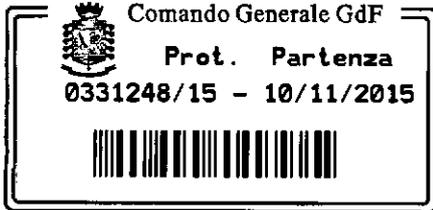




COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate – Sezione IVA e Federalismo Fiscale

Viale XXI Aprile, 51 - Cap. 00162 Roma - Tel. 0644221 - fax 0644223202 - PEC: m0010345p@pec.gdf.it



OGGETTO: D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, concernente la "revisione del sistema sanzionatorio". Preliminari direttive operative.

AI COMANDI REGIONALI
GUARDIA DI FINANZA

LORO SEDI

AL COMANDO TUTELA ECONOMIA E FINANZA
GUARDIA DI FINANZA

ROMA

AL COMANDO UNITÀ SPECIALI
GUARDIA DI FINANZA

ROMA

e, per conoscenza:

AI COMANDI INTERREGIONALI
GUARDIA DI FINANZA

LORO SEDI

AL COMANDO DEI REPARTI SPECIALI
GUARDIA DI FINANZA

ROMA

1. Si richiama l'attenzione sul contenuto del provvedimento normativo in oggetto, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015 e consultabile mediante l'apposito *link* "Richiami di attenzione" presente sul sito *intranet* dell'Ufficio Tutela Entrate, accessibile tramite il portale istituzionale "Iride".
2. In attuazione dell'art. 8 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega per la riforma fiscale, il D.Lgs. n. 158/2015 prevede, in sintesi:
 - a. con riferimento alla revisione del **sistema sanzionatorio penale-tributario**:
 - (1) il **rafforzamento del presidio penale per le condotte più gravi ed insidiose**, con l'**ampliamento dell'ambito di applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** e la previsione di **pene più severe per l'occultamento o la distruzione di documenti contabili e l'indebita compensazione di crediti inesistenti**;
 - (2) l'**innalzamento delle soglie di punibilità** per i reati di **omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione**;
 - (3) la **revisione della disciplina della dichiarazione infedele**, escludendo la rilevanza penale delle valutazioni e delle classificazioni relative ad elementi esistenti;
 - (4) l'**inserimento, nel D.Lgs. n. 74/2000**, della norma che dispone, nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per uno dei delitti previsti dal menzionato D.Lgs. n. 74/2000, la **confisca dei beni che ne costituiscono il profitto**

o il **prezzo** ovvero, quando non è possibile, la **confisca per equivalente** di beni per un valore corrispondente;

- (5) **nuove cause di non punibilità**, in caso di **integrale pagamento del debito tributario** entro determinati termini, per i **reati non connotati da frodolenza**, vale a dire i delitti in tema di versamento nonché di dichiarazione infedele o omessa;
- (6) una **nuova circostanza aggravante** se il reato è stato commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale**, esercitata da un **professionista** o da un **intermediario finanziario o bancario**;
- (7) la possibilità che i **beni sequestrati**, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, siano **affidati in custodia giudiziale agli Organi dell'Amministrazione finanziaria** che ne facciano richiesta per le loro esigenze operative;

b. con riguardo al **sistema sanzionatorio amministrativo**:

- (1) una generale **rimodulazione delle sanzioni**;
 - (2) la **riconduzione** della disciplina sanzionatoria delle **violazioni in materia di IRAP all'interno del D.Lgs. n. 471/1997**;
 - (3) la **graduazione delle sanzioni in caso di omessa presentazione della dichiarazione** in ragione dell'eventuale **ritardo nell'adempimento**;
 - (4) l'introduzione di **aggravanti** per le ipotesi di condotte aventi connotazione fraudolenta e di **riduzioni** per le violazioni di minore entità;
 - (5) l'**estensione ai sostituti d'imposta della non punibilità** nelle ipotesi di **rettifiche in materia di transfer pricing**, qualora il contribuente metta a disposizione dell'Amministrazione finanziaria la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento;
 - (6) la **modifica** dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, concernente i casi in cui l'IVA è comunque dovuta a fronte di operazioni inesistenti.
3. Per un sintetico quadro d'assieme delle principali novità di più diretto interesse e per le preliminari direttive operative, ivi comprese indicazioni di massima per la risoluzione dei possibili problemi interpretativi in tema di successione delle leggi penali nel tempo, si unisce la **scheda in allegato 1**, che codesti Comandi vorranno tempestivamente diramare a tutti i Reparti dipendenti.

Si evidenzia che nell'ambito di questo documento sono state in parte aggiornate le direttive impartite da questo Comando Generale – III Reparto:

- a. nel paragrafo 3.1. della circolare n. 114000 in data 14 aprile 2000 e confermate nella circolare n. 1/2008, Vol. III, parte VII, cap. 5, par. 5;
 - b. al punto 6 del foglio n. 850/INCC in data 15 maggio 2015.
4. Le indicazioni contenute nella scheda allegata hanno valore di **preliminare orientamento operativo** e potranno essere **integrate** o, ove necessario, **modificate**, sulla base delle **prime esperienze applicative più significative** e degli **orientamenti della giurisprudenza**, ferme restando le **direttive che l'Autorità Giudiziaria, a livello locale**, ha eventualmente già emanato o potrà emanare.
5. In questa prospettiva, nel confermare che eventuali problematiche potranno essere tempestivamente rappresentate a questo Comando Generale – III Reparto Operazioni, codesti Comandi sono pregati di inviare, **entro il 1° giugno 2016**, una **relazione** nella quale sarà evidenziato l'**impatto della riforma sull'azione** del Corpo, segnalando **eventuali criticità emerse a livello locale** e rappresentando le **indicazioni** nel frattempo eventualmente fornite **dalle Autorità Giudiziarie alle diverse sedi**.

d'ordine
IL CAPO DEL REPARTO
(Gen. B. Stefano Screpanti)





COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

D. LGS. 24 SETTEMBRE 2015, N. 158, CONCERNENTE LA
"REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO".

PRINCIPALI NOVITA' DI INTERESSE OPERATIVO

1. Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015 è stato pubblicato il **D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158**, con cui sono stati **revisonati il sistema penale tributario** (Titolo I) e **l'impianto sanzionatorio amministrativo** (Titolo II).

Il decreto:

- a. **attua l'art. 8 della Legge 11 marzo 2014, n. 23**, recante la delega per la riforma fiscale, che:
 - (1) sancisce che la **revisione del sistema sanzionatorio penale tributario** deve conformarsi a **criteri di predeterminazione e di proporzionalità** rispetto alla **gravità** dei comportamenti, garantendo adeguato presidio penale per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa;
 - (2) prevede l'individuazione dei **confini** tra le **fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale** e le relative conseguenze sanzionatorie;
 - (3) definisce i criteri direttivi per la **revisione del regime della dichiarazione infedele** e del **sistema sanzionatorio amministrativo** al fine di meglio correlare, nel rispetto del **principio di proporzionalità**, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, riducendo le sanzioni per le fattispecie meno gravi o applicando sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità;
 - (4) dispone che l'Autorità giudiziaria possa affidare i **beni sequestrati in custodia giudiziale all'Amministrazione finanziaria**, al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative;
- b. **entra in vigore**:
 - (1) con riguardo alla **revisione del sistema sanzionatorio penale**, in data **22 ottobre 2015**;
 - (2) **a decorrere dal 1° gennaio 2017**, per quanto concerne la **riforma delle sanzioni amministrative**, ai sensi dell'art. 32 del D.Lgs. n. 158/2015.

Con riferimento alla revisione del sistema sanzionatorio penale-tributario, il D.Lgs. n. 158/2015 introduce **numerose modifiche al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, recante la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

La riforma prevede, in generale:

- c. il **rafforzamento del presidio penale per le condotte più gravi ed insidiose**, con l'**ampliamento dell'ambito di applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta** mediante altri artifici e la previsione di **pene più severe per l'occultamento o distruzione di documenti contabili e l'indebita compensazione di crediti inesistenti**;
- d. l'**innalzamento delle soglie di punibilità** per i reati di **omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, di dichiarazione infedele¹ e di omessa dichiarazione**;
- e. la **revisione della disciplina della dichiarazione infedele**, stabilendo che:
 - (1) ai fini dell'integrazione del reato **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 in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali**;
 - (2) fuori dai casi *sub* (1), **non danno luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette**;
- f. l'inserimento, nel D.Lgs. n. 74/2000, della norma che dispone, **nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per uno dei delitti previsti dal citato D.Lgs. n. 74/2000, la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo** ovvero, quando non è possibile, la confisca per equivalente di beni **per un valore corrispondente**;
- g. **nuove cause di non punibilità**, nel caso di **integrale pagamento del debito tributario** entro determinati termini, per i **reati non connotati da frodolenza**, vale a dire i delitti in tema di **versamento** nonché di **dichiarazione infedele o omessa**, nonché la **riduzione delle sanzioni** fino alla metà nelle ipotesi di **estinzione del debito** fuori dai casi in cui opera la citata causa di non punibilità;
- h. una **nuova circostanza aggravante** se il reato è stato commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale**, posta in essere da un professionista o da un **intermediario finanziario o bancario**;
- i. che i **beni sequestrati**, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere **affidati in custodia giudiziale agli Organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le loro esigenze operative**.

¹ Al riguardo, si ricorda che quando la condotta descritta dalla norma prevede due distinte soglie di punibilità (come nel caso dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele), per configurare il reato è necessario che entrambe le soglie siano superate.

Di seguito vengono sinteticamente illustrate le più significative novità introdotte dal decreto, ferma restando l'**opportunità di tenere comunque presenti le direttive dell'Autorità Giudiziaria eventualmente già emanate o che saranno emanate a livello locale.**

2. Titolo I – Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

a. Art. 1 - Modifica dell'articolo 1 del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74

L'art. 1 **reformula** alcune **definizioni** contenute nell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, allo scopo di chiarire la portata dei termini impiegati nei titoli successivi del decreto.

In particolare, la norma **modifica la nozione di:**

- (1) **"elementi attivi o passivi"** (lettera b), vale a dire 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, ora **estesa anche alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta"** (ad esempio, i **crediti d'imposta** e le **ritenute**);
- (2) **"dichiarazione"** (lettera c), in cui adesso è **ricompresa** anche quella presentata dal **sostituto d'imposta**.

La precisazione va letta in combinato disposto con il riformato art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000, che ora stabilisce la **rilevanza penale anche dell'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta;**

- (3) **"imposta evasa"** (lettera f), cioè 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.

Tale definizione è stata circostanziata prevedendo 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"**.

Con tale integrazione è stato disposto che la determinazione dell'imposta evasa deve riguardare il "reale" risparmio di imposta, **doendosi tener conto**, a tal fine, delle **perdite effettive conseguite nell'esercizio e/o di quelle maturate negli anni precedenti e ancora utilizzabili**.

Sono state aggiunte, inoltre, **due definizioni** che hanno lo scopo di **chiarire l'ambito di applicazione del nuovo reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

In particolare, è stata inserita la nozione di:

- (4) **"operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"** (lettera g-bis), cioè le **operazioni apparenti, diverse da quelle previste dalla nuova disciplina** in tema di **abuso del diritto** di cui all'art. 10-bis dello Statuto del

contribuente, introdotta dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128², poste in essere con la **volontà di non realizzarle in tutto o in parte** ovvero le operazioni **riferite a soggetti fittiziamente interposti**.

Sul punto, si rimarca che il citato art. 10-bis prevede che configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Il comma 13 del menzionato art. 10-bis sancisce la non rilevanza penale di tali condotte, ferma restando la sanzionabilità sotto il profilo amministrativo;

(5) "**mezzi fraudolenti**" (lettera g-ter), intendendosi per tali le **condotte artificiali attive** nonché quelle **omissive** realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

b. Art. 2 - Modifica dell'articolo 2 del Decreto Legislativo 10 Marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'art. 2 **sopprime la parola "annuali"** nell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 74 del 2000, **ampliando il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato ivi previsto**.

Al riguardo, si evidenzia che gli Uffici Studi della Camera e del Senato, a commento della disposizione, hanno affermato che *"la modifica apportata, pertanto, estende la portata della sanzione penale a **tutte le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA**, comprese quelle che vengono presentate in occasione di operazioni straordinarie o nell'ambito di **procedure concorsuali**", che possono avere una cadenza temporale diversa dall'anno.*

c. Art. 3 - Modifica dell'articolo 3 del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

L'art. 3 sostituisce la precedente formulazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, ampliando la condotta punibile e confermando la clausola di riserva espressa secondo cui il reato si configura soltanto "fuori dai casi previsti dall'articolo 2".

Con la **modifica** del comma 1 del citato art. 3, la struttura dell'illecito viene semplificata, per effetto dell'**eliminazione del requisito della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"**.

In tal modo l'**ambito di applicazione** del reato risulta **ampliato** tanto sul versante **oggettivo** che su quello **oggettivo**.

Sotto il primo profilo, infatti, può commettere il reato non più soltanto il **contribuente obbligato alla tenuta delle scritture contabili**, come in precedenza, ma anche **qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA**.

Per quanto riguarda la **condotta materiale del reato**:

² Vgs., per maggiori dettagli, circolare n. 264962/15 in data 15 settembre 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.

- (1) con la **previgente disciplina**, la condotta illecita si realizzava quando il contribuente, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, utilizzava mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento allo scopo di indicare, in una delle dichiarazioni annuali riguardanti le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale o elementi passivi fittizi;
- (2) secondo l'attuale formulazione della norma, il reato si configura quando il contribuente **compie operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero si avvale di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria**, allo scopo di presentare una dichiarazione inveritiera in materia di imposte sui redditi o di IVA.

Al riguardo, è opportuno sottolineare che:

- (a) nella relazione illustrativa del D.Lgs. n. 158/2015 viene precisato che il reato si può **realizzare alternativamente** mediante il compimento di operazioni simulate, l'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Per la definizione di operazioni simulate e di mezzi fraudolenti si rimanda a quanto evidenziato *sub* a.(4) e a.(5).

Per quanto concerne il requisito dell'**idoneità ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria**, si richiamano i consolidati orientamenti giurisprudenziali e dottrinali elaborati in costanza della previgente formulazione della norma, contenente soltanto il primo dei due presupposti, secondo i quali l'idoneità della condotta a creare un ostacolo va valutata con un giudizio di prognosi postuma, ossia con una valutazione *ex ante*, che prescinde dall'effettivo sviluppo degli eventi.

Si esprime l'avviso che la medesima considerazione possa valere anche con riferimento all'attuale fattispecie;

- (b) il reato di dichiarazione fraudolenta si configura, oltre che nel caso di indicazione in dichiarazione di "elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi", **anche qualora la falsa indicazione abbia ad oggetto "crediti e ritenute fittizi"**.

Inoltre, è stata rimodulata la soglia di punibilità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche considerando gli elementi passivi fittizi), che **ora deve essere superiore al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione** (soglia invariata) o comunque **superiore a 1,5 milioni di euro** (soglia aumentata rispetto alla vigente soglia di 1 milione).

Viceversa, **qualora la condotta fraudolenta abbia ad oggetto crediti e ritenute fittizie**, il reato è configurabile se l'**ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5 per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 euro**.

Il nuovo comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 riprende l'analogia indicazione contenuta nel comma 2 dell'art. 2 del medesimo provvedimento, precisando che il **fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi** quando tali documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono comunque **detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**.

Il comma 3 della nuova versione della disposizione in argomento, precisa che **non possono essere considerati "mezzi fraudolenti" la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili ovvero la mera indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali**.

Quest'ultima disposizione ha l'obiettivo di conferire un concreto connotato di decettività al **comportamento che integra il reato di dichiarazione fraudolenta**, che **non può essere individuato nella omessa o parziale fatturazione** delle operazioni fiscalmente rilevanti, che invece potrebbero in astratto configurare il reato di **dichiarazione infedele**.

d. Art. 4 - Modifica dell'articolo 4 del Decreto Legislativo 10 Marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione infedele

L'art. 4 del provvedimento in esame **innova significativamente la condotta integrante il reato di dichiarazione infedele**.

La lettera c) del comma 1 della norma aggiunge i nuovi commi 1-bis e 1-ter all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

Il nuovo comma 1-bis prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, **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 in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali**.

La nuova formulazione della norma, in sostanza, non consente più di ritenere rilevanti, ai fini della configurazione del reato di dichiarazione infedele, le valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette e, in particolare, le componenti negative di reddito non deducibili in base alla normativa fiscale (non inerenti, non di competenza o non documentate), con la conseguenza che devono ritenersi così superate le direttive impartite da questo Comando Generale – III Reparto nel paragrafo 3.1. della circolare n. 114000 in data 14 aprile 2000, emanata in relazione alla previgente versione dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, confermate con la circolare n. 1/2008³.

Secondo poi quanto previsto dal nuovo comma 1-ter, fuori dai casi di cui al comma 1-bis, **non danno luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette**. Inoltre, è stabilito che degli importi compresi in tale percentuale non si tenga conto nella verifica del

³ Vol. III, parte VII, cap. 5, par. 5.

superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b), dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

In sostanza, viene affermata la **rilevanza penale delle valutazioni nei casi in cui i criteri concretamente applicati non sono stati indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, purchè le relative rettifiche eccedano la percentuale del 10%, fermo restando il superamento delle soglie di punibilità.**

Si tratta di una disposizione che si pone in continuità con il previgente art. 7 del D.Lgs. n. 74 del 2000, oggi abrogato.

Altra **novità** è contenuta nella lettera d) dell'art. 4 del D.Lgs. n. 158/2015, che sostituisce la locuzione "**elementi passivi fittizi**" contenuta nel previgente testo dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 con quella di "**elementi passivi inesistenti**"; al riguardo, si evidenzia che tale modifica è stata operata **soltanto** con riferimento al reato di **dichiarazione infedele** e **non** con riguardo a quelli di **dichiarazione fraudolenta** (di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74/2000) e si pone in linea di coerenza con la previsione del nuovo comma 1-bis, che esclude la rilevanza penale delle componenti negative di reddito esistenti, ma non deducibili in base alla normativa tributaria.

Da ultimo, con le lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 158/2015 **vengono elevate le soglie di punibilità ai fini della configurazione del reato**, che risultano ora essere le seguenti:

- (1) **imposta evasa superiore a 150.000 euro con riferimento a taluna delle singole imposte** (la soglia precedente era di 50.000 euro);
- (2) **elementi attivi sottratti all'imposizione** (anche considerando gli elementi passivi inesistenti) **superiori al 10 per cento dell'ammontare complessivo** degli elementi attivi indicati in dichiarazione (soglia invariata) **o comunque superiore a 3 milioni di euro** (soglia aumentata rispetto alla vigente, pari a 2 milioni).

Le novità concernenti la riformulazione del reato di dichiarazione infedele si pongono in linea di coerenza con la scelta del legislatore compendiata nel nuovo art. 10-bis della Legge n. 212/2000, concernente la disciplina dell'abuso del diritto, ora definito come "una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"⁴.

Come già rimarcato *sub a.(4)*, il comma 13 del citato art. 10-bis afferma che le operazioni abusive, pur se sanzionabili sotto il profilo amministrativo, "non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie", superando espressamente l'orientamento giurisprudenziale teso ad accreditare la rilevanza penale dell'abuso del diritto.

e. Art. 5 - Modifica dell'articolo 5 del Decreto Legislativo 10 Marzo 2000, n. 74, in materia di omessa dichiarazione

L'art. 5 del D.Lgs. n. 158/2015 ha riformulato la previgente versione del reato di omessa dichiarazione:

⁴ Vgs., per maggiori dettagli, circolare n. 264962/15 in data 15 settembre 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.

(1) **elevando:**

- (a) **la pena prevista per il reato di omessa dichiarazione**, ora stabilita da un anno e sei mesi a quattro anni (la previgente versione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 stabiliva la reclusione da uno a tre anni);
- (b) **la soglia dell'imposta evasa per la configurazione dello stesso reato**, ora portata a **50.000 euro** (in precedenza ammontava a 30.000 euro);

(2) introducendo, nel comma 1-bis, il **nuovo reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta** che punisce, con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, **chiunque non presenta, essendovi tenuto, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.**

Non è stata, invece, prevista analoga condotta con riferimento agli altri reati dichiarativi, avendo il legislatore inteso conferire valenza penale soltanto al comportamento omissivo del sostituto d'imposta e non anche a quello infedele o fraudolento.

Anche nel caso di cui al nuovo comma 1-bis, **non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su stampati conformi ai modelli prescritti.**

f. Art. 6 - Modifica dell'articolo 10 del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di occultamento o distruzione di documenti contabili

Viene aumentata la pena per le condotte rientranti nel reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, ora fissata nella **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni** (in precedenza era determinata nella misura da sei mesi a cinque anni).

Al riguardo si pone in risalto, tra le conseguenze derivanti dall'innalzamento delle sanzioni, che l'Autorità giudiziaria ha ora la possibilità, in presenza degli altri presupposti previsti dal Codice di Procedura Penale, di disporre nei procedimenti penali concernenti tale reato **l'intercettazione di conversazioni o comunicazioni telefoniche e di altre forme di comunicazione**, tenuto conto dei **limiti di ammissibilità sotto il profilo edittale previsti dall'art. 266, comma 1, lett. a), del Codice di Procedura Penale⁵.**

g. Art. 7 - Modifica dell'articolo 10-bis del Decreto Legislativo 10 Marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute certificate

L'art. 7 del D.Lgs. n. 158/2015 amplia l'oggetto della tutela penale di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000, la cui rubrica viene conseguentemente riformulata.

Secondo la **precedente impostazione**, infatti, costituiva **reato soltanto la condotta** del sostituto che **non versava le ritenute "certificate"**.

Tra i vari obblighi posti a carico dei sostituti di imposta, infatti, vi è quello di rilasciare al sostituto, una volta operate le ritenute, una certificazione unica,

⁵ La citata lettera a) consente la possibilità di disporre le intercettazioni di conversazioni o di comunicazioni nel caso di "delitti non colposi per i quali è prevista la pena dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a cinque anni determinata ai sensi dell'art. 4".

prevista dall'art. 4, comma 6-ter, del D.P.R. n. 322/1998, nella quale viene attestato l'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti, delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate nonché dei contributi previdenziali ed assistenziali.

L'attuale formulazione dell'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000 sanziona anche l'omesso versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione.

Ne consegue che nel reato di omesso versamento delle ritenute le omissioni non devono più necessariamente risultare dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, essendo sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione.

Inoltre, viene **triplicata la soglia di punibilità**, ora fissata in **150.000 euro** (in precedenza era pari a 50.000).

h. Art. 8 - Modifica dell'articolo 10-ter del Decreto Legislativo 10 Marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di IVA

L'art. 8, sostituendo l'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, **eleva la soglia di punibilità del reato di omesso versamento dell'IVA da 50.000 a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta.**

La previgente formulazione dell'art. 10-ter prevedeva l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 10-bis dello stesso D.Lgs. n. 74 del 2000 anche a chiunque non avesse versato l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

La norma in esame ora esplicita, con una condotta autonoma rispetto a quella di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000, che è **punito con la reclusione da sei mesi a due anni (pena non modificata) 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 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.**

i. Art. 9 - Modifica dell'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di indebita compensazione

L'art. 9, sostituendo l'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000, **distingue l'ipotesi di indebita compensazione di crediti non spettanti da quella di indebita compensazione di crediti inesistenti.**

La formulazione previgente dell'art. 10-quater prevedeva l'applicazione, nei limiti ivi previsti, dell'art. 10-bis dello stesso D.Lgs. n. 74 del 2000 anche a chiunque non versava le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti o inesistenti.

La **nuova versione**, invece:

(1) conferma la pena da sei mesi a due anni per chi compensa indebitamente crediti non spettanti;

(2) **punisce più severamente**, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni⁶, la condotta di chi non versa le somme dovute, utilizzando crediti inesistenti.

In entrambi i casi, la soglia di punibilità è fissata in 50.000 euro.

j. Art. 10 - Confisca

L'art. 10 inserisce nel D.Lgs. n. 74 del 2000 il nuovo art. 12-bis, il quale dispone al comma 1 che, **nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'art. 444 del Codice di Procedura Penale per uno dei delitti previsti dallo stesso D.Lgs. n. 74/2000, 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.**

La norma in esame ha una finalità di **razionalizzazione sistematica, riconducendo nell'ambito del D.Lgs. n. 74/2000 la disposizione** contenuta nell'art. 1, comma 143, della **Legge 24 dicembre 2007 n. 244**, ora conseguentemente abrogata.

La disposizione si riferisce a tutti i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 e, pertanto, risulta applicabile anche all'ipotesi di cui all'art. 10 dello stesso decreto, concernente il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, che non era richiamato dal citato comma 143.

Di particolare rilevanza è la previsione contenuta nel secondo comma del nuovo art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui **"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"**.

La norma ha inteso codificare l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione⁷, secondo cui, poiché la misura cautelare reale in esame ha lo scopo di tutelare l'integrità del patrimonio dello Stato, il sequestro preventivo finalizzato alla successiva confisca può essere legittimamente mantenuto fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dall'illecito, che cessa con l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Resta inteso che le modalità e i termini di attuazione di tale previsione sono rimessi alle valutazioni dell'Autorità Giudiziaria che ha disposto la misura cautelare.

k. Art. 11 – Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario

L'art. 11 del D.Lgs. n. 158/2015 sostituisce l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, introducendo **una causa di non punibilità rappresentata dall'integrale pagamento di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, nelle ipotesi di reati tributari non connotati da fraudolenza.**

Il comma 1 del nuovo art. 13 prevede che i **delitti di omesso versamento delle ritenute (art. 10-bis), dell'IVA (art. 10-ter) e di indebita compensazione**

⁶ Con riferimento ai nuovi limiti edittali, si rimanda a quanto rimarcato *sub f.*

⁷ Compendiato nel Massimario della Corte di Cassazione del 2 luglio 2013, consultabile all'indirizzo www.cortedicassazione.it.

di crediti non spettanti (art. 10-quater, comma 1) **non sono punibili** in caso di **integrale pagamento degli importi dovuti** (debiti tributari, sanzioni e interessi) **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**.

Il pagamento degli importi dovuti può avvenire anche **mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento** (acquiescenza, adesione ai verbali di constatazione, adesione all'invito al contraddittorio, accertamento con adesione, mediazione e conciliazione giudiziale), **nonché mediante il ravvedimento operoso, quest'ultimo istituto oggetto di una profonda riforma ad opera della Legge 23 dicembre 2014, n. 190⁸**.

Come si evince dalla relazione illustrativa, "per tale tipologia di reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative".

Il comma 2 dell'articolo in commento prevede la **non punibilità per i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione nel caso in cui il contribuente proceda all'integrale pagamento degli importi dovuti** (debiti tributari, sanzioni e interessi), **purché l'interessato non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**.

Il pagamento degli importi dovuti può avvenire tramite ravvedimento operoso (nel caso di dichiarazione infedele) o la presentazione della dichiarazione omessa (nelle ipotesi di omessa dichiarazione) entro il termine di trasmissione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

La modifica in argomento rende necessario **richiamare** i contenuti della **circolare n. 850/INCC** in data **15 maggio 2015** di questo Comando Generale – III Reparto, concernente le **direttive** in tema di verbalizzazione nei casi in cui il contribuente si sia avvalso del **ravvedimento operoso "esteso"**, con particolare riferimento al paragrafo 6.

In tale ambito, nel precisare che:

- (1) **l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997**, che disciplina l'istituto del ravvedimento operoso, anche alla luce delle modifiche apportate dalla Legge n. 190/2014, **non stabilisce alcun effetto premiale in ambito penale** per il contribuente;
- (2) **la previgente formulazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000** prevedeva che il **pagamento dei debiti tributari** prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado **costituiva soltanto una circostanza attenuante** del reato,

è stata evidenziata la **necessità di procedere alla trasmissione della comunicazione di notizia di reato** all'Autorità giudiziaria anche se risulti che il contribuente abbia proceduto alla spontanea regolarizzazione delle violazioni.

⁸ Vgs., al riguardo, circolare n. 850/INCC in data 15 maggio 2015 di questo Comando Generale – III Reparto e messaggio n. 220592/15 in data 28 luglio 2015, con cui si è provveduto alla variazione della qualifica del protocollo attribuito alla citata circolare.

L'attuale versione del D.Lgs. n. 74/2000 sancisce che l'estinzione integrale del debito tributario:

- (3) possa **integrare una causa di non punibilità**, ove sussistano tutti i presupposti stabiliti dal **nuovo art. 13**, per le ipotesi delittuose di cui agli artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000;
- (4) fuori dai casi *sub* (3), costituisce una **circostanza attenuante** ad effetto speciale ai sensi dell'**art. 13-bis** (introdotto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 158/2015, oggetto di commento nel successivo paragrafo).

Premesso quanto sopra, va ribadito che, anche a seguito delle modifiche in commento, i militari incaricati delle verifiche e dei controlli dovranno **procedere comunque alla trasmissione all'Autorità giudiziaria della comunicazione di notizia di reato**, secondo le modalità previste dalla circolare n. 1/2008, vol. III, parte VII, **per le ipotesi delittuose di cui agli artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000**, pure qualora sia **astrattamente configurabile la causa di non punibilità di cui all'articolo in commento, ponendo in chiara evidenza ogni utile dato o notizia concernente l'eventuale condotta del contribuente rivolta a soddisfare gli interessi erariali.**

Infatti, secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione:

- (5) la polizia giudiziaria ha il compito di procedere alla denuncia di ogni fatto costituente reato quando la situazione risulti integrare una specifica fattispecie astratta prevista dal legislatore da un punto di vista esclusivamente oggettivo;
- (6) i profili soggettivi e le altre circostanze diverse dalla materialità del fatto, idonei a poter incidere sulla responsabilità penale del soggetto, ivi comprese le cause di estinzione del reato o della pena, sono rimessi alla esclusiva valutazione dell'Autorità Giudiziaria.

Da ultimo, il comma 3 del nuovo art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 prevede che nel caso in cui il **contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione**, anche ai fini dell'applicabilità dell'art. 13-bis dello stesso decreto, è data la **possibilità di pagare il debito residuo entro tre mesi**, termine che può essere prorogato per ulteriori tre mesi dal giudice una sola volta, ferma restando la sospensione della prescrizione.

I. Art. 12 – Circostanze del reato

L'art. 12 inserisce il nuovo art. 13-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, concernente la disciplina delle circostanze del reato.

Al di fuori dei casi di non punibilità indicati dall'art. 13 per i reati ivi espressamente indicati:

- (1) il comma 1 prevede la **diminuzione fino alla metà delle pene** (in precedenza, la previgente formulazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 stabiliva la riduzione fino ad un terzo), **senza applicazione di quelle accessorie, nel caso in cui il debito tributario, unitamente alle sanzioni ed agli interessi, sia stato estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di**

primo grado, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie;

- (2) il comma 2 conferma la previgente disciplina, contenuta nella precedente versione dell'art. 13, comma 2-bis, secondo cui la **proposta di applicazione della pena su richiesta delle parti** per i delitti di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 può essere **accettata soltanto in caso di pagamento integrale del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento ovvero nel caso in cui sia stato esperito il ravvedimento operoso.**

Infine, il comma 3 introduce una nuova circostanza aggravante, in base alla quale 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**, le pene stabilite per il Titolo II del D.Lgs. n. 74 del 2000 sono **aumentate della metà.**

m. Art. 13 – Custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari

L'art. 13, introducendo l'art. 18-bis nel D.Lgs. n. 74 del 2000, prevede che i **beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti da detto decreto e ad ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie**, possono essere affidati dall'Autorità Giudiziaria in custodia giudiziale agli Organi dell'Amministrazione finanziaria (in cui si deve intendere ricompresa anche la Guardia di Finanza) che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

Tale previsione:

- (1) si **pone in continuità con analoghe previsioni, previste in materia di sostanze stupefacenti** (art. 100 del D.P.R. n. 309/1990), **contrabbando doganale** (art. 301-bis del D.P.R. n. 43/1973), **reati informatici** (art. 86-bis disp. att. c.p.p.) e **frodi nel settore delle accise** (art. 5-bis del D.L. 18 febbraio 2015, n. 7, convertito dalla Legge 17 maggio 2015, n. 43);
- (2) attua il criterio di delega contenuto nell'art. 8, comma 1, ultimo periodo, della Legge n. 23 del 2014, che prevede l'estensione della possibilità, per l'Autorità Giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli Organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

Il comma 2 fa espressamente salve le disposizioni dell'art. 61, comma 23, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'art. 2 del D.L. 16 settembre 2008, n. 143, convertito dalla Legge 13 novembre 2008, n. 181, in materia di confluenza nel "Fondo unico giustizia" delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati.

A tale riguardo, si richiamano le disposizioni di cui alla circolare n. 140727 in data 27 aprile 2009 di questo Comando Generale – III Reparto.

n. Art. 14 – Abrogazioni

L'art. 14 dispone l'abrogazione degli artt. n. 7 (Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio)⁹ e n. 16 (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive)¹⁰ del D.Lgs. n. 74/2000 nonché dell'art. 1, comma 143, della Legge n. 244/2007 (in tema di confisca per equivalente)¹¹.

3. Linee guida per l'applicazione temporale delle nuove disposizioni

La **riformulazione delle condotte** dei reati tributari pone la necessità di valutare i conseguenti aspetti connessi alla **successione nel tempo delle nuove disposizioni** introdotte con il D.Lgs. n. 158/2015.

Sotto un profilo generale, il tema della validità della legge penale nel tempo trova la sua fonte nell'**art. 25, comma 2, della Costituzione**, secondo cui *"Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso"*.

Tale disposizione enuncia il **principio di irretroattività**, che comporta l'**applicabilità della legge penale solo ai fatti commessi successivamente alla sua entrata in vigore**, vietandone l'applicazione ai fatti ad essa anteriori.

L'**art. 2 del Codice Penale** enuncia i criteri che disciplinano la successione nel tempo delle leggi penali, stabilendo i **principi di irretroattività delle norme penali incriminatrici**¹² e di **retroattività della norma penale favorevole al reo**¹³.

Nel diritto penale tributario non esistono regole specifiche in tema di successione di leggi incriminatrici nel tempo e, pertanto, **si applicano le regole generali dianzi richiamate**.

È all'art. 2 del Codice Penale, dunque, che occorre fare riferimento, caso per caso, allo scopo di valutare la retroattività o la irretroattività della singola disposizione introdotta dal D.Lgs. n. 158/2015 che ha modificato le fattispecie di reato previste dal D.Lgs. n. 74/2000 nel senso dianzi richiamato.

In questa prospettiva, si forniscono le seguenti **indicazioni di massima** per la **risoluzione dei possibili problemi interpretativi** sul punto.

L'art. 2 del Codice Penale disciplina **tre possibili ipotesi di successione nel tempo di leggi penali**:

- a. **prima ipotesi**: la nuova legge prefigura una **nuova incriminazione, introducendo un reato in precedenza non previsto**, ovvero **estendendo la portata applicativa di una fattispecie incriminatrice già esistente a fatti precedentemente non ricompresi nella stessa**. In questo caso, opera il **divieto di retroattività**, trattandosi di una legge sfavorevole al reo.

⁹ Vgs. quanto rappresentato *sub d.*.

¹⁰ In coerenza con l'esplicitazione normativa della non rilevanza penale dell'abuso del diritto, di cui è cenno *sub d.*.

¹¹ Vgs. quanto rappresentato *sub j.*.

¹² Vgs. art. 2, comma 1, del Codice penale, che prevede che *"Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato"*.

¹³ Contenuto nell'art. 2, comma 2 (*Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali*) e comma 4 del Codice Penale (*Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile*).

Per quanto concerne la revisione del sistema penale tributario operata dal D.Lgs. n. 158/2015, è il caso, ad esempio, del **nuovo reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta**, di cui al nuovo art. 5, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 74/2000, e del **delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici commesso da un contribuente non obbligato alla tenuta delle scritture contabili**, che potranno applicarsi **soltanto per i fatti commessi dopo il 22 ottobre 2015, data di entrata in vigore della disposizione**;

- b. **seconda ipotesi**: la nuova legge interviene sulla previgente incriminazione, **abrogando la fattispecie** preesistente, ovvero **limitandone l'ambito di applicazione** per effetto, ad esempio, della modifica di alcuni aspetti della condotta punita. In tale ipotesi, vale il **principio della retroattività della legge favorevole**, per cui il responsabile della condotta, che nella precedente formulazione avrebbe costituito reato, non è più punibile in quanto l'illecito penale è stato abrogato oppure modificato nel senso di escludere la rilevanza criminale dello specifico comportamento.

In tale ipotesi si collocano, ad esempio, le disposizioni che hanno determinato **l'innalzamento delle soglie di punibilità**, tra cui quelle in tema di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA (rispettivamente previsti dagli artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000)¹⁴.

Trattandosi di **modifiche favorevoli al reo**, deve ritenersi che le stesse **valgano retroattivamente**, quindi con riferimento anche alle **condotte poste in essere prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015**;

- c. **terza ipotesi**: la nuova legge **continua a punire una determinata condotta**, introducendo però un **diverso trattamento sanzionatorio**. In tale circostanza, se la modifica è in senso sfavorevole al reo, opera la regola dell'irretroattività, mentre se è favorevole, quella della retroattività.

È il caso dell'**incremento delle pene per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili o di indebite compensazioni di crediti inesistenti**, che potranno essere inflitte al reo soltanto per le **condotte successive all'entrata in vigore** dei nuovi limiti edittali dei reati citati.

4. Titolo II – Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Il Titolo II del D.Lgs. n. 158/2015, la cui disciplina – ai sensi dell'art. 32 – **si applica a decorrere dal 1° gennaio 2017**, apporta numerose modifiche al sistema sanzionatorio amministrativo.

Nel rispetto del principio di proporzionalità, vengono graduate le sanzioni vigenti, per colpire con maggiore efficacia le condotte più pericolose, mitigando la risposta punitiva per gli illeciti più lievi.

¹⁴ Ad esempio, un contribuente omette di versare, nell'anno 2013, l'IVA nei termini previsti per 100.000 euro. Stante la previgente formulazione dell'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, che prevedeva una soglia di punibilità pari a 50.000 euro, il fatto era da considerarsi reato. L'attuale versione del citato delitto, alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015, fissa la citata soglia a 250.000 euro. Nel caso in esame è quindi da ritenersi operante il principio di retroattività della norma penale più favorevole, di cui all'art. 2 del Codice Penale, e, per questo motivo, la condotta realizzata nel 2013 non integra più il reato di omesso versamento di IVA.

Per quanto concerne la tematica della successione nel tempo delle leggi in materia di sanzioni amministrative, si rimanda a quanto disposto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997¹⁵.

Si riportano, di seguito, le novità di più diretto interesse per il Corpo.

a. Modifiche ai D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472

L'art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015, che modifica il D.Lgs. n. 471/1997, si propone di attuare il principio contenuto nella Legge delega concernente una maggiore proporzionalità della risposta sanzionatoria di fronte a condotte illecite che riguardano le imposte dirette, l'IVA e la fase di riscossione dei tributi, con l'obiettivo di graduare le sanzioni riducendole per le violazioni che presentano minore disvalore.

In particolare, tra i numerosi interventi, si segnalano i seguenti:

- (1) le sanzioni sono state tendenzialmente **ridotte e arrotondate**;
- (2) la **disciplina sanzionatoria delle violazioni in materia di IRAP**, prima contenuta dell'articolo 32 del D.Lgs. n. 446/1997, è ora **ricondata all'interno del D.Lgs. n. 471/1997**;
- (3) le **sanzioni** in caso di **omessa presentazione della dichiarazione** vengono **graduate** in ragione dell'eventuale **ritardo nell'adempimento** (vgs. nuovi art. 1, comma 1, art. 2, comma 1, e art. 5, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997);
- (4) le pene sono:
 - (a) **aumentate della metà per i comportamenti più insidiosi**, cioè realizzati **mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri ovvero con condotte simulatorie o fraudolente** (vgs. nuovi art. 1, comma 3, art. 2, comma 2-bis, e art. 5, comma 4-bis del D.Lgs. n. 471/1997);
 - (b) **ridotte di un terzo nei casi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto a quelli dichiarati e comunque non superiori a 30.000 euro** (vgs. nuovi art. 1, comma 4, art. 2, comma 2-ter, e art. 5, comma 4-ter), oppure – ai soli fini delle imposte sui redditi – nei casi in cui l'infedeltà è conseguenza di un **errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito**, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito dell'annualità in cui interviene l'accertamento;
 - (c) **raddoppiate** per le ipotesi in cui:
 - il contribuente abbia omesso di indicare, in tutto o in parte, il **canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo** per i quali

¹⁵ L'art. 3, rubricato "Principio di legalità", recita: "1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. 2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. 3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo".

si è optato per la c.d. “cedolare secca” (vgs. nuovo art. 1, comma 7, del D.Lgs. n. 471/1997);

- le violazioni abbiano ad oggetto **redditi prodotti all'estero** (vgs. nuovo art. 1, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997);

(5) viene **confermata**, nonché **estesa anche ai sostituti d'imposta** per i casi di non corretta applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle *royalties* e degli interessi attivi, **la non punibilità nelle ipotesi di rettifiche in materia di *transfer pricing***, qualora il contribuente metta a **disposizione dell'Amministrazione finanziaria la documentazione idonea** a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati (vgs. nuovi art. 1, comma 6, e art. 2, comma 4-ter, del D.Lgs. n. 471/1997);

(6) sono state **riformulate le sanzioni in materia di *reverse charge* e di riscossione**, ora improntate a criteri di **proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione rilevata** (vgs. nuovi art. 6, commi 9-bis e ss., e art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997).

L'art. 16 del provvedimento in commento, invece, riformula alcuni articoli del D.Lgs. n. 472/1997, recante la disciplina generale in materia di sanzioni amministrative tributarie:

(7) modificando i **criteri di determinazione della sanzione** (vgs. nuovo art. 7);

(8) integrando la disciplina in tema di **ravvedimento operoso** per eliminare alcune incertezze interpretative (vgs. nuovo art. 13).

b. Modifiche di altre disposizioni

Gli articoli da 17 a 30 del D.Lgs. n. 158/2015 riformano l'assetto della vigente disciplina delle sanzioni tributarie nei diversi settori impositivi, prevedendo all'art. 25 una speciale procedura volta a consentire il riconoscimento, nell'ambito dei procedimenti di accertamento (art. 42 del D.P.R. n. 600/1973) e di adesione (art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997), di eventuali perdite da computare in diminuzione dal maggior reddito imponibile accertato, con lo scopo di conferire maggiore certezza agli Uffici e ai contribuenti, nonché di garantire il rispetto della capacità contributiva.

A tale riguardo, si pone in risalto l'art. 30 del decreto che, con la lettera b) del comma 2, dispone l'**abrogazione** del comma 4 dell'art. 33 del D.P.R. n. 640/1972, recante la disciplina dell'imposta sugli intrattenimenti, che **punisce con la sanzione amministrativa il destinatario del titolo di accesso che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo di effettuazione dell'operazione o nelle immediate adiacenze, non esibisce i predetti documenti o li esibisce con indicazione di corrispettivi inferiori a quelli reali**, allineando le disposizioni in esame con quelle vigenti in materia di scontrini e ricevute fiscali.

Da ultimo, si segnala che l'art. 31 del provvedimento in commento riformula l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo ora che **“se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”**.

Con tale modifica, in sostanza, si intende chiarire che **la prescrizione ivi contenuta non si applica ai casi in cui il debitore dell'imposta sul valore aggiunto è individuato nel cessionario/committente**, come nelle ipotesi di autofatturazione o di applicazione del regime dell'inversione contabile, nei confronti del quale – in caso di violazioni alla specifica disciplina – saranno invece **applicabili le nuove sanzioni in materia di *reverse charge***, di cui è cenno *sub a.(6)*.