

Ivo Caraccioli (a cura di)

I NUOVI REATI TRIBUTARI

Commento al d.lgs. 24 settembre 2015,
n. 158

2016



GIUFFRÈ EDITORE



Centro di diritto penale tributario
Centro per gli studi tributari
Centro per la ricerca tributaria

sostanziale: vero è, però, che si tratta di un pagamento volontario, e non coatto, finalizzato ad ottenere un beneficio in sede penale, secondo una logica che evoca quella del "traffico delle indulgenze" (condoni)".

Si tratta di "criticità" rimesse ora al giudizio della Corte Costituzionale, che dovrà pronunciarsi sulla legittimità del "doppio binario" vigente in materia di abusi di mercato (ved. Ordinanza di cui alla nota 122), la cui decisione riverbererà i suoi effetti anche nell'ordinamento punitivo tributario, caratterizzato anch'esso dalla vigenza di un duplice ordine di sanzioni, che per la loro natura potrebbero essere definite sostanzialmente penali e ricadere, quindi, nella censura espressa dalla C.E.D.U..

Nello stesso art. 13 *bis*, al comma 3, è prevista una nuova circostanza aggravante speciale per chi concorre nel reato "nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale". La norma intende colpire le "centrali" del crimine finanziario, gli ideatori, i soggetti che forniscono il supporto tecnico nell'elaborazione di complesse strutture e articolazioni societarie, senza il quale non sarebbe possibile congegnare e realizzare modalità seriali di evasione a livello internazionale (si pensi all'interposizione fittizia di persona, alle frodi carousel, alla predisposizione di documentazione falsa idonea a supportare transazioni illecite). Naturalmente il professionista deve essere "correo" nella commissione del reato, deve cioè prestare una collaborazione attiva, un contributo effettivo alla realizzazione dell'illecito, quanto meno diretto a rafforzare la volontà criminosa del contribuente evasore. La norma si colloca nel solco della più recente giurisprudenza della Suprema Corte, che ha assunto un indirizzo più severo nei confronti del professionista che presta la sua opera, sebbene sia consapevole della illiceità dell'operazione che pone in essere. È il caso del commercialista che redige la dichiarazione pur rendendosi conto che alcune fatture registrate in contabilità sono relative ad operazioni inesistenti (Cass. pen., Sez. III, 11 febbraio 2015 n. 19335). Per rimarcare l'importanza e l'incisività della novella basta considerare i risvolti in tema di limitazione della libertà personale del professionista indagato, per il quale la contestazione dell'aggravante in esame rende applicabile la misura della custodia cautelare in carcere.

4.6.

OSSERVAZIONI VARIE SU PUNTI TRATTATI E NON TRATTATI DALLA RIFORMA

di *Benito Capellupo*

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Pagamento del debito tributario e confisca. — 3. Risvolti processuali.

1. *Premessa.* — Il D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158 viene emanato a seguito della legge 11 marzo 2014, n. 23, art. 8 comma 1, con la quale il Governo riceveva delega a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in virtù dei criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto, in via principale, alla gravità dei comportamenti posti in essere dall'agente⁽¹²⁰⁾.

Tuttavia, il legislatore delegato — oltre a rendere specifica la confisca e la custodia giudiziale dei beni oggetto di sequestro, introducendo rispettivamente l'art. 12 *bis* "Confisca" e l'art. 18 *bis* "Custodia giudiziale dei beni sequestrati", piuttosto che la scriminante ex art. 13 "Pagamento del debito tributario" nonché determinare le circostanze del reato per il tramite del neo art. 13 *bis* "Circostanze del reato" — ha ritenuto opportuno specificare una nuova fattispecie penale "omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta"⁽¹²¹⁾, incastrandola nell'ambito dell'omessa presentazione 770 ed aggiungendo il comma 1 *bis* all'art. 5; il tutto in palese contrasto con le istruzioni dettate dalla Legge Delega la quale, disponendo una mera revisione del sistema penale — tributario e non la sua riforma, non avrebbe dovuto consentire l'introduzione di nuove fattispecie di reato.

Ebbene, il decreto attuativo sulle sanzioni ha, da un lato, proceduto alla criminalizzazione di nuove violazioni ed all'inasprimento delle pene, dall'altro, è intervenuto sulla depenalizzazione degli omessi versamenti al di sotto di determinate soglie che, rispetto al passato, sono state innalzate.

Al contrario di qualsivoglia aspettativa e previsione, entrambe le fattispecie di cui all'art. 10 *bis* "l'omesso versamento di ritenute certificate" che di cui all'art. 10 *ter* "l'omesso versamento di iva" sono state mantenute nel novero dei reati tributari, nonostante la legge delega non escludesse l'opportunità di ridurre le sanzioni (da mesi 6 ad anni 2 di reclusione) per l'omesso versamento di somme non troppo ingenti o addirittura vedersi applicare la sanzione di natura amministrativa piuttosto che di quella penale.

All'uopo, l'esecutivo non abroga i delitti di cui sopra ma innalza le soglie di punibilità lasciando invariata la sanzione⁽¹²²⁾.

⁽¹²⁰⁾ Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Parte Prima, 7 ottobre 2015, n. 55/L.

⁽¹²¹⁾ All'art. 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sono apportate le seguenti modifiche: a) il comma 1 è sostituito dai seguenti: "1. È 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*. È 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." b) al comma 2, le parole: "dal comma 1" sono sostituite dalle seguenti: "dai commi 1 e 1 *bis*".

⁽¹²²⁾ All'art. 10 *bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni: a) nella rubrica, dopo la parola: "ritenute" sono inserite le seguenti:

Pertanto, in applicazione del principio di cui all'art. 2 c.p., per il quale nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato e se vi è stata condanna cessano sia l'esecuzione che gli effetti penali, con l'entrata in vigore del decreto legislativo 158/2015 non saranno oggetto di sanzione penale, in ossequio al principio del *favor rei*, sia l'omesso versamento delle ritenute di acconto certificate per importi non superiori ad euro 150.000,00 e sia l'omesso versamento iva per somme non superiori ad euro 250.000,00 e relative sia all'anno 2014 che agli anni precedenti.

2. *Pagamento del debito tributario e confisca.* — Ulteriore intervento da parte del legislatore delegato, a fronte dell'omesso versamento delle ritenute certificate nonché dell'iva in virtù delle nuove previsioni, è rappresentato dall'introduzione dell'esimente specifica di cui al nuovo art. 13⁽¹²³⁾ e rubricata come "*Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*". In sintesi, la norma originaria, quale circostanza attenuante speciale, disponeva come le pene previste per i delitti tributari venissero ridotte di un terzo e non trovassero applicazione le sanzioni accessorie qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari, comprensivi di

"dovute o"; b) nel comma 1, dopo la parola: "ritenute" sono inserite le seguenti: "dovute sulla base della stessa dichiarazione o" e la parola: "cinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centocinquantamila". L'art. 10 *ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 è così sostituito: "È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta".

⁽¹²³⁾ L'art. 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è così sostituito: "1. I reati di cui agli articoli 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. 2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. 3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicazione dell'art. 13 *bis*, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione".

sanzioni e interessi, risultassero estinti per avvenuto pagamento integrale degli stessi.

Il decreto sulle sanzioni tributarie penali in attuazione della delega fiscale, pure nell'ipotesi che vengano superate le soglie specificate agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, prescrive la non punibilità qualora il contribuente provveda al pagamento integrale delle imposte, sanzioni ed interessi prima dell'apertura del dibattimento.

Inoltre, il neo art. 13 comma 3 (rispetto al testo originario del D.Lgs. 74/2000) attribuisce un margine di discrezionalità al giudice il quale, all'occorrenza, potrà addirittura prorogare il termine — una volta sola e per un periodo non superiore a mesi tre — onde consentire all'agente il pagamento del debito residuo qualora sia in fase di estinzione mediante rateizzazione.

L'effettivo ambito di applicazione dell'anzidetto art. 13 comma 3 risentirà in maniera incisiva della valutazione discrezionale dei singoli giudici, ai fini della proroga dei termini, i quali considereranno la somma residua ancora dovuta onde determinare il danno cagionato all'erario, il regolare versamento delle rate da parte del contribuente sino al momento coincidente con l'apertura del dibattimento, le ragioni per le quali è stata violata la disposizione normativa nonché la condotta posta in essere dal reo successivamente al reato contestato.

Pertanto, l'organo giudicante disporrà di un ampio margine discrezionale sino a quando non vi sarà un chiaro intervento interpretativo da parte della Suprema Corte onde individuare criteri univoci di valutazione.

Sul punto, si osservi ancora come il mero impegno di pagamento del debito tributario da parte del contribuente, il quale ricorre alle speciali procedure fiscali, consenta di evitare la confisca, anche nell'ipotesi in cui sia stata già applicata la misura cautelare reale del sequestro preventivo.

A tal proposito, si osservi come il legislatore delegato abbia inteso collocare la c.d. "confisca" nell'ambito del regime penale tributario riservandole un appropriato spazio normativo per il tramite dell'art. 12 *bis*.

La novella normativa prescrive come nel caso di condanna o di applicazione della pena *ex art.* 444 c.p.p. in materia di reati tributari sia sempre prevista la confisca dei beni che ne costituiscano il profitto o il prezzo ed al reo appartenenti.

Qualora non sia possibile procedere come sopra verranno confiscati i beni di cui si ha la disponibilità per un valore corrispondente al prezzo o al profitto dell'anzidetto illecito.

Altra problematica meritevole di opportuno approfondimento è quella concernente la posizione assunta dalle persone giuridiche, dalle società e dalle associazioni prive di personalità giuridica nell'ipotesi di reati fiscali

commessi nel loro interesse o a loro vantaggio dai soggetti così indicati all'art. 5 D.Lgs. 231/2001.

Già in epoca antecedente al conferimento della legge delega 23/14, art. 8 comma 1, costante orientamento giurisprudenziale era quello di considerare l'istituto della confisca per l'equivalente come misura ablatoria avente carattere affittivo in quanto impone un sacrificio patrimoniale a carico del reo e, indi, rappresenta una mera sanzione penale per la quale vige il principio dell'irretroattività nonché l'inapplicabilità del presente istituto nei confronti di soggetti diversi dall'autore della fattispecie criminosa, nel rispetto dell'art. 27 Cost⁽¹²⁴⁾.

A tal proposito, la Suprema Corte — in merito ai reati in materia fiscale — con preciso riferimento alle persone giuridiche, ha sottolineato come nulla rilevi il rapporto che lega i soggetti di cui all'art. 5 del D.Lgs. 231/2001 alla propria società ed il vantaggio economico che possa trarne quest'ultima per effetto dei reati tributari così commessi. Vi è di più, l'art. 19 comma 2 D.Lgs. 231/2001 sancisce la confisca per l'equivalente nei confronti dell'ente in generale a seguito della commissione dei reati di cui agli artt. 24 e ss. del decreto che non annovera tra gli stessi quelli fiscali di cui al D.Lgs. 74/2000⁽¹²⁵⁾.

Unica ipotesi prevista di sequestro preventivo funzionale alla confisca per l'equivalente, disposta nei confronti dell'ente relativa alle violazioni finanziarie, è quella in cui la struttura aziendale risulti essere un apparato fittizio e realizzata su misura dal reo per commettere gli illeciti *ut supra*. In tali circostanze ogni bene intestato in maniera fittizia alla società è riconducibile solo ed esclusivamente all'autore del reato che ne ha invero l'esclusiva disponibilità⁽¹²⁶⁾.

Di recente la Suprema Corte delle Sezioni Unite è tornata sull'argomento precisando invero come, ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. 231/2001, sia consentito il sequestro/confisca nel patrimonio appartenente all'ente in ordine al profitto del reato tributario commesso dalla persona fisica apicale o non apicale ma insistendo, d'altro canto, a non vedersi attuato il sequestro/confisca per equivalente nei riguardi dei suddetti enti⁽¹²⁷⁾.

Tuttavia, nonostante la recente revisione/riforma del sistema sanzionatorio tributario, il decreto attuativo della delega fiscale non ha apportato alcuna modifica al D.Lgs. 231/2001 onde inserire nel catalogo dei reati

⁽¹²⁴⁾ Art. 27, comma 1, Cost.: "La responsabilità penale è personale".

⁽¹²⁵⁾ Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012 n. 1256.

⁽¹²⁶⁾ Cass. pen., Sez. III, 4 luglio 2012 n. 33371; Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012 n. 1256.

⁽¹²⁷⁾ Cass. pen., Sez. Un., 30 settembre 2014 n. 10561.

presupposto, così specificati agli artt. 24-26 dell'anzidetto D.Lgs. 231/2001, quelli di natura tributaria.

3. *Risvolti processuali.* — Altro tema meritevole di appropriata analisi giuridica è quello relativo all'applicazione del neo-introdotta istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto nell'ambito dei reati tributari post revisione/riforma.

A tal proposito, è interessante attendere le prime pronunce della Suprema Corte in merito.

All'uopo, il D.Lgs. 28/2015 ha introdotto l'art. 131 *bis* c.p. prescrivendo che nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo ad anni 5, ovvero la pena pecuniaria sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'art. 133 c.p., primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.

Resta inteso come, a seguito della revisione del predetto sistema sanzionatorio tributario, il quale ha innalzato la pena massima in diverse ipotesi delittuose, non possa più trovare applicazione la suddetta causa di non punibilità. In merito, si rammenti il reato di occultamento o distruzioni di documenti contabili che, prima della recente revisione/riforma, poteva beneficiare del suddetto istituto poiché la pena massima era di anni 5⁽¹²⁸⁾.

Ora, pare legittimo domandarsi se la menzionata causa di non punibilità di cui al neo art. 131 *bis* c.p. possa la sua applicazione essere estesa al delitto di omesso versamento stante il fatto che, in punto sanzione, la pena della reclusione resta invariata, ossia da mesi 6 ad anni 2.

L'innalzamento della soglia di punibilità — da euro 50.000,00 ad euro 150.000,00 per il reato di cui all'art. 10 *bis* nonché ad euro 250.000,00 per il reato di cui all'art. 10 *ter* — condiziona la valutazione da parte del pubblico ministero onde richiedere l'archiviazione, ex art. 411 comma 1 *bis* c.p.p. e, indi, da parte del giudice per il proscioglimento, ai sensi dell'art. 469 comma 1 *bis* c.p.p.

Se da un lato l'innalzamento della soglia di punibilità ha consentito che alcuni illeciti penali non siano più tali, dall'altro, al contribuente — resosi responsabile del reato di omesso versamento per importi superiori ad euro 150.000,00 (in ordine alle ritenute certificate) nonché ad euro 250.000,00⁽¹²⁹⁾

⁽¹²⁸⁾ All'art. 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, al comma 1, le parole: "da sei mesi a cinque anni" sono sostituite dalle seguenti: "da un anno e sei mesi a sei anni".

⁽¹²⁹⁾ La Corte Costituzionale con la Sentenza n. 80 del 07 aprile 2014 interveniva sul reato di omesso versamento iva, ex art. 10 *ter* del D.Lgs. 74/2000, ritenendo illegittima la

(in ordine all'iva) — probabilmente non potrà essere riservata l'applicazione di cui all'art. 131 *bis* c.p. in virtù del fatto che il danno non sarà di certo considerato esiguo e, conseguentemente, l'offesa non sarà ritenuta di particolare tenuità.

Inoltre, in merito all'ulteriore condizione di cui all'art. 131 *bis* c.p.p. “... e il comportamento risulta non abituale” resta ovviamente inteso come l'applicazione del suddetto istituto comporta l'iscrizione nel casellario giudiziale (art. 3 comma 1 lettera *f*- D.P.R. 313/2002) e, indi, assumerà rilievo ai fini dell'apprezzamento del presupposto dell'abitualità del comportamento che, per il futuro, escluderebbe di poter nuovamente accedere al predetto beneficio definitorio e — in materia fiscale — non risulta essere atipico che il delitto di omesso versamento sia oggetto di reiterazione, da parte del medesimo contribuente, in più periodi d'imposta.

Infine, in ordine alla causa di estinzione del reato per intervenuta “prescrizione”, assumono particolare interesse gli effetti a cascata a seguito della pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Stante il fatto che l'iva non è considerata un'imposta qualunque bensì una “risorsa propria” dell'Unione Europea e, come tale, tutelata dalle norme dell'Unione che contrastano la lesione degli interessi finanziari.

La Sentenza dell'8 settembre 2015, causa C-105/2014, in materia fiscale, censura le norme italiane che limitano ad $\frac{1}{4}$ il prolungamento dei termini di prescrizione in caso di interruzione, *ex* art. 161 c.p. La prescrizione di reati relativi a frodi nel campo dell'iva sarebbe incompatibile con il diritto dell'Unione e quindi dovrebbe essere disapplicata.

In particolare, la Corte Europea ha inteso così esprimersi nei riguardi della normativa attualmente vigente nel nostro ordinamento giuridico: “Una normativa nazionale come quella italiana per motivi sistemici, comporta in numerosi casi la non punibilità dei responsabili, mentre le direttive comunitarie devono essere interpretate nel senso che obbligano gli Stati membri a prevedere sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive per irregolarità commesse nel settore dell'iva”. Pertanto, secondo la summenzionata sentenza europea, il sistema giuridico nazionale che disciplina la prescrizione ed, in particolare, gli atti interruttivi della stessa, risulterebbe essere incompatibile con il diritto dell'Unione e dovrebbe essere disapplicata dai giudici nazionali in procedimenti penali pendenti.

La Corte Europea fonda la sentenza nel rispetto del principio di cui all'art. 325 TFUE ⁽¹³⁰⁾ (*ex* art. 280 del TCE) senza, tuttavia, offrire agli Stati

punibilità ed innalzando la soglia ad euro 103.298,00 per fatti commessi sino al 17 settembre 2011.

⁽¹³⁰⁾ Art. 325 TFUE: “1. L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure

Membri qualsivoglia strumento onde determinare il termine massimo di prescrizione nell'ambito dei reati fiscali.

Tuttavia, la Corte lascia libertà di manovra al giudice italiano affermando come quest'ultimo debba "*disapplicare, all'occorrenza, le norme sulla prescrizione controverse*".

All'uopo, di recente, la Corte di Appello di Milano, Sez. II Pen., per una vicenda simile a quella per la quale il Tribunale di Cuneo si era rivolto alla Corte Europea, ha sospeso il giudizio in corso ed ha investito la Corte Costituzionale affinché si pronunci in merito all'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160 ultimo comma e 161 secondo comma c.p. stante le precise circostanze indicate dalla Sentenza della Corte Europea (causa C-105/14) in materia di reati fiscali, anche se dall'applicazione discendono effetti sfavorevoli per l'imputato, per il prolungamento del termine di prescrizione, in ragione del contrasto con l'art. 25, secondo comma, Cost. "*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*".

È discutibile la tesi per la quale si ritenga in via assoluta che l'introduzione di termini prescrizionali più ampi rispetto a quelli attualmente vigenti garantiscano la consegna del reo nelle mani della giustizia consentendo, indi, la punibilità del responsabile.

Al contrario, la disapplicazione della norma interna in ordine all'interruzione della prescrizione, anche se in riferimento ai soli reati tributari, lede inequivocabilmente il principio di legalità delle pene e dell'equo processo per procedimenti penali in corso, in netto contrasto con il principio della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost. e, in termini comunitari, di cui all'art. 6 C.E.D.U.

Tuttavia, non è da escludersi che il tema così evidenziato induca il legislatore a dover, in tempi brevi, severamente intervenire sulla causa di estinzione del reato di cui sopra — in armonia con gli artt. 25 comma 2, 111 Cost., con l'art. 2 c.p. e con le direttive comunitarie — riesaminando quantomeno l'art. 157 c.p. ed annoverando al comma 6, tra gli altri, i reati tributari di cui al D.Lgs. 158/2015.

adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. 2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari. 3,4,5 *Omissis* [...]".