

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

Bergamo, 20 gennaio 2020

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 5/2020

IL “DECRETO COLLEGATO ALLA LEGGE DI BILANCIO 2020”

QUARTA PARTE

Nella presente circolare si conclude l'esame delle principali disposizioni aventi rilevanza fiscale introdotte dal D.L. n. 124 del 26.10.2019 (cosiddetto “Decreto collegato alla legge di bilancio 2020”) convertito nella Legge n. 157 del 19.12.2019, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 301 del 24.12.2019.

NOVITA' IN MATERIA DI REATI PENALI TRIBUTARI

L'art. 39 del D.L. n. 124/2019 ha introdotto importanti modifiche in materia di diritto penale tributario disciplinate dal D.Lgs. n. 74/2000 aventi efficacia dal 24.12.2019, con la precisazione che le novità introdotte in materia di confisca “per sproporzione” o “allargata” si applicheranno esclusivamente ai reati tributari commessi successivamente al 25.12.2019.

Si ricorda che la confisca “per sproporzione” o “allargata” è disciplinata dall'art. 240-bis c.p., ai sensi del quale, nei casi di condanna o di patteggiamento per una serie specifica di reati, “è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle

Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

imposte sul reddito, o alla propria attività economica. In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. (...) quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona.”.

1. DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI DOCUMENTI FALSI

In relazione alla fattispecie di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), le novità introdotte dal D.L. n. 124/2019 riguardano:

- la pena comminata;
- la previsione di un'ipotesi attenuata;
- l'applicabilità della c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata”;
- la possibilità di conseguire la non punibilità a fronte di una fattispecie già integrata.

Pena comminata

In via generale, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un minimo di 1 anno e 6 mesi a un massimo di 6 anni, alla reclusione da un minimo di 4 anni a un massimo di 8 anni.

Ipotesi attenuata

La reclusione da 1 e 6 mesi a 6 anni resta applicabile nei soli casi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sia inferiore a 100.000,00 euro.

Confisca “per sproporzione” o “allargata”

Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019, si applica la c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata” quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti superiore a 200.000,00 euro.

Non punibilità

Anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni

Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

inesistenti diviene non punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto 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.

2. DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI

In relazione alla fattispecie di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), le novità riguardano:

- la pena comminata;
- la possibilità di conseguire la non punibilità a fronte di una fattispecie già integrata;
- l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".

Pena comminata

È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un minimo di 1 anno e 6 mesi a un massimo di 6 anni, alla reclusione da un minimo di 3 anni a un massimo di 8 anni.

Non punibilità

Anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici diviene non punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto 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.

Confisca "per sproporzione" o "allargata"

Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019, si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'imposta evasa è superiore a 100.000,00 euro.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

3. DICHIARAZIONE INFEDELE

In relazione alla fattispecie di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione infedele), le novità riguardano:

- la pena comminata;
- le soglie di punibilità;
- la non punibilità correlata alle valutazioni.

Pena comminata

È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un minimo di 1 anno a un massimo di 3 anni, alla reclusione da un minimo di 2 anni a un massimo di 4 anni e 6 mesi.

Soglie di punibilità

Per l'integrazione della fattispecie sarà, congiuntamente, necessario che:

- l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100.000,00 euro (e non più a 150.000,00 euro);
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, sia superiore a due milioni di euro (e non più a tre milioni di euro).

Non punibilità correlata alle valutazioni

Non danno luogo a punibilità le valutazioni che, complessivamente considerate (e non più singolarmente considerate), differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

4. OMESSA DICHIARAZIONE

In relazione alle fattispecie di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (omessa dichiarazione), le novità riguardano la sola pena comminata.

In particolare, sia in relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, che con riguardo all'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un minimo di 1 anno e 6 mesi a un massimo di 4 anni, alla reclusione da un minimo di 2 anni a un massimo di 5 anni.

Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

5. EMISSIONE DI FATTURE FALSE

In relazione alla fattispecie di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), in corrispondenza con quanto stabilito in relazione alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di documenti falsi, le novità riguardano:

- la pena comminata;
- la previsione di un'ipotesi attenuata;
- l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".

Pena comminata

In via generale, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un minimo di 1 anno e 6 mesi a un massimo di 6 anni, alla reclusione da un minimo di 4 a un massimo di 8 anni.

Ipotesi attenuata

La reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni resta applicabile nei soli casi in cui l'ammontare dell'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a 100.000,00 euro.

Confisca "per sproporzione" o "allargata"

Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019, si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti sia superiore a 200.000,00 euro.

6. OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI

In relazione alla fattispecie di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili), le novità riguardano l'aumento della pena comminata, che passa dalla reclusione da un minimo di 1 anno e 6 mesi a un massimo di 6 anni, alla reclusione da un minimo di 3 anni a un massimo di 7 anni.

7. SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

In relazione alla fattispecie di cui all'art. 11, comma 1 del D.Lgs. n. 74/2000 (sottrazione fraudolenta al

Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

pagamento delle imposte), le novità riguardano l'applicabilità della c.d. "confisca per sproporzione" o "allargata".

Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019, si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi sia superiore a 100.000,00 euro.

8. FALSO IN TRANSAZIONE FISCALE

In relazione alla fattispecie di cui all'art. 11, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000 (falso in transazione fiscale) la novità riguarda la sola applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".

Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione commesso successivamente al 25.12.2019, infatti, si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a 200.000,00 euro.

9. REATI SOCIETARI E SANZIONI PECUNIARIE PER L'ENTE (EX D.LGS. N. 231/2001)

Si ricorda preliminarmente che il D.Lgs. n. 231/2001 ha introdotto nell'ordinamento nazionale la disciplina della responsabilità delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, regolamentando, in particolare, la responsabilità di carattere amministrativo che grava sui citati enti collettivi in occasione del compimento di specifici reati da parte di propri dirigenti o amministratori (c.d. "apicali") o anche di persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di questi ultimi. Le relative sanzioni, ancorché di sostanziale natura amministrativa, sono applicate dal giudice penale competente per i reati presupposto.

Il tipo di rapporto funzionale che lega l'autore (persona fisica) del reato all'ente è determinante per individuare il criterio di imputazione soggettiva della responsabilità dell'ente. Al riguardo, sono individuati dal Legislatore due tipi di rapporto: il rapporto di rappresentanza e il rapporto di subordinazione. Con riferimento alla prima ipotesi, nel caso in cui cioè il reato sia stato commesso da soggetti in posizione apicale, la persona giuridica risponde dell'illecito nella misura in cui essa non sia stata in grado di provare di aver comunque adottato, prima della realizzazione del reato, misure organizzative idonee a prevenire la commissione di illeciti da parte dei suoi organi di vertice. Nell'ipotesi

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

invece in cui l'illecito penale sia stato posto in essere da soggetto sottoposto all'altrui direzione, l'ente risponde in caso vi sia stato un deficit di sorveglianza o di organizzazione con conseguente mancato controllo del responsabile dell'illecito che ha potuto così commettere il reato.

Il D.L. n. 147/2019 ha introdotto il nuovo articolo 25-*quaterdecies* al D.Lgs. n. 231/2001, con cui viene previsto che, in ipotesi di:

- delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;
- delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, nel limite di 100.000 euro, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 400 quote;
- delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;
- delitto di emissione di fatture false, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;
- delitto di emissione di fatture false, per importi fino a 100.000 euro, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 400 quote;
- delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 400 quote;
- delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 400 quote.

Se, in seguito alla commissione dei delitti sopra elencati, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Si rammenta che l'importo di una quota va da un minimo di 258 euro a un massimo di 1.549 euro e non è ammesso il pagamento in misura ridotta.

Inoltre, agli enti si applicano anche le seguenti sanzioni interdittive:

- il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

