

I reati fiscali “tenui” potrebbero essere non punibili

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che con l'approvazione del D.Lgs. n. 28 del 16.03.2015 sono state **introdotte alcune disposizioni che limitano la punibilità dei reati fiscali**. Ci si riferisce, in particolare, ai **reati fiscali di minore entità, in riferimento ai quali il nuovo art. 131 bis prevede la possibilità, sia in sede di indagine che davanti al giudice, di dichiararne la non punibilità**. La disposizione, nel dettaglio, stabilisce che **nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, 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, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale**. Relativamente alla disciplina penale – fiscale di cui al D.Lgs. n. 74/2000, **la nuova ipotesi di non punibilità può essere applicata alle fattispecie di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute certificate e di IVA, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (nell'ipotesi non aggravata). Sulla base della pena edittale, invece, **si deve escludere l'applicazione di tale ulteriore garanzia alle ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, emissione di fatture per operazioni inesistenti e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte** (nella sua ipotesi aggravata). Si deve in ogni caso rilevare che **l'applicazione delle disposizioni in materia di particolare tenuità del fatto si deve scontrare con la previsione di una soglia di rilevanza penale**: bisognerà verificare, ad esempio, se, al superamento della soglia di rilevanza penale (30.000 e 50.000 euro nella maggioranza dei casi), il Giudice penale ritenga sussistente la condizione di non punibilità, oppure se l'art. 131 bis possa essere riconosciuto in circostanze eccezionali. In attesa delle prime pronunce di merito che potrebbero fornire preziosi spunti operativi, analizziamo le ricadute delle nuove disposizioni nell'ambito dei reati fiscali.

Premessa

Con il D.Lgs. n. 28 del 16.03.2015 il legislatore ha introdotto una **nuova garanzia a favore dei contribuenti, prevedendo che nelle ipotesi di applicazione dei reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/00 può essere presa in considerazione la tenuità del fatto per dichiarare la non punibilità del fatto**. La nuova disposizione, introdotta nel nostro ordinamento attraverso il **nuovo articolo 131 bis del Codice Penale, trova applicazione generalizzata a tutte le fattispecie con massimo edittale di 5 anni, quindi anche nell'ambito fiscale**. Si pensi alle contestazioni di **dichiarazione infedele, oppure in caso di omesso versamento di ritenute certificate o IVA**: nel caso di particolare tenuità del fatto, **durante le indagini o durante il procedimento penale può essere dichiarata la non punibilità**.

Si deve segnalare, però, che l'art- 131 bis **non si applica qualora sia stata dichiarata l'abitudine del reato**

Osserva

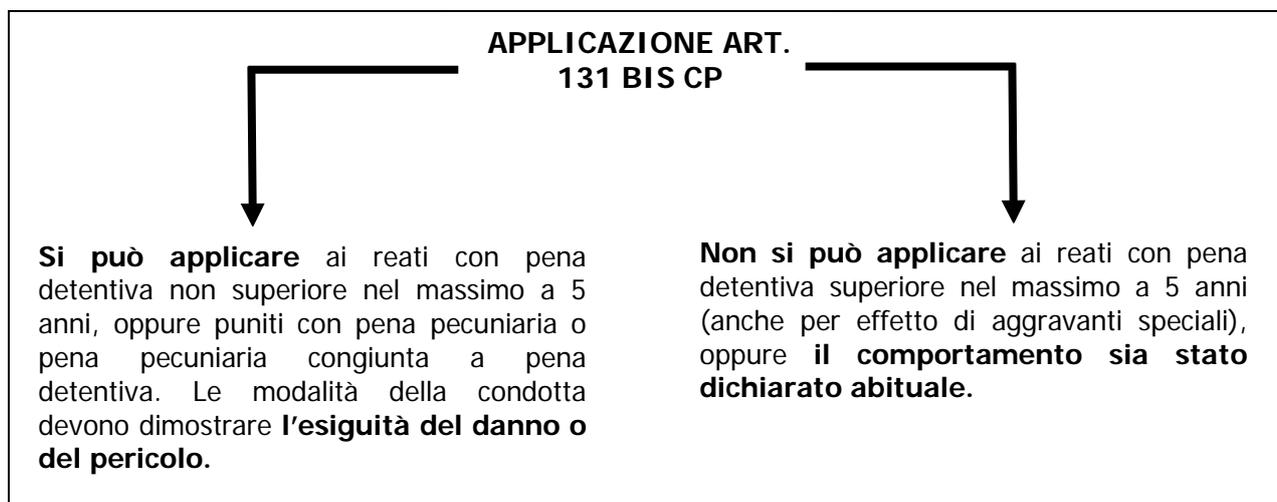
Per valutare concretamente i **risvolti pratici** di tale disposizione in ambito penale – fiscale bisognerà attendere necessariamente le prime pronunce di merito sul punto, in quanto **la previsione di una soglia di punibilità per le fattispecie penali potrebbe comportare alcune problematiche di applicazione**. La disposizione, si segnala, sarebbe quasi sicuramente d'aiuto a quelle ipotesi in cui **la condotta dell'imputato/indagato presenta un ridotto grado di pericolosità sociale**: si pensi ad esempio a quei datori di lavoro che, in una situazione di difficoltà economica, si sono **trovati a dover decidere se pagare i dipendenti o effettuare i versamenti IVA**. La disposizione, pur in presenza di una condizione di rilevanza penale, potrebbe portare alla riduzione dell'applicazione delle fattispecie penali caratterizzate da un **minor disvalore sociale**.

Con la presente trattazione analizziamo a **quali reati fiscali si può applicare la nuova causa di non punibilità**.

Il nuovo art. 131 bis del Codice Penale

Come anticipato in premessa, il D.Lgs. n. 28/2015 ha introdotto il nuovo art. 131 bis c.p. (*"l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto"*). La disposizione stabilisce, al primo comma, che nei **reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, 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'articolo 133, primo comma, **l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.**



Osserva

La norma prevede una serie di **casi nei quali l'offesa non può comunque essere ritenuta di particolare tenuità**, non tutti attinenti alla disciplina fiscale. Nel dettaglio, **viene esclusa la tenuità del fatto** *“quando l'autore ha agito per motivi abietti o futilli, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona”.*

Relativamente al **carattere dell'abitualità del reato**, questo si ritiene integrato (con conseguente disapplicazione della norma) nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

Relativamente alla **determinazione della pena-soglia**, bisogna specificare che non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze.

Reati fiscali a cui si applica la nuova disciplina della non punibilità

Sulla base di quanto appena esposto, **le nuove disposizioni in materia di non punibilità si possono applicare solamente ad alcune delle ipotesi previste dal D.Lgs. n. 74/00 in materia di reati fiscali.** Nel dettaglio, per effetto della previsione di un tetto massimo di 5 anni, l'articolo 131 bis Codice Penale si può applicare nelle seguenti ipotesi: **dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute certificate e di IVA, indebita compensazione, ipotesi non aggravata di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.**

REATI AMMISSIBILI (D.LGS. N. 74/00)		
4	Dichiarazione infedele	Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: à l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila; à l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.
5	Omessa dichiarazione	E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.
10	Occultamento o distruzione di documenti contabili	Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.
10 bis	Omesso versamento di ritenute certificate	E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.
10 ter	Omesso versamento di IVA	La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.
10 quater	Indebita compensazione	La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti.
11	Sottrazione	E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al

	fraudolenta pagamento imposte	al delle fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente 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. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' 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 cinquantamila.
--	--	---

Ciò detto, bisogna osservare che **l'applicazione dell'articolo 131 bis potrebbe trovare un ostacolo nella previsione di una soglia di rilevanza penale**: ad esempio, nell'ipotesi di **omesso versamento**, si dovrà verificare **se, al superamento della soglia di 30.000 euro, i Giudici ritengano comunque integrata la particolare tenuità del reato**. Per chiarire questo profilo sarà, quindi, necessario attendere le prime pronunce dei Tribunali Penali (si segnala che la prima sentenza della Cassazione sull'argomento ha negato la particolare tenuità del fatto per l'ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, anche se nel caso trattato la somma contesa era di 450.000 euro).

Osserva

Solo a titolo esemplificativo, si pensi ad un'**ipotesi ordinaria di omesso versamento**: **se non ricorrono circostanze particolari, il Giudice dovrà considerare se il superamento della soglia possa essere considerato sufficiente per superare la "particolare tenuità del fatto"**. Se si pensa, invece, all'**ipotesi in cui il datore di lavoro ha utilizzato le somme da versare per poter erogare le retribuzioni dei dipendenti, il danno o la pericolosità della condotta può essere considerata particolarmente tenue**.

La disposizione, quindi, permetterebbe di valutare un ampio ventaglio di casi particolari in cui la condotta irregolare del datore di lavoro può apparire, se non giustificata, quantomeno priva del caratteristico disvalore sociale delle fattispecie penali

Reati fiscali a cui non si applica l'ipotesi di non punibilità

Sulla base del massimo edittale di pena, sono invece da escludere le seguenti ipotesi previste dal D.Lgs. n. 74/2000: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, emissione di fatture per operazioni inesistenti, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

REATI NON AMMISSIBILI (D.LGS. N. 74/00)		
2	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti	E' 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, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.
3	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Fuori dei 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, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: à l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; à 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.
8	Emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti	E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.
11	Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente 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. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' 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 cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Pagamento del debito tributario

Considerata la rilevanza della norma bisogna osservare che, ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 74/00, **le pene previste per i reati fiscali sono diminuite fino ad un terzo se**, prima della

dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, **i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.**

Considerato il tenore letterale dell'articolo 131 bis c.p. si ritiene che anche nell'ipotesi di pagamento dell'imposta (con riduzione della pena) non si può beneficiare della non punibilità per i reati di cui all'articolo 2, 3, 8 e 11 (ipotesi aggravata): **i presupposti per l'applicazione dell'articolo 131 bis, infatti, sono individuati sulla base del massimo edittale della pena, che può essere variato solamente da circostanze ad effetto speciale.** Nell'ipotesi di **pagamento del debito tributario**, quindi, **l'imputato potrà beneficiare di uno sconto della pena ma è da escludere l'applicazione della non punibilità per tenuità del fatto.**

Osserva

Nel caso contrario in cui **risulti applicabile una circostanza aggravante speciale** (per esempio nell'ipotesi di reato fiscale transnazionale), **per espressa previsione dell'articolo 131 bis si deve tenere in considerazione l'aumento di pena (di ½ nell'ipotesi menzionata) ai fini della valutazione del massimale.** Pertanto, in tutte le ipotesi di contestazione di reato fiscale transnazionale, non si può applicare il nuovo articolo 131 bis per superamento della soglia dei 5 anni di pena massima.

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

Cordiali saluti