

PENALE TRIBUTARIO

Le novità del decreto legislativo sul regime penale tributario

di **Luigi Ferrajoli**

Riprendiamo l'esame delle novità introdotte dal **D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158**, relativamente ai **reati tributari**, già oggetto di un [precedente contributo](#).

L'articolo 7 del D.Lgs. n.74/2000, relativo alle "*Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio*", è stato ora abrogato e parte della sua formulazione è stata inserita nel nuovo articolo 4.

La formulazione dell'**articolo 8**, concernente l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e dell'**articolo 9**, inerente il concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sono rimaste inalterate, mentre per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto e punito dall'**articolo 10**, **la pena è stata sensibilmente aumentata**, ora individuata da un anno e sei mesi a sei anni.

L'articolo **10-bis** è stato modificato da "*Omesso versamento di ritenute certificate*" in "*Omesso versamento di ritenute **dovute o certificate***" e, conseguentemente, la sua formulazione ora prevede che sia punibile chiunque non versi **non solo** le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma **anche quelle dovute sulla base della stessa dichiarazione**. Anche la soglia di punibilità viene modificata, con innalzamento dell'ammontare penalmente rilevante da euro cinquantamila per ciascun periodo di imposta **ad euro centocinquantamila**.

Veniamo ora all'**articolo 10-ter**, concernente **l'omesso versamento dell'IVA**. La **soglia di punibilità** è stata drasticamente aumentata da euro cinquantamila ad **euro duecentocinquantamila**, tuttavia la norma in esame è già soggetta a vaglio della Corte di Giustizia in quanto la soglia di punibilità prevista è molto superiore a quella relativa alle imposte dirette.

L'articolo **10-quater** rimane sostanzialmente identico nel contenuto, con punizione di chiunque non versi le somme dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti. Tuttavia, **sotto il profilo sanzionatorio**, la fattispecie è stata distinta nel seguente modo: per quanto concerne **i crediti non spettanti**, è prevista la pena della reclusione da sei mesi a due anni, conformemente a quanto precedentemente stabilito; **per i crediti inesistenti**, invece, **la pena è stata aumentata** da anni uno e sei mesi a sei anni.

La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, fattispecie prevista dall'**articolo 11**, non ha subito alcuna modifica, così come inalterata è rimasta l'individuazione delle **pene**

accessorie di cui all'**articolo 12**.

Merita invece particolare attenzione il nuovo **articolo 12-bis**, introdotto dalla novella in esame, che tratta della **confisca**. Secondo tale fattispecie, nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal 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"*. Peraltro, secondo quanto stabilito dal secondo comma dell'articolo in esame, **la confisca non opera per la parte** che il contribuente **si impegna a versare** all'erario anche in presenza di sequestro, con specificazione che **nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta**.

Assoluta rilevanza assume poi il **nuovo articolo 13**, in cui il pagamento del debito tributario non costituisce più circostanza attenuante bensì causa di non punibilità. In particolare, i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di IVA e indebita compensazione per crediti non spettanti non sono punibili se, **prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento, *"anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso"*.

Il secondo comma della norma, riferito ai **delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione**, specifica che non vi è punibilità qualora i debiti tributari vengano integralmente estinti con ravvedimento operoso o presentazione della dichiarazione omessa entro il termine della presentazione della dichiarazione relativo al periodo di imposta successivo, a condizione che ravvedimento o dichiarazione avvengano prima che il soggetto abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Qualora, prima dell'apertura del dibattimento, il debito tributario sia **in fase di estinzione mediante rateizzazione**, è previsto un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, anche ai fini eventualmente dell'applicazione delle circostanze attenuanti di cui all'articolo 13-bis, con facoltà di proroga da parte del Giudice per non oltre tre mesi e sospensione della prescrizione.

Infine, l'**articolo 13-bis**, di nuova introduzione, stabilisce che, al di fuori dei casi di non punibilità, il pagamento dei debiti tributari, con sanzioni e interessi, prima dell'apertura del dibattimento, consente **la diminuzione della pena sino alla metà** e, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13 commi 1 e 2, consente **il patteggiamento per i reati di cui al D.Lgs. n.74/2000 (possibile anche in caso di ravvedimento operoso)**.