

Circolare n. 14 del 12 Dicembre 2011

Manovra di Ferragosto 5 - I reati tributari

Premessa

Il Decreto Legge n. 138 del 13 agosto 2011 (di seguito "Manovra di Ferragosto" o "Manovra"), convertito, con modifiche, nella Legge n. 148 del 14 settembre 2011, ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina del regime dei reati tributari, introdotta nel 2000 con il D.Lgs. 74/2000.

Con la presente circolare si intende fornire un quadro di sintesi del nuovo sistema sanzionatorio penale.

Indice

1. Soglie di punibilità
 - 1.1 Dichiarazione fraudolenta
 - 1.2 Dichiarazione infedele
 - 1.3 Omessa dichiarazione
2. Ipotesi e circostanze attenuanti
3. Sospensione della pena
4. Termini di prescrizione ed entrata in vigore

1. Soglie di punibilità

La Manovra, al comma 36 vices-semel ha modificato le soglie di punibilità previste dagli articoli 2 a 10 del D.Lgs 74/2000 in materia di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione.

1.1 Dichiarazione fraudolenta

Il delitto di dichiarazione fraudolenta, qualora venga commesso con strumenti diversi dall'impiego di fatture o altri documenti per costruire delle operazioni inesistenti, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Il citato delitto colpisce chiunque si avvalga di strumenti fraudolenti, che non consentono o che ostacolano l'attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tali azioni fraudolente consistono nel dare una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, tali da far indicare in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi ed IVA, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi.

Si configura reato di dichiarazione fraudolenta, quando si verifica il superamento congiunto di due soglie di punibilità correlate all'imposta evasa ed all'ammontare complessivo di elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi.

In merito alla prima soglia, per singola imposta evasa, il limite fissato dalla legge scende da 77.468,53 euro (centocinquantamila lire) a 30.000 euro;

La seconda soglia scende da 1.549.370,70 euro (tremiliardi di lire) a 1.000.000 di euro.

In merito alla seconda soglia di punibilità, resta invariato la soglia minima del 5% dell'attivo indicato in dichiarazione; infatti, il reato è commesso quando, non solo l'imposta evasa (sui redditi o Iva) è superiore a 30.000 euro, ma l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, seppure non superiore a 1.000.000 di euro, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

1.2 Dichiarazione infedele

Il reato di dichiarazione infedele, ed è commesso quando, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, vengono indicati in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi.

Anche in caso di dichiarazione infedele si deve verificare congiuntamente il superamento delle soglie di punibilità correlate all'imposta evasa, che dopo la manovra, sono le seguenti:

- la soglia minima di imposta evasa scende, per ogni tributo da 103.291,38 euro (duecentomila lire) a 50.000 euro;
- l'ammontare minimo complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, scende da 2.065.827,60 euro (tremiliardi di lire) a 2.000.000 di euro.

Infine resta immutata, rispetto all'ammontare degli elementi attivi, la soglia minima sul volume di affari del 10%. Il reato viene commesso quando, non solo l'imposta evasa è superiore a 50.000 euro (1° soglia), ma l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, seppure non superiore a 2.000.000 di euro, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

1.3 Omessa dichiarazione

Il reato di omessa presentazione dichiarazione è punito con la reclusione da uno a tre anni ed è commesso ogni qualvolta, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, non viene presentata una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte¹.

L'omissione della presentazione della dichiarazione deve altresì generare un'evasione d'imposta che la Manovra ha ridotto ad Euro 30.000,00 (la precedente soglia era fissata ad Euro 77.468,53 euro)

E' importante sottolineare che la Manovra di Ferragosto non ha modificato in alcun modo i limiti fissati dagli articoli 10-bis e 10-ter del D.LGS 74 del 2000, relativa alla soglia penale di 50.000,00 euro per l'omesso versamento di ritenute e di IVA.

Nel caso di omesso pagamento dell'IVA, il termine entro il quale deve essere effettuato il versamento, per non incorrere in alcun reato, è fissato entro il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 dicembre).

2. Ipotesi e circostanze attenuanti

La Manovra ha abrogato alcune ipotesi attenuanti previste dal D.Lgs 74/2000, nel caso in cui il contribuente commetta il reato di dichiarazioni fraudolente mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

La precedente normativa, prevedeva per tale reato la pena della reclusione da sei mesi a due anni quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi risultava inferiore a 154.937,07 euro. Con tale abrogazione, a prescindere dall'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione, sarà applicata sempre la pena della reclusione nella sua misura edittale.

¹ A tali fini, non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto

Parimenti, nel caso emissione di fatture per operazioni inesistenti, anteriormente all'approvazione della Manovra, la pena prevista diminuiva alla reclusione da sei mesi a due anni, quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti risultava inferiore a 154.937,07 euro. Oggi tale limitazione è stata abrogata.

Nella sostanza, la Manovra di Ferragosto ha abrogato la pena ridotta nei casi di minore gravità misurati esclusivamente in termini economici.

Un'altra modifica introdotta in materia di circostanze attenuanti è la modifica dell'art. 13 del D.Lgs 74 del 2000, che precedentemente prevedeva una riduzione fino alla metà delle pene previste per reati fiscali nel caso in cui, prima del dibattimento in primo grado, i debiti tributari fossero stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Con la Manovra le pene sono diminuite non più fino alla metà, ma solo fino ad un terzo, ferma restando la non applicazione delle pene accessorie.

3. Sospensione della pena

La Manovra di Ferragosto nei seguenti casi:

- dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione;
- emissione di fatture o altri documenti relative ad operazioni inesistenti;
- occultamento o distruzione di documenti contabili;

ha stabilito che la sospensione condizionale della pena² non trovi applicazione quando congiuntamente l'ammontare delle singole imposte evase è superiore:

- al 30% del volume d'affari;
- a 3.000.000 di euro.

² La sospensione condizionale della pena è prevista dagli artt. 163-168 del Codice penale, che stabilisce che al reo, la cui condanna non supera i due anni di reclusione, viene sospesa l'esecuzione della stessa per cinque anni (in caso di delitti) o per due anni (in caso di contravvenzioni).

Al termine di questo periodo di sospensione, se il soggetto non ha commesso un altro delitto o contravvenzione della stessa indole, il reato si estingue e, quindi, non ha luogo l'esecuzione della stessa neppure per quel che concerne le pene accessorie.

4. Termini di prescrizione ed entrata in vigore

Le novità introdotte dalla manovra riguardano anche i termini di prescrizione, per tutti i delitti precedentemente menzionati, ovvero:

- fattispecie dichiarative;
- emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti;
- occultamento o distruzione di documenti contabili.

In tali casi i termini di prescrizione sono elevati di un terzo.

Questa novità non si estende alle seguenti fattispecie di reato, (per le quali si applicherà la disciplina ordinaria prevista dal codice penale):

- omesso versamento di ritenute certificate;
- omesso versamento Iva;
- indebita compensazione;
- sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Le nuove disposizioni trovano applicazione "ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione"; pertanto la norma è applicabile ai fatti posti in essere dal 18 settembre 2011.

Ne consegue che le nuove disposizioni sono applicabili:

- in relazione alle dichiarazioni dei redditi ed Iva relative al 2010, ove presentate tra il 18/09/2011 e la scadenza dei termini;
- nel caso di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed Iva relative al 2010;
- alle ulteriori fattispecie penali tributarie commesse a partire dalla suddetta data.

Tabella A – Prospetto di sintesi

Reati tributari	
Prima delle modifiche Fino al 17 settembre 2011	Dopo le modifiche Dal 18 settembre 2011
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: è sanzionata con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni. Nel caso di indicazione di elementi passivi fittizi inferiori ad Euro 154.937,07, la reclusione è da 6 mesi a 2 anni	Viene abrogata l'attenuante; di conseguenza, scatta, in ogni caso, la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici si ha quando, congiuntamente: <ul style="list-style-type: none"> - l'imposta evasa è superiore, con riferimento a una singola imposta, ad Euro 77.468,53; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% di quelli dichiarati ovvero è superiore ad Euro 1.549.370,70. La reclusione è da 1 anno e sei mesi a 6 anni	Le soglie diventano rispettivamente: 30 mila euro 1 milione di euro
Infedele dichiarazione si ha quando congiuntamente: <ul style="list-style-type: none"> - l'imposta evasa è superiore, con riferimento a una singola imposta, ad Euro 103.291,38; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% di quelli dichiarati ovvero è superiore ad Euro 2.065.827,60. La reclusione è da 1 anno a 3 anni	Le soglie diventano rispettivamente: 50 mila euro 2 milioni di euro
Omessa presentazione della dichiarazione: si ha quando l'imposta evasa è superiore ad Euro 77.468,53. La reclusione è da 1 anno a 3 anni	La soglia scende a 30 mila euro
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire l'evasione delle imposte a terzi. <ul style="list-style-type: none"> - la reclusione è da 1 anno e sei mesi a 6 anni nel caso di emissione di documenti fittizi inferiori ad Euro 154.937,07. - la reclusione è da 6 mesi a 2 anni negli altri casi 	Viene abrogata l'attenuante; quindi, in ogni caso, la reclusione è da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
Occultamento o distruzione di documenti contabili al fine di evadere le imposte o di consentire l'evasione a terzi. La reclusione è da 6 mesi a 5 anni.	Invariato
Omesso versamento di ritenute certificate: chi non versa le ritenute trattenute per un totale superiore ad Euro 50.000 per ciascun periodo d'imposta, la reclusione è da 6 mesi a 2 anni	Invariato
Omesso versamento di ritenute certificate: chi non versa le ritenute trattenute per un totale superiore ad Euro 50.000 per ciascun periodo d'imposta. La reclusione è da 6 mesi a 2 anni	Invariato

<p>Indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti per un totale superiore ad Euro 50.000 per ciascun periodo d'imposta. La reclusione è da 6 mesi a 2 anni</p>	Invariato
<p>Sottrazione fraudolenta: commette tale reato chi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o Iva ovvero interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad Euro 50.000, aliena in modo simulato o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. La reclusione è da 6 mesi a 4 anni. Se l'ammontare è superiore ad Euro 200.000, si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p>	Invariato
<p>Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale: commette tale reato chi, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad Euro 50.000. La reclusione è da 6 mesi a 4 anni. Se l'ammontare è superiore ad Euro 200.000, si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p>	Invariato

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott. Salvatore Di Carlo
salvatoredicarlo@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.