

Il nuovo sistema sanzionatorio dei reati tributari.

Guida breve al D. Lgs. 158/2015

di Lorenzo Roccatagliata

1. Premessa.

Dopo due esami preliminari, con il Consiglio dei Ministri n. 82 di venerdì 22 settembre, il Governo ha approvato il D. lgs. n. 158/2015, che rivede il sistema delle sanzioni penali ed amministrative per le violazioni della legge fiscale. Esso è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 7 ottobre 2015 e sarà dunque in vigore a partire dal 22 ottobre 2015.

Questo provvedimento normativo si inquadra in un più ampio schema di riforma tributaria, così come richiesto dalla legge delega n. 23 del 2014, la quale aveva fissato come generale principio direttivo la razionalizzazione del sistema fiscale attraverso l'intervento, oltre che sul piano sanzionatorio, anche sulle procedure di riscossione, sul riordino delle agenzie fiscali, sulla stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale. Il risultato di tale indicazione parlamentare è stata l'approvazione di cinque decreti tributari, uno solo dei quali ci occupa in questa sede.¹

Prima ancora che fosse redatto nella versione definitiva, tale decreto è salito agli onori della cronaca per la vocazione depenalizzante che si prevedeva avrebbe avuto. E ciò in particolare poiché la legge delega aveva incaricato l'Esecutivo di procedere alla revisione del sistema sanzionatorio al fine di *“dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria”* anche attraverso la possibilità di ridurre *“le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità”*.² Si è dunque frettolosamente concluso che si trattasse della consueta strategia normativa, per cui quando il sistema giudiziario non è in grado di punire, occorre allora procedere all'*abolitio criminis*.

¹ Sul punto, si veda in generale l'art. 1, l. n. 23/2014.

² Relazione Ministeriale al Decreto, pag. 1.

Invero, l'operazione di depenalizzazione è stata effettuata non senza criterio, ed in particolare al fine di distinguere nettamente, anche in termini di risposta sanzionatoria, i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, dalle condotte prive dei connotati di frode in senso oggettivo. In altre parole si è ritenuto necessario che reati come la dichiarazione fraudolenta o l'indebita compensazione fossero repressi più gravemente dei reati meramente omissivi dell'obbligazione tributaria. Ed infatti ad un esame più approfondito del testo definitivo, è agevole notare che l'intento depenalizzante, ancorché reso evidente dall'innalzamento delle soglie di punibilità, è tuttavia ben bilanciato dall'introduzione di norme che da un lato inaspriscono alcune sanzioni penali, e dall'altro estendono alcune condotte da un punto di vista sia soggettivo che oggettivo.³

Alla luce di quanto premesso, la trattazione qui brevemente introdotta ha l'obiettivo di esporre gli elementi di novità introdotti dal D. lgs. 158/2015 ed orientare l'operatore giuridico verso una più agevole comprensione della nuova disciplina sanzionatoria dei reati tributari. Si precisa infine che il presente testo si limiterà ad illustrare solamente le innovazioni di stretta natura penale (Titolo I), mentre si lascia l'approfondimento delle sanzioni amministrative (Titolo II) a chi voglia dedicarne lo studio.

2. Le definizioni.

In primo luogo, la riforma interviene a modificare l'articolo 1 del decreto legislativo 74/2000, precisando alcune norme definitorie. Ciò si è reso necessario in ragione delle innovazioni operate sulle condotte, ed al fine di evitare che esse generassero qualsivoglia dubbio interpretativo.

In particolare, la definizione di "elementi attivi e passivi" contenuta nella lettera b) dell'articolo 1 include ora, accanto alle componenti che incidono sulla determinazione dell'imponibile, l'ulteriore elemento delle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta", come ad esempio i crediti di imposta o le ritenute. In questo modo si è chiarito che i comportamenti fraudolenti possono avere ad oggetto tanto le une quanto le altre.

Peraltro, alla lettera c) la definizione di "dichiarazione" è stata integrata anche con le dichiarazioni dei sostituti d'imposta nei casi previsti dalla legge, le quali vanno

³ Sul punto, si veda in generale la Relazione Ministeriale al Decreto.

dunque ad aggiungersi a quelle presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società.

Sotto altro profilo, il decreto di riforma è intervenuto anche sulla definizione di “imposta evasa”, prevista alla lettera f), chiarendo che tale deve ritenersi la differenza tra l’imposta in concreto dovuta e quella dichiarata, o al più l’intera imposta dovuta in caso di omessa dichiarazione, ma non invece l’imposta evasa teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.

Infine, il decreto in commento ha inserito due nuove definizioni del calibro di seguito analizzato. Da un lato, la nuova lettera *g-bis*) definisce il concetto di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” come tutte le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212,⁴ poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti. Dall’altro lato la lettera *g-ter*) definisce i “mezzi fraudolenti” come quelle condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

3. Dichiarazione fraudolenta.

Come noto, questo reato è disciplinato in due fattispecie diverse, vale a dire la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Ora, per quel che riguarda la prima, il decreto è intervenuto in maniera essenziale, limitandosi a sopprimere la parola “annuali” riferita alle dichiarazioni. E’ facile capire che tale minima modifica ha l’effetto di ampliare il novero delle dichiarazioni alla base del citato comportamento criminoso, e che dunque essa rappresenta un primo caso di estensione oggettiva del reato.

Quanto invece alla la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, la riforma ne ha dilatato i confini applicativi da un punto di vista sia soggettivo che oggettivo. Quanto ai soggetti, essa cessa di essere un reato proprio dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, e diviene reato ascrivibile a chiunque sia tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell’imposta sul valore aggiunto.

⁴ Si tratta delle operazioni inquadrabili negli schemi di abuso del diritto ed elusione fiscale, che sono dunque escluse dall’ambito in analisi.

Per quanto riguarda la condotta invece, la dichiarazione deve ora essere falsificata alternativamente attraverso operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente come definite dal nuovo articolo 1 lett. *g-bis*), ovvero con la presentazione di documenti falsi o l'utilizzo di altri mezzi fraudolenti di cui all'articolo 1 lett. *g-ter*). Entrambi i comportamenti hanno effettivamente natura fraudolenta, solo ove idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Da ultimo, si segnala che solo per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici il legislatore è intervenuto a riformare le soglie di punibilità. In primo luogo infatti è stato rivisto il limite per l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, la quale è oggi pari a euro un milione cinquecentomila (1.500.000), ed in secondo luogo è stata introdotta la soglia relativa all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizi in diminuzione dell'imposta pari al cinque per cento (5%) dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro (30.000).

La revisione delle condotte appena analizzate, che interviene per un verso estendendo le fattispecie a ulteriori soggetti e condotte, e per altro verso restringendole attraverso l'innalzamento delle soglie, risponde all'intento descritto in premessa di reprimere più duramente solo il reato tributario connotato da indubbi profili di gravità, e allo stesso tempo di distinguere più nettamente le condotte fraudolente da quelle meramente omissive.

4. Dichiarazione infedele.

Anche il reato di dichiarazione infedele ha visto una innovazione significativa alla luce della presente riforma. A detta del Governo stesso infatti la vecchia formulazione della norma generava un "rischio penale" eccessivo, poiché comprendeva, e dunque puniva, comportamenti per i quali poteva facilmente mancare quel dolo specifico, prerogativa assoluta nel campo del diritto penale tributario. E ciò è stato considerato, in un'ottica di "competizione tra ordinamenti", un potenziale disincentivo all'esercizio dell'attività d'impresa sul suolo nazionale.⁵

Per le ragioni appena esposte, l'articolo 4 del D. lgs. 74/2000 è stato dotato di due nuovi commi che prevedono quanto segue. Il comma 1-*bis* stabilisce che ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto: *a*) della non corretta classificazione; *b*) della valutazione di elementi attivi o passivi og-

⁵ Si veda sul punto la Relazione Ministeriale al Decreto, pp. 8-9.

gettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, c) della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, d) della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

Similmente, il nuovo comma 1-ter prevede che non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette e che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste per la dichiarazione infedele. Inoltre, la parola "fittizi", riferita agli "elementi passivi", è sostituita con la parola "inesistenti".

Infine, sono state modificate le soglie di punibilità, sia per l'ammontare della imposta evasa, che è aumentata da cinquantamila a centocinquantamila euro (150.000), sia per quella del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione, elevata da due a tre milioni di euro (3.000.000).

Si nota da ultimo come il Legislatore abbia inteso depenalizzare il presente illecito poiché considerato particolarmente delicato, sia sul piano dell'accertamento che su quello degli "effetti collaterali" descritti all'inizio del presente paragrafo. Pertanto, l'intervento depenalizzante appare anche in questo caso ben giustificato.

5. Omessa dichiarazione, Omesso versamento e Occultamento o distruzione di documenti contabili

Il reato di omissione della dichiarazione è stato modificato sul triplice profilo della condotta, della soglia di punibilità e della pena. Riguardo al primo aspetto, la rilevanza penale dell'omissione non riguarda più solo le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni IVA, ma anche quelle di sostituto d'imposta.

Per ciò che concerne la soglia, l'omissione di una qualunque delle tre dichiarazioni richiamate configura delitto qualora l'ammontare dell'imposta evasa o delle ritenute non versate sia superiore a cinquantamila euro (50.000). Infine la pena, uguale per tutte le tre condotte, è aumentata all'intervallo da un anno e sei mesi a quattro anni.

Peraltro, quanto all'omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter) e di ritenute certificate (art. 10-bis) si osserva quanto segue. Da un lato per tali condotte sono state aumentate le soglie di punibilità, ora rispettivamente pari a euro duecentocinquantamila (250.000) e centocinquantamila (150.000), dall'altro lato esclusivamente per la seconda si è specificato che le ritenute ai fini della rilevanza penale sono sia quelle risultanti dalla certificazione rilasciata dai sostituti, sia quelle dovute sulla base della stessa dichiarazione.

Infine, con riferimento al delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, preme soltanto segnalare l'innalzamento della pena, la cui nuova cornice edittale è racchiusa tra un anno e sei mesi e sei anni.

Anche qui, come sopra, si nota l'intervento da un lato di estensione della condotta ad ulteriori fattispecie e dall'altro di depenalizzazione attraverso l'innalzamento delle soglie di punibilità.

6. Indebita compensazione.

La vecchia versione dell'articolo 10-*quater* del D. lgs. 74/2000 prevedeva in un comma unico entrambe le fattispecie di indebita compensazione di crediti non spettanti e di crediti inesistenti, che condividevano dunque parte della condotta così come la sanzione.

La riforma, nel ricordato intento di proporzionare la gravità delle pene a quella delle condotte, da un lato ha separato le due fattispecie in commi diversi, mantenendo la sanzione tra sei mesi e due anni per l'indebita compensazione di crediti non spettanti ed innalzando quella per crediti inesistenti alla nuova cornice tra un anno e sei mesi e sei anni. Dall'altro lato ha previsto una soglia di punibilità di pari importo per entrambe, equivalente a euro cinquantamila (50.000).

7. Confisca.

La confisca dei beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato tributario era precedentemente disciplinata dall'articolo 1 comma 143 legge 24 dicembre 2007, n. 244, il quale a sua volta si limitava a stabilire l'applicazione dell'articolo 322-*ter* del codice penale in caso di condanna o patteggiamento per uno dei delitti tributari.

Allo scopo di porre chiarezza interpretativa e maggior coerenza nel sistema penale tributario tale norma, che prima era extravagante rispetto al decreto 74/2000, è invece stata inserita direttamente dentro di esso attraverso il nuovo articolo 12-*bis*. E la sua formulazione è solo minimamente cambiata, non figurando più il riferimento né agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del decreto 74, né all'articolo 322-*ter* c.p.p..

Infine, il comma 2 del nuovo articolo 12-*bis* dispone che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Inoltre, qualora l'impegno rimanga puramente astratto e dunque il versamento in concreto non avvenga, allora la confisca è sempre disposta.

8. Cause di non punibilità e Circostanze.

La riforma ha modificato anche l'articolo 13 del decreto 74, relativo alle cause di non punibilità dei reati tributari. L'astensione da parte dell'autorità giudiziaria nell'irrogazione della sanzione è disciplinata a partire dal reato commesso.

Non sono punibili i reati di omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento dell'IVA, indebita compensazione, qualora l'autore di tali condotte, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, provveda all'estinzione integrale dei debiti tributari, compresi le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante pagamento degli importi dovuti.

Per quanto riguarda invece i reati di omessa o infedele dichiarazione, essi non sono punibili qualora il pagamento così come descritto più sopra sia effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, a patto che ciò avvenga prima che l'autore della condotta abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Da ultimo, se il contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sta provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. Tale termine è dato anche ai fini di individuare circostanze attenuanti al reato, a norma dell'art. 13-*bis* del decreto, analizzato poco sotto.

Le modifiche appena descritte permettono da un lato che il pagamento integrale e non tardivo dell'obbligazione tributaria nei reati di mera omissione sortisca l'effetto della totale impunità, e dall'altro lato che la medesima situazione si verifichi per i reati di frode meno gravi, e dunque l'omessa o infedele dichiarazione, solo nei casi in cui il contribuente dimostri un tempestivo adempimento in buona fede. Si noti da ultimo che le ipotesi di dichiarazione fraudolenta non beneficiano mai di tale vantaggio, e ciò in ragione della maggior gravità di tali condotte.

Infine, fuori dai casi appena visti, il nuovo articolo 13-*bis* prevede, in caso di integrale pagamento dell'obbligazione tributaria evasa prima dell'apertura del dibattimento, la diminuzione fino alla metà delle sanzioni e l'inapplicabilità delle pene accessorie. In altre parole, ove non possa costituire causa di non punibilità, il comportamento ravveditivo così come descritto integra una circostanza attenuante speciale.

9. Custodia giudiziale.



Il decreto infine inserisce l'articolo 18-*bis*, che disciplina la custodia giudiziale. Questa norma prevede che i beni, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, che siano sequestrati nell'ambito di procedimenti penali tributari, possano essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.