

Le novità in materia di violazioni penali tributarie

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Come è ben noto, la previsione di specifiche sanzioni penali, che hanno carattere di norme speciali e possono sovrapporsi alle sanzioni amministrative previste dall'ordinamento dalle norme tributarie, è finalizzata a contrastare alcuni comportamenti che il legislatore ha ritenuto particolarmente lesivi per l'ordinamento.

Il sistema sanzionatorio penale tributario prevede un certo numero di fattispecie di reato, tutte aventi natura delittuosa e contraddistinte, sotto il profilo psicologico, dal fine (dolo specifico) dell'evasione. Le ipotesi di reato possono prevedere delle soglie di punibilità, orientate a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi.

Le disposizioni di riferimento in materia sono quelle contenute nel D.Lgs. 10.3.2000 n. 74, commentate ed esplicitate dalla prassi ufficiale dell'amministrazione (C.M. 4.8.2000, n. 154/E; circolare dell'Agenzia delle Entrate 27.12.2002, n. 88/E).

In epoca recente, talune fattispecie di reato tributario sono state oggetto di modificazioni volte a renderle maggiormente incisive ed efficaci: dopo una breve ricostruzione delle questioni generali, si prenderanno quindi in direttamente considerazione i cambiamenti normativi intervenuti.

Le innovazioni del 2011

In particolare, hanno comportato una rilevante modificazione di disposizioni penali tributarie i commi 36-*vicies semel* e 36-*vicies bis* dell'art. 2 del

D.L. 13.8.2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 14.9.2011, n. 148. L'intervento normativo è di seguito riassunto in tabella, con riferimento alle soglie relative all'imposta evasa e alle ipotesi in cui è alleviata la pena in particolari circostanze. La modificazione che ha interessato il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.Lgs. n. 74/2000) non è inclusa nella tabella, perché intervenuta anteriormente al D.L. n. 138/2011 (con D.L. n. 78/2010).

Disposizione normativa innovata	Tipologia di reato	Portata della modificazione
art. 2, terzo comma, D.Lgs. n. 74/2000	dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	è stata soppressa la disposizione che riduceva l'entità della reclusione (da 6 mesi a 2 anni anziché da un anno e 6 mesi a 6 anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 154.937,07 euro
art. 3, primo comma, lettere a) e b), D.Lgs. n. 74/2000	dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	è stata ridotta la soglia di imposta evasa che fa scattare la sanzione penale da 77.468,53 euro a 30.000 euro; è stata altresì ridotta la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione da 1.549.370,70 euro a 1.000.000 di euro
art. 4, primo comma, lettere a) e b), D.Lgs. n. 74/2000	dichiarazione infedele	le suddette soglie sono state ridotte rispettivamente da 103.291,38 euro a 50.000 euro e da 2.065.827,60 euro a 2.000.000 di euro
art. 5, primo comma, D.Lgs. n. 74/2000	omessa dichiarazione	la soglia di imposta evasa che fa scattare la sanzione penale è stata ridotta da 77.468,53 euro a 30.000 euro
art. 8, terzo comma, D.Lgs. n. 74/2000	emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	è stata soppressa la disposizione che riduce l'entità della reclusione (da 6 mesi a 2 anni anziché da un anno e 6 mesi a 6 anni) se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07

Il procedimento, le circostanze del reato e le pene accessorie

Le innovazioni apportate dal legislatore nel 2011 coinvolgono anche ulteriori aspetti della disciplina delle sanzioni penali tributarie rispetto alle soglie e alle attenuanti.

In particolare, è stato aggiunto all'art. 12 del decreto legislativo (*pene accessorie*) un nuovo comma, che esclude l'applicazione dell'istituto della **sospensione condizionale della pena** (di cui all'art. 163 c.p.) se nella commissione di uno dei delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 l'imposta evasa (o non versata), congiuntamente:

³⁵₁₇ è superiore a 3 milioni di euro;

³⁵₁₇ è superiore al 30% del volume d'affari dell'evasore.

Si è altresì intervenuto sull'art. 13 (***circostanza attenuante e pagamento del debito tributario***), prevedendo:

³⁵₁₇ la riduzione fino a 1/3 (anziché alla metà) delle pene stabilite per i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento;

³⁵₁₇ l'applicabilità del c.d. *patteggiamento* per i reati previsti dal decreto legislativo solo se ricorrono le circostanze attenuanti (estinzione del debito prima del dibattimento e pagamento anche delle sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie).

È stato poi novellato anche l'art. 17 del decreto (***interruzione della prescrizione***), con l'elevazione di 1/3 dei termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10.

Con disposizione di chiusura (comma 36-*vicies bis*), è stabilito che le modifiche apportate dal comma 36-*vicies semel* si applicano ai fatti successivi all'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge: dato che il reato tributario «dichiarativo» si perfeziona con la presentazione

della dichiarazione, potrebbe trattarsi dei comportamenti che sono oggetto delle dichiarazioni presentate dal 18.9.2011, in quanto successivi rispetto alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 138/2011 (17.9.2011), ovvero - in caso di omessa dichiarazione - alle fattispecie penali tributarie commesse a partire da tale data.

La frode dichiarativa mediante altri artifici

L'art. 3 del D.Lgs. 74/2000, relativo alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto, indica, in una delle dichiarazioni prodotte per dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, mediante mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.

L'elemento che distingue questa ipotesi di reato da quella della dichiarazione infedele, prevista al successivo art. 4, è la presenza di una condotta insidiosa, derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile e, dunque, ad ostacolare l'attività di accertamento.

A differenza di quanto previsto dal precedente art. 2, possono essere soggetti attivi del reato solamente coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

La fattispecie è «a formazione progressiva», articolandosi in almeno due fasi:

³⁵₁₇ prima fase: violazione degli obblighi contabili che determina una falsa rappresentazione della contabilità, attraverso l'utilizzo di modalità particolarmente artificiose e insidiose, tali da costituire un ostacolo all'accertamento della reale situazione contabile;

³⁵₁₇ seconda fase: presentazione di una dichiarazione annuale, la quale, sulla base della contabilità precedentemente artefatta, contenga elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi.

Il delitto si configura solamente se vengono **congiuntamente** superate due soglie di punibilità, che sono state rimodulate dall'**art. 2, comma 36-vicies semel, del D.L. 13.8.2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 14.9.2011, n. 148** (manovra di ferragosto 2011):

³⁵₁₇ l'imposta evasa superiore a lire 150 milioni (euro 77.468,53), con riferimento a ogni singola imposta: **ora la soglia è di 30.000 euro**;

³⁵₁₇ l'ammontare complessivo della base imponibile sottratta ad imposizione superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, l'ammontare di 3 miliardi di lire (euro 1.549.370,70): **ora la soglia è di 1 milione di euro**.

La sottrazione all'imposizione può realizzarsi, oltre che attraverso la sottoindicazione delle componenti attive, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi.

Anche in tale ipotesi, la consumazione del reato si verifica nel momento della presentazione delle dichiarazioni annuali, nei modi e termini prescritti dalla legge e, comunque, con ritardo non superiore a 90 giorni.

L'elemento soggettivo è qualificato da dolo specifico, consistente nell'intento di evadere le imposte, e la pena prevista è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Elementi attivi inferiori ed elementi passivi fittizi in dichiarazione

L'art. 4 del D.Lgs. punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica nella dichiarazione annuale:

³⁵₁₇ elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo;

³⁵₁₇ (o) elementi passivi fittizi.

Tale fattispecie non si associa ad alcun «impianto» fraudolento di artifici finalizzati a ostacolare i poteri di accertamento del Fisco.

Il reato può essere commesso da qualunque contribuente, anche non obbligato alla tenuta della contabilità.

L'oggetto materiale del reato è, come per l'ipotesi di cui all'art. 3, rappresentato dalla dichiarazione annuale in materia di imposte sui redditi o IVA.

Anteriormente alle modificazioni recate dal già richiamato D.L. n. 138/2011, convertito dalla L. n. 148/2011, le soglie di rilevanza penale erano le seguenti:

³⁵₁₇ l'imposta evasa superiore a lire 200 milioni (euro 103.291,38);

³⁵₁₇ l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, a lire 4 miliardi (euro 2.065.827,60).

Le nuove soglie, applicabili ai fatti successivi all'entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge del 2011 [art. 2, co. 36-vicies bis), D.L. n. 138/2011], sono di seguito indicate:

³⁵₁₇ **imposta evasa superiore, con riferimento a ogni singola imposta, a 50.000 euro;**

³⁵₁₇ **ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli**

elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque superiore a euro 2 milioni.

Per quanto riguarda il momento consumativo del reato, valgono le medesime regole già viste sopra (viene cioè attribuita rilevanza alla presentazione della dichiarazione annuale). L'elemento soggettivo, caratterizzato dal dolo specifico, richiede la coscienza e volontà di indicare nelle dichiarazioni annuali dati e notizie false, al fine di evadere il pagamento dei tributi dovuti.

La minore carica lesiva del fatto sanzionato ha indotto il legislatore a prevedere una pena meno severa (reclusione da uno a tre anni) rispetto a quella stabilita dagli articoli precedenti.

L'omessa dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IVA

Con l'ipotesi prevista dall'art. 5 del D.Lgs. 74/2000, è punito chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, omette di presentare una delle dichiarazioni annuali ai fini di dette imposte, pur essendovi obbligato. Si tratta di un reato omissivo proprio, che può essere realizzato da chiunque sia obbligato, secondo la normativa tributaria, alla presentazione delle dichiarazioni annuali in materia di imposte dirette e IVA.

La soglia di punibilità unitaria è rapportata all'imposta evasa, il cui ammontare, con riferimento a ogni singola imposta, doveva essere superiore a lire 150 milioni (euro 77.468,53). **La nuova soglia è pari a 30.000 euro.**

Per effetto del secondo comma, la consumazione del delitto si realizza con l'inutile decorrenza di 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione. Come per le altre fattispecie descritte, l'elemento soggettivo è

il dolo specifico, consistente nella volontà di evadere le imposte, mentre la pena prevista è la reclusione da uno a tre anni.

La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

A norma dell'art. 11 del D.Lgs. 74/2000, è punito chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o dell'IVA, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a tali imposte di ammontare complessivo superiore ad euro 50.000 (originariamente «*lire cento milioni*») aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Ai fini del perfezionamento del reato, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, e non anche l'effettiva verifica dell'evento.

L'elemento soggettivo richiede il dolo specifico: il contribuente deve cioè aver agito al fine di sottrarsi al pagamento di imposte o di interessi e sanzioni ad esse relativi. Anche in tale ipotesi, la clausola “salvo che il fatto costituisca più grave reato”, prevista dall'articolo in commento, esclude il concorso con il reato di bancarotta fraudolenta documentale, ritenuto prevalente rispetto all'ipotesi delittuosa in esame. La sanzione prevista è la reclusione da sei mesi a quattro anni.

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte è stato riformulato a opera dell'art. 29, quarto comma, del D.L. 31.5.2010, n. 78, convertito dalla L. 30.7.2010, n. 122.

Secondo la lettura compiuta dalla **circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15.2.2011**, la norma ora dispone:

³⁵₁₇ al primo comma, che sia punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sul reddito e IVA,

alieni simultaneamente o compia altri atti fraudolenti sui propri beni o su beni altrui, tali da rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva delle imposte. Se l'ammontare delle imposte, interessi e sanzioni è superiore a 200.000 euro, è prevista una aggravante (reclusione da un anno a sei anni);

³⁵₁₇ al secondo comma, che ricade nella fattispecie delittuosa anche chi, nell'ambito della transazione fiscale¹, al fine di ottenere per sé o per altri il riconoscimento di un debito tributario di minore importo, indica nella documentazione presentata elementi passivi fittizi o espone elementi attivi in misura inferiore al reale, per un ammontare complessivo superiore a 50.000 euro (soglia di punibilità così individuata, in considerazione del fatto che la sottovalutazione del patrimonio, nell'ambito di procedure concorsuali o preconcorsuali, equivale alla sottrazione di un importo pari alle somme destinate al pagamento delle imposte dovute e dei relativi accessori). Una aggravante specifica è prevista qualora il falso riguardi l'indicazione di elementi attivi in misura inferiore al reale o di elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a 200.000 euro (reclusione da un anno a sei anni).

Rispetto al testo precedentemente in vigore quindi:

³⁵₁₇ è stata ridotta la soglia di punibilità, fissandola a **50.000 euro**;

³⁵₁₇ è stato introdotto uno specifico reato in caso di **transazione fiscale**, volto a punire comportamenti fraudolenti;

³⁵₁₇ è stata prevista una specifica aggravante sia nel caso di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, che nel caso di **presentazione di falsa documentazione nell'ambito della transazione fiscale**.

¹ Norme e prassi di riferimento sulla transazione fiscale, che ha la finalità di favorire un accordo tra il fisco e l'impresa in crisi: artt. 160, 182-bis e 182-ter, R.D. 16.03.1942, n. 267 (*legge fallimentare*); D.Lgs. 9.1.2006, n. 5; D.Lgs. 12.09.2007, n. 169 - circolare dell'Agenzia delle Entrate 18.4.2008, n. 40/E.

L'esclusione della sospensione condizionale della pena in presenza di evasione di rilevante ammontare

Il **D.L. n. 138/2011** ha anche aggiunto un nuovo comma 2-*bis* all'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000. Tale disposizione esclude l'applicazione dell'istituto della **sospensione condizionale** della pena (di cui all'art. 163 c.p.) se nella commissione di uno dei delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del D.Lgs. n. 74/2000, l'imposta evasa (o non versata):

³⁵₁₇ è superiore a 3 milioni di euro;

³⁵₁₇ è superiore al 30% del volume d'affari dell'evasore.

Le due condizioni devono ricorrere congiuntamente.

Le circostanze attenuanti

Nel sistema sanzionatorio penale tributario sono stati previsti idonei meccanismi premiali finalizzati a favorire il risarcimento del danno. La condotta risarcitoria non è causa di estinzione del reato, ma a essa si ricollega l'applicazione di circostanze attenuanti.

Gli articoli in esame introducono rilevanti novità rispetto al previgente sistema in materia di risarcimento del danno derivante dalla commissione dei reati tributari. Si presentano, in particolare, le seguenti possibilità:

³⁵₁₇ pagamento del debito tributario (art. 13 D.Lgs. 74/2000);

³⁵₁₇ riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario (art. 14 D.Lgs. 74/2000).

L'attenuante prevista dall'art. 13 si rende applicabile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti di cui al D.Lgs. 74/2000 sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Per debiti tributari devono intendersi le somme dovute secondo la disciplina tributaria a titolo di imposte e relativi interessi, nonché di sanzioni amministrative, come espressamente previsto dall'art. 13, co. 2, anche in deroga al principio di specialità.

L'attenuante si applica a tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente e il ravvedimento operoso, nonché a tutte quelle, eventuali, di futura introduzione.

Per quanto riguarda le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari, è stato emanato, ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. 74/2000, il D.M. 13.6.2000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 140 del 17.6.2000. Secondo l'art. 1 di tale D.M., il pagamento del debito tributario è documentato mediante una dichiarazione redatta in carta semplice in conformità al modello approvato con lo stesso decreto.

La dichiarazione, da consegnare a cura del dichiarante all'Ufficio giudiziario, deve recare in calce l'attestazione, rilasciata dal competente ufficio fiscale, dell'avvenuta estinzione del debito tributario.

Sempre per effetto del D.L. n. 138/2011, l'art. 13 in commento è stato riformulato prevedendo:

³⁵₁₇ **la riduzione fino a 1/3 (anziché fino alla metà) delle pene stabilite per i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento;**

³⁵₁₇ **l'applicabilità del c.d. patteggiamento per i reati previsti dal decreto legislativo solo se ricorrono le circostanze attenuanti (dell'aver estinto il debito prima del dibattimento e dell'aver**

pagato anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie).

L'art. 14 del D.Lgs. 74/2000 disciplina l'ipotesi in cui, al momento del dibattimento di primo grado, i debiti tributari siano estinti per decadenza o per prescrizione, stante la diversità dei termini previsti per l'accertamento degli illeciti penali e di quelli amministrativi. In tale ipotesi, al fine di usufruire dell'attenuante, l'imputato può chiedere di essere ammesso a pagare, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, una somma a titolo di equa riparazione del danno arrecato all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

La determinazione dell'ammontare di questa somma è rimessa allo stesso imputato, ma - secondo l'art. 4 - la somma offerta non può essere inferiore a quella risultante dal ragguglio, previsto dall'art. 135 c.p., da operare sul minimo edittale della pena detentiva comminata per il delitto contestato. L'offerta minima, o qualunque offerta, non attribuisce di per sé il diritto di ottenere la riduzione della pena; è necessario infatti che il giudice, sentito il pubblico ministero, riconosca che, in relazione alla gravità dell'offesa - da valutare ai sensi dell'art. 133 c.p. - l'offerta sia congrua.

Una volta ammesso a pagare la somma offerta o quella ritenuta congrua, l'imputato deve provvedere al pagamento nel termine fissato con ordinanza dal giudice, che non può essere superiore a 10 giorni. Poiché il pagamento non implica un riconoscimento di responsabilità, in caso di assoluzione o proscioglimento dell'imputato, è espressamente previsto che la somma versata a titolo di equa riparazione deve essere restituita, senza che all'uopo occorra uno specifico ordine del giudice.

3 gennaio 2013
Fabio Carriolo