
Reati fiscali: la riduzione delle soglie e l'interpretazione dell'A.F. dopo la manovra di Ferragosto

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 19 Settembre 2011

il D.Lgs. n. 74/2000, che contiene la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è stato oggetto di particolare attenzione da parte del Legislatore, che con il D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, ha, per molte ipotesi, ridotto le soglie di accesso al reato

Il D.Lgs. n. 74/2000, che contiene la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è stato oggetto di particolare attenzione da parte del legislatore, che con l'emendamento approvato in via definitiva al Senato, al D.L.n.138 del 13 agosto 2011 (**conv. in Legge 14 settembre 2011, n. 148** - GU n. 216 del 16.09.2011), ha, per molte ipotesi, ridotto le soglie di accesso al reato.

In particolare, per i delitti di dichiarazione fraudolenta, nell'ipotesi di cui all'art. 2, è stata eliminata l'attenuante prevista per i soggetti che utilizzavano fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con indicazione di elementi passivi fittizi inferiori a 154.937,07 €, così che la sanzione è sempre da 1 a 6 anni di reclusione.

Nell'ipotesi di cui all'art. 3 (utilizzo di altri artifici) sono state ridotte le soglie quantitative al cui verificarsi congiunto scatta la punibilità, e cioè quando l'imposta evasa, con riferimento a taluna delle singole imposte non dichiarate, sia superiore a 30.000,00 €; e gli elementi imponibili da recuperare a tassazione (sia come componenti positivi non dichiarati sia come componenti negativi fittizi indebitamente dichiarati) siano superiori al 5% degli elementi attivi dichiarati, o comunque a 1 milione di euro.

E' oggetto di modifica pure la dichiarazione infedele (art. 4), per la quale le soglie di punibilità, congiuntamente necessarie, rispettivamente previste a 103.291,38 € d'imposta evasa e al 10% degli elementi attivi dichiarati, o comunque, a 2.065.827,60 €, passano a 50.000 mila euro e 2 milioni di euro.

Resta ferma la sanzione da 1 a 3 anni di reclusione.

Indicate sinteticamente le modifiche che investono la dichiarazione infedele o fraudolenta, vediamo come possono incidere per la sussistenza dei reati, alla luce delle indicazioni di prassi a suo tempo diramate.

Le istruzioni di prassi: Gdf ed Entrate

Con la circolare n. 1140000 del 14.4.2000, la Guardia di Finanza,

nel richiamare, preliminarmente, l'art. 1, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui per *“elementi attivi e passivi”* si intendono tutte le componenti, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo (ricavi, compensi, plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi e interessi, variazioni delle rimanenze, proventi immobiliari etc.) e in senso negativo (costi, spese, minusvalenze, sopravvenienze passive, interessi passivi, oneri fiscali e contributivi, perdite, ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni etc.), alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o dell'Iva, ritiene che gli *“elementi passivi fittizi”* s'intendono costituiti dalle componenti negative *“non vere”, “non inerenti”, “non spettanti”* o *“insussistenti nella realtà”*, che risultano dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione. Allo stesso modo, gli *“elementi attivi non dichiarati”* comprendono tutte le componenti positive che avrebbero dovuto partecipare alla formazione del reddito e della situazione annuale Iva, ma che non risultano evidenziate in dichiarazione.

Il successivo Patto di Trento, stipulato il 25 ottobre 2000, tra il Comando della Guardia di Finanza del Trentino Alto - Adige, la Direzione Regionale delle Entrate di Trento e la Procura della Repubblica di Trento, al punto 2.2, ritorna su uno degli argomenti trattati dalla circolare della Guardia di Finanza n. 1140000/2000: l'astratta punibilità dei costi non inerenti, in quanto elementi passivi fittizi (sempre, naturalmente, al superamento delle soglie previste, oggi ridotte, e delle circostanze necessarie.

“Atteso che se rilevante è il momento dichiarativo, allora tutte le condotte che, attraverso l'indicazione di elementi passivi, incidono illegittimamente sulla determinazione del reddito, fatte salve le indicazioni di cui all'art.7 del D.Lgs. n. 74/2000, devono essere sanzionate”.

Nel Protocollo, pertanto, si afferma che *“ragioni di esegesi letterale, sistematiche e di ratio conducono inevitabilmente a ricomprendere i costi non inerenti tra gli elementi fittizi”*, specificando che *“il costo non*

inerente è un costo inesistente per il soggetto che pretende di inserirlo tra i suoi conti e, quindi, in dichiarazione”.....“se non si vuole cadere nel paradosso e ritenere che qualunque costo (di parenti, amici, conoscenti, ecc.), purchè esistente in rerum natura, non sia fittizio”.

Il Protocollo rileva che *“il costo non inerente è, in realtà, un costo inesistente per l'impresa, e la differenza tra gli elementi passivi fittizi di cui agli artt. 2, 3 e 4 risiede non tanto nella natura del costo (che è sempre inesistente, oggettivamente e/o soggettivamente), quanto nella modalità di documentazione o nel diverso comportamento adottato per supportare l'utilizzazione fiscale del costo non inerente”.*

L'Accordo di Trento afferma, ancora, che la lettura a contrariis della prima parte del comma 1, dell'art. 7, del D.Lgs. n. 74/2000 (che stabilisce la non punibilità delle violazioni dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza realizzate sulla scorta di metodi costanti di impostazione contabile) *“porta addirittura a evidenziare che possono essere sanzionate penalmente anche violazioni al criterio di competenza, se risulta che non siano frutto di costanti metodi di rilevazione contabile”.*

Il documento puntualizza che *“deve trattarsi di violazioni tanto dei criteri civilistici contabili di determinazione dell'esercizio di competenza quanto di violazione della normativa tributaria”.*

Secondo quanto indicato nel documento di Trento *“a ben vedere il costo che viola un criterio di competenza è, ancora una volta, un costo inesistente per quell'anno”:* l'esistenza di metodi costanti, data da una prassi consolidata, esclude, invece, la rilevanza penale.

Il Patto di Trento evidenzia, inoltre, al punto 8, un preciso esempio: gli ammortamenti con aliquota superiore a quella legale ed esplicitati nella nota integrativa non costituiscono fatti penalmente rilevanti; viceversa, *“laddove si verifichi il caso di un costo indeducibile a fini fiscali e che non rispetti, di per sé preso, i criteri civilistici contabili di redazione del bilancio”*, ciò costituisce un comportamento rilevante ex art. 4.

In ordine al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3 del D.Lgs n. 74/2000, gli estensori del documento fanno presente che *“per giudicare della fraudolenza di un comportamento occorre fare riferimento al criterio cardine dell'ostacolo frapposto alle possibilità di accertamento”*, così che *“la sistematicità della sottofatturazione non può rientrare nell'art. 3, non rinvenendosi alcun elemento qualitativo che la differenzi dalle ipotesi di sottofatturazione ex art.4 (dichiarazione infedele)” e “la presenza di una contabilità nera non solo non ostacola, ma rende semmai*

più proficua, ove rinvenuta, l'attività repressiva".

Il Patto stipulato propende per la tesi che si ha dichiarazione fraudolenta se il prezzo non è congruo: un eventuale acquisto di beni da parte di una società controllante dalla società controllata (in perdita) evidenzia un illecito quando il prezzo corrisposto dalla società controllante sia notevolmente superiore a quello di mercato, "normale", a prescindere dall'avvenuto pagamento. Tale ipotesi "realizza la fattispecie di cui all'art. 2, nei limiti in cui risulti chiaro che il reale corrispettivo è inferiore a quello apparente sul documento e che, per la parte superiore, costituisce di fatto una donazione, un trasferimento patrimoniale a fondo perduto", così che "la parte di denaro, pur realmente corrisposta, che non può definirsi corrispettivo, è di fatto un'elargizione che da un punto di vista tributario non rappresenta un costo deducibile".

19 settembre 2011

Roberta De Marchi