

# Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

[Artt. 1-14, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158](#) – “Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’art. 8, comma 1, l. 11 marzo 2014, n. 23”

di Leda Rita Corrado (Avvocato tributarista e giornalista pubblicista)

Il [decreto legislativo n. 158 del 2015](#) ha radicalmente modificato la disciplina del sistema sanzionatorio penale tributario già contenuta nel [d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#).

## LE NUOVE DEFINIZIONI

**(art. 1, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Al dichiarato fine di semplificare l’individuazione delle condotte illecite, sono state modificate le seguenti “definizioni”:

- tra gli “**elementi attivi o passivi**” che concorrono a determinare il reddito o le basi imponibili rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto rientrano anche le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta (ad esempio i crediti di imposta e le ritenute);

- nella definizione di “**dichiarazione**” ricadono anche quelle che è tenuto a presentare il sostituto d’imposta;

- si chiarisce 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;

- le “**operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente**” sono definite come le operazioni apparenti, diverse da quelle elusive definite dall’[art. 10 bis, l. 27 luglio 2000, n. 212](#) (di cui è espressamente esclusa la punibilità), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;

- per “**mezzi fraudolenti**” s’intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

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

**(art. 2, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Nella disciplina del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è stata oppressa la parola “**annuali**” riferita alle dichiarazioni, con il professato intento di ampliare il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato, comprendendovi qualsiasi dichiarazione relativa alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

## **DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI**

**(art. 3, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Viene sostituita la disciplina del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

La formulazione previgente prevedeva 3 fasi, vale a dire 1) la “*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*”, 2) l’uso di “*mezzi fraudolenti idonei*” ad ostacolare l’accertamento della falsità e 3) l’indicazione in dichiarazione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi. Nella nuova disciplina viene cancellata la prima fase: ai fini della configurabilità del reato non è quindi più necessaria la “**falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie**”: il reato è ora configurabile nei confronti di qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, anche se non obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

La **condotta** viene descritta come il compimento di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” ovvero l’utilizzo di documenti falsi “o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria”. Si richiede inoltre che ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- l’imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30.000 euro;

- l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, deve superare il 5% dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque 1.500.000 di euro.

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*”, mentre 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*” (ad esempio la violazione dell’obbligo di emissione o di fatturazione di documenti quali scontrini o documenti di

trasporto e le pratiche della “sottofatturazione” e della annotazione di corrispettivi inferiori al vero).

### **DICHIARAZIONE INFEDELE**

**(art. 4, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Quanto al reato di dichiarazione infedele, la soglia di punibilità è elevata da 50.000 euro a **150.000 euro**, mentre il valore degli elementi attivi sottratti ad imposizione è innalzata da 2.000.000 di euro a **3.000.000 di euro**.

Non ha rilevanza penale la “*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*”. Non sono inoltre punibili “*le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette*”.

Nell’intera disciplina si sostituisce la locuzione “elementi passivi **fittizi**” con quella “elementi passivi **inesistenti**”.

### **OMESSA DICHIARAZIONE**

**(art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Per l’omessa dichiarazione la **soglia di punibilità** è innalzata da 30.000 euro a 50.000 euro e la pena diventa quella della **reclusione** da 1 anno e 6 mesi a 4 anni.

Con la medesima pena è punita l'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.

### **OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI**

**(art. 10, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

La **pena** della reclusione per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili è aumentata (da 6 mesi a 5 anni) a 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

### **OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE O CERTIFICATE**

**(art. 10 bis, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

La portata della norma incriminatrice è estesa dalle sole "ritenute certificate" – vale a dire risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti – alle "**ritenute dovute**" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

La **soglia di punibilità** è elevata da 50.000 euro a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

### **OMESSO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

**(art. 10 ter, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Come per il reato di omesso versamento di ritenute, anche per quello di omesso versamento dell'Iva la **soglia di punibilità** viene aumentata da 50.000 euro a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

## INDEBITA COMPENSAZIONE

**(art. 10 *quater*, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Il trattamento sanzionatorio è diverso a seconda che l'indebita compensazione – orizzontale, vale a dire tra crediti e debiti di imposta di diversa natura, e verticale, vale a dire tra crediti e debiti afferenti alla medesima imposta – riguardi **crediti non spettanti oppure crediti inesistenti**: nel primo caso si applica la pena della reclusione da 6 mesi a 2 anni, nel secondo la pena della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

## CONFISCA

**(art. 12 *bis*, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

È introdotta una ipotesi di confisca obbligatoria – anche per equivalente – del profitto o del prezzo del reato nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti “per uno dei delitti” previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000. La confisca non opera per la parte che il contribuente s’impegna a versare all’Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Cambia la *sedes materiae* della previgente disciplina (art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 224, **abrogato** dall’art. 14, d.lgs. n. 158 del 2015), che già dal 1° gennaio 2008 rendeva applicabile l’art. 322 *ter* c.p. ai reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11, d.lgs. n. 74 del 2000.

## CAUSA DI NON PUNIBILITÀ. PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

**(art. 13, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

L'**integrale pagamento** dei debiti tributari – comprese sanzioni amministrative e interessi – effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado costituisce causa di non punibilità per i reati di **omesso versamento** di ritenute e Iva, nonché di **indebita compensazione** di crediti non spettanti, anche qualora ciò avvenga a seguito di ravvedimento operoso oppure di procedure tributarie conciliative o di adesione.

I reati di **dichiarazione infedele** e di **omessa dichiarazione** non sono punibili in caso di integrale pagamento dei debiti tributari – comprese sanzioni amministrative e interessi – 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. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante **rateizzazione**, è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo – termine prorogabile una sola volta per non oltre 3 mesi, qualora il Giudice lo ritenga necessario – e la prescrizione è sospesa.

## **CIRCOSTANZE DEL REATO**

**(art. 13 bis, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Per i delitti rispetto i quali non è applicabile la causa estintiva di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000 è prevista una **circostanza attenuante speciale** correlata all'integrale pagamento dei debiti tributari – comprese sanzioni amministrative e interessi – effettuato anteriormente alla dichiarazione di apertura del dibattimento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento. La nuova disciplina abbatte

la pena **fino alla metà** – mentre quella previgente contemplava una diminuzione fino ad un terzo – e preclude l'applicazione delle pene accessorie. Il riconoscimento di tale circostanza attenuante è presupposto per l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p.. Le pene stabilite per i delitti di cui al Titolo II del d.lgs. n. 74 del 2000 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 di evasione fiscale.

## **CUSTODIA GIUDIZIALE DEI BENI SEQUESTRATI**

**(art. 18 bis, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

È introdotta la custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti tributari: tali beni, se diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria **agli organi dell'Amministrazione finanziaria** che ne facciano **richiesta** per le proprie esigenze operative.

## **ABROGAZIONI**

**(artt. 7 e 16, d.lgs. 10 marzo 2000, 74)**

Sono abrogati gli artt. 7 (*“Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio”*) e 16 (*“Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive”*), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.



