

Ai gentili clienti
Loro sedi

Reati fiscali: il punto sulla riforma e la prima giurisprudenza in materia di rilevanza dell'abuso

Premessa

Con il D.Lgs n. 158 del 24.09.2015, modificativo del D.Lgs. n. 74/2000, è stata disposta l'introduzione di nuove disposizioni volte a **limitare**, da una parte, **la contestazione penale alle fattispecie tributarie più gravi** e, dall'altra, a **valorizzare maggiormente la collaborazione dell'imputato tramite meccanismi premiali che evitano la contestazione di alcuni reati** (o riducono la relativa sanzione, a seconda dei casi contemplati).

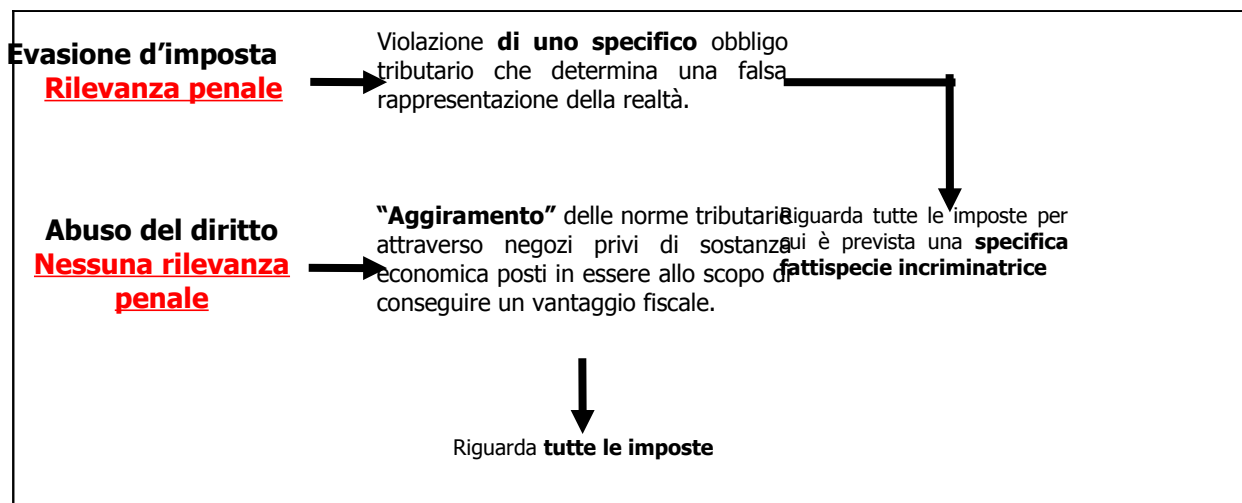
In materia di irrilevanza penale delle fattispecie di abuso, però, si deve osservare che **una recente pronunce della Cassazione hanno interpretato in senso restrittivo l'esclusione introdotta con D.Lgs. n. 158/2015: i fatti contestati sotto lo schema dell'abuso rilevano penalmente quando gli schemi adottati dal contribuente sono privi della minima sostanza giuridica.**

Di seguito illustriamo, le modifiche apportate dalla riforma e i più rilevanti interventi della Cassazione in materia di rilevanza penale dell'abuso del diritto.

Rilevanza penale ed abuso del diritto

Tra le varie modifiche apportate al D.Lgs. n. 74/2000 si segnala l'introduzione di una **norma di raccordo che distingue le fattispecie penalmente rilevanti e quelle, invece, riconducibili all'abuso del diritto**. Considerato che il nuovo art. 10 bis del D.Lgs. n. 212/2000 (in materia di abuso del diritto) stabilisce **l'irrilevanza penale** di tali fattispecie, viene specularmente prevista **l'introduzione della seguente disposizione nel D.Lgs.n.74/2000: "g-bis) per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle**

disciplinate dall'articolo 10 bis della legge 27.07.2000 n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”.



Sull'argomento, la **Corte di Cassazione** nella **sentenza n. 40272/2015** ha stabilito che **al giudice rimane la possibilità di ravvisare illeciti penali** "nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)".

Secondo la Cassazione, in particolare, bisogna distinguere:

- le **operazioni elusive**, che **pur essendo finalizzate al conseguimento di un vantaggio fiscale, sono caratterizzate da una funzione economico sociale**;
- operazioni **meramente simulate**, che sono meri **simulacri privi di qualsivoglia sostanza economica, avendo come unico scopo quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale**.

La cassazione ritiene che solo la prima ipotesi può usufruire della portata scriminante prevista dal nuovo art. 10-bis co. 13 della L. 212/2000, mentre la seconda conserva rilevanza penale, potendo integrare i delitti di dichiarazione fraudolenta o infedele.

Le modifiche apportate alle fattispecie penali

Illustriamo, fattispecie per fattispecie, tutte le modifiche apportate alla disciplina dei reati fiscali:

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA (ART. 2 D.LGS. N. 74/2000)

Le modifiche apportate a tale fattispecie di reato possono considerarsi di carattere **marginale**: viene eliminato, infatti, il solo riferimento al carattere annuale della dichiarazione fraudolenta, circostanza che apre alla contestazione le fattispecie di dichiarazioni infra annuali, liquidazione, trasformazione, fusione, scissione.

SCHEMA RIASSUNTIVO		
Fattispecie	Condizioni ante riforma	Condizioni post riforma
Art. 2 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	- indicazione elementi passivi fittizi in dichiarazione	- indicazione elementi passivi fittizi in dichiarazione
	1 anno e 6 mesi / 6 anni	

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (ART. 3 D.LGS. N. 74/2000)

Con riferimento a tale fattispecie viene disposta l'integrale sostituzione dell'articolo, il quale ad oggi prevede quanto segue:

Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, 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, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti 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 fittizie, quando, congiuntamente:

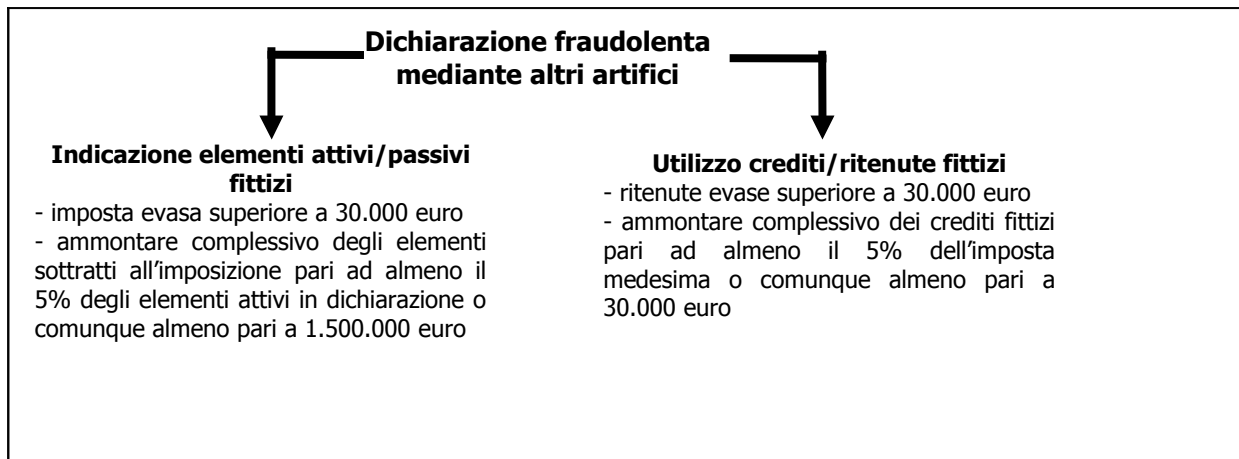
- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;*
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.*

A differenza di quanto previsto in precedenza:

- **tra i mezzi fraudolenti** trovano specifica menzione le **operazioni soggettivamente o oggettivamente fittizie**;
- viene data rilevanza ai **crediti ed alle ritenute fittizie**;
- viene prevista una **soglia di rilevanza di 1.500.000 euro anziché di 1.000.000**, ridotta a **30.000 (o al 5%) nell'ipotesi di crediti e ritenute fittizie**.

Viene inoltre previsto che 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, e che ai fini dell'applicazione della fattispecie penale, **non costituiscono mezzi fraudolenti:**

- la **mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione** degli elementi attivi nelle scritture contabili;
- la **sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori** a quelli reali.



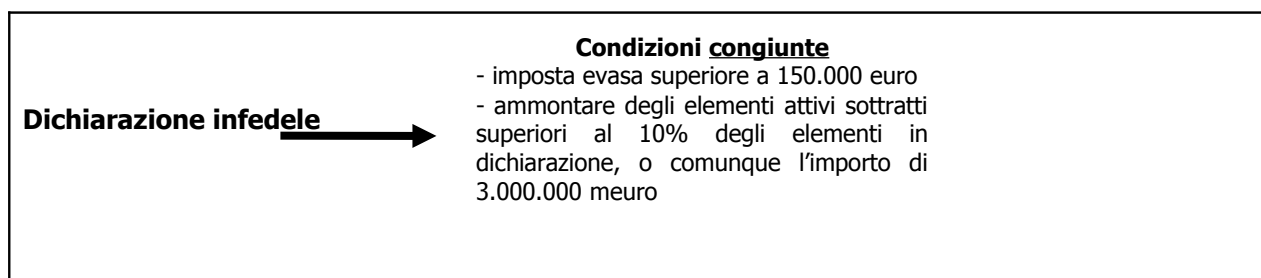
SCHEMA RIASSUNTIVO		
Fattispecie	Condizioni ante riforma	Condizioni post riforma
Art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Congiuntamente: - imposta evasa > 30.000 - elementi attivi sottratti > al 5% o a 1.000.000	Congiuntamente: - imposta evasa > 30.000 - elementi attivi sottratti > al 5% o a 1.500.000, oppure se crediti e ritenute sono > al 5% o > a 30.000
1 anno e 6 mesi / 6 anni		

DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4 D.LGS. N. 74/2000)
--

Con riferimento alla fattispecie di **dichiarazione infedele**, di cui all'articolo 4, che punisce le ipotesi di **indicazione in dichiarazione di elementi attivi e passivi inesistenti** (termine che va a sostituire

la precedente indicazione degli elementi "fittizi" ⁽¹⁾, si deve segnalare la **modifica delle soglie di rilevanza penale**. In particolare:

- la **soglia di imposta** evasa (con riferimento alla singola imposta) passa **da 50.000 a 150.000 euro**;
- **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione** supera il **10% degli elementi indicati in dichiarazione**, o comunque **l'importo totale di 3.000.000 euro** (anziché 2.000.000 euro come previsto ad oggi).



Viene, inoltre, stabilito che **ai fini dell'applicazione della fattispecie penale, 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**.

OSSERVA

Fuori dai casi di esclusione sopra previsti, non danno luogo a fatti punibili le **valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette**. Tali importi, quindi, non rientreranno nel computo di rilevanza penale (nelle nuove misure previste dal decreto).

Per quanto riguarda il concetto di **"non inerenza"**, il riferimento è alla condizione prevista dalla normativa per la deducibilità dei costi dal reddito di impresa o anche per la **detraibilità dell'IVA da acquisti**: fra i casi più comuni, le **spese di rappresentanza**, di **pubblicità**, o gli **acquisti di beni che il soggetto imprenditore dichiara di aver sostenuto perché inerenti all'attività svolta, ma che invece il Fisco contesta come tali**. La norma introdotta sembra **sbarrare la strada a qualsiasi ipotesi di dichiarazione infedele nella quale l'infedeltà sia basata esclusivamente**

¹ Relativamente a tale modifica (ovvero il passaggio da elementi attivi e passivi fittizi a inesistenti) è stato correttamente osservato che tutte le ipotesi di *transfer pricing* devono ritenersi escluse dall'ambito di applicazione della norma penale. Gli elementi che caratterizzano tali operazioni, infatti, non si possono ritenere inesistenti. Di conseguenza si dovrà tenere conto, per i procedimenti ancora in corso, della sopravvenuta irrilevanza penale dei fatti contestati.

sulla non inerenza di un costo; con l'unica condizione che si tratti di **elementi passivi reali**, cioè che **non si tratti di costi non realmente sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quanto dichiarato.**

SCHEMA RIASSUNTIVO		
Fattispecie	Condizioni ante riforma	Condizioni post riforma
Art. 4 Dichiarazione infedele	Congiuntamente: - imposta evasa > 50.000 - elementi sottratti > al 10% o a 2.000.000	Congiuntamente: - imposta evasa > 150.000 - elementi sottratti > al 10% o a 3.000.000
	1 anno / 3 anni	

DICHIARAZIONE OMESSA (ART. 5 D.LGS. N. 74/2000)

La riforma ha previsto la modifica dell'articolo nei termini che seguono:

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro 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 ad euro cinquantamila.

1.bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Le novità si possono riassumere come segue:

- nel caso di **omessa dichiarazione**, la sanzione passa da **1-3 anni a da 1 anno e 6 mesi a 4 anni**, mentre la **soglia di rilevanza penale viene aumentata da 30.000 a 50.000 euro**;
- viene introdotta una **nuova fattispecie relativa alla presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta nel caso in cui le ritenute non versate siano superiori ad euro 50.000**, connotata dalla stessa gravità in termine sanzionatorio.

SCHEMA RIASSUNTIVO		
Fattispecie	Condizioni ante riforma	Condizioni post riforma

Art. 5 Omessa dichiarazione	- imposta evasa > 30.000	- imposta evasa > 50.000
	1 anno / 3 anni	1 anno e 6 mesi / 4 anni

OCCULTAMENTO/DISTRUZIONE SCRITTURE (ART. 10 D.LGS. N. 74/2000)

Con riferimento alla fattispecie di cui all'articolo 10 del D.Lgs. n. 74/2000, che punisce coloro che al fine di evadere le imposte **occultano o distruggono** (anche parzialmente) le **scritture contabili o i documenti obbligatori in modo tale da impedire la ricostruzione del reddito o del volume di affari**, si segnala l'innalzamento della pena ad **1 anno a sei mesi fino a 6 anni** (anziché gli attuali 6 mesi/5 anni).

Con riferimento a tale modifica viene precisato che la nuova previsione, seppure sia peggiorativa e quindi in generale non applicabile per i fatti pregressi, potrebbe trovare margini di applicazione per le fattispecie contestate successivamente alla sua entrata in vigore e poste in essere in precedenza in tale data, in quanto **la condotta di occultamento** (non quella di distruzione, ovviamente istantanea) **è considerata dalla costante giurisprudenza di legittimità come reato permanente**: il che potrebbe condurre **all'applicazione della nuova disciplina anche a situazioni di occultamento iniziate in vigore della previgente normazione ma tuttora in corso**.

SCHEMA RIASSUNTIVO

Fattispecie	Condizioni ante riforma	Condizioni post riforma
Art. 10 Occultamento o distruzione di documenti contabili	Occultamento o distruzione di documenti contabili obbligatori al fine di favorire l'evasione.	
	6 mesi / 5 anni	1 anno e 6 mesi / 6 anni

OMESSO VERSAMENTO RITENUTE DOVUTE/CERTIFICATE E IVA (ART. 10 BIS E TER D.LGS. N. 74/2000)

Con riferimento alla fattispecie previste dagli articoli 10 bis e 10 ter (rispettivamente, "**omesso versamento di ritenute certificate**" e "**omesso versamento di IVA**") si rileva la **modifica delle soglie di rilevanza delle due fattispecie penali**. In particolare, il decreto prevede, nell'ipotesi di **omesso versamento delle ritenute**, l'aumento della soglia di rilevanza **da 50.000 a 150.000 euro**, che dovrà essere calcolata sulla base di quanto **certificato ai lavoratori o esposto in dichiarazione annuale**. Viene modificato, inoltre, il presupposto per l'applicazione della fattispecie: l'articolo 10 bis, **a partire dal prossimo 22.10.2015**, non si riferisce solamente alle **ritenute certificate** ma anche a quelle **comunque dovute**.

Agli effetti pratici, quindi, la fattispecie potrà essere contestata:

- rispetto alle **ritenute certificate e mai versate**;
- rispetto alle **ritenute non certificate**, ma comunque **dovute e mai versate**.

L'estensione del comportamento omissivo **non più alle sole ritenute "certificate", ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta**, ha **evidenti conseguenze future sul conflitto interpretativo**, ove l'aggiunta venga letta nel senso che **il modello 770 assume una valenza formale di tipo confessorio sulla circostanza di aver rilasciato le dichiarazioni** (fatte salve tutte le possibili perplessità su una disposizione che pone una sorta di presunzione dai confini non chiari, che rischia di entrare in contraddizione con il principio dell'assenza di prove legali nel processo penale e del libero convincimento del giudice).

Con riferimento all'**omesso versamento IVA**, viene ora stabilito che **vengono puniti da 6 mesi a 2 anni i contribuenti che non versano entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo**, l'IVA dovuta in base alla **dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta**.

SCHEMA RIASSUNTIVO		
Fattispecie	Condizioni ante riforma	Condizioni post riforma
Art. 10 bis Omesso versamento di ritenute dovute o certificate	- Ritenute omesse > 30.000	- Ritenute omesse > 150.000
	6 mesi / 2 anni	
Art. 10 ter Omesso versamento IVA	- versamento omesso >50.000	- versamento omesso >250.000
	6 mesi / 2 anni	

INDEBITA COMPENSAZIONE (ART. 10 QUATER D.LGS. N. 74/2000)

Viene prevista la ristesura dell'articolo 10 quater in materia di **indebite compensazioni**. Secondo quanto previsto dal decreto, viene introdotta una **fattispecie aggravata di reato**. Nel dettaglio:

- per le **indebite compensazioni** ⁽²⁾, **per importi superiori a 50.000 euro**, viene disciplinata una **sanzione da 6 mesi a due anni**;
- per le **compensazioni di crediti inesistenti, di importo superiore a 50.000 euro**, viene prevista una **sanzione da 1 anno e sei mesi fino a 6 anni**.

² Riferite a **crediti non spettanti**.

L'inasprimento per **l'indebita compensazione mediante crediti inesistenti non può che valere**, trattandosi di norma meno favorevole, **solo per i fatti commessi dopo l'entrata in vigore del decreto**; anche in questo caso, l'aumento di pena non è privo di conseguenze anche sul terreno procedimentale, consentendo sul piano investigativo le operazioni di intercettazione e permettendo, altresì, in presenza delle altre condizioni del codice di procedura, finanche la custodia cautelare in carcere.

SCHEMA RIASSUNTIVO		
Fattispecie	Condizioni ante riforma	Condizioni post riforma
Art. 10 quater Indebita compensazione	- crediti non spettanti >50.000	- crediti non spettanti o inesistenti >50.000
	6 mesi / 2 anni	6 mesi / 2 anni per crediti non spettanti, 1 anno 6 mesi / 6 anni crediti inesistenti

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

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO