

Manovra di Ferragosto/1

# NOVITÀ sulla DISCIPLINA dei REATI TRIBUTARI

## SOGLIE di PUNIBILITÀ e SOSPENSIONE della CONDIZIONALE

di Sandro Cerato e Marco Grotto

### QUADRO NORMATIVO

L'art. 2, co. 36-vicies semel, D.L. 13.8.2011, n. 138, inserito in sede di conversione dalla L. 14.9.2011, n. 148, ha introdotto alcune significative modifiche al D.Lgs. 10.3.2000, n. 74, nel quale è racchiusa la disciplina dei reati tributari. In particolare, sono state ridotte le soglie di punibilità dei reati di cui

agli artt. 3, 4 e 5, abrogate alcune circostanze attenuanti, mentre di altre sono stati limitati gli effetti; è stata altresì inserita una normativa speciale in tema di prescrizione, nonché circoscritta la possibilità di accesso al beneficio della sospensione condizionale della pena ed al rito del patteggiamento.

**MANOVRA di FERRAGOSTO – NUOVE SOGLIE di PUNIBILITÀ dei REATI:** il D.L. 138/2011 ha diminuito i limiti inferiori di sanzionabilità penale di alcuni reati tributari, tra i quali la fattispecie di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, commessa con strumenti diversi dall'impiego di **fatture** o altri documenti per operazioni inesistenti, disciplinata dall'art. 3, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 [CFF 9527c].

Sul punto, si rammenta che la disposizione subordinava la punibilità alla soddisfazione di una duplice condizione, ovvero l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 77.468,53 (lire centocinquanta milioni) (lett. a) e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, fosse superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a € 1.549.370,70 (lire tre miliardi) (lett. b).

In virtù delle misure adottate per la stabilizzazione finanziaria, le soglie predette vengono rispettivamente abbassate ad € 30.000 ed ad € 1 milione.

Il reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527d], ha subito

modifiche analoghe.

La condotta consistente nell'indicare, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sull'Iva, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi era punibile, prima della Manovra di Ferragosto, qualora l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 103.291,38 (lire duecento milioni) (lett. a) e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione fosse superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a € 2.065.827,60 (lire quattro miliardi).

Ora è sufficiente che sia evasa un'imposta pari a € 50.000 e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione fiscale sia superiore a € 2 milioni.

Analogo provvedimento riguarda l'omessa dichiarazione di cui all'art. 5, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527e], prima punibile nel caso in cui l'imposta evasa fosse superiore a € 77.468,53 (lire centocinquanta milioni) ed ora, invece, sanzionata qualora l'evasione superi € 30.000.

A condotte punibili immutate, il significativo abbassamento delle soglie di punibilità deter-

mina un notevole **ampliamento** dell'area del **penalmente rilevante**; è, pertanto, ragionevole attendersi un **aumento** delle **segnalazioni** delle **notizie di reato**, anche in ragione del **raddoppio** dei **termini** per l'**accertamento tributario** di cui agli artt. 43, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF ② 6343] e 57, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ① 257].

**RIVISITAZIONE delle CIRCOSTANZE ATTENUANTI:** il Legislatore è, inoltre, intervenuto sui reati «speculari», previsti dagli artt. 2 e 8, D.Lgs. 74/2000 [CFF ② 9527e e 9527h], di presentazione di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture** o **altri documenti per operazioni inesistenti** e di **emissione di fatture** o **altri documenti per operazioni inesistenti**.

Nel 2000 non erano state introdotte **soglie di punibilità**, avendo optato il Legislatore per la **graduazione del trattamento sanzionatorio**, mediante la previsione di una **circostanza attenuante ad effetto speciale**.

Infatti, si ricorda che, nel caso in cui l'**importo degli elementi passivi fittizi** indicati in **dichiarazione** (art. 2) o portato dalle **false fatture** (art. 8) fosse **inferiore a € 154.937,07** (lire trecento milioni), trovava applicazione la pena della **reclusione da sei mesi a due anni** anziché quella «base» da **un anno e sei mesi a sei anni**.

A **minore gravità del fatto**, da misurarsi in termini puramente economici, corrispondeva, dunque, un **più tenue trattamento sanzionatorio**.

Tale **riduzione di pena** non è, ora, più prevista, per effetto dell'**abrogazione**, operata dalla Manovra di Ferragosto, del co. 3 degli artt. 2 e 8, D.Lgs. 74/2000, il che rende **maggiormente gravoso il regime sanzionatorio** applicabile, in quanto potrà trovare applicazione la sola «pena base», da **un anno e mezzo a sei anni di reclusione**.

Di riflesso, risulta **sostanzialmente abrogata** anche la seconda parte del co. 2 dell'art. 12, D.Lgs. 74/2000 [CFF ② 9527N].

La **norma** prevede che – qualora ricorrano le **circostanze** di cui agli artt. 2, co. 3, e 8, co. 3, del predetto decreto – **non trovi applicazione la pena accessoria dell'interdizione dai pubblici uffici**.

Stante l'**eliminazione** delle **circostanze** predette, la **sanzione accessoria** potrà applicarsi in ogni caso di **condanna** per i **reati** di cui agli artt. 2, 3 ed 8, D.Lgs. 74/2000, salvo quanto subito si dirà, in tema di **estinzione dei debiti tributari**.

Un'altra **modifica** in tema di **circostanze attenuanti** ha, infatti, riguardato il disposto del successivo art. 13, D.Lgs. 74/2000 [CFF ② 9527o] che prevedeva una **diminuzione «fino alla metà»** delle **pene** previste per i **reati fiscali** nel caso

in cui, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di 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 di settore.

A partire dal **17.9.2011**, la **diminuzione non può, invece, essere superiore ad un terzo**; diversamente, non è stata modificata la parte della norma secondo cui al **pagamento del debito tributario** consegue il **beneficio dell'esclusione delle pene accessorie**.

La **novella** non pare, di per sé, particolarmente significativa in quanto l'interesse ad **estinguere il debito tributario** è dato, soprattutto, dalla prospettiva di **evitare sanzioni accessorie** particolarmente penalizzanti – quali l'**interdizione** dagli **uffici direttivi delle persone giuridiche** e delle **imprese** (art. 12, co. 1, lett. a), D.Lgs. 74/2000), l'**incapacità di contrattare con la pubblica Amministrazione** (lett. b), l'**interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza** in materia tributaria (lett. c) – ovvero, *pro futuro*, dalla **possibilità di fruire di benefici processuali** (si veda *infra*).

**NUOVA DISCIPLINA della PRESCRIZIONE:** l'art. 17, D.Lgs. 74/2000 [CFF ② 9527s] prevede, al co. 1, che il corso della **prescrizione** per i **delitti tributari** sia **interrotto**, oltre che nelle ipotesi generali di cui all'art. 160 c.p., anche dal **verbale di constatazione** o dall'**atto di accertamento** delle relative **violazioni**.

Alla norma è stato ora aggiunto un co. 1-bis, secondo cui «**i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo**».

Combinando il disposto del **nuovo comma** con la **disciplina generale** dell'istituto (specialmente artt. 157 e 161 c.p.), ne deriva che il **termine di prescrizione** passa dagli attuali **6 ad 8 anni**, che diventano **10** in caso di **atti interruttivi**.

A parte il fatto che non v'era ragione di introdurre un co. 1-bis in assenza di un co. 2, non è francamente chiara quale sia la **ratio** che sorregge la **distinzione** tra i **delitti** previsti dagli artt. da 2 a 10, D.Lgs. 74/2000 – per i quali il **termine di prescrizione** è elevato di **un terzo** – e quelli previsti dagli artt. 10-bis, 10-ter, 10- quater e 11, D.Lgs. 74/2000 [CFF ② 9527L, 9527m, 9527M e 9527n] – per i quali, invece, dovrà continuare a farsi applicazione del **termine di prescrizione di 6 anni**.

Una possibile **motivazione** potrebbe essere rappresentata dal più agevole **accertamento dei delitti di omesso versamento di ritenute** (art. 10-bis) ed **Iva** (art. 10-ter) o di **indebita com-**

## REATI TRIBUTARI (D.Lgs. 74/2000) – NOVITÀ DELLA MANOVRA di FERRAGOSTO

<b>Soglie di punibilità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Le <b>soglie di punibilità</b> degli artt. 2, 3 e 4 sono state <b>abbassate</b>.</li> </ul>
<b>Circostanze attenuanti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Le <b>circostanze attenuanti</b> di cui all'art. 2, co. 3 e all'art. 8, co. 3 sono state <b>abrogate</b>.</li> <li>● Nel caso di <b>pagamento dei debiti tributari</b>, la <b>pena</b> potrà essere diminuita <b>solo fino ad un terzo</b>.</li> </ul>
<b>Prescrizione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Il <b>termine di prescrizione</b> dei <b>reati</b> previsti dagli artt. da 2 a 10 è <b>aumentato di un terzo</b> rispetto a quello <b>ordinario</b>.</li> </ul>
<b>Sospensione condizionale della pena</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● La <b>sospensione condizionale</b> della <b>pena</b> non potrà essere concessa in presenza di <b>macro-evasioni</b>.</li> </ul>
<b>Patteggiamento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● L'<b>applicazione</b> della <b>pena su richiesta</b> delle parti potrà essere richiesta solo nel caso di <b>previo pagamento dei debiti tributari</b> (con <b>relative sanzioni</b>).</li> </ul>

**pensazione** (art. 10-quater), rispetto agli altri; tale considerazione non è, tuttavia, prospettabile per la **sottrazione fraudolenta** al **pagamento delle imposte** (art. 11), quale fattispecie generalmente richiedente **indagini complesse** e, dunque, lunghe.

**LIMITE alla CONCEDIBILITÀ della SOSPENSIONE CONDIZIONALE della PENA:** la Manovra di Ferragosto ha introdotto, nell'art. 12, D.Lgs. 74/2000, un nuovo comma, il 2-bis, il quale dispone che «*per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro*».

Il regime della **sospensione condizionale** rimane, dunque, quello **ordinario** per i **reati** di cui agli artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater ed 11 del citato decreto.

La fattispecie è particolarmente problematica, in quanto pone dei **dubbi operativi**, in ordine alla **nozione** di «**volume d'affari**», di cui non è fornita una puntuale definizione, stante che l'art. 1, D.Lgs. 74/2000 [CFE 9527a] rimane invariato.

È dubbio, quindi, se ci si debba riferire al **volume d'affari** ai fini **Iva** ovvero al concetto di **fatturato**; la prima è nozione precisa, ma di elevato tecnicismo e perciò di difficile «manggiabilità» nel processo penale, il secondo è concetto piuttosto indeterminato.

Infine, la presenza di entrambe le **soglie** è di **difficile verificabilità**. Il requisito della lett. b) limita l'ambito applicativo della norma alle ipotesi di **macro-frode**, perché l'**imposta evasa** – e non, si badi, l'ammontare degli elementi attivi sottratti a tassazione – deve essere **superiore a € 3 milioni**. Quanto, poi, al requisito di cui alla lett. a) (l'ammontare dell'imposta evasa deve essere superiore al 30% del volume d'affari), essa rimanda ad un **saggio di redditività particolarmente alto**.

La **norma** appare, quindi, così **complessa** da renderne **problematica l'applicazione** e di **scarsa efficacia deterrente**, almeno per le realtà che non siano totalmente illecite.

**APPLICABILITÀ RISTRETTA del PATTEGGIAMENTO:** all'art. 13, D.Lgs. 74/2000 – che si è visto già modificato nel suo co. 1 – è aggiunto un ulteriore co. 2-bis, il quale dispone che «*per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2*».

Si tratta, dunque, di una **norma di natura eminentemente processuale**, per mezzo della quale è fortemente limitata la possibilità di ricorrere al cd. **patteggiamento**, in cui il giudice applica la **pena previamente concordata** tra il **pubblico ministero** e l'**imputato**.

Dal **17.9.2011**, il **pagamento dei debiti tributari** (art. 13, co. 1, D.Lgs. 74/2000) e delle relative **sanzioni amministrative** (art. 13, co. 2, D.Lgs. 74/2000) avrà, dunque, un **duplice vantaggio**: da un lato, importerà la **riduzione** fino

ad un terzo della pena prevista per il delitto commesso; dall'altro, permetterà all'imputato di ricorrere al rito speciale dell'applicazione della pena su richiesta delle parti. Rito che, è bene precisare, si caratterizza per un effetto premiale, consistente nella ulteriore riduzione, sempre fino ad un terzo, della pena ritenuta adeguata al caso di specie.

Altro aspetto di interesse sta nel fatto che l'art. 445 c.p.p. prevede che il patteggiamento di una pena detentiva non superiore a due anni non comporti l'applicazione delle pene accessorie. Di talché, ante riforma, la mancata applicazione delle sanzioni di cui all'art. 12, D.Lgs. 74/2000 poteva essere conseguenza anche solo del ricorso all'istituto processuale. Post riforma, invece, per ottenere il medesimo risultato sarà necessario provvedere previamente al pagamento di tributi e sanzioni.

La riscrittura dell'art. 13 del decreto potrebbe, quindi, avere concreti effetti sul piano del recupero delle imposte evase, stante il regime di beneficio che ne consegue sul piano sanzionatorio.

**ENTRATA in VIGORE delle NUOVE DISPOSIZIONI:** all'evidente fine di evitare l'insorgere di pro-

blematiche connesse alla successione di leggi penali nel tempo, l'art. 2, co. 36-vicies bis, D.L. 138/2011, prevede che le nuove norme «si applicano ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto», ovvero dal giorno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale e, quindi, dal 17.9.2011.

La precisazione è forse superflua, in ragione del fatto che già l'art. 2, co. 4, c.p. osta ad una applicazione retroattiva della legge penale sfavorevole al reo; è apprezzabile, tuttavia, l'intento chiarificatore.

Sul piano applicativo, va tenuto presente che il momento di consumazione di numerosi delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000 (artt. 2, 3, 4, 5 e 10-bis) coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione ovvero per il versamento dell'acconto Iva nel caso dell'art. 10-ter del decreto.

Cosicché a condotte (o omissioni) poste in essere prima dell'entrata in vigore della legge di conversione, e non «sanate» entro il termine concesso per la dichiarazione, potrebbe applicarsi il regime sanzionatorio deteriore in essa previsto.

### SistemaFRIZZERA



## GUIDA PRATICA FISCALE IMPOSTE INDIRETTE 1A/2011

a cura di Bruno Frizzera

Aggiornata con tutti i provvedimenti fiscali emanati nel corso del 2011, e in particolare con la manovra economica, il decreto sviluppo e la manovra di Ferragosto, la Guida illustra con linguaggio chiaro e la caratteristica grafica del «Sistema Frizzera» (esemplificazioni, tabelle, riquadri di sintesi, titolazione frequente) la disciplina relativa all'imposizione indiretta: IVA, registro, bollo, ipotecarie e catastali, concessioni governative, nonché le norme relative all'ICI e alla finanza locale. Ampio spazio è dato ai più recenti orientamenti ministeriali e alle più significative pronunce giurisprudenziali.

Un successo editoriale da oltre 50 anni, di sicura affidabilità, aggiornato, di pratica consultazione.

Pagg. 420 – € 28,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo

[www.librerie.ilsolo24ore.com](http://www.librerie.ilsolo24ore.com)

GRUPPO24ORE