

---

# Delega fiscale e sistema sanzionatorio dei reati tributari

---

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 19 Ottobre 2015

presentiamo uno schematico riassunto delle variazioni sui reati tributari che fanno seguito all'approvazione del relativo decreto delegato: attenzione all'inasprimento delle sanzioni penali nei confronti dei consulenti

Il D.Lgs. n.158 del 24 settembre 2015, in G.U. n.233 del 7 ottobre 2015, in vigore dal 22 ottobre 2015, modifica il sistema sanzionatorio penale.

Vediamo in sintesi, il nuovo quadro<sup>1</sup> che ne è uscito fuori.

Art. 2, c. 1, del D.Lgs. n. 74/2000

## **Dichiarazione fraudolentamediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

Con la soppressione della parola “annuali” si amplia il raggio d'azione del reato, che si estende ad una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi ed all'Iva.

Non cambia la pena che resta da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Art. 3, del D.Lgs. n. 74/2000

## **Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

Fuori dai casi previsti dal precedente art. 2, è punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, chiunque (e non più i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente<sup>2</sup> ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti<sup>3</sup> idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30 mila euro;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a 1,5 milioni di euro (prima 1 milione di euro), ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30 mila euro.

Ai fini dell'applicazione della norma, 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.

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.

Art. 4, del D.Lgs. n. 74/2000

## **Dichiarazione infedele**

Fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3, è punito con la reclusione da 1 a 3 anni chiunque, 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 od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 150 mila euro (prima 50 mila euro);

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

Ai fini dell'applicazione della disposizione, 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.

Fuori dei casi di cui sopra, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 % da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste per la sussistenza del reato.

Art. 5, del D.Lgs. n. 74/2000

## **Omessa dichiarazione Imposte Dirette , IVA, e sostituto d'imposta**

E' punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni (prima era da 1 a 3 anni) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 50 mila euro (prima 30 mila euro).

Art. 5, c. 1-bis, del D.Lgs. n. 74/2000

Omessa dichiarazione di sostituto d'imposta

Viene prevista la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni, per chi non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50 mila euro.

Art.10, del D.Lgs.n.74/2000

### **Occultamento o distruzione di documenti contabili**

Vengono innalzate le pene previste (da 6 mesi a 5 anni) ad un minimo di un 1 anno e 6 mesi ed un massimo di 6 anni.

Art. 10-bis, del D.Lgs. n. 74/2000

### **Omesso versamento di ritenute dovute o certificate**

La nuova formulazione prevede il reato, con reclusione da 6 mesi a 2 anni, per chiunque non versa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute in base alla stessa dichiarazione, o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a 150 mila euro (prima 50 mila euro).

Art. 10-ter, del D.Lgs. n. 74/2000

### **Omesso versamento dell'Iva**

Viene innalzata la soglia di punibilità, che passa da 50 mila euro a 250 mila euro per ciascun periodo d'imposta.

Art. 10-quater, del D.Lgs. n. 74/2000

### **Indebita compensazione**

Il reato (fermo restando la soglia dei 50 mila euro) è stato scisso in due: crediti non spettanti e crediti inesistenti.

Nel primo caso ( crediti non spettanti), la sanzione va da 6 mesi a 2 anni.

Nel secondo caso ( crediti inesistenti), la sanzione va da 1 anno e 6 mesi fino a 6 anni).

Art. 12-bis, del D.Lgs. n. 74/2000

Confisca

Viene introdotta nell'ambito penale/fiscale la confisca.

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del C.p.p. per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento è sempre disposta la confisca.

Art. 13, del D.Lgs. n. 74/2000

Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario

L'intervento del legislatore delegato opera su più versanti e in maniera diversa a secondo del reato contestato.

I reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di omesso versamento Iva, e di indebita compensazione per crediti non spettanti, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonchè del ravvedimento operoso.

I reati di infedele dichiarazione e omessa dichiarazione non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del

ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, semprechè il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti 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.

Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione è assegnato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Art. 13-bis, del D.Lgs. n. 74/2000

#### Circostanze del reato

Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al D.Lgs. n. 74/2000 sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 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 delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Per i delitti previsti nel D.Lgs. n. 74/2000, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 C.p.p. può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1 (pagamento), nonchè il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, cc. 1 e 2.

Le pene sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Art.18-bis, del D.Lgs. n. 74/2000

#### Custodia giudiziale dei beni sequestrati

I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati

dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

19 ottobre 2015

Roberto Pasquini

1 Rileviamo subito che non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse, spettanti ed utilizzabili.

2 Per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art.10-bis, della L.n.212/2000 ( nuovo abuso del diritto), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

3 Per mezzi fraudolenti si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.