

Brevi note sulla novella in tema di reati tributari recata dall'art. 2, comma 36-vicies semel, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011 n. 148.

Il comma 36-*vicies semel*, dell'art. 2 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, introdotto dalla legge di conversione 14 settembre 2011 n. 148 [di seguito anche: art. 2 comma 36-*vicies semel*] ha novellato in più punti il d.lgs. n. 74/2000 intitolato “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*”.

Di seguito, si illustrano le modifiche apportate dalla c.d. manovra di ferragosto.

Sull'eliminazione delle “attenuanti”¹ previste dagli art. 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000

Innanzitutto, l'art. 2 comma 36-*vicies semel* ha abrogato il comma 3 degli artt. 2 ed 8 del d.lgs. n. 74/2000 che prevedeva una consistente riduzione della pena edittale (reclusione da **sei mesi a due anni** anziché da **un anno e sei mesi a sei anni**) per i reati di **“Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** e di **“Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** laddove l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati nelle fatture o altri documenti utilizzati in dichiarazione o emessi nel corso del periodo d'imposta fosse inferiore ad €154.937,07.

¹ Sulla “natura” di attenuante ad effetto speciale o di autonoma fattispecie di reato delle ipotesi disciplinate dagli artt. 2, comma 3, e 8, comma 3, del d.lgs. n. 74/2000 vi sono contrapposte interpretazioni giurisprudenziali (cfr. **Cass. Penale, sez. III, 06/03/2008, n. 23.064**: “*Le fattispecie di cui agli artt. 2, ultimo comma, e 8, ultimo comma, D.Lgs. n. 74 del 2000 hanno natura non già di circostanze attenuanti ad effetto speciale, bensì di reati autonomi integranti altrettante ipotesi attenuate rispetto alle fattispecie di cui ai rispettivi primi commi*”; contra **Cass. Penale, sez. III, 08/05/2008, n. 25.204**: “*L'ipotesi prevista dal comma 3 dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, che prevede la reclusione da sei mesi a due anni qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati nella dichiarazione annuale dei redditi o dell'i.v.a. sia inferiore a euro 154.937,07, costituisce pacificamente una circostanza attenuante del reato base, di cui non può tenersi conto per la determinazione della pena*”).

Sulla diminuzione delle “soglie di punibilità” previste dagli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000

L’art. 2 comma 36 *vicies semel* ha poi ridotto le “soglie di punibilità” cui è “subordinata” l’integrazione dei reati previsti dagli artt. 3 (“**Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**”), 4 (“**Dichiarazione infedele**”) e 5 (“**Omessa dichiarazione**”) del d.lgs. n. 74/2000.

Elementi costitutivi² di detti delitti sono il superamento di una soglia di imposta evasa³, nonché, per le ipotesi di cui agli artt. 3 e 4, la “**congiunta**” sottrazione ad imposizione, anche mediante l’indicazione di elementi passivi fittizi, di un certo ammontare di elementi attivi⁴.

Soglie rilevanti prima della modifica recata dall’art. 2 comma 36 vicies semel

Reato	Imposta evasa	Ammontare degli elementi attivi sottratti ad imposizione anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Superiore ad €77.468,53	Superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque , ad €1.549.370,70
Dichiarazione infedele	Superiore ad €103.291,38	Superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque , ad €2.065.827,60
Dichiarazione omessa	Superiore ad €77.468,53	

² Le soglie in questione costituiscono, pacificamente, elementi costitutivi del reato.

³ Per imposta evasa s’intende, ai sensi dell’art. 1, comma 1, lett. f), del d.lgs. n. 74/2000, “*la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine*”.

⁴ Per elementi attivi e passivi s’intendono, ai sensi dell’art. 1, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 74/2000, “*le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto*”.

Soglie rilevanti dopo la modifica recata dall'art. 2 comma 36 vices semel

Reato	Imposta evasa	Ammontare degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Superiore ad €30.000,00	Superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque , ad €1.000.000,00
Dichiarazione infedele	Superiore ad €50.000,00	Superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque , ad €2.000.000,00
Dichiarazione omessa	Superiore ad €30.000,00	

Sulla sospensione condizionale della pena

Il d.l. n. 138/2011 ha modificato l'art. 12 del d.lgs. n. 74/2000 aggiungendo il comma 2-bis che così dispone: *“Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro”*.

E' dunque precluso al giudice di valutare la concessione della sospensione condizionale della pena per i reati previsti dagli artt. da 2 a 10⁵ del d.lgs. n. 74/2000 se l'imposta evasa è superiore ad €3.000.000,00 e rappresenta più del 30 per cento del volume d'affari.

Sulle ulteriori modifiche introdotte dall'art. 2, comma 36-vices semel, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138

⁵ Si tratta dei seguenti delitti: **1)** - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; **2)** - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; **3)** - Dichiarazione infedele; **4)** - Omessa dichiarazione; **5)** - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; **6)** - Occultamento o distruzione di documenti contabili.

Infine, con la c.d. manovra di ferragosto, il Legislatore ha ulteriormente previsto.

a) – La riduzione dalla metà ad un terzo della diminuzione della pena da riconoscere ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000 quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, vengono estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, i debiti tributari – anche per “...*sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1*” (così, art. 13, comma 2, del d.lgs. 74/2000) - relativi ai fatti costitutivi dei delitti tributari.

b) – La possibilità di applicare la pena a richiesta delle parti ai sensi dell'articolo 444 c.p.p. per i delitti di cui al d.lgs. 74/2000 solo ove ricorra la circostanza attenuante di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 74/2000.

c) – L'aumento di un terzo dei termini di prescrizione per i reati previsti dagli artt. da 2 a 10⁶ del d.lgs. n. 74/2000; conseguentemente, in forza dell'art. 157, comma 1°, c.p., la prescrizione per detti reati tributari è elevata da **sei ad otto anni**.

Sulla decorrenza delle modifiche introdotte dall'art. 2, comma 36-vicies semel del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138

Per espressa previsione dell'art. 2, comma 36-*vicies bis*, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138 le disposizioni *supra* illustrate si applicano ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge ossia a fatti successivi al 17 settembre 2011⁷

⁶ Cfr: nota 5 di pag. 3.

⁷ Sul punto deve evidenziarsi che i reati in materia di dichiarazione si consumano con la presentazione della dichiarazione annuale; può dunque ritenersi che le dichiarazioni presentate dopo 17 settembre 2011, ancorché relative al periodo d'imposta 2010, possono integrare i delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000 con il superamento delle nuove “soglie di punibilità” introdotte dall'art. 2 comma 36 *vicies semel*.

Pordenone, li 31 ottobre 2011

Avv. Augusto Zucaro