

PENALE TRIBUTARIO

Novità del D.Lgs. sul regime penale tributario – la dichiarazione

di Luigi Ferrajoli

Il **D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158**, in vigore dal 22 ottobre 2015, ha apportato rilevanti modifiche in ordine ai **reati tributari**, contenuti nel D.Lgs. n.74/00, attraverso la **revisione del sistema sanzionatorio**.

Per un sintetico esame delle novità introdotte, si reputa opportuno procedere **con le varie fattispecie delittuose** e sottolinearne le parti interessate dalla recentissima novella.

Dalla fattispecie di **dichiarazione fraudolenta** prevista dall'**art. 2 D.Lgs. n.74/00** è stata soppressa la parola **“annuali”**, per cui ora gli elementi passivi fittizi rilevano se indicati in qualsiasi dichiarazione relativa alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

La nuova formulazione del delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, prevista e punita dall'**art.3 D.Lgs. n.74/00**, sostituisce il passaggio *“sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie”* con *“compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi”* e che siano idonei, in aggiunta, ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Anche in questo caso, la parola **“annuali”** è stata soppressa, per cui **diventa rilevante l'indicazione in tutte le dichiarazioni** inerenti le imposte. Vengono altresì aggiunti crediti e ritenute fittizi, precedentemente assenti nel tenore della norma.

Inoltre, la soglia di euro un milione è stata aumentata ad **euro un milione e cinquecentomila**, con aggiunta dell'ipotesi in cui l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è **superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta** medesima o comunque a euro trentamila. Infine, viene sottolineato che *“il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”*, con espressa specificazione che **“non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”**.

Il reato di **dichiarazione infedele**, previsto e punito dall'**art.4 D.Lgs. n.74/00**, dispone ora che **l'evasione** debba essere **superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte (redditi o valore aggiunto) ad **euro centocinquantamila**, in luogo di cinquantamila, e l'ammontare degli **elementi attivi sottratti a imposizione** deve essere superiore ad euro **tre milioni** invece che di due milioni, come invece precedentemente stabilito. Non solo. Il comma 1-*bis* aggiunto

all'art.4 dispone che, ai fini dell'applicazione della fattispecie in esame, “***non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri correttamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali***”. Inoltre, secondo quanto previsto dal **comma 1-ter**, aggiunto anch'esso dalla novella, fuori dei casi previsti dal comma 1 **bis non sono punibili** le violazioni che differiscono da quelle corrette **in misura inferiore al 10%**, considerando che degli importi compresi in tale percentuale **non si deve tenere conto** nella verifica del **superamento delle soglie di punibilità**.

Ciò rappresenta evidentemente un grande restringimento della portata sanzionatrice della norma, sia sotto il profilo dell'imposta evasa, sia sotto quello della rilevanza penale **dei soli elementi passivi inesistenti e non quelli reali**, la cui mancanza di inerenza o indeducibilità diviene ora irrilevante ai fini penali della norma.

Il reato di **omessa dichiarazione** (art. 5 D.Lgs. n.74/00) prevede una pena aumentata, oggi **da un anno e sei mesi a quattro anni**, tuttavia **con un aumento anche della soglia di punibilità** da euro trentamila **ad euro cinquantamila**. Il comma 1-bis, di nuova introduzione, stabilisce inoltre che venga punito chiunque non presenta, pur essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, se l'ammontare delle ritenute non versate è **superiore ad euro cinquantamila**, con specificazione che non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine, ovvero non sottoscritta, oppure non redatta su stampato conforme al modello prescritto.