



Decreto legislativo sulla certezza del diritto: novità in tema di reati tributari

a cura dell'Avv. Maurizio Villani e Avv. Alessandra Rizzelli

Importanti novità sono in arrivo per i reati tributari a seguito del Decreto legislativo recante <<disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra il fisco e il contribuente>>, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014 ed ora al vaglio delle commissioni parlamentari.

Le novità riguardano sia le singole fattispecie delittuose sia le norme procedurali, disciplinate dal Decreto

Legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

In particolare, per quanto attiene ai reati tributari vengono innalzate le soglie di punibilità, viene introdotta con l'art. 4, comma 1 ter una nuova fattispecie di reato "la dichiarazione infedele del sostituto di imposta", vengono inasprite le pene.

Di seguito si riporta una tabella con le principali modifiche.

REATO TRIBUTARIO	PRINCIPALI NOVITÀ
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)	È introdotta una soglia di punibilità di 1.000 euro di imponibile
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)	1) l'imposta evasa deve essere superiore, per ciascuna imposta, ad € 30.000; 2) l'ammontare complessivo degli elementi sottratti ad imposizione deve essere superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore ad 1 milione di euro
Dichiarazione infedele (Art. 4)	1) l'imposta evasa deve essere superiore, per ciascuna imposta, ad € 150.000; 2) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione dovrà essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a 3 milioni di euro; 3) non rileva la corretta classificazione dell'inerenza o della non deducibilità di elementi passivi reali
Dichiarazione infedele del sostituto d'imposta (art. 4 comma 1 ter)	È punito con la reclusione da un anno a tre anni chi indica nella dichiarazione annuale di sostituto d'imposta un ammontare dei compensi, interessi ed altre somme inferiore a quello effettivo, se l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza è superiore ad € 50.000
Omessa dichiarazione (art. 5)	1) è prevista la pena della reclusione da un anno e sei mesi a 4 anni; 2) la soglia di punibilità è innalzata da € 30.000 ad € 50.000
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	È introdotta una soglia di punibilità di 1.000 euro di imponibile
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)	E' prevista la pena della reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni
Omesso versamento ritenute certificate (art. 10 bis)	1) la soglia di punibilità è innalzata ad € 150.000; 2) il reato è commesso anche con la sola indicazione delle ritenute in dichiarazione e, quindi, senza la certificazione
Omesso versamento Iva (art. 10 ter)	La soglia di punibilità è innalzata ad € 150.000



Per quanto attiene, invece alle novità da un punto di vista procedurale si segnalano le seguenti.

1) Qualora il debito tributario venga pagato prima della fase dibattimentale (anche mediante il ricorso agli istituti deflattivi):

- i reati di infedele od omessa presentazione della dichiarazione, omesso versamento Iva o ritenute si estinguono;

- per tutti gli altri reati la pena è ridotta sino alla metà.

2) Vengono previste delle aggravanti di reato e la pena è aumentata della metà se:

- complessivamente nel periodo d'imposta le somme evase sono superiori ad 1 milione di euro;

- il reato viene commesso nell'esercizio di attività bancaria e finanziaria.

3) Viene escluso il reato e, conseguentemente, la punibilità laddove le imposte sui redditi o l'Iva evase non siano superiori al 3% del reddito imponibile o dell'Iva dichiarata.

4) Il raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento sarà possibile solo se l'amministrazione finanziaria avrà presentato o trasmesso la relativa notizia di reato alla Procura della Repubblica, entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento in tema di imposte sui redditi e imposta sul valore aggiunto, prevista per quel determinato periodo di imposta.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Alessandra Rizzelli

Studio di settore: illegittimo se automatico

Necessari ulteriori elementi di prova

Premessa – Le differenze tra i ricavi/compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore non possono essere utilizzate in modo automatico in sede di controllo, in quanto lo scopo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza del principio costituzionale di capacità contributiva. Questo è quanto risposto dall'Agenzia delle Entrate a un interpello di un contribuente.

Presunzione - Sin dall'introduzione degli studi di settore, avvenuta nel 1998, si è discusso in dottrina se la presunzione costruita sulla base degli studi di settore avesse natura di presunzione semplice oppure di presunzione legale. Si ricorda che la definizione di presunzione è contenuta nell'art. 2727 c.c., il quale prevede che: "Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato". Bisogna inoltre notare che dall'analisi della disciplina normativa degli studi di settore (art. 62-sexies, D.L. n. 331/93 e art. 39, comma 1, lett. d, D.P.R. n. 600/73), è possibile ritenere che la volontà del Legislatore fosse quella di collocare gli accertamenti da studi di settore tra quelli di tipo analitico-induttivo; di conseguenza agli stessi si potrebbe attribuire natura di presunzioni semplici in quanto, per essere utilizzati in sede di accertamento, necessitano dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Giurisprudenza - Mentre l'Amministrazione finanziaria ha strenuamente sostenuto in passato la valenza di presunzione legale degli studi di settore, la giurisprudenza sia di merito sia, in primis, di legittimità, ha prevalentemente attribuito agli studi la natura di presunzione semplice. Ricordiamo tra le più importanti le sentenze della Cassazione n.12/2009 nn. 26635, 26636, 26637 e 26638; 30/07/2010 nn. 17869, 17870, 17872, 17874, 17875, 17876, 17877, 17879 e 17880; 24/09/2010 nn. 20208, 20214, 20215, 20216, 20217 nelle quali si è affermato che gli studi di settore possono rilevare una situazione di anomalia del contribuente che va necessariamente verificata in sede di contraddittorio; solo dal confronto con il contribuente l'elaborazione statistica degli studi di settore può essere "calata" sulla specifica realtà economica del soggetto accertato.

Agenzia delle Entrate - Come sopra accennato in passato, l'Agenzia delle Entrate sposando la tesi secondo la quale gli studi di settore hanno la forza di una presunzione legale, ha affermato che l'Ufficio impositore non è tenuto a dare dimostrazione della gravità delle incongruenze tra la cifra di ricavo dichiarata e quella desumibile dal responso di GE.RI.CO. (si veda fra tutte la Circolare 27 giugno 2002, n. 58). Con Circolare 23 gennaio 2008, n. 5, nello svolgere l'analisi delle novità normative introdotte dal Decreto n. 81/2007 e dalla Legge n. 244/2007 in materia di accertamento basato sui nuovi indicatori di normalità economica, l'Agenzia delle Entrate ha finalmente uniformato il proprio orientamento a quello affermato dalla giurisprudenza. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito infatti che i maggiori ricavi/compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori costituiscono una presunzione semplice, che assume valore probatorio, in sede di contenzioso, solo se dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. In altre parole, l'Amministrazione finanziaria non può emettere un avviso di accertamento basato esclusivamente sulle risultanze degli studi di settore, ma deve affiancarvi ulteriori elementi in grado di valorizzare tali risultanze.

Interpello - Tale orientamento risulta anche da un interpello proposto da un contribuente a cui l'Agenzia delle Entrate ha risposto con missiva 6 agosto 2014 nella quale l'Amministrazione finanziaria ha affermato che: "Infine, per quanto concerne il merito della questione, si formulano comunque le seguenti considerazioni: in primo luogo, il funzionamento stesso degli Studi di settore costituisce di per sé il primo presidio a difesa del contribuente; i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore infatti hanno valore di presunzione semplice, rappresentando solo un indice di possibili anomalie del comportamento fiscale del contribuente (omissis...). Il contribuente è quindi tutelato già dal fatto che le differenze tra i ricavi/compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore non possono essere utilizzate in modo automatico in sede di controllo, in quanto lo scopo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza del principio costituzionale di capacità contributiva".

Fonte Fiscal Focus.it