



ALERT

**DECRETO FISCALE:
MODIFICHE AI REATI
PENAL-TRIBUTARI**

MR |

Decreto fiscale: modifiche ai reati penal-tributari

Il Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 26 ottobre 2019, n. 252, introduce una serie strumenti volti a rafforzare e razionalizzare la risposta sanzionatoria che l'ordinamento giuridico nazionale prefigura in rapporto ai reati tributari.

In primo luogo, si interviene in maniera significativa sull'apparato sanzionatorio propriamente penale, con modifiche al DLgs n. 74/2000 consistenti in un complessivo inasprimento delle pene principali e in una riduzione delle soglie di rilevanza penale delle violazioni fiscali.

In secondo luogo, si estendono anche al settore penal-tributario incisive misure a sanzioni di natura patrimoniale a carico di chi viene condannato per i reati tributari più gravi.

Inoltre, viene esteso l'ambito applicativo del sistema della responsabilità degli enti di cui al DLgs n. 231/2001 anche al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti.

Tali modifiche entrano in vigore dalla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto.

Di seguito se ne riporta una prima sintesi.

Modifiche al DLgs n. 74/2000

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)

Viene innalzata la pena prevista per chiunque presenti una dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indicando in una delle dichiarazioni relative a dette imposte o IVA, elementi passivi fittizi.

La pena prevista per tale reato è la reclusione **da 4 a 8 anni** (e non più da 1 anno e 6 mesi a 6 anni).

Si applica la reclusione **da 1 anno e 6 mesi a 6 anni**, se gli elementi fittizi indicati nella dichiarazione siano di ammontare inferiore ad **€ 100.000**.

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Nessuna	Reclusione da 4 a 8 anni	Elementi fittizi pari o superiori ad (€ 100.000)
		Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Elementi fittizi inferiori ad (€ 100.000)

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)

Viene innalzata la pena prevista per chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o IVA, 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 o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 30.000;
- 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 € 1.500.000, 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 € 30.000.

La pena prevista per tale reato è la reclusione **da 3 a 8 anni** (e non più da 1 anno e 6 mesi a 6 anni).

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Imposta evasa > € 30.000 Elementi attivi/passivi > 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazioni o comunque superiori a €1.500.000 Crediti e ritenute fittizi > 5% dell'imposta o comunque a € 30.000	Reclusione da 3 a 8 anni	Invariate

Dichiarazione infedele (art. 4)

Chiunque indichi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o IVA, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, è punito con la **reclusione da 2 a 5 anni**, se congiuntamente:

- imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **€ 100.000** (e non più a € 150.000);
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a € 2 milioni (e non più a € 3 milioni).

Inoltre è stata prevista l'**abrogazione** della previsione che dispone la **non punibilità** in caso di dichiarazione infedele dipendente da valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 1 a 3 anni	Imposta evasa > di € 150.000 Elementi attivi/passivi > del 10% degli elementi attivi indicati in dichiarazioni o comunque > di € 3.000.000	Reclusione da 2 a 5 anni	Imposta evasa > di € 100.000 Elementi attivi/passivi > del 10% degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque > di € 2.000.000

Omissa dichiarazione (art. 5)

Viene innalzata la pena prevista per chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi e l'IVA, omette di presentare una delle dichiarazioni annuali e l'imposta evasa, con riferimento a ciascuna imposta, è superiore alla soglia di **€ 50.000**. La pena prevista è la reclusione **da 2 a 6 anni** (e non più da 1 anno e 6 mesi a 4 anni). Medesimo innalzamento della pena è previsto anche per chiunque, essendovi obbligato, non presenti la dichiarazione di sostituto d'imposta; questi è punito con la reclusione **da 2 a 6 anni** (e non più da 1 anno e 6 mesi a 4 anni).

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni	Imposta evasa > € 50.000	Reclusione da 2 a 6 anni	Invariate

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)

Viene innalzata la pena per chi emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni che sono inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

La pena prevista per tale reato è la reclusione **da 4 a 8 anni** (e non più da 1 anno a e 6 mesi a 6 anni).

Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture e nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a € 100.000 si applica la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Nessuna	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Importo non rispondente al vero < di € 100.000
		Reclusione da 4 a 8 anni	Importo non rispondente al vero ≥ di € 100.000

Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)

Viene innalzata la pena per chiunque occulti o distrugga totalmente o parzialmente documenti o scritture contabili di cui sia obbligatoria la conservazione al fine di evadere le imposte sui redditi o IVA, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

La pena prevista per tale reato è la reclusione **da 3 a 7 anni** (e non più da 1 anno a e 6 mesi a 6 anni).

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Nessuna	Reclusione da 3 a 7 anni	Nessuna

Omeso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis)

Viene innalzata la soglia di rilevanza penale per chiunque non versi entro il termine previsto dalla dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione oppure risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per ammontare superiore alla soglia **di €100.000** (e non più di € 150.000).

La pena prevista per tale reato è la reclusione **da 6 mesi a 2 anni**.

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 6 mesi a 2 anni	Ritenute non versate > di € 150.000	Invariata	Ritenute non versate > di € 100.000

Omeso versamento di IVA (art. 10-ter)

Viene innalzata la soglia di rilevanza penale per chiunque non versi 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 € 150.000** (precedentemente la soglia di IVA non versata era di € 250.000).

La pena prevista per tale reato è la reclusione **da 6 mesi a 2 anni**.

Regime ante DL n. 124/2019		Regime post DL n. 124/2019	
Sanzione	Soglie	Sanzione	Soglie
Reclusione da 6 mesi a 2 anni	IVA non versata > di € 250.000	Invariata	IVA non versata > di € 150.000

Casi particolari di confisca (art. 12-ter)

Viene inserito nel *corpus* del DLgs n. 74/2000 uno strumento di contrasto di particolare rilievo, per i reati tributari più gravi, costituito dalla confisca **c.d. sproporzionale o allargata**, con conseguente possibilità di **sequestro funzionale alla medesima**.

In questo modo, si consente il sequestro e la confisca dei beni e delle disponibilità finanziarie e patrimoniali di cui il condannato in via definitiva non sia in grado di giustificare la legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo.

Nello specifico, si prevede che nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta, per la commissione di taluno dei delitti previsti dal DLgs n. 74/2000 diversi da quelli di **omesso versamento di ritenute dovute o certificate e omesso versamento di IVA**, si applica l'**art 240-bis** del codice penale rubricato "**Confisca in casi particolari**" quando si verificano le seguenti condizioni:

Reato	Casi di confisca
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2)	Elementi passivi fittizi > di € 100.000
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e Omessa dichiarazione (artt. 3, 5, c.1)	Imposta evasa delle ritenute non versate è superiore a € 100.000
Omessa dichiarazione (art. 5, c. 1-bis)	Ritenute non versate > di € 100.000
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	Importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti > di € 100.000
Indebita compensazione (art. 10-quater)	Crediti non spettanti o inesistenti > di € 100.000
Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, c. 1)	Imposte, sanzioni ed interessi > di € 100.000
Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, c. 2)	Elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi > di a euro 100.000
Dichiarazione infedele o Occultamento o distruzione di documenti contabili	Sempre

L'inasprimento delle pene per i reati di cui al DLgs 231/2001 incide sul delicato tema delle intercettazioni che il nostro ordinamento consente, nei procedimenti relativi a delitti non colposi, nelle ipotesi in cui è prevista la pena dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a cinque anni (art. 266 c.p.p.).

Le modifiche apportate dal Decreto Fiscale estendono quindi l'istituto in esame ai reati di omessa dichiarazione per i quali le intercettazioni erano escluse in ragione della pena edittale massima che era fissata in anni 4 e oggi innalzata ad anni 6.

Con riferimento, invece, alle misure cautelari personali di cui agli artt. 280 – 285 c.p.p. l'estensione dell'ambito di punibilità conduce all'applicabilità della misura coercitiva della custodia cautelare in carcere anche ai delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione.

Modifiche al DLgs n. 231/2001

Reati tributari (art. 25-quinquiesdecies)

In relazione alla commissione del **delitto di dichiarazione fraudolenta** mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 2 del DLgs n. 74/2000, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a **cinquecento quote**. L'inserimento di tale nuova fattispecie nel catalogo dei reati presupposto costituisce il primo passo di una più ampia riforma che riguarderà anche ulteriori reati di matrice tributaria.

Si consideri infatti che già in passato si è discusso dell'opportunità di estendere la responsabilità ex DLgs 231/2001 all'intero sistema penal-tributario e che è stato delegato il Governo al recepimento nell'ordinamento interno di quanto previsto dalla c.d. Direttiva PIF¹ che richiede agli Stati Membri la criminalizzazione in ambito 231 delle frodi IVA.

¹ Mediante il Disegno di legge C. 1201-B approvato dalla Camera dei Deputati in data 1.10.2019.

Da un punto di vista pratico occorre dunque soffermarsi sull'impatto in ambito di responsabilità amministrativa degli Enti che consegue all'inserimento dell'art. 2 DLgs 74/2000 tra i reati presupposto, considerando anche la prossima estensione del catalogo a nuove fattispecie ad opera del Governo.

Alle società è infatti demandato il compito di adeguare i propri modelli organizzativi, individuando i rischi di carattere fiscale connessi alle attività svolte.

Il mancato adeguamento esporrebbe, infatti, l'ente al rischio di contestazioni penali, con conseguente irrogazione di sanzioni pecuniarie e interdittive.

Solo l'analisi della situazione concreta potrà consentire una corretta individuazione dei rischi e dei relativi presidi che debbono essere adottati nel caso concreto. In quest'ottica lo Studio rimane a disposizione per i chiarimenti e le valutazioni che si rendessero necessarie nonché ai fini dell'integrazione dei Modelli Organizzativi o dell'adozione di Modelli che siano aggiornati alle previsioni contenute nel decreto fiscale.

Per maggiori informazioni, potete contattare Francesco Rubino, responsabile del dipartimento di Diritto penale (**Francesco.Rubino@MorriRossetti.it**) o Roberta De Pirro (**Roberta.DePirro@MorriRossetti.it**) Responsabile del Centro Studi.

**PIAZZA ELEONORA DUSE, 2
20122 – MILANO
+39 02 76 07 971
MORRIROSSETTI.IT**

MR |