

Gli effetti della conversione del dl 124/2019. Primo test: il versamento dell'acconto Iva

Reati fiscali secondo dettami Ue

Per salvarsi c'è solo la spontanea estinzione del debito

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

La riforma penal tributaria è legge: arrivato il 18 dicembre l'ok definitivo del Senato per la conversione del decreto fiscale (dl 124/2019), così come emendato dalla Commissione finanze alla Camera.

Che la operatività del nuovo regime, dopo la fiducia del Senato, sarebbe coincisa con la vigilia di Natale lo si sapeva, considerato che il dl è stato pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* lo scorso 26 ottobre e che si tratta di atto normativo che, pur entrato in vigore immediatamente dopo la pubblicazione, produce effetti solo provvisori, perché i decreti legge perdono efficacia se il Parlamento non li converte in legge entro 60 giorni dalla loro pubblicazione.

Ma cosa bisogna sapere di questa riforma?

Avendo apportato rilevanti novità in materia di reati tributari, per i privati cittadini e le imprese, chiamati ad adempiere i propri obblighi fiscali, è bene sapere «cosa si rischia».

La prima scadenza nella quale ci si imbatte post entrata in vigore sarà il versamento dell'acconto Iva previsto per il 27 dicembre, data che segna anche il momento per la possibile consumazione del relativo reato.

La Cassazione, infatti, nel pronunciarsi sul reato di omesso versamento Iva ex art. 10-ter, dlgs 74/2000 (introdotta con il dl 223/2006), è concorde (cfr. sentenza n. 38619 del 3 novembre 2010, e poi ripresa da tutta la giurisprudenza successiva) che «il momento consumativo del reato è individuato alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. Tale termine è fissato dalla legge n. 405 del 1990, art. 6, comma 2, al 27 dicembre».

Ma per questo illecito il legislatore ha all'ultimo deciso di fare un passo indietro rispetto all'inasprimento prospettato: mentre il dl 124/2019 aveva ipotizzato anche per tale fattispecie un'estensione dell'area di rilevanza penale, la commissione finanze ha invertito la rotta, quantomeno per i reati meno gravi, cioè quelli caratterizzati dalla «mera» evasione, ma non dalla truffa.

Gli emendamenti, approvati dalla camera e confermati dal Senato, hanno infatti preferito abbandonare quell'abbassamento di soglie di punibilità, rispettivamente da 150 mila a 100 mila euro per l'omesso versamento di ritenute certi-

Le novità del dl 124/2019

Cosa cambia con il dl 124/2019, all'esito dell'esame di camera e Senato	Art. 2 dlgs 74/2000 – dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti e Art. 3 – dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Art. 10-bis dlgs 74/2000 – omesso versamento ritenute certificate e Art. 10-ter – omesso versamento Iva
Pena, soglie di punibilità, confisca e responsabilità 231	La pena, che ante decreto andava da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione, ora va da 4 a 8 anni di reclusione per il reato di cui all'art. 2, e da 3 a 8 anni per quello di cui all'art. 3. Responsabilità ex dlgs 231/2001 Sì, sanzione fino a 500 quote. Confisca Sì per elementi passivi fittizi > 200.000 euro	Rimane immutata la pena da sei mesi a 2 anni di reclusione per entrambi i reati. Rimane immutata anche la soglia di punibilità di 150.000 euro per le ritenute, 250.000 per l'Iva. Responsabilità ex dlgs 231/2001 NO Confisca per sproporzione NO
Cosa fare perché il reato non sia punibile	Estinzione del debito: • con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; • che 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	Estinzione del debito: • che può intervenire anche DOPO 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; • MA PRIMA della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado

ficate, nonché da 250 mila a 150 mila euro per l'omesso versamento di Iva, previsto dal dl.

La scelta è pertanto quella di proseguire sulla linea tracciata nel 2015, quando, nella prospettiva di circoscrivere l'irrogazione di sanzioni penali agli illeciti più gravi, si era innalzato drasticamente il limite, originariamente fissato a 50 mila euro, da superarsi per l'integrazione del reato.

Peraltro, il legislatore sembra anche in questa occasione essersi conformato agli indirizzi provenienti dall'Unione europea: è del maggio 2018 la pronuncia della Corte di giustizia dell'Ue nella causa pregiudiziale C-574/15, Mauro Scialdone, che, nel precisare come non sia contraria al diritto Ue la soglia di punibilità fissata in Italia a 250 mila euro per l'omesso versamento Iva, aveva ricordato che la normativa Ue non armonizza le sanzioni applicabili in materia di Iva.

Tale materia è quindi di competenza degli Stati membri, i quali hanno l'obbligo di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione rispettando il principio di effettività (le misure adottate devono essere dissuasive, proporzionate ed effettive) e il principio di equivalenza (gli interessi finanziari dell'Unione vanno protetti almeno quanto gli

interessi finanziari dei singoli Stati: a fronte di illeciti analoghi, sanzioni analoghe).

Ciò premesso in linea generale, la Corte aveva osservato che l'omesso versamento dell'Iva di per sé, soprattutto se preceduto da una corretta dichiarazione, non costituisce frode, ovvero quella diversa ipotesi per la repressione della quale, in conformità all'indirizzo più volte ribadito agli Stati membri dal fronte europeo, le sanzioni penali sono invece da ritenersi indispensabili.

Ma anche a quest'ultimo monito la riforma penal-tributaria ha dimostrato di tenere pienamente conto.

Infatti, con riferimento invece alle ipotesi truffaldine di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, dlgs 74/2000) e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), non sono state apportate modifiche rispetto al testo del dl 124/2019, per cui resta confermato l'inasprimento della pena, che fa passare la cornice edittale (che pre-riforma era da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione) da 4 a 8 anni per il delitto di cui all'art. 2 e da 3 a 8 anni per quello di cui all'art. 3.

Altresì, per tali più gravi reati, la riforma ha superato il vaglio positivo del Senato anche per quanto riguarda l'operatività della confisca

per sproporzione e della responsabilità da reato, ex dlgs 231/2001, delle imprese i cui legali rappresentanti si avvalgano in dichiarazione, a vantaggio delle stesse, di documenti falsi.

Con la conseguenza che, alla pena irrogata alla persona fisica, si sommerà in questo caso la sanzione per la persona giuridica, che precisamente ammonta, nel suo massimo, a 500 quote: se si considera che l'importo di una quota è compreso tra un valore minimo di euro 258 e un massimo di euro 1.549 (fissato sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente), il calcolo è presto fatto e la sanzione pecuniaria per le imprese potrà arrivare fino a 774.500 euro.

Peraltro, con quest'ultima previsione l'Italia si è conformata proprio a quanto richiesto dalla Direttiva (Ue) 1371/2017, c.d. Pif, che impone che per le frodi Iva, quantomeno per quelle gravi (ovvero che «siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 euro»), sia prevista una pena massima di almeno quattro anni di reclusione per le persone fisiche, nonché la responsabilità delle persone giuridiche.

E se dunque una tanto severa risposta alla frode fiscale è stata necessaria, il legisla-

tore ha voluto tuttavia concedere un'ultima chance ai contribuenti per salvarsi da questo quadro punitivo.

Grazie agli emendamenti approvati da camera e Senato, si estende anche alla dichiarazione fraudolenta quanto già contemplato dall'art. 13, comma 2, dlgs 74/2000 per le meno gravi infedeltà dichiarative, ovvero la non punibilità del reato 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.

Ma attenzione: affinché sia invocabile la non punibilità, il ravvedimento o la presentazione devono intervenire 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. Quindi, mentre per l'omesso versamento Iva e ritenute certificate, come previsto dall'art. 13, comma 1, è sufficiente che il debito sia estinto prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, non la non punibilità della condotta truffaldina la respicenza deve essere spontanea.