

Nuovo penale tributario con impatto immediato sugli omessi versamenti

Elevate le soglie di punibilità per i reati relativi a IVA e ritenute certificate



Maurizio MEOLI

12 ottobre 2015

Share Share Tweet

Con la pubblicazione in Gazzetta del DLgs. 158/2015, entreranno in vigore il **22 ottobre** le modifiche al sistema **penale tributario** adottate in attuazione della delega contenuta nella L. 23/2014. La riforma presenta un impatto rilevante, innanzitutto, sulle condotte di omesso versamento.



L'omesso versamento IVA resta reato (art. 10-ter), ma solo al superamento di una soglia di punibilità elevata a più di **250.000 euro** (da più di 50.000 euro). Passa, invece, a **più di 150.000 euro** (da più di 50.000) la soglia di punibilità per la fattispecie di omesso versamento di **ritenute certificate** (art. 10-bis), in relazione alla quale si precisa che le ritenute sono non solo quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche quelle "dovute sulla base della stessa dichiarazione" (fedelmente presentata).

Dal 22 ottobre, quindi, **perderanno rilevanza penale tutti gli omessi versamenti IVA già integrati per importi compresi tra più di 50.000 e 250.000 euro**. Stessa sorte per gli omessi versamenti di ritenute certificate compresi tra **più di 50.000 e 150.000 euro**. Per essi, infatti, si applicherà l'art. 2 comma 2 c.p., ai sensi del quale "nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali" (principio del c.d. "favor rei").

Destino diverso è riservato alla fattispecie di **indebita compensazione** (art. 10-quat), che è duplicata, distinguendosi a seconda che sia effettuata con crediti non spettanti o inesistenti. Ferma, in ogni caso, la soglia sopra i 50.000 euro, nella prima ipotesi (**crediti non spettanti**), la sanzione resta la reclusione da sei mesi a due anni, nella seconda (**crediti inesistenti**), invece, sarà la reclusione da 18 mesi a sei anni.

Questa distinzione impatta sulla **causa di non punibilità** di cui al nuovo art. 13. Solo le condotte relative ai crediti non spettanti, con quelle di omesso versamento IVA e di ritenute, non saranno punibili se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento** di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono estinti con 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. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di **estinzione** mediante **rateizzazione**, anche ai fini della circostanza attenuante correlata al pagamento del debito tributario, è dato un termine di **tre mesi** per il **pagamento del debito residuo** e la prescrizione è sospesa. Il giudice può prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, se lo ritiene necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Per le fattispecie di **infedele e omessa dichiarazione** (artt. 4 e 5), invece, la punibilità è esclusa se i debiti tributari (incluse sanzioni amministrative e interessi) sono estinti mediante **integrale pagamento** degli importi dovuti a seguito di ravvedimento operoso o presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché tali adempimenti 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.

Soffermandosi, inoltre, sulla nuova dichiarazione infedele – per la quale le soglie sono innalzate e 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 della competenza**, della **non inerenza** e della **non deducibilità** degli elementi passivi reali – si evidenzia come, onde evitare problemi applicativi, sia precisato che la soglia del 10%, prevista, in genere, per le valutazioni (rispetto a quelle corrette), valga “fuori dei casi” sopra elencati e non “in ogni caso”. Nella stessa ottica, inoltre, il termine “fittizio”, ovunque presente, è sostituito da “inesistente”.

Quanto alla fattispecie di omessa dichiarazione, rileveranno anche le dichiarazioni di sostituto d'imposta. Per essa è comminata la reclusione **da un anno e sei mesi a quattro anni** al superamento della soglia di 50.000 euro, con la precisazione che l'integrazione è esclusa ove la presentazione avvenga **entro 90 giorni dalla scadenza del termine**.

Rilevanti modifiche subisce, infine, la fattispecie ex **art. 3** (dichiarazione fraudolenta mediante **altri artifici**). Pur confermandosi la clausola “fuori dei casi previsti dall'art. 2”, si dispone che sarà punito, ancora con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, chiunque, per evadere imposte sui redditi o IVA, compiendo **operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di **documenti falsi** o di **altri mezzi fraudolenti** idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indichi 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**, al superamento, congiunto, di specifiche soglie di punibilità.