

# STUDIO GORINI

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI A RESPONSABILITA' LIMITATA  
COMMERCIALISTI – REVISORI LEGALI  
22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84  
E-mail: segreteria@studiogorini.it - PEC: studiogorini@pec.it  
www.studiogorini.it

Como, 25.11.2015

## INFORMATIVA N. 36/2015

### Riforma del diritto penale tributario DLgs. 24.9.2015 n. 158 Novità relative ai singoli reati

#### INDICE

1	Premessa.....	pag. 3
2	Definizioni .....	pag. 3
3	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.....	pag. 4
4	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici .....	pag. 4
4.1	Struttura dell'illecito .....	pag. 4
4.2	Definizioni rilevanti.....	pag. 5
4.3	Soggetti attivi.....	pag. 5
4.4	Crediti e ritenute fittizi .....	pag. 5
4.5	Dichiarazioni anche non annuali.....	pag. 5
4.6	Soglia di punibilità .....	pag. 5
5	Dichiarazione infedele.....	pag. 6
5.1	Soglie di punibilità .....	pag. 6
5.2	Ulteriori precisazioni .....	pag. 6
6	Omessa dichiarazione.....	pag. 7

# STUDIO GORINI

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI A RESPONSABILITA' LIMITATA  
COMMERCIALISTI – REVISORI LEGALI

22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84

E-mail: [segreteria@studiogorini.it](mailto:segreteria@studiogorini.it) - PEC: [studiogorini@pec.it](mailto:studiogorini@pec.it)

[www.studiogorini.it](http://www.studiogorini.it)

---

6.1	Soglie e sanzioni.....	pag. 7
6.2	Omesso modello 770.....	pag. 7
6.3	Termini .....	pag. 7
6.4	Applicabilità immediata dell'omessa presentazione del modello 770 .....	pag. 7
7	Occultamento o distruzione dei documenti contabili .....	pag. 8
8	Omesso versamento di ritenute “dovute” o certificate .....	pag. 8
9	Omesso versamento IVA.....	pag. 8
10	Indebita compensazione .....	pag. 8
10.1	Nozione di “Crediti inesistenti” .....	pag. 8
10.2	Conseguenze del maggior rigore per i crediti inesistenti.....	pag. 9
11	Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte .....	pag. 9
12	Confisca.....	pag. 9
12.1	Pagamento all'erario.....	pag. 10
13	Causa di non punibilità .....	pag. 10
13.1	Omessi versamenti e indebita compensazione.....	pag. 10
13.2	Dichiarazione infedele e omessa.....	pag. 10
13.3	Rateizzazione in corso .....	pag. 11
14	Circostanze del reato.....	pag. 11
14.1	Circostanza attenuante.....	pag. 11
14.2	Circostanza aggravante.....	pag. 11
15	Custodia giudiziale .....	pag. 12
16	Decorrenza temporale .....	pag. 12

## 1 PREMESSA

In attuazione della delega contenuta nella L. 11.3.2014 n. 23, con il DLgs. 24.9.2015 n. 158, pubblicato sul S.O. n. 55 alla *Gazzetta Ufficiale* 7.10.2015 n. 233, è stato riformato il sistema delle sanzioni penali tributarie, di cui al DLgs. 10.3.2000 n. 74. Il DLgs. 158/2015 è entrato in vigore il 22.10.2015.

Con la presente Circolare vengono esaminate le principali modifiche apportate ai singoli reati.

## 2 DEFINIZIONI

Di seguito vengono analizzate le modifiche riguardanti l'art. 1 del DLgs. 74/2000, che reca le definizioni rilevanti per l'intero sistema penale tributario.

### ***Elementi attivi e passivi***

Nella definizione degli "elementi attivi e passivi" è aggiunto il riferimento alle "*componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta*" (lett. b). Viene, quindi, eliminata ogni incertezza sul fatto che la condotta decettiva o infedele possa riguardare tanto le componenti che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili, quanto quelle componenti che intervengono "dopo" la determinazione del reddito o delle basi imponibili (ad esempio, crediti d'imposta o ritenute).

### ***Dichiarazioni***

Anche la lett. c), in materia di "dichiarazioni", subisce una modifica, laddove ora prevede che rientrino in tale categoria anche quelle presentate in qualità di sostituto d'imposta nei casi previsti dalla legge. L'aggiunta si spiega alla luce dell'estensione della fattispecie di omessa dichiarazione ai sostituti d'imposta.

### ***Imposta evasa***

Ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. f) del DLgs. 74/2000, "*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*".

L'art. 1 co. 1 lett. c) del DLgs. 158/2015 – inserendo un nuovo periodo alla definizione citata – precisa che "*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*".

### ***Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente***

Ai sensi della nuova lett. g-bis) dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 74/2000, sono definite "*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*" le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'art. 10-bis della L. 212/2000 (in materia di abuso del diritto/elusione fiscale), "*poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*".

### ***Mezzi fraudolenti***

Ai sensi della nuova lett. g-ter) dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 74/2000, infine, 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*".

### 3 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI

All'art. 2 del DLgs. 74/2000, relativo al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, viene soppressa la parola "annuali" riferita alle dichiarazioni "correlate" all'utilizzo della documentazione fraudolenta.

Di conseguenza, risulta ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato. In tale contesto, in particolare, l'elemento discriminante dovrebbe essere ricercato nella natura propriamente "dichiarativa" ovvero meramente "comunicativa": ricadrebbero in area "penale" solo quelle dichiarazioni, anche non annuali, che comportano direttamente la determinazione di un'imposta da versare.

### 4 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI

Quanto al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000, la pena edittale rimane invariata (reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni), tuttavia, viene modificata in modo significativo la struttura dell'illecito e oggi la norma è la seguente:

*"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:*

- a) *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;*
- 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 cinquecentomila, 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".*

#### 4.1 STRUTTURA DELL'ILLECITO

Nel testo previgente, la condotta del reato in esame era caratterizzata dalla contestuale presenza dei seguenti elementi:

- una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie";
- l'utilizzo di "mezzi fraudolenti" idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità;
- l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi.

Oggi, invece, da un lato, viene eliminato il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, dall'altro, l'integrazione della fattispecie avviene quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente, sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria. Come precisato dalla relazione illustrativa del DLgs. 158/2015, si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie.

## 4.2 DEFINIZIONI RILEVANTI

Rispetto alla nuova fattispecie di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000 rilevano le definizioni di:

- avvalimento di documenti falsi: si tratta dell'ipotesi in cui tali "*documenti siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie ovvero detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria*" (nuovo art. 3 co. 2 del DLgs. 74/2000);
- operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente: come già evidenziato al paragrafo 2, si tratta delle "*operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*" (nuovo art. 1 co. 1 lett. g-bis) del DLgs. 74/2000);
- mezzi fraudolenti: ai sensi del nuovo art. 1 co. 1 lett. g-ter) del DLgs. 74/2000, sono da intendersi le "*condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*" (cfr. il precedente paragrafo 2). Ciò con la precisazione che "*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*" (nuovo art. 3 co. 3 del DLgs. 74/2000).

## 4.3 SOGGETTI ATTIVI

Nella previgente disciplina il soggetto attivo doveva non solo essere un contribuente obbligato alla presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, ma anche essere obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

L'eliminazione della necessità della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie aumenta il novero dei potenziali soggetti attivi del reato, dal momento che potrà essere commesso anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi seppure non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie.

## 4.4 CREDITI E RITENUTE FITTIZI

Diversamente da quanto accadeva nella precedente fattispecie, oggi rileva anche l'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di "*crediti e ritenute fittizi*".

## 4.5 DICHIARAZIONI ANCHE NON ANNUALI

Al pari di quanto disposto in relazione alla fattispecie di cui all'art. 2, viene soppressa la parola "annuali" riferita alle dichiarazioni; risulta dunque ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato.

## 4.6 SOGLIA DI PUNIBILITÀ

Sono da evidenziare, infine, gli interventi operati sulle soglie di punibilità. In particolare:

- da un lato, viene alzata – da un milione a un milione e cinquecentomila euro – la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi);
- dall'altro, viene introdotta una soglia specifica per i crediti e le ritenute fittizie. L'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro (soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

## 5 DICHIARAZIONE INFEDELE

Con riferimento al reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000, il legislatore delegato opta per un "alleggerimento" ed una più puntuale definizione della fattispecie.

L'illecito è oggi così articolato: *"Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, 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 inesistenti, 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".*

### 5.1 SOGLIE DI PUNIBILITÀ

Si evidenziano, in primo luogo, gli interventi sulle soglie di punibilità. In particolare:

- da un lato, la soglia di punibilità correlata all'imposta evasa viene portata da 50.000,00 a 150.000,00 euro;
- dall'altro, la soglia del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, viene innalzata da due a tre milioni di euro.

### 5.2 ULTERIORI PRECISAZIONI

Vengono, inoltre, inseriti due nuovi commi:

- il co. 1-*bis*, secondo cui, ai fini dell'applicazione della fattispecie, 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;
- il co. 1-*ter*, secondo cui, "fuori dei casi" di cui sopra, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Inoltre, degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal co. 1 lett. a) e b).

La nuova formulazione comprende in sé quanto previsto dal previgente art. 7 del DLgs. 74/2000 (che, infatti, è stato abrogato dal DLgs. 158/2015).

Dall'abrogazione dell'art. 7 del DLgs. 74/2000 consegue l'impossibilità, diversamente da quanto accadeva in passato, di applicare le ipotesi di non punibilità indicate alla fattispecie di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000, specificamente richiamato solo nella disposizione abrogata.

Ciò dovrebbe condurre alla ricomprensione nell'area del penalmente illecito (tributario) anche delle "valutazioni" quando accompagnate dagli altri elementi costitutivi della fattispecie fraudolenta di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000.

#### ***Elementi passivi fittizi/inesistenti***

Il termine "fittizio", presente nella precedente fattispecie di dichiarazione infedele, viene sostituito da "inesistente" (intervento che invece non è stato operato anche con riguardo agli artt. 2 e 3).



Tale precisazione pone fine ad un annoso dibattito che vedeva contrapposte due interpretazioni sulla definizione di elementi passivi "fittizi": quella secondo cui, sostanzialmente, sarebbero stati tali tutti i costi ripresi a tassazione e quella secondo cui ci si doveva riferire solo a quei costi rappresentanti una situazione fattuale artefatta che non trovava riscontro nella realtà.

## 6 OMESSA DICHIARAZIONE

Rilevanti novità riguardano anche l'omessa dichiarazione. In base al nuovo art. 5 del DLgs. 74/2000 (come riformulato dall'art. 5 del DLgs. 158/2015), "*è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni 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 euro cinquantamila.*

*È 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.*

*Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis 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".*

### 6.1 SOGLIE E SANZIONI

Rispetto alla previgente fattispecie, è da segnalare:

- l'innalzamento da 30.000,00 a 50.000,00 euro della soglia di punibilità;
- l'aggravamento del trattamento sanzionatorio, che prevede ora la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni (ciò con conseguenze sul piano delle misure cautelari, dal momento che la nuova soglia edittale rende possibile il ricorso agli arresti domiciliari).

### 6.2 OMESSO MODELLO 770

Il nuovo co. 1-*bis* dell'art. 5 del DLgs. 74/2000 punisce, con la medesima pena di cui al co. 1, anche l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta. Ciò comporta che oggi l'omissione del modello 770 assume rilevanza penale quando l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a 50.000,00 euro.

### 6.3 TERMINI

Resta salvo il co. 2 dell'art. 5 del DLgs. 74/2000, in forza del quale non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine (o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto).

Tale termine si riferisce anche all'omissione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (di cui al co. 1-*bis*).

### 6.4 APPLICABILITÀ IMMEDIATA DELL'OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO 770

Rispetto alla nuova fattispecie di omessa presentazione del modello 770, occorre considerare che, nel 2015, il termine di presentazione è stato prorogato al 21.9.2015.

Potrebbe, quindi, considerarsi già penalmente rilevante la mancata presentazione del modello 770 entro il prossimo 20.12.2015 (probabilmente 21, considerando che il 20 cade di domenica), ovvero entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (dal momento che tale data si pone successivamente all'entrata in vigore del nuovo reato, avvenuta il 22.10.2015).

## 7 OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI

Con riguardo alla fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 del DLgs. 74/2000), la riforma si limita ad aggravare la pena prevista, individuandola nella reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni in luogo di quella da 1 a 5 anni.

## 8 OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE “DOVUTE” O CERTIFICATE

Ai sensi del rinnovato art. 10-bis del DLgs. 74/2000, “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 dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”.

Nella nuova fattispecie di omesso versamento di ritenute, quindi:

- la soglia di punibilità viene triplicata, passando da 50.000,00 a 150.000,00 euro;
- rilevano anche le “ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione” e non solo quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, come previsto in precedenza.

## 9 OMESSO VERSAMENTO IVA

La fattispecie di omesso versamento IVA è resa autonoma rispetto all'art. 10-bis. Infatti, ai sensi del nuovo art. 10-ter del DLgs. 74/2000, “è 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 duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta”.

Dunque la soglia per la rilevanza penale della nuova fattispecie di omesso versamento IVA viene innalzata da 50.000,00 a 250.000,00 euro (rispetto ai 150.000,00 euro previsti per l'omesso versamento di ritenute).

## 10 INDEBITA COMPENSAZIONE

La revisione del reato di indebita compensazione non ha ad oggetto la soglia di punibilità (che rimane ferma a 50.000,00 euro), bensì il trattamento sanzionatorio.

In particolare, la pena viene diversificata a seconda che l'indebita compensazione riguardi:

- crediti non spettanti, per i quali la sanzione rimane immutata rispetto a quella previgente (reclusione da 6 mesi a 2 anni);
- crediti inesistenti, nel qual caso la pena diviene quella della reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni (ciò in ragione del fatto che ci si trova al cospetto di una fattispecie “estremamente offensiva”).

### 10.1 NOZIONE DI “CREDITI INESISTENTI”

La relazione illustrativa del DLgs. 158/2015 ritiene rilevante, ai fini della fattispecie in esame, la definizione di crediti inesistenti fornita dal nuovo art. 13 co. 5 secondo periodo del DLgs. 471/97 (sanzioni amministrative tributarie in materia di compensazione), come “previsto” dall'art. 15 co. 1 lett. o) del DLgs. 158/2015 medesimo. Ai sensi di tale disposizione, infatti, “si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.



Sarebbero, quindi, fuori da tale contesto quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente da detti controlli, nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

Secondo tale definizione, si reputerebbero "inesistenti":

- i crediti che sono tali sin dall'origine, perché il credito utilizzato non esiste materialmente;
- i crediti che, seppure in origine esistenti, sono già stati utilizzati;
- i crediti inesistenti dal punto di vista soggettivo, vale a dire i crediti dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in compensazione;
- i crediti sottoposti a condizione sospensiva.

Sarebbero, invece, crediti "non spettanti":

- i crediti utilizzati oltre il limite normativo;
- i crediti utilizzati in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati.

## 10.2 CONSEGUENZE DEL MAGGIOR RIGORE PER I CREDITI INESISTENTI

L'inasprimento del trattamento sanzionatorio nei confronti dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, tra l'altro, determina:

- la possibilità di ricorrere alle intercettazioni di conversazioni o comunicazioni telefoniche e di altre forme di telecomunicazione ex art. 266 c.p.p.;
- l'impossibilità di ottenere l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.;
- l'applicabilità della misura della custodia cautelare in carcere.

## 11 SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Rispetto al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non si registra alcuna modifica "diretta", per cui resta immutato l'art. 11 del DLgs. 74/2000.

Occorre, peraltro, evidenziare come anche rispetto a tale fattispecie valga la definizione di "mezzi fraudolenti" di cui alla nuova lett. g-ter) dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 74/2000, ai sensi della quale sono tali le "condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà".

Rispetto a tale novità, è stato sottolineato come essa dovrebbe servire a circoscrivere la tendenza giurisprudenziale ad estendere la fattispecie a qualsiasi operazione comportante una "deminutio" del patrimonio del contribuente.

## 12 CONFISCA

Il DLgs. 24.9.2015 n. 158, di riforma del sistema delle sanzioni penali tributarie, incide anche sull'istituto della confisca, già applicabile ai reati tributari – dall'1.1.2008 – in virtù dell'art. 1 co. 143 della L. 244/2007 (contestualmente abrogato dal DLgs. 158/2015).

Il nuovo art. 12-bis prevede, al co. 1, che, "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".

Trattasi, dunque, di un'ipotesi di confisca obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo e del profitto del reato.

## **Confisca per occultamento o distruzione di documenti contabili**

La norma ha una portata innovativa rispetto alla precedente disciplina, solo nella parte in cui include tutti i reati tributari (testualmente *“uno dei delitti previsti dal presente decreto”*), compreso dunque l'art. 10 del DLgs. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili), non preso in considerazione dalla disposizione previgente.

Tale fattispecie, infatti, era stata stralciata probabilmente in ragione dei dubbi circa la possibilità di configurare rispetto ad essa un profitto o un prezzo. È stato, peraltro, rilevato come in varie occasioni, una volta contestata la condotta illecita di occultamento e distruzione, l'Amministrazione finanziaria abbia poi proceduto all'accertamento di maggiori imposte con la metodologia induttiva e, sotto il profilo penale, l'imposta evasa è stata proprio quantificata nella maggiore imposta rettificata dagli uffici.

## **12.1 PAGAMENTO ALL'ERARIO**

Di nuova formulazione è la disposizione di cui al co. 2 dell'art. 12-bis, secondo cui *“la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro”*. Ovviamente, *“nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”* (così recita l'ultimo periodo del nuovo art. 12-bis co. 2 del DLgs. 74/2000).

## **13 CAUSA DI NON PUNIBILITÀ**

Grande novità dell'intervento di revisione in esame è rappresentata dall'art. 13 del DLgs. 74/2000, che, in relazione a talune ipotesi di reato, rende l'estinzione del debito tributario una causa di non punibilità.

### **13.1 OMESSI VERSAMENTI E INDEBITA COMPENSAZIONE**

Secondo quanto ora previsto dall'art. 13 co. 1 del DLgs. 74/2000, non saranno più perseguibili penalmente gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis del DLgs. 74/2000), gli omessi versamenti dell'IVA (art. 10-ter del DLgs. 74/2000) e l'indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater co. 1 del DLgs. 74/2000), quando il contribuente versi integralmente le somme dovute all'Erario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi maturati, prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado.

L'integrale pagamento degli importi dovuti può anche avvenire *“a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso”* (come espressamente previsto dallo stesso art. 13 co. 1 del DLgs. 74/2000).

### **13.2 DICHIARAZIONE INFEDELE E OMESSA**

Non saranno, inoltre, punibili i reati di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) *“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”*.

### 13.3 RATEIZZAZIONE IN CORSO

Viene altresì previsto che, se prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di 3 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 3 mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

### 14 CIRCOSTANZE DEL REATO

L'art. 12 del DLgs. 158/2015 introduce il nuovo art. 13-bis nel DLgs. 74/2000, relativo alle "circostanze del reato".

#### 14.1 CIRCOSTANZA ATTENUANTE

Il co. 1 dell'art. 13-bis prevede che – fuori dai casi di non punibilità di cui al precedente paragrafo 13 – le pene per i reati tributari sono diminuite fino alla metà (rispetto alla precedente possibile attenuazione fino a un terzo della pena) se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, compresi le sanzioni amministrative e gli interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti. In tali casi non si applicano nemmeno le pene accessorie previste dall'art. 12 del DLgs. 74/2000.

Tale disposizione è, dunque, speculare rispetto a quella dell'articolo precedente – che introduce la causa di non punibilità a seguito del pagamento del debito tributario – e si applica alle fattispecie non incluse in quest'ultima norma. Anche nel caso dell'attenuante, il pagamento può essere realizzato tramite le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Dirimente resta il termine dell'apertura del dibattimento di primo grado, ma si applica anche a questa disposizione la possibile proroga di 3 + 3 mesi prevista dall'ultimo comma dell'art. 13.

#### **Patteggiamento**

Il co. 2 dell'art. 13-bis – riprendendo quanto già previsto dal precedente art. 13 co. 2-bis, introdotto nel 2011 – consente al reo di accedere al patteggiamento "*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*".

Ciò significa che il pagamento di quanto dovuto all'Amministrazione – laddove non integri di per sé una causa di non punibilità – è condizione indispensabile per la definizione del procedimento con l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p. (c.d. "patteggiamento").

#### 14.2 CIRCOSTANZA AGGRAVANTE

Il medesimo art. 13-bis del DLgs. 74/2000 prevede, al co. 3, un aggravamento di pena (fino alla metà) quando il reato è commesso "*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 di evasione fiscale*".

#### **Modelli di evasione fiscale**

L'aggiunta della condotta di "commercializzazione" accanto a quella di "elaborazione" dei modelli di evasione, non sembrerebbe estendere l'aggravamento di pena al mero utilizzo di tali modelli; tuttavia appare plausibile immaginare che non pochi problemi interpretativi si porranno sulla corretta definizione di "modelli di evasione fiscale" e, in particolare, sulla necessità o meno di una "serialità" nel comportamento del professionista.

# STUDIO GORINI

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI A RESPONSABILITA' LIMITATA

COMMERCIALISTI – REVISORI LEGALI

22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84

E-mail: [segreteria@studiogorini.it](mailto:segreteria@studiogorini.it) - PEC: [studiogorini@pec.it](mailto:studiogorini@pec.it)

[www.studiogorini.it](http://www.studiogorini.it)

---

## **Professionisti**

Non è chiaro se la norma si riferisca “solo a coloro che, ai sensi dell’art. 7, comma secondo, del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, sono abilitati dalla Agenzia delle Entrate alla trasmissione delle dichiarazioni o – come pare preferibile – ricomprenda tutti i soggetti (in primo luogo, gli avvocati) che svolgono attività lato sensu di consulenza fiscale”.

## **15 CUSTODIA GIUDIZIALE**

Il nuovo art. 18-*bis* del DLgs. 74/2000 è dedicato alla “custodia giudiziale dei beni sequestrati”, nell’ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti tributari.

L’istituto della custodia giudiziale è caratterizzato dalla finalità di impedire che il patrimonio interessato dal procedimento subisca un depauperamento per il tempo necessario al suo svolgimento e di evitare, così, che vengano sottratte garanzie alla successiva confisca.

I beni sequestrati potrebbero essere affidati dall’Autorità giudiziaria, in custodia giudiziale, agli organi dell’Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

Vengono, tuttavia, espressamente fatte salve le disposizioni in materia di affluenza al Fondo unico giustizia delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati (art. 61 co. 23 del DL 112/2008 e art. 2 del DL 143/2008), così escludendo dall’ambito della nuova norma le somme di denaro e le disponibilità finanziarie.

## **16 DECORRENZA TEMPORALE**

Tutte le norme fino ad ora descritte sono in vigore dal 22.10.2015.

In forza dei principi generali del diritto penale, tuttavia, è necessario distinguere, in relazione all’applicabilità delle nuove disposizioni, tra quelle che introducono un regime più favorevole al reo (ad esempio, un innalzamento delle soglie di punibilità) e quelle, invece, che aggravano le conseguenze sanzionatorie (prevedendo, ad esempio, una pena detentiva maggiore) o che addirittura introducono nuove fattispecie (come l’omissione del modello 770).

Per queste ultime vige il principio di irretroattività della legge penale (art. 25 co. 2 Cost. e art. 2 co. 1 c.p.), per cui esse sono applicabili solo ai fatti commessi dal 22.10.2015.

Al contrario, per le disposizioni più favorevoli si porranno di volta in volta (in concreto) questioni di possibile retroattività.

**Studio Gorini s.t.p. a r.l.**