



# **IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO DOPO IL DLGS. 158/2015**

**Seminario del 10 dicembre 2015**

*Avv. Francesco Bico*

*Avv. Francesco De Luca*

## **Evoluzione del diritto penale tributario**

- L. 516/1982: Anticipazione della tutela penale. Criminalizzazione di comportamenti prodromici all'evasione fiscale: c.d. reati ostacolo.
- D.lgs 74/2000: Criminalizzazione dell'effettiva evasione fiscale: tutela penale della dichiarazione dei redditi. Previsione di soglie di punibilità
- L. 311/2004 e D.l. 223/2006: estensione della tutela penale al gettito fiscale. Introduzione dei reati di omesso versamento IVA, delle ritenute d'acconto e di indebita compensazione.
- D.L 13 agosto 2011 n. 138 (L. 148/2011): aggravamento del sistema repressivo penale tributario. Abbassamento delle soglie di punibilità. Subordinazione del patteggiamento al pagamento del debito tributario. Allungamento dei termini di prescrizione. Divieto di sospensione condizionale in determinati casi.

L.11 marzo 2014, n. 23. Delega Fiscale  
Art. 8. Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

- Revisione e non riforma: la normativa di riferimento è sempre la 74/2000 e resta centrale la tutela della dichiarazione.
- Maggiore rilevanza penale ai casi di fraudolenza o simulazione
- Intervento «mitigatore» sulle fattispecie non connotate da fraudolenza.
  - Previsione di esimenti o attenuanti in caso di pagamento del debito tributario
- Individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale (d.lgs 128/2015).

## D.Lgs 158 del 24 settembre 2015

Le novità, in sintesi:

- 1) **Estensione** del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3).
- 2) **Delimitazione** del reato di infedele dichiarazione (art. 4)
- 3) **Innalzamento** delle soglie di punibilità (art. 3, 4, 5, 10 bis e 10 ter).
- 4) **Introduzione di una causa di non punibilità**, in caso di pagamento del debito tributario (art. 13)
- 5) **Inserimento** di una norma specifica sulla confisca (art. 12 bis)
- 6) **Introduzione di una nuova fattispecie di reato** (art. 5 comma 1 bis).

Non viene modificata la norma sull'emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) e viene, solo in piccolissima parte, modificata la norma sull'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ( Art. 2).

Le modifiche intervengono sulle stesse «definizioni» di cui all'art. 1	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>per "elementi attivi o passivi" si intendono 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 dell'IVA; ...</p>	<p>per "elementi attivi o passivi" si intendono 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 e le <b>componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;</b></p>	<p>Eliminazione dei dubbi sul fatto che la condotta ingannevole possa riguardare anche le componenti che intervengono, dopo la determinazione del reddito ma che possono determinare una variazione dell'imposta netta (es. crediti di imposta o ritenute).</p>
	<p>c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche; ...</p>	<p>per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di <b>sostituto d'imposta</b>, nei casi previsti dalla legge;</p>	<p>Prodromica all'introduzione del nuovo reato di omessa dichiarazione del sostituto di imposta (art. 5, 1 bis).</p>

Le modifiche intervengono sulle stesse «definizioni» di cui all'art. 1	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>f) per "imposta evasa" si intende 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; ...</p>	<p>f) per "imposta evasa" si intende 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; <b><u>non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili;</u></b></p>	<p>Esclusione dell'imposta teorica.</p>

Le modifiche intervengono sulle stesse «definizioni» di cui all'art. 1	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	Non presente	g-bis) per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della <i>legge 27 luglio 2000, n. 212</i> , poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;	Definizione rilevante in riferimento alla nuova formulazione dell'art. 3 (dichiarazione mediante altri mezzi fraudolenti artifici). Si noti bene l'esclusione delle operazioni «elusive», oggi regolate dall'art. 10 bis dello Statuto del contribuente
	Non presente	g-ter) per “mezzi fraudolenti” si intendono condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.	Definizione rilevante in riferimento alla nuova formulazione dell'art. 3 (dichiarazione mediante altri mezzi fraudolenti artifici). Anche condotte artificiali omissive, in presenza di un obbligo giuridico (ma non in caso di sottofatturazione)

	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
<p align="center"><b>Articolo 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti)</b></p>	<p>È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, 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 annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p>	<p>1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p>	<p>Nessuna soglia di punibilità. Scompare il termine «annuali». Si può quindi applicare a qualsiasi dichiarazione (sempre in tema di imposta sui redditi o Iva), ad esempio in caso di liquidazione, trasformazione, fusione o scissione, dichiarazioni di operazioni intracomunitarie. E' una nuova incriminazione (non retroattiva).</p>
	<p>Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.</p>	<p align="center">IDENTICO</p>	



Art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>Fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:</p>	<p>1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:</p>	<p>La relazione governativa, parla di «<i>dilatazione dei confini applicativi del reato</i>».</p> <p>Si passa da un reato trifasico a uno bifasico</p> <p>1) Compiere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalersi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti (cfr. definizioni art. 1) idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione.</p> <p>2) Indicare in dichiarazione di elementi attivi inferiori al reale o elementi passivi fittizi</p> <p>Sparisce il requisito della «falsa rappresentazione nelle scritture contabili»: di conseguenza il reato può essere commesso da <b>chiunque</b> (e non solo da soggetti tenuti a tenere le scritture).</p> <p>Problemi di delimitazione con l'art. 2 sia per quanto riguarda i «documenti falsi» e le «operazioni soggettivamente simulate».</p>

Art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)		Nuova disciplina	Commento
	<p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro un milione.</p>	<p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro <b>un milione cinquecentomila</b>, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.</p>	<p>Viene elevata la soglia di punibilità</p>

Art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	Non presente	2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.	Si chiarisce l'ambito di applicazione dell'uso del documento falso: solo in caso di registrazione nelle scritture contabili o in caso di detenzione a fini di prova
	Non presente	3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.	Si esclude espressamente che l'omessa o la sotto fatturazione possano essere considerati come mezzi fraudolenti (ferma, ovviamente, restando la rilevanza per quanto riguarda l'infedele dichiarazione).

Art. 4 (Dichiarazione infedele)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>Fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.</p>	<p>1. Fuori dei casi previsti dagli <i>articoli 2 e 3</i>, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi <b>inesistenti</b>, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni.</p>	<p>E' una delle fattispecie che è stata più profondamente modificata. La relazione governativa fa riferimento alla necessità di circoscrivere il «rischio penale» ed evitare la criminalizzazione di comportamenti non fraudolenti ma, magari, solo oggetto di una errata valutazione sotto il profilo tributario (es. il contribuente che venga portato a giudizio per aver imputato un costo o un ricavo fuori competenza)</p> <p>In questa ottica è stata innalzata <u>la soglia di punibilità</u>: da 50.000 a 150.000 (doppia oscillazione rispetto all'impianto originario). L'ammontare totale, oltre il quale l'infedeltà è sempre penalmente rilevante, passa da due a tre milioni.</p> <p>Per quanto riguarda la <u>condotta</u>, viene sostituito il termine «fittizi» con «inesistenti»</p> <p>Ma soprattutto vengono introdotti due nuovi commi:</p>

Art. 4 (Dichiarazione infedele)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
		<p>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</p>	<p>Si stabilisce l'irrilevanza di eventuali difformità nella valutazione di elementi <b>oggettivamente esistenti</b>, qualora i criteri siano stati indicati in bilancio o in altra documentazione fiscale.</p> <p>Non rilevano eventuali violazioni del principio di <b>inerenza</b>, (es. spese di rappresentanza o acquisti di beni inerenti), della violazione dei criteri di <b>determinazione dell'esercizio di competenza</b> della <b>non deducibilità</b>: basta che siano <b>costi reali</b> ed escono dall'area del penalmente rilevante.</p>
		<p>1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).</p>	<p>Le valutazioni, in ogni caso, non hanno rilevanza, ai fini penali, se differiscono di meno del 10 % rispetto al valore corretto. Norma di chiusura.</p>

Art. 5 (Omessa dichiarazione)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila.</p>	<p>1. E' punito con la reclusione da <b>un anno e sei mesi a quattro anni</b> chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad <b>euro cinquantamila</b>.</p>	<p>Innalzamento della soglia di punibilità.  Inasprimento della pena.</p>
	<p><b>Non presente</b></p>	<p>1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.</p>	<p>Nuovo reato: prima il sostituto di imposta che non presentava il mod 770 non era punito. N.B. Soglia di punibilità più bassa rispetto a chi non versa le ritenute (art. 10 bis)</p>

Art. 5 (Omessa dichiarazione)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>Ai fini tale fattispecie, non si considera omessa la dichiarazione relativa relazione alle imposte dirette o all'IVA presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	<p>2. Ai fini della disposizione prevista dai <b>commi 1 e 1-bis</b> non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.</p>	<p>Adeguamento all'entrata in vigore dell'art. 5 c. 1 bis.</p>

Art. 7 (Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio)	Disciplina previgente	Commento
	<p>Non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.</p> <p>In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel co. 1 lett. a) e b), dei medesimi articoli.</p>	<p>Articolo <b>ABROGATO</b> con indicazioni riprese (ed estese) in relazione alla sola fattispecie di cui all'art. 4 (dichiarazione infedele).</p>



Art. 10 (Occultamento o distruzione di documenti contabili)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge 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.</p>	<p>1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da <b>un anno e sei mesi a sei anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge 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.</p>	<p>Reato ostacolo.</p> <p>Elevata la pena (conseguenze procedurali: intercettazioni)</p>

Art. 10-bis (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.</p>	<p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute <b>dovute sulla base della stessa dichiarazione</b> o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a <b><u>centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.</u></b></p>	<p>Elevata la soglia di punibilità.</p> <p>Nella nuova formulazione, la norma si applica anche alle ritenute <u>dovute in base alla dichiarazione.</u> E' stata modificata per rendere più agevole la prova del reato in sede processuale (prima della modifica, secondo un indirizzo giurisprudenziale, il P.m. doveva dare prova, non solo dell'ammontare delle ritenute, risultanti dal 770, ma anche dell'effettivo rilascio della certificazione).</p>

Art. 10-ter (Omesso versamento IVA)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>La disposizione di cui all'art. 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.</p>	<p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro <b><u>duecentocinquanta mila per ciascun periodo d'imposta.</u></b></p>	<p>Elevata la soglia di punibilità.</p>

Art. 10-quater (Indebita compensazione)	Disciplina previgente	Nuova disciplina	Commento
	<p>La disposizione di cui all'art. 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, crediti non spettanti o inesistenti.</p>	<p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.</p> <p>2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.</p>	<p>Riscritto completamente e scisso in due:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Indebita compensazione di con crediti non spettanti</li> <li>- Indebita compensazione con crediti inesistenti.</li> </ul> <p>Il secondo caso è punito più gravemente.</p> <p>Soglia di punibilità: <u>cinquantamila euro</u> in entrambi i casi.</p> <p>.</p>

## Art. 12-bis (confisca)

### Nuova disciplina

#### **Art. 12-bis** *Confisca*

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.
2. La confisca non opera per la parte che il contribuente **si impegna a versare all'erario** anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

### Commento

Norma non presente, finora, nel DLgs. 74/2000.

La misura della confisca, anche per equivalente, era comunque applicabile nei reati tributari ex art. 1 co. 143 della L. 244/2007.

Profitto del reato: risparmio di spesa derivante dal mancato pagamento dell'imposta (secondo la Cassazione anche le sanzioni e gli interessi).

Per equivalente: se non è possibile la confisca diretta del profitto è possibile agire, su beni nella disponibilità del reo, per un valore corrispondente al profitto.

Persone giuridiche: non è possibile la confisca per equivalente, nel caso di reati tributari commessi dai legali rappresentanti della persona giuridica, sui beni della persona giuridica stessa.

E' però possibile, nei confronti dei beni della persona giuridica, la confisca diretta del profitto, se si tratta di beni fungibili (esempio: somme di denaro su un conto corrente dell'azienda).

«Si impegna a versare all'erario»: difficile interpretazione. Secondo i primi commenti dovrebbe trattarsi di un impegno formale con l'Amministrazione finanziaria. E, in ogni caso, il mero impegno non impedirebbe un sequestro preventivo a fine di confisca.

Art. 13. <i>Causa di non punibilità.</i>	Nuova Disciplina	Commento
<p><i>Pagamento del debito tributario</i></p>	<p>1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.</p> <p>2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili 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, sempreché il ravvedimento o la presentazione 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.</p>	<p>Per la prima volta, il pagamento del debito tributario può costituire <u>causa di non punibilità</u> per alcuni reati:</p> <p>1) <i>Reati di omesso versamento di ritenute (10 bis), Iva (10 ter) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (10 quater comma 1).</i>  <u>Modalità:</u> pagamento integrale e comprensivo di interessi e sanzioni, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento.  <b><u>Condizione il pagamento deve avvenire prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.</u></b></p> <p>2) <i>Reati di Infedele o omessa dichiarazione (art. 4 e 5).</i>  <u>Modalità:</u> pagamento integrale, comprensivo di interessi e sanzioni, a seguito di <u>ravvedimento operoso</u> o di <u>presentazione della dichiarazione entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo.</u>  <b><u>Condizione non si abbia già avuto formale conoscenza di procedimenti penali e/o tributari.</u></b></p>

<b>Art. 13. <i>Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario</i></b>	<b>Nuova disciplina</b>	<b>Commento</b>
	<p>3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.</p>	<p>E' prevista la possibilità di avere un rinvio del procedimento penale per ottemperare al pagamento (max 6 mesi)</p>

Art. 13-bis (Circostanze del reato)	Nuova Disciplina	Commento
	<p>1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.</p> <p>2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.</p>	<p>A prescindere dalla sussistenza della causa di non punibilità, il pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, comporta che <b>la pena venga diminuita fino alla metà (precedentemente era «fino a un terzo») e non si applichino le sanzioni accessorie di cui all'art. 12</b> (interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche, incapacità a contrattare con la P.A., interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria, interdizione dall'ufficio di componente delle commissioni tributarie, pubblicazione della sentenza).</p> <p>N.b. la mera adesione all'accertamento non è sufficiente.</p> <p>Ribadito il divieto di patteggiamento in mancanza di pagamento del debito tributario.</p>



Art. 13-bis (Circostanze del reato)	Nuova disciplina	Commento
	<p>3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli seriali di evasione fiscale.</p>	<p>Aggravante prevista per i professionisti e gli intermediari che nello svolgere attività di consulenza fiscale, elaborino o commercializzino modelli seriali di evasione fiscale.</p>

Art. 16 (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive)	Disciplina previgente	Nuova disciplina
	<p>Non dà luogo a fatto punibile a norma del DLgs. 74/2000 la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21 co. 9 e 10 della L. 413/91, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.</p>	<p><b>Abrogato</b></p> <p>Letto congiuntamente alle modifiche di cui al DLgs. 128/2015, attuativo della legge delega 23/2014, sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente unifica tale concetto con quello di abuso del diritto.</p> <p>Si stabilisce, che le operazioni abusive, comunque, non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, ma resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie (nuovo art. 10-bis della L. 212/2000, come inserito dall'art. 1 co. 1 del DLgs. 128/2015 recante "<i>disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente</i>").</p>

Art. 18-bis (Custodia giudiziale dei beni sequestrati)	Disciplina previgente	Nuova disciplina
	Non presente	<p>1. <b>I beni sequestrati</b> nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, <b>possono essere affidati</b> dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, <b>agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.</b></p> <p>2. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.</p>

## **Regime transitorio e decorrenza temporale**

La nuova normativa è entrata in vigore il 22 ottobre 2015.

Per quanto riguarda le disposizioni più favorevoli al reo, le stesse sono di immediata applicazione anche ai fatti commessi in precedenza, secondo i principi sanciti dall'art. 2 del codice penale.

# GRAZIE

**FDL Studio legale e tributario**  
*Associazione Professionale*  
P.I. e C.F. 08219670158  
P.zza Borromeo, 12 | 20123 Milano  
T. +39 02 7214921 | F. +39 02 8052565

*Member of:*

**ALLIURIS**

**P** Primerus

[info@fdl-lex.it](mailto:info@fdl-lex.it)  
[www.fdl-lex.it](http://www.fdl-lex.it)