



### MAGGIO 2020

#### LE SCADENZE

**31/05/2020 (prorogato al 1 giugno in quanto festivo)**

- Termine di versamento della quinta rata relativa alla definizione agevolata delle liti pendenti (ex articolo 6 D.L. 119/2018).

**31/05/2020 (prorogato al 1 giugno in quanto festivo)**

- Termine per effettuare, in unica soluzione, senza applicazione di sanzioni e interessi, i versamenti di IVA, ritenute su redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi previdenziali, assistenziali e premi INAIL sospesi fino al 31/03/2020 o 30/04/2020 per i soggetti colpiti dall'emergenza Coronavirus (qualora non si possa usufruire di ulteriori sospensioni).

A seguito dell'emergenza Corona Virus, il D.L. 17 marzo 2020 n. 18 (c.d. "Decreto Cura Italia") e il D.L. 8 aprile 2020 n. 23 (c.d. "Decreto liquidità") hanno modificato i termini ordinari degli adempimenti fiscali e, per alcuni contribuenti, dei principali versamenti fiscali e previdenziali di periodo.

Per l'elenco completo degli adempimenti e delle scadenze fiscali di periodo relativi al mese di Maggio 2020 si consiglia di consultare il sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

#### IL TEMA DEL MESE

##### Le modifiche al sistema dei reati tributari

Il Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124 (recante "disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze differibili"), convertito nella Legge 19 dicembre 2019 n. 157, ha previsto importanti modifiche alla disciplina dei reati in ambito tributario.

Le modifiche operate hanno rafforzato il sistema delineato dal D.Lgs. 74/2000, mediante l'ampliamento degli strumenti di repressione dei fenomeni di evasione delle imposte dirette ed IVA.

## Le modifiche al sistema dei reati tributari

### 1. La nuova disciplina

L'articolo 39 del Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124, convertito nella Legge 19 dicembre 2019 n. 157, ha inasprito le pene principali e, contemporaneamente, ridotto le soglie di rilevanza penale delle violazioni fiscali che sono disciplinate dal D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

#### Le novità per il reato di dichiarazione fraudolenta

Tra le novità, di particolare rilievo sono quelle operate relativamente al reato di presentazione di una **“dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti falsi”** (ex articolo 2 D.Lgs. 74/2000) che punisce chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Nello specifico, l'intervento operato ha determinato:

- l'innalzamento delle attuali pene da un minimo di **4 anni** fino ad un massimo di **8 anni** di reclusione, se l'imposta evasa supera **100.000,00 euro** (viceversa, nel caso in cui l'imposta evasa dovesse essere inferiore a questa soglia, è applicabile una pena da un minimo di **1 anno e 6 mesi** ad un massimo di **6 anni** di reclusione);
- nel caso in cui il reato venga commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente: l'applicazione nei confronti di quest'ultimo di un'ulteriore sanzione pecuniaria *“fino a cinquecento quote”* (articolo 25-*quingiesdecies* D.Lgs. 8 giugno 2001 n. 231), pari a una somma da **129.000 a 774.500 euro** (questa previsione comporta, di fatto, la necessità delle società di adeguare i propri modelli organizzativi, individuando i rischi di carattere fiscale che sono connessi alle attività svolte)<sup>1</sup>.

#### Le novità per il reato di emissione di fatture inesistenti

Un'analoga rimodulazione delle pene, in funzione dell'avvenuto superamento della soglia di **100.000 euro**, è stata introdotta relativamente al reato di **“emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** (articolo 8 D.Lgs. n. 74/2000). In questo caso, infatti, è ora generalmente prevista la reclusione da **4 a 8 anni** (aumentata rispetto alla previgente pena *“da 1 anno e 6 mesi a 6 anni”*), con riduzione da **18 mesi a 6 anni** nel caso in cui le fatture emesse dovessero essere di importo non superiore a **100.000 euro**.

#### Le novità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Relativamente al reato di **“dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”** (articolo 3), che scatta quando l'imposta evasa è superiore a **30.000 euro** e la base imponibile sottratta a tassazione è superiore al **5%** di quella dichiarata o a **1.500.000 euro**, la pena è stata elevata da un minimo di **3** ad un massimo di **8 anni**, rispetto al previgente livello da **1 anno e 6 mesi** e massimo di **6 anni**.

Le modifiche operate dal DL 124/2019<sup>2</sup> hanno esteso ai citati delitti di **“dichiarazione fraudolenta per operazioni inesistenti”** (articolo 2) e di **“dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”** (articolo 3) la **causa di non punibilità** del pagamento del debito tributario prevista dall'articolo 13, comma

<sup>1</sup> Al riguardo si veda anche il manuale “Modello organizzativo D.Lgs. 231/2001 e Organismo di Vigilanza” edito dal Gruppo multidisciplinare dell'ODCEC Torino sul sistema dei controlli nelle società ed enti e D.Lgs. 231/2001.

<sup>2</sup> Articolo 39, comma 1, lettera q-bis), del DL 124/2019.

2, del D.Lgs. 74/2000 (già applicabile ai reati di “dichiarazione infedele” e di “omessa dichiarazione”). Pertanto, questi reati non saranno più punibili nel caso in cui i debiti tributari (comprensivi dei relativi interessi e sanzioni) dovessero essere estinti mediante l’integrale pagamento degli importi dovuti a seguito di “ravvedimento operoso” ovvero di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo.

A tal fine, il ravvedimento dovrà essere effettuato prima che l'autore del reato abbia avuto la formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali nei propri confronti.

### Le novità per il reato di dichiarazione infedele

Anche il reato di “**dichiarazione infedele**” (articolo 4) è ora punito con la reclusione da **2 a 4 anni a 6 mesi** (non più da **1 a 3 anni**) previa indicazione, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o IVA, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti quando, congiuntamente:

- a) l’imposta evasa è superiore, con riferimento a talune delle singole imposte, a **100.000 euro** (non più 150.000 euro come in passato);
- b) l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al **10%** dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a **2.000.000 di euro** (non più 3.000.000).

Il DL 124/2019 ha quindi ripristinato l’**esimente penale** per le dichiarazioni infedeli che discendono da valutazioni che differiscono di meno del **10%** da quelle giudicate corrette; a tal fine l’esimente spetta se lo scostamento fino al **10%** riguarda complessivamente tutte le valutazioni rilevanti e non ciascuna considerata singolarmente.

### Le novità per il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili

Infine, le modifiche operate dal DL 124/2019 hanno inasprito le pene applicabili al reato di “**occultamento o distruzione delle scritture contabili**” (articolo 10 D.Lgs. 74/2000) riconoscendo la pena della reclusione da **3 a 7 anni** (non più da 1 anno e sei mesi a 6 anni) per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero consentire l’evasione a terzi, dovesse occultare o distruggere in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

## 2. La responsabilità amministrativa della società per i reati tributari

L’articolo 5, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2001 prevede la responsabilità dell’ente per i reati commessi nel suo interesse, anche se non esclusivo, o a suo vantaggio (indipendentemente dalla effettiva realizzazione del vantaggio stesso):

- a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;
- b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti sopra indicati.

Ai sensi dell'articolo 8, la responsabilità dell'ente sussiste anche quando la persona fisica che ha commesso il reato non sia identificata o non sia imputabile, ovvero quando il reato si estingue per causa diversa dall'amnistia.

La responsabilità dell'ente, invece, è esclusa qualora le persone ritenute responsabili dell'illecito penale hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi (art. 5, comma 2).

La citata responsabilità della società prevista dal D.Lgs. n. 231/2001, in caso di commissione di reati tributari è ora prevista relativamente alle seguenti tipologie di reati:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10);
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11).

Pertanto, nell'ipotesi in cui dovesse essere accertata la responsabilità amministrativa della società per effetto della commissione di uno dei reati tributari sopra indicati, il giudice penale irrognerà la sanzione amministrativa, nell'ambito di quelle previste dall'art. 9 del D.Lgs. n. 231/2001, il quale distingue tra: sanzioni pecuniarie, sanzioni interdittive, confisca e pubblicazione della sentenza.

### ***3. La confisca “allargata” o “per sproporzione”***

Oltre ad inasprire il trattamento sanzionatorio dei reati in materia di imposte sui redditi ed IVA, con l'inserimento dell'articolo 12-ter al D.Lgs. n. 74/2000, il DL 124/2019 ha esteso a questi delitti la confisca “allargata” o “per sproporzione”.

Si ricorda che la confisca “allargata” rappresenta uno strumento di ablazione previsto dall'articolo 240-bis del codice penale mediante il quale, una volta pronunciata una sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento, è consentito procedere con la confisca su quei beni di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica.

A differenza della confisca “tradizionale” (la cui applicabilità è subordinata alla prova dell'esistenza di un rapporto pertinenziale tra il bene o il denaro oggetto del provvedimento e il reato del quale costituisce il profitto illecito e per cui è

**La  
responsabilità  
delle società:  
l'elenco dei  
reati interessati**

**L'ambito applicativo della confisca per sproporzione**

pronunciata condanna), la confisca allargata può essere disposta con riguardo a tutti quei beni dei quali, al momento in cui interviene la sentenza di condanna o di patteggiamento, la **provenienza risulti ingiustificata** e il valore **sproporzionato per eccesso** rispetto al reddito dichiarato ai fini delle imposte o all'attività economica esercitata. Di fatto, questo provvedimento crea una sorta di inversione dell'onere della prova e una presunzione di illegalità del profitto che vengono giustificati nel nostro ordinamento in funzione della gravità dei reati per cui la stessa è consentita.

A livello operativo, a partire dalle condotte poste in essere a partire dal **25 dicembre 2019**<sup>3</sup>, la confisca per sproporzione può essere applicata nel caso in cui:

- relativamente al reato di "dichiarazione fraudolenta per operazioni inesistenti" (articolo 2 D.Lgs. 74/2000): l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a **200.000 euro**;
- relativamente al reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" (articolo 3 D.Lgs. 74/2000): l'imposta evasa è superiore a **100.000 euro**;
- relativamente al delitto di "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (articolo 8 D.Lgs. 74/2000): l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a **200.000 euro**;
- relativamente al reato di "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" (art. 11 D.Lgs. 74/2000): l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a **100.000 euro** e, al falso in transazione fiscale, se l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a **200.000 euro**.

Viceversa, la confisca per sproporzione non è applicabile per i delitti di:

- **dichiarazione infedele** (articolo 4);
- **omessa dichiarazione del contribuente** (articolo 5, comma 1);
- **omessa dichiarazione del sostituto d'imposta** (articolo 5, comma 1-bis) quando l'imposta evasa e le ritenute non versate sono superiori a **100.000 euro**;
- **occultamento o distruzione di scritture contabili** (articolo 10);
- **indebita compensazione** (articolo 10-quater), quando ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a **100.000 euro**.

#### **4. La decorrenza delle novità**

Le modifiche esaminate sono efficaci per le condotte poste in essere a partire dal **24 dicembre 2019**<sup>4</sup>, mentre non possono valere per i fatti posti in essere anteriormente a questa data, trattandosi di interventi generalmente più severi<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Articolo 39, comma 1-bis, DL 124/2019.

<sup>4</sup> Corrispondente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge 157/2019 di conversione del DL 124/2019 (ovvero la G.U. n. 301 del 24 dicembre 2019) ai sensi dell'articolo 39, comma 3, DL 124/2019.

<sup>5</sup> Articolo 39, comma 3, del D.L. n. 124/2019.

In concreto, per la maggior parte dei contribuenti, le nuove regole, si applicheranno:

- a) alla dichiarazione dei redditi relativa all'anno **2019** che sarà presentata entro il **30 novembre 2020**;
- b) alla dichiarazione annuale Iva relativa all'anno **2019** che sarà presentata entro il **30 giugno 2020**.

Nella seguente tabella riepiloghiamo le modifiche intercorse alla punibilità dei singoli reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000, così come illustrato ai precedenti paragrafi.

<b>Tipo di reato</b>	<b>Norma</b>	<b>Sanzione Precedente</b>	<b>Nuova sanzione</b>	<b>Note</b>
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Art. 2	<b>Reclusione da 1 anno a 6 mesi a 6 anni</b>	<b>Reclusione da 4 a 8 anni</b>	<p>Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000 € la pena è da 18 mesi a 6 anni</p> <p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione:</b> Sì, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 100.000 €</p> <p><b>Causa di non punibilità applicabile (previo ravvedimento operoso)</b></p>
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Art. 3	<p><b>Reclusione da 1 anno a 6 mesi a 6 anni</b></p> <p><u>Presupposti:</u>            a) imposta evasa superiore ad <b>€ 30.000</b>;            b) ammontare complessivo di elementi attivi sottratti ad imposizione superiore al <b>5%</b> dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a <b>€ 1.500.000</b>, ovvero ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta superiore al 5% dell'imposta medesima o comunque a <b>€ 30.000</b>;</p>	<p><b>Reclusione da 3 a 8 anni</b></p> <p>Presupposti invariati</p>	<p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione:</b></p> <p>Sì, se l'imposta evasa è superiore a 100.000 €</p> <p><b>Causa di non punibilità applicabile (previo ravvedimento operoso)</b></p>
		<b>Reclusione da 1 a 3 anni se, congiuntamente:</b>	<b>Reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi se, congiuntamente:</b>	<b>Ripristinata l'esimente penale per cui non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, considerate nel</b>

Dichiarazione infedele	Art. 4	<p>a) imposta evasa superiore, a € <b>150.000</b>;</p> <p>b) ammontare complessivo di elementi attivi sottratti ad imposizione superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro <b>tre milioni</b>;</p> <p>Non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al <b>10%</b> da quelle corrette.</p>	<p>a) imposta evasa superiore a € <b>100.000</b>;</p> <p>b) ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a € <b>due milioni</b>;</p>	<p><b>complesso, differiscono per meno del 10% da quelle corrette</b></p> <p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: si</b></p>
Omessa presentazione della dichiarazione	Art. 5	<p><b>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni</b></p> <p>(se l'imposta evasa è superiore a € 50.000)</p>	<p><b>Reclusione da 2 a 5 anni</b></p> <p>(se l'imposta evasa è superiore a € 50.000)</p>	<p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: si</b>, se l'imposta evasa è superiore a € 100.000</p>
Omessa dichiarazione del sostituto d'imposta	Art 5, c. 1-bis	<p><b>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni</b></p> <p>(se le ritenute non versate sono superiori a € 50.000)</p>	<p><b>Reclusione da 2 a 6 anni</b></p> <p>(se le ritenute non versate sono superiori a € 50.000)</p>	<p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: si</b>, se l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a € 100.000</p>
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Art. 8	<p><b>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni</b></p>	<p><b>Reclusione da 4 a 8 anni</b></p>	<p><b>Se l'importo delle fatture non è superiore a 100.000 €: la pena è da 18 mesi a 6 anni</b></p> <p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: si</b>, se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a € 100.000</p>
Occultamento o distruzione di documenti contabili	Art. 10	<p><b>Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni</b></p>	<p><b>Reclusione da 3 a 7 anni</b></p>	<p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: si</b></p>
Omesso versamento di ritenute certificate	Art. 10-bis	<p><b>Reclusione da 6 mesi a 2 anni</b></p> <p>(soglia minima di rilevanza a <b>150.000 €</b>)</p>	<p>Nessuna modifica</p>	<p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: N/A</b></p>
Omesso versamento di IVA	Art. 10-ter	<p><b>Reclusione da 6 mesi a 2 anni</b></p> <p>(soglia minima di rilevanza <b>250.000 €</b>)</p>	<p>Nessuna modifica</p>	<p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: N/A</b></p>
		<p><b>Reclusione da 6 mesi a 2 anni</b></p>	<p>Nessuna modifica</p>	<p><b>Sequestro/Confisca per sproporzione: si</b>,</p>

Indebita compensazione di crediti non spettanti	Art. 10-quater, c. 1	(credito non spettante utilizzato su base annua superiore a € 50.000)		se l'indebita compensazione riguarda crediti oltre <b>100.000 €</b>
Indebita compensazione di crediti inesistenti	Art. 10-quater, c. 2	<b>Reclusione da 18 mesi a 6 anni</b>  (credito inesistente utilizzato su base annua superiore a € 50.000)	Nessuna modifica	<b>Sequestro/Confisca per sproporzione:</b> sì, se l'indebita compensazione riguarda crediti oltre <b>100.000 €</b>
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	Art. 11, c. 1,	<b>Reclusione da 6 mesi a 4 anni</b>  (se le imposte, sanzioni, interessi sottratte sono superiori a € 50.000)	Nessuna modifica	<b>Sequestro/Confisca per sproporzione:</b> sì, se l'ammontare di imposte, interessi e sanzioni sottratti è superiore a 100.000 €
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (imposte, sanzioni, interessi superiore a € 200.000)	Art. 11, c. 1, ultimo periodo	<b>Reclusione da 1 a 6 anni</b>  (imposte, sanzioni, interessi superiore a € 200.000)	Nessuna modifica	<b>Sequestro/Confisca per sproporzione:</b> sì, se l'ammontare di imposte, interessi e sanzioni è superiore a 100.000 €
Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale (elementi attivi o passivi fittizi superiore a € 50.000)	Art. 11, c. 2	<b>Reclusione da 6 mesi a 4 anni</b>	Nessuna modifica	<b>Sequestro/Confisca per sproporzione:</b> sì, se il totale degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi supera 100.000 €
Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale (elementi attivi o passivi fittizi superiore a € 200.000)	Art. 11, c. 2, ultimo periodo	<b>Reclusione da 1 anno a 6 anni</b>	Nessuna modifica	<b>Sequestro/Confisca per sproporzione:</b> Sì, se il totale degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi supera 100.000 €