



Studio di consulenza
Aziendale, Societaria,
Tributaria e del Lavoro

MARINI & ASSOCIATI

Circolare n. 23
del 22 ottobre 2015

I nuovi reati tributari

Aggiornamento di Diritto Tributario

a cura del Dott. Stefano Marini - Commercialista in Arezzo e Parma

Dal **22 ottobre 2015** sono entrate in vigore le modifiche al **sistema penale tributario** apportate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 che, in attuazione della delega fiscale, ridefinisce il quadro normativo sotteso alle sanzioni penali dei reati tributari prevedendo una generale rimodulazione delle pene secondo il principio di proporzionalità ed un generale innalzamento delle soglie rilevanti ai fini penali.

Sono interessati dai benefici della riforma non solo i contribuenti che dall'entrata in vigore delle nuove norme dovessero trovarsi in una delle fattispecie che il codice penale previgente considerava reato, ma anche, per effetto del "*favor rei*", tutti contribuenti che prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015 avessero commesso dei reati per fattispecie che avessero superato le precedenti soglie di punibilità ma non le nuove. Infatti l'articolo 2 del Codice Penale prevede che "*nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato e, se vi è stata condanna, cessano l'esecuzione e gli effetti penali*".

L'obiettivo della riforma del sistema penale, come si evince dalla relazione illustrativa, è quello di definire un sistema che tenga conto dei comportamenti che, seppure illeciti, sono

MARINI & ASSOCIATI

Studio di Consulenza Aziendale, Societaria, Tributaria e del Lavoro
Commercialisti in Arezzo e Parma

comunque privi di elementi fraudolenti e quindi meno gravi. Vengono invece rese più severe le sanzioni penali in caso di comportamenti fraudolenti.

1 – OMESSO VERSAMENTO

La riforma presenta un impatto rilevante sulle condotte di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, prevedendo un *innalzamento delle soglie* che determinano la rilevanza penale.

Per gli **omessi versamenti di ritenute** la soglia di rilevanza penale passa dai precedenti 50 mila euro annui agli attuali **150 mila euro annui**. Oltre alla soglia, varia anche la fattispecie delittuosa che si concretizza, non più con la certificazione delle ritenute, essendo ora sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione.

Con riferimento agli **omessi versamenti IVA**, la soglia di rilevanza penale passa dai precedenti 50 mila euro annui agli attuali **250 mila euro annui**. Quindi già dal 28 dicembre prossimo, poiché il 27 è domenica, data di pagamento dell'acconto IVA, per le omissioni penalmente rilevanti occorrerà far riferimento alla nuova soglia di 250 mila euro.

Al superamento delle nuove soglie di punibilità penale previste dalla riforma, sia nel caso di omesso versamento di ritenute che di IVA, le **pena** restano immutate, ovvero: da 6 mesi a 2 anni di reclusione.

Per le **indebite compensazioni** la soglia di rilevanza penale resta invariata a **50 mila euro annue**, ma viene prevista una differenziazione tra la fattispecie di "*compensazione di crediti non spettanti*" per la quale resta invariata la pena da 6 mesi a 2 anni di reclusione, e la fattispecie di "*compensazione di crediti inesistenti*" per la quale viene previsto un **inasprimento della pena** compresa da **18 mesi a 6 anni di reclusione** (in precedenza da 6 mesi a 2 anni di reclusione).

I reati di **omesso versamento** e di **indebita compensazione di crediti esistenti** non saranno punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente estingua i relativi debiti tributari (comprensivi delle relative sanzioni

amministrative e degli interessi) anche a seguito di procedure conciliative e di adesione all'accertamento nonché del ravvedimento operoso. Prima dell'entrata in vigore del nuovo regime penale, il pagamento del debito prima dell'apertura del dibattimento comportava solo la riduzione della pena di 1/3.

OMESSI VERSAMENTI

FATTISPECIE	SOGLIA ANTE RIFORMA	SOGLIA DAL 22/10/2015	PENA
Omesso versamento di ritenute risultanti in base alla dichiarazione (in precedenza in base alla certificazione)	50.000 euro annui	150.000 euro annui	da 6 mesi a 2 anni di reclusione
Omesso versamento IVA risultante in base alla dichiarazione	50.000 euro annui	250.000 euro annui	da 6 mesi a 2 anni di reclusione

INDEBITE COMPENSAZIONI

FATTISPECIE	ANTE RIFORMA	DAL 22/10/2015
Compensazione di crediti <i>non spettanti</i> di importo superiore a 50 mila euro annui	da 6 mesi a 2 anni di reclusione	da 6 mesi a 2 anni di reclusione
Compensazione di crediti <i>inesistenti</i> di importo superiore a 50 mila euro annui	da 6 mesi a 2 anni di reclusione	da 18 mesi a 6 anni di reclusione

PAGAMENTO DEL DEBITO

FATTISPECIE	ANTE RIFORMA	DAL 22/10/2015
Pagamento debiti tributari, comprensivi delle relative sanzioni amministrative e degli interessi, anche a seguito di procedure conciliative e di adesione all'accertamento nonché del ravvedimento operoso, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado	Riduzione della pena di 1/3	Condotta non punibile

2 – DICHIARAZIONE INFEDELE

La riforma riscrive anche il reato di **dichiarazione infedele** per il quale la soglia di punibilità passa dai 50 mila euro ai 150 mila euro, mentre la soglia riferita all'imponibile evaso passa dai precedenti 2 milioni di euro ai 3 milioni attuali.

Commette il reato di "*dichiarazione infedele*" ai sensi dell'articolo 4 del Decreto legislativo n. 74/2000 chiunque, senza impianto fraudolento, ma comunque consapevolmente e

volontariamente (quindi con dolo specifico), al fine di evadere le imposte, indica in dichiarazione elementi attivi (ricavi) per ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi (costi) fittizi, quando, congiuntamente:

- L'imposta evasa risulta superiore a **150.000,00 euro** con riferimento a ciascuna imposta (nel caso di una società di capitali, la base imponibile "evasa" che determina il mancato superamento della soglia è pari a 545.454,00 euro, infatti applicando l'attuale aliquota del 27,50% si ottiene un imposta (IRES) pari a 149.999,85 euro);
- Gli elementi attivi sottratti o gli elementi passivi fittizi devono inoltre essere superiori al **10% del totale degli elementi attivi** (fatturato) indicati in dichiarazione, o **comunque superiori a 3 milioni di euro.**

Nel caso di superamento delle soglie sopra riportate, il reato resta punito con la medesima pena, ovvero la reclusione da 1 a 3 anni.

Un'importante novità introdotta dalla riforma è rappresentata dall'**esclusione dalla rilevanza penale** della condotta gli elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri di valutazione concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione della *competenza*, della *non inerenza* e della *non deducibilità* degli elementi passivi reali.

DICHIARAZIONE INFEDELE

FATTISPECIE	ANTE RIFORMA	DAL 22/10/2015
Soglia di punibilità con riferimento a ciascuna imposta evasa	50.000 euro	150.000 euro
Base imponibile evasa che fa scattare la soglia di punibilità con riferimento all'IRES evasa (per le società di capitali considerando l'aliquota del 27,50%)	181.818 euro	545.454 euro
Soglia di punibilità con riferimento elementi attivi sottratti o gli elementi passivi fittizi	10% o 2.000.000 euro	10% o 3.000.000 euro
Sanzione penale al superamento della soglia di punibilità	da 1 a 3 anni di reclusione	da 1 a 3 anni di reclusione
Dichiarazione infedele basata su costi indeducibili ma esistenti oltre la soglia di punibilità	da 1 a 3 anni di reclusione	Condotta non punibile

MARINI & ASSOCIATI

Studio di Consulenza Aziendale, Societaria, Tributaria e del Lavoro
Commercialisti in Arezzo e Parma

3 – OMESSA DICHIARAZIONE

Il decreto prevede aumenti di pena per l'**omessa presentazione della dichiarazione**, qualora le imposte evase risultino superiori a 50 mila euro (reclusione da 1 anno e sei mesi a quattro anni) rispetto al regime sanzionatori previgente (da 1 a 3 anni di reclusione). La soglia di punibilità viene elevata da 30 mila euro a 50 mila euro con riferimento alla singola imposta evasa.

Per l'**occultamento** e la **sottrazione delle scritture contabili** il reato è ora punito con una pena che va da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione, ante riforma la pena andava da 6 mesi a 5 anni di reclusione.

Una nuova fattispecie penale introdotta dalla riforma è l'**omessa presentazione del modello 770** che, dal 22 ottobre 2015, è punita qualora l'ammontare delle ritenute non versate risulti superiore a 50 mila euro. Anche l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta è punita con la medesima pena della reclusione da 1 anno e sei mesi a 4 anni.

**OMESSA DICHIARAZIONE E
OCCULTAMENTO SCRITTURE OCNTABILI**

FATTISPECIE	ANTE RIFORMA	DAL 22/10/2015
Soglia di punibilità per l'omessa presentazione della dichiarazione (incluso 770)	30.000 euro	50.000 euro
Omessa presentazione della dichiarazione (incluso 770) con imposte evase superiori alla soglia di punibilità	da 1 a 3 anni di reclusione	da 1 anno e 6 mesi a 4 anni di reclusione
Sottrazione e occultamento scritture contabili	da 6 mesi a 5 anni di reclusione	da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione

Ai sensi dell'articolo 10 del D.lgs. 74/2000: *"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la*

conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari".

Come si evince dal tenore letterale della norma, la condotta criminosa investe scritture, documentazione contabile o altri documenti utili ai fini della ricostruzione del reddito o del volume d'affari del contribuente. Si tratta di comportamenti prodromici rispetto a condotte evasive vere e proprie, dotati di un elevato grado di pericolosità sociale in quanto compromettono la possibilità di ricostruire l'esatta capacità contributiva dei soggetti responsabili. La condotta tipica del reato consiste nel nascondere o distruggere la documentazione esistente, rendendo così impossibile la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. Più precisamente, l'occultamento consiste nel tenere nascosta la contabilità, per cui la fattispecie criminosa non può ritenersi integrata qualora, ad esempio, il contribuente abbia affidato a terzi la tenuta della propria contabilità. L'occultamento può invece realizzarsi nascondendo i documenti in un luogo diverso da quello in cui (in base alle comunicazioni al Fisco) dovrebbero essere tenuti.

Secondo parte della giurisprudenza, il reato sarebbe integrato anche dal rifiuto di esibizione della contabilità, quando tale comportamento sottintenda la volontà di sottrarre la documentazione all'Amministrazione finanziaria, rendendola indisponibile alla stessa (cfr Cassazione 3332/1991). La distruzione consiste, invece, nell'eliminazione o soppressione materiale delle scritture contabili o dei documenti ovvero nel disfacimento degli stessi, così da impedirne la semplice lettura. Può aversi distruzione tanto nel caso di eliminazione fisica della documentazione quanto in caso di trasformazione della stessa in modo da renderla inidonea alla ricostruzione dei redditi o del volume di affari (ad esempio, apportando cancellazioni o abrasioni).

Il bene giuridico tutelato da tale norma incriminatrice è rappresentato dalla cosiddetta *"trasparenza fiscale"*, intesa come interesse al corretto esercizio della funzione di accertamento tributario. Proprio perché la *ratio* della norma è quella di garantire l'esatto adempimento delle obbligazioni tributarie, *"i documenti e le scritture contabili in oggetto non possono essere, evidentemente, se non quelli e solo quelli aventi rilievo sotto il profilo fiscale"* (cfr Cassazione 36624/2012, in senso conforme 3057/2007). Per l'individuazione delle scritture contabili e degli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione, si deve far

riferimento all'articolo 22 del D.P.R. 660/1973 che fa rinvio, tra l'altro, alle scritture obbligatorie ai sensi del codice civile, previste dall'articolo 2214 del codice civile.

4 – DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA

4.1 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti ex. art. 2, commi 1 e2, D.lgs. 74/2000

Commette il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti** chiunque, al fine di evadere imposte sui redditi o Iva, avvalendosi di *fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, indica in una delle dichiarazioni (~~annuali~~) relative a queste imposte elementi passivi fittizi, a prescindere se egli sia o meno il soggetto passivo d'imposta o il titolare dei redditi o l'intestatario dei beni. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Questi comportamenti non sono comunque punibili a titolo di tentativo (art. 6). Il reato è punito con la reclusione da 18 mesi a 6 anni, senza soglie di impunità.

Con riferimento a questa fattispecie di reato, la riforma elimina il riferimento alle dichiarazioni annuali con il prefissato intento di ampliare il novero delle dichiarazioni rilevanti e quindi, intende perseguire con più efficacia le condotte più gravi caratterizzate dall'utilizzo di documentazione falsa.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA
Mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti

FATTISPECIE	ANTE RIFORMA	DAL 22/10/2015
Indicazione dei costi fittizi	nella dichiarazione annuale	in qualsiasi dichiarazione fiscale
Sanzione penale al superamento della soglia di punibilità	da 18 mesi a 6 anni di reclusione	da 18 mesi a 6 anni di reclusione

MARINI & ASSOCIATI

Studio di Consulenza Aziendale, Societaria, Tributaria e del Lavoro
Commercialisti in Arezzo e Parma

4.2 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex. art. 3 D.lgs. 74/2000

La riforma ha totalmente riscritto il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** delimitandone i confini applicativi. In particolare la nuova versione dell'articolo 3 del D.Lgs. 74/2000, prevede che commette reato chiunque, ***compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, o avvalendosi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione***, indica in una delle dichiarazioni annuali elementi attivi (ricavi) per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi (costi) fittizi, quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore a **30.000 euro** con riferimento a ciascuna delle singole imposte (nel caso di una società di capitali, la base imponibile "evasa" che determina il mancato superamento della soglia è pari a 109.090,00 euro, infatti applicando l'attuale aliquota del 27,50% si ottiene un imposta IRES pari a 29.999,75 euro);
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'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** (1 milione di euro ante riforma).

Nel caso di superamento delle soglie sopra riportate, il reato è punito con la reclusione da 18 mesi a 6 anni (art. 3). Pena invariata.

La struttura dell'illecito viene semplificata eliminando il riferimento alla "*falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie*" : In tal modo la sfera operativa della fattispecie criminosa tanto sul versante soggettivo che su quello oggettivo.

Da un lato, infatti, il delitto si trasforma da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in reato ascrivibile a qualunque contribuente tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o IVA. Da un punto di vista oggettivo, invece, viene eliminato uno degli imprescindibili e separati elementi costitutivi della condotta, ovvero la "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie".

Viene chiarito che non costituiscono mezzi fraudolenti:

- la violazione degli obblighi di fatturazione;
- la violazione degli obblighi di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili obbligatorie;
- l'indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA
Mediante altri artifici

FATTISPECIE	ANTE RIFORMA	DAL 22/10/2015
Soglia di punibilità con riferimento a ciascuna imposta evasa	30.000 euro	30.000 euro
Base imponibile evasa che fa scattare la soglia di punibilità con riferimento all'IRPEF evasa (per le società di capitali considerando la aliquota del 27,50%)	109.090 euro	109.090 euro
Soglia di punibilità con riferimento elementi attivi sottratti o gli elementi passivi fittizi	5% o 1.000.000 euro	5% o 1.500.000 euro
Sanzione penale al superamento della soglia di punibilità	da 18 mesi a 6 anni di reclusione	da 18 mesi a 6 anni di reclusione

5 – LA RISCOSSIONE

La riforma riscrive anche il sistema della riscossione. Per le somme iscritte a ruolo Equitalia potrà concedere dilazioni nel pagamento fino ad un massimo di **72 rate mensili**, dietro semplice **richiesta del contribuente** che dichiara di versare in una situazione temporanea di difficoltà. Per **somme superiori a 50 mila euro** la dilazione può essere concessa solo se il contribuente fornisce adeguata documentazione.

Si introduce a regime la possibilità di ottenere un **nuovo piano di rateazione** in caso di intervenuta **decadenza** purché, al momento di presentazione dell'istanza, le rate del precedente piano siano integralmente saldate. Tuttavia, a fronte di questa nuova possibilità, si prevede che la **decadenza** dai piani di rateazione si verifichi con il mancato pagamento di sole **5 rate** anche non consecutive.

Il D.Lgs. istituisce inoltre, una nuova forma di riammissione per i contribuenti decaduti da una pregressa rateazione che ne facciano richiesta entro il 21 novembre 2015.

I contribuenti non decadranno dal beneficio della rateazione qualora, alternativamente, si verifichi un pagamento insufficiente di importo non superiore al 3 per cento della rata e comunque a 10 mila euro ovvero, se si tratta della prima rata, in caso di ritardato pagamento di non oltre 7 giorni (c.d. "**lieve inadempimento**").

Tra le altre novità il decreto modifica le regole sulla **sospensione legale della riscossione**, portando da 90 a 60 giorni il termine di presentazione delle istanze e riducendo il perimetro delle casistiche che danno diritto alla presentazione della richiesta.

Scende dall'8 al **6% l'onere di riscossione** sulle somme iscritte a ruolo riscosse e sui relativi interessi, con una ulteriore rimodulazione dello sconto dall'1 al 3 per cento in funzione della tempestività del pagamento.

È infine rinviata al 1° giugno 2016 la decorrenza delle nuove regole concernenti l'obbligo di notifica delle cartelle esattoriali a mezzo posta elettronica certificata.

Lo Studio rimane a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Arezzo – Via Fiorentina 57 (+39 0575 350303)
Arezzo – Via Monte Falco 31 (+39 0575 351615)
Parma – Via Federico II° n. 4 (+39 0521 234525)
mail: consulenza@mariniassociati.com

Dott. Stefano Marini
Commercialista in Arezzo e Parma

MARINI & ASSOCIATI

Studio di Consulenza Aziendale, Societaria, Tributaria e del Lavoro
Commercialisti in Arezzo e Parma