalla riscossione della pretesa tributaria, anche in favore di terzi (articolo 11).

CONSUMAZIONE DEL REATO

Scadenza del termine per la presentazione annuale della dichiarazione del sostituto d'imposta (articolo 10-bis), scadenza del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (articolo 10-ter).

Invio del modello F24 (o dei modelli F24) in forza del quale il contribuente compensa indebitamente imposte superiori alla soglia di punibilità (articolo 10-quater).

Al momento del compimento dell'atto simulato o fraudolento (o dell'ultimo atto se tra di loro collegati) (articolo 11).

PENA E SOGLIE DI PUNIBILITÀ

- **Art. 10-bis.** Reclusione da sei mesi a due anni. Richiede l'omesso versamento ritenute per oltre 150mila euro per ciascun periodo d'imposta.
- **Art. 10-ter.** Reclusione da sei mesi a due anni. Richiede l'omesso versamento Iva di oltre 250mila euro per ciascun periodo d'imposta.
- **Art. 10-quater.** Reclusione da sei mesi a due anni. Richiede l'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti superiori a 50mila euro annui. In caso di utilizzo di crediti inesistenti superiori a questo stesso limite, la pena prevista è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.
- **Art. 11.** Reclusione da sei mesi a quattro anni se la pretesa in riscossione/transazione è superiore a 50mila euro. Se questa è superiore a 200mila euro la pena è la reclusione da uno a sei anni.

NON PUNIBILITÀ

I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti,

anche a seguito di conciliazione e accertamento con adesione ovvero di ravvedimento operoso (art. 13, comma 1).

2. Riforma dei reati tributari: col giro di vite pene più severe

(Norme e Tributi Mese n. 1/2020, pag. 84, Laura Ambrosi)

Premessa

I reati tributari sono spesso all'attenzione del legislatore che ciclicamente inasprisce o mitiga le pene. Entrambi gli interventi, ancorché di segno opposto, sono sempre ben motivati: da un lato, infatti, ricorre la necessità di contrastare più efficacemente l'evasione fiscale (con il convincimento che la previsione di più severe sanzioni penali possa conseguire un incisivo effetto di deterrenza); dall'altro, al contrario, l'opportunità di ridurre l'intervento penale alle fattispecie evasive più gravi onde evitare inutili intasamenti degli uffici giudiziari, oltre che di penalizzare mere irregolarità fiscali già peraltro pesantemente sanzionate ai fini amministrativi.

Conferma di ciò, si ravvisa anche in quest'ultimo intervento (1): si tratta del terzo nell'arco di 8 anni e, poiché in precedenza (ossia nel 2015) il legislatore aveva "addolcito" le sanzioni, ora sono state in linea di massima inasprite con un abbassamento delle soglie.

Nella circostanza è stata anche introdotta la c.d. confisca per sproporzione che consentirà di aggredire (prima con il sequestro e poi con la confisca) le disponibilità degli imputati nel caso in cui egli *i*) venga condannato per determinati reati tributari e *ii*) manifesti una sproporzione tra la propria situazione patrimoniale e reddituale rispetto a quanto dichiarato.

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

La nuova dichiarazione fraudolenta

La dichiarazione fraudolenta si realizza con due differenti metodologie illecite: l'utilizzo di documenti per operazioni inesistenti e con altri artifici.

L'articolo 2 del Dlgs 74/2000 prevede che sia punito 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.

Prima delle novità introdotte con il Dl 124/2019 (c.d. decreto Fiscale) (2), era punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, mentre ora la nuova pena è aumentata ed è da quattro a otto anni.

È stata tuttavia prevista un'attenuante se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000 euro, nel qual caso si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

L'aumento della reclusione per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture induce a qualche riflessione poiché rischia di penalizzare in modo esagerato, e verosimilmente immotivato, i numerosi imprenditori che, di sovente, senza esserne consapevoli, vengono coinvolti in casi di fatturazioni soggettivamente inesistenti.

Secondo la normativa penale (3) il delitto citato, e quello simmetrico di emissione di falsi documenti (4), scatta in tre ipotesi: 1) fatture oggettivamente inesistenti perché riferite ad operazioni del tutto fittizie; 2) sovrapproduzione perché riferite ad operazioni in parte prive di riscontro nella realtà; 3) fatture soggettivamente inesistenti perché riferite ad operazioni in cui l'emittente o il beneficiario dell'operazione risultante dal documento, non è quello reale.

Mentre nei primi due casi sono attestati cessioni o prestazioni mai avvenute, o poste in essere solo parzialmente, implicando l'ovvia consapevolezza dell'illecito da parte del contribuente che contabilizza le relative fatture, nel terzo caso spesso l'utilizzatore è ignaro dell'illecito.

Quest'ultima contestazione, normalmente rilevata in occasione di controlli fiscali con ovvia applicazione delle regole e delle presunzioni tributarie, scatta in genere allorché il cedente o il prestatore non abbia una struttura idonea per effettuare l'operazione o quando a seguito di alcune operazioni scompare e non adempie ai principali obblighi fiscali (dichiarazione, versamento).

L'acquirente, non potendo conoscere la correttezza fiscale del suo fornitore, è spesso ignaro delle sue violazioni. Il fisco, però gli contesta l'indebita detrazione dell'Iva.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale per simili contestazioni, l'Amministrazione ha l'onere iniziale di provare, anche in via presuntiva, l'interposizione fittizia del cedente ovvero la frode fiscale commessa a monte da altri soggetti. Compete poi all'acquirente provare la propria buona fede, cioè che nonostante l'impiego della dovuta diligenza non avrebbe scoperto l'illecito altrui. In caso contrario l'Iva è indetraibile.

In genere detta buona fede non viene valutata dall'Amministrazione che presume la responsabilità dell'acquirente. Il pvc e l'avviso di accertamento sono così inviati in Procura perché la condotta ipotizzata integra anche il reato di dichiarazione fraudolenta.

Il contribuente, così, viene sottoposto ad un procedimento penale senza comprenderne le ragioni: egli ha contabilizzato la fattura, ha ricevuto i beni o i servizi, ha pagato regolarmente il documento, con l'unica "irregolarità" (peraltro non prevista da norme di legge ma dalla giurisprudenza) che avrebbe dovuto accorgersi della sospetta posizione del fornitore.

Di sovente, né il pubblico ministero, né il giudice per le indagini preliminari sono disponibili ad archiviare la posizione e quindi il contribuente si avvia al dibattimento dove spera di essere assolto.

Con le nuove norme in questi casi egli si esporrà addirittura alla condanna della reclusione da 4 a 8 anni!

Sarà sufficiente infatti ricevere fatture per imponibili superiori a 100.000 euro (che in concreto equivalgono ad una detrazione Iva di poco più di 22.000 euro) per non beneficiare della nuova attenuante (reclusione da 18 mesi a 6 anni)

A ciò va aggiunto che normalmente, almeno la Guardia di finanza, per questi reati, chiede quasi automaticamente il sequestro dei beni. È evidente che si rischia di addossare un onere esagerato ad imprenditori (medio/piccoli) e artigiani. A nulla rilevando che l'*iter* processuale porterà verosimilmente a un'assoluzione in quanto sono comunque affrontati rischi e spese considerevoli. È auspicabile, allora, che termini l'automatismo dei verificatori di trasmettere sempre la notizia di reato in Procura in presenza di mere presunzioni tributarie o che comunque ne venga data ampia evidenza.

Da parte dei pm e dei gip, si spera che, una volta rilevata la base presuntiva della contestazione, non vi siano remore a chiedere l'archiviazione. Il rischio, altrimenti, è di colpire gli imprenditori poco avveduti e non i veri evasori.

Per l'altra fattispecie di dichiarazione fraudolenta, disciplinata dall'articolo 3 del decreto, la condotta illecita è caratterizzata dall'evasione mediante operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione. Per questo delitto la nuova pena è la reclusione da 3 a 8 anni, mentre in passato era da un anno e sei mesi a sei anni.

La non punibilità delle dichiarazioni fraudolente

In sede di conversione è stata estesa anche per le dichiarazioni fraudolente la causa di non punibilità.

Più precisamente se il contribuente regolarizza le fatture false ricevute (5) ovvero la dichiarazione fraudolenta (6) prima di aver avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, può beneficiare della non punibilità del reato.

La causa di non punibilità scatterà, nella specie, 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.

L'iniziativa legislativa, in linea di principio, deve essere salutata con estremo favore, in quanto, in buona sostanza, priva della rilevanza penale la regolarizzazione a posteriori dell'illecito ancorché esso sia rappresentato da condotte fraudolente (utilizzo di false fatture, operazioni simulate, ecc).

Tuttavia, va rilevato che verosimilmente tale causa di non punibilità non avrà una effettiva applicazione per una serie di ragioni.

Innanzitutto, sinora, sia l'agenzia delle Entrate sia la Guardia di finanza hanno sempre escluso che fosse possibile ravvedere questo tipo di violazioni (7).

Tale conclusione trae origine dalla (datata) circolare 180/1998 secondo la quale con il ravvedimento operoso non si potevano regolarizzare infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente, quali ad esempio l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

L'interpretazione particolarmente restrittiva derivava dal tenore testuale della norma sul ravvedimento (8), secondo cui sono possibili le regolarizzazioni di "errori e di omissioni". L'Amministrazione aveva così escluso che la registrazione di fatture per operazioni inesistenti potesse essere frutto di "errore o omissione".

Con le novità introdotte a partire dal 2000 nel sistema sanzionatorio penale, tale interpretazione sembrava superata. La norma penale (9) prevede infatti che le pene previste per tutti i reati tributari sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

È poi previsto che è possibile accedere al patteggiamento «solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso».

Pertanto, ormai da anni la norma prevedeva espressamente che il pagamento del debito tributario necessario per accedere al patteggiamento potesse avvenire anche attraverso il ravvedimento operoso.

Tale norma è applicabile indistintamente per tutti i reati tributari comprese, quindi, le dichiarazioni fraudolente.

È evidente che la posizione assunta dall'Amministrazione in questi anni mal si concilia con il contenuto anche letterale della norma penale. Circa poi l'esclusione della regolarizzazione per la natura dolosa del comportamento, sostenuta dalla Gdf, si dimentica che tutti i reati, in quanto tali, sono connotati dal dolo. Ne consegue che se fosse stata questa l'interpretazione corretta, occorrerebbe escludere il ravvedimento per qualunque reato (ad esempio dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, ecc), ma ciò contrasterebbe palesemente con il chiaro intento del legislatore di consentire adeguamenti spontanei da parte dei contribuenti.

Questa singolare interpretazione non è poi mutata neanche quando ad esprimersi a favore del ravvedimento della dichiarazione fraudolenta è intervenuta la Corte di Cassazione (10).

Ora con le modifiche, salvo che l'Amministrazione finanziaria non intenda rendere inapplicabile ciò che il legislatore ha ulteriormente chiarito essere ammissibile, non dovrebbero esserci più dubbi sull'estensione del ravvedimento anche alle condotte fraudolenti.

Con riferimento poi alla neo introdotta causa di non punibilità della dichiarazione fraudolenta attraverso il ravvedimento, occorre un'altra riflessione sulla circostanza che è attuabile solo se la dichiarazione corretta venga presentata prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Prima delle modifiche, analoga causa di non punibilità era prevista solo per i reati di dichiarazione infedele ed omessa presentazione (11) e, sul punto, l'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (relazione III/05/2015) aveva affermato che sul piano pratico è improbabile un'applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di "ravvedimento" da omessa/infedele dichiarazione non "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti. In altre parole, salvo rare e ben distinte ipotesi, difficilmente il contribuente è consapevole dell'irregolarità commessa tanto da poterla autonomamente regolarizzare. Normalmente infatti, la dichiarazione fraudolenta, così come la infedele è conseguenza di un controllo dell'amministrazione e pertanto il contribuente "scopre" la violazione solo dopo la verifica, con la conseguenza che mai potrebbe regolarizzarla validamente ai fini della non punibilità.

In tale contesto, era certamente preferibile la causa di non punibilità seguisse le medesime previsioni già vigenti per i reati di omesso versamento, per i quali il pagamento del dovuto è possibile fino all'apertura del dibattimento (12). Di sicuro avrebbe comportato un sostanziale abbattimento del numero dei procedimenti penali pendenti ed incentivato il pagamento delle imposte dovute (con positivi risvolti anche per le casse erariali).

Da ultimo, va segnalato che non è stato incluso nella causa estintiva anche il corrispondente reato di emissione di fatture false: il contribuente che ha ricevuto le false fatture e decide di ripresentare la dichiarazione espungendole dai costi rischia concretamente di denunciare indirettamente colui che le ha emesse.

La nuova dichiarazione infedele

La dichiarazione infedele è uno dei reati che più frequentemente viene contestato poiché scatta al superamento di determinate soglie e pertanto è sufficiente che l'Amministrazione accerti con le più svariate modalità (accertamento induttivo, redditometro, analitico-induttivo, ecc) dei maggiori imponibili dai quali risultino superate le citate soglie perché sia configurato il reato.

Il delitto in questione con le modifiche apportate dal DL 124/2019, è punito con la reclusione da due a 4 anni e 6 mesi - e non più da uno a tre anni - e interessa, come detto, qualunque contribuente, anche persona fisica, il quale, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indichi in una delle dichiarazioni annuali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

1. l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100.000 (e non più a 150.000 mila);

2. l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, sia superiore a euro 2 milioni (e non più a 3 milioni).

Ai fini della commissione dell'illecito, non si tiene conto:

- della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali;
- 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.

La nuova norma ha tuttavia modificato la rilevanza delle valutazioni "contabili" prevedendo che non danno luogo a fatti punibili quando differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette complessivamente (e non più singolarmente) considerate.

La dichiarazione omessa

Le novità hanno inasprito anche la pena per l'omessa dichiarazione. In particolare, è stata prevista la reclusione da 2 a 5 anni, mentre in passato era da 18 mesi a 4 anni.

A questo proposito vale la pena di ricordare che il 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 di imposta omesse rispettivamente al 30 novembre e al 31 ottobre di quest'anno si applicheranno da subito le nuove regole (ovviamente al superamento della prevista soglia di imposta evasa).

I reati "non dichiarativi"

Per quanto concerne i reati c.d. non dichiarativi, intendendo per tali gli illeciti penali non strettamente connessi alle dichiarazioni, va segnalato un generale inasprimento delle pene.

L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'articolo 8 del decreto punisce 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. La nuova norma ha inasprito la sanzione che "da un anno e sei mesi a sei anni" è aumentata "da quattro a otto anni".

È tuttavia 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 100.000 euro, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

L'occultamento o distruzione di documenti contabili

L'articolo 10 prevede la reclusione per 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. Anche per questo delitto è stato previsto un innalzamento della pena "da un anno e sei mesi a sei anni" è aumentata "da tre a sette anni".

La nuova confisca per sproporzione

Per i delitti tributari più gravi commessi dopo la legge di conversione del DI fiscale si applicherà la confisca allargata, e, prima ancora, il sequestro. Il nuovo articolo 12-ter del Dlgs 74/2000 dispone, infatti, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per alcuni delitti fiscali l'applicazione del particolare istituto previsto dall'articolo 240-bis del Codice penale. Si tratta della possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito dichiarato o alla propria attività economica.

Questo istituto trova la sua origine nel contrasto alla criminalità organizzata e consente di aggredire l'intera ricchezza non giustificata ritenuta frutto dell'accumulazione illecita in base ad una presunzione legale. Viene così meno il nesso di pertinenzialità o di continenza che ordinariamente deve sussistere tra beni sequestrati e reato.

Si trasferisce inoltre sul soggetto, che ha la titolarità o la disponibilità dei beni, l'onere di dare un'esauriente spiegazione in termini economici (e non semplicemente giuridico-formali) della positiva liceità della loro provenienza, con l'allegazione di elementi che, pur senza avere la valenza probatoria civilistica in tema di diritti reali, possessori e obbligazionari, siano idonei a vincere tale presunzione (13).

In tale contesto l'interessato - e nel caso dei delitti tributari la previsione potrebbe trovare una diffusa applicazione - può giustificare la provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, a condizione che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. Mentre la confisca scatta una volta che vi sia condanna definitiva, alcuni aspetti problematici potrebbero presentarsi nel caso dei reati tributari con riferimento al sequestro preventivo che viene eseguito in una fase del procedimento decisamente precedente.

Basti pensare che secondo la Cassazione, ai fini del sequestro preventivo, è necessario accertare, quanto al *fumus commissi delicti*, l'astratta configurabilità, nel fatto attribuito all'indagato, di uno dei reati in esso indicati e, quanto al *periculum in mora*, la presenza di seri indizi di esistenza delle medesime condizioni che legittimano la confisca, sia per la sproporzione del valore dei beni rispetto al reddito o alle attività economiche del soggetto, sia per la mancata giustificazione della lecita provenienza dei beni(14).

È evidente che nei delitti tributari occorrerà comprendere in che modo gli investigatori prima, e il pm dopo, riescano a distinguere la posizione della società, che normalmente commette la violazione fiscale, rispetto a quello della persona fisica (rappresentante legale) che invece commette il reato e quindi come

vengano in concreto verificati in capo all'uno e all'altro i beni posseduti, i redditi dichiarati e le attività economiche svolte la cui sproporzione legittima il sequestro e, successivamente la confisca.

I reati tributari per i quali sarà consentita la confisca allargata sono quelli che secondo il legislatore presentano specifiche caratteristiche di offensività. Si tratta dei seguenti delitti:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, quando l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro;
- emissione di fatture per operazioni inesistenti quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 200.000 euro;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e interessi è superiore a 100.000 euro
- indicazione nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale di elementi attivi inferiori agli effettivi od elementi passivi fittizi superiori per un ammontare oltre i 200.000 euro(15).

La severità della scelta operata dal legislatore emerge dall'esame dei reati per i quali attualmente si può applicare questo istituto cui sostanzialmente vengono equiparati i reati tributari. Tra i principali si segnalano: associazione per delinquere finalizzata alla tratta di persone, riduzione o mantenimento in schiavitù o servitù, tratta di persone, acquisto e alienazione di schiavi, associazione di tipo mafioso, estorsione, sequestro di persona a scopo di estorsione, usura, ricettazione, riciclaggio, autoriciclaggio, trasferimento fraudolento di valori, reati relativi al traffico di sostanze stupefacenti; contrabbando aggravato, terrorismo anche internazionale, numerosi reati commessi dai pubblici ufficiali contro la Pubblica amministrazione, intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro, corruzione tra privati, uso indebito di carta di credito commercio e produzione di materiale pornografico.

La nuova 231 per le società

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

Più in particolare oltre al citato delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi superiori a 100.000 euro (inizialmente previsto dal Dl fiscale), sono ora inclusi nel novero dei reati che possono determinare questa nuova responsabilità anche

1. la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori ai citati 100.000 euro (con sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote);
2. la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici con sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

3. l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia per importi superiori a 100.000 euro (con sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote), sia inferiori (sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote);
4. l'occultamento o distruzione di documenti contabili con sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
5. la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte con sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Viene ancora prevista:

- l'applicazione delle sanzioni interdittive del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; del divieto di pubblicizzare beni o servizi
- se, in seguito alla commissione di uno dei delitti tributari indicati in precedenza l'ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria sia aumentata di un terzo.

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 sarà, dunque, il prodotto della singola quota e il numero di quote da applicare, per un ammontare complessivo di euro 619.600 (400 quote x 1.549,00 euro) ovvero di euro 774.500 (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 euro 815.333 (619.000 + 1/3) e per quelli fino a 500 quote la sanzione giungerà fino a euro 1.032.666 (774.500+1/3).

Da evidenziare ancora che sinora il sequestro del profitto del reato era eseguito contro la società solo in via diretta (disponibilità bancarie e liquide) e, nel frequente caso di incapienza, nei confronti del rappresentante legale la misura cautelare riguardava anche l'"equivalente" (aggredendo cioè anche beni mobili e immobili di valore corrispondente).

Con l'applicazione del Dlgs 231 il sequestro per equivalente, e non più solo quello diretto, potrà invece essere eseguito anche nei confronti della società e quindi verosimilmente il patrimonio del rappresentante legale verrà aggredito meno di frequente.

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.

In termini concreti, quindi, nel caso di condanna della persona fisica per il reato tributario contestato, la sanzione amministrativa nei confronti della società è pressoché automatica salvo non si riesca a dimostrare l'adozione di tutti gli accorgimenti necessari preventivi (in termini di procedure e controlli interni) per evitare l'illecito, a quel punto ascrivibile esclusivamente all'infedeltà del vertice aziendale.

Assume pertanto un ruolo determinante la predisposizione di idonei modelli di organizzazione, gestione e controllo volti a disciplinare procedure e controlli interni per la prevenzione dei reati tributari in questione. Ma il modello e gli altri adempimenti consentono di evitare le sanzioni in capo alla società solo se superano il vaglio dell'Autorità giudiziaria e, prima ancora, della Procura della Repubblica. Per tale ragione diventa pressoché inutile, se non dannoso, limitarsi ad adottare modelli solo formalmente, senza che essi si traducano in concreti adempimenti posti in essere all'interno dell'azienda.

Altra condizione per beneficiare dell'esonero da responsabilità, è l'Organismo di vigilanza (Odv) cui sono affidati compiti delicati. Esso deve caratterizzarsi per autonomia ed indipendenza, nonché per specifiche competenze tecniche richieste in capo a ciascun membro. Per garantire la terzietà è auspicabile l'istituzione di un organismo *ad hoc*, pur non escludendosi la possibilità che tale ruolo sia attribuito (almeno per alcuni componenti) a funzioni interne dell'azienda e più frequentemente al collegio sindacale.

Note:

(1) Nel commento sono trattati solo i reati che hanno subito modifiche rispetto al passato.

(2) Convertito in legge il 17 dicembre, il Dl 26 ottobre 2019, n. 124, "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili", (*GU* 26 ottobre 2019, n. 252), al momento di andare in stampa, non è ancora pubblicato in *Gazzetta Ufficiale*.

(3) Articolo 1, Dlgs 74/2000.

(4) Disciplinato dall'articolo 8 del Dlgs 74/2000.

(5) Ossia la dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di documenti per operazioni inesistenti disciplinato dall'articolo 2 del Dlgs 74/2000.

(6) Si tratta della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'articolo 3 del Dlgs 74/2000.

(7) Tale posizione di chiusura è stata da ultimo ribadita nel corso di *Telefisco 2018*.

(8)Articolo 13 del Dlgs 472/1997.

(9)Articolo 13-bis del Dlgs 74/2000.

(10)Terza sezione penale con la sentenza 5448/2018.

(11)L'articolo 13-bis del Dlgs 74/2000 prevedeva che per la dichiarazione infedele di cui all'articolo 4 ovvero omessa di cui all'articolo 5 del decreto potevano essere sanate e quindi il relativo delitto non punibile se la regolarizzazione avveniva prima dell'avvio di qualunque forma di controllo.

(12)L'articolo 13 prevede che i reati di omesso versamento di ritenute, iva e per indebita compensazione di crediti non spettanti non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

(13)Per tutte Sezioni unite 17 dicembre 2003 e 36499/2018.

(14)Sentenza 26832/2015.

(15)Rispetto alla versione iniziale del decreto viene invece esclusa la confisca allargata per gli altri reati tributari e, segnatamente, la dichiarazione infedele, l'omessa dichiarazione, l'occultamento o distruzione di documenti contabili, l'indebita compensazione.