

## ALLEGATO – 3 NOVITÀ IN MATERIA DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

Argomento	Descrizione
<b>Premessa - Entrata in vigore</b>	<p>Sono previste numerose e rilevanti novità in materia di diritto penale tributario di cui al DLgs. 74/2000 (recante disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di IVA) attraverso:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• interventi su sanzioni (aumentate) e soglie di punibilità (ridotte) di quasi tutte le fattispecie;</li><li>• l'estensione a quasi tutte le fattispecie penali tributarie (sono, infatti, escluse le sole ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e l'omesso versamento IVA) della c.d. "confisca per sproporzione" o "allargata";</li><li>• la configurazione del solo delitto di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 quale reato presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex DLgs. 231/2001.</li></ul>

Argomento	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<p><b>Entrata in vigore</b></p> <p>Tali novità non sono ancora in vigore. È stabilito, infatti, che avranno efficacia dalla data di pubblicazione nella <i>Gazzetta Ufficiale</i> della legge di conversione del DL 124/2019.</p> <p><b>Confisca “per sproporzione” o “allargata”</b></p> <p>La confisca “per sproporzione” o “allargata” è disciplinata dall’art. 240-<i>bis</i> c.p., ai sensi del quale, nei casi di condanna o di patteggiamento per una serie specifica di reati, “è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell’evasione fiscale, salvo che l’obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. (...) quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona”.</p> <p>È da osservare che la c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata” sarebbe, secondo quanto precisato dalla giurisprudenza, una misura di sicurezza patrimoniale. Di conseguenza, in base a quanto disposto dall’art. 200 c.p., la stessa è regolata dalla legge in vigore al tempo della sua applicazione, con l’effetto che la misura verrebbe ad essere disposta anche nei casi in cui la condanna sia pronunciata per un reato tributario commesso in epoca anteriore all’entrata in vigore della nuova norma.</p>
<p><b>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti falsi</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all’art. 2 del DLgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la pena comminata;</li> <li>• la previsione di un’ipotesi attenuata;</li> <li>• l’applicabilità della c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata”;</li> <li>• l’introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, ex DLgs. 231/2001.</li> </ul> <p><b>Pena comminata</b></p> <p>In via generale, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla reclusione da quattro a otto anni.</p> <p><b>Ipotesi attenuata</b></p> <p>La reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni resta applicabile nei soli casi in cui l’ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sia inferiore a 100.000,00 euro.</p> <p><b>Confisca “per sproporzione” o “allargata”</b></p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione si applica la c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata” quando l’ammontare degli elementi passivi fittizi risulti superiore a 100.000,00 euro.</p> <p><b>Responsabilità ex DLgs. 231/2001</b></p> <p>La fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti diviene, inoltre, “reato presupposto” della responsabilità degli enti ex DLgs. 231/2001.</p> <p>In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell’interesse dell’ente per il quale è presentata la dichiarazione fraudolenta, quindi, l’ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria fino a 500 quote. Non si prevede, invece, l’applicazione di sanzioni interdittive.</p>

Argomento	Descrizione
<p><b>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la pena comminata;</li> <li>• l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</li> </ul> <p><b>Pena comminata</b></p> <p>È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla reclusione da tre a otto anni.</p> <p><b>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</b></p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'imposta evasa è superiore a 100.000,00 euro.</p>
<p><b>Dichiarazione infedele</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000 (dichiarazione infedele) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la pena comminata;</li> <li>• le soglie di punibilità;</li> <li>• la non punibilità correlata alle valutazioni;</li> <li>• l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</li> </ul> <p><b>Pena comminata</b></p> <p>È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da 1 a 3 anni alla reclusione da 2 a 5 anni.</p> <p><b>Soglie di punibilità</b></p> <p>Per l'integrazione della fattispecie sarà, congiuntamente, necessario che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100.000,00 euro (e non più a 150.000,00 euro);</li> <li>• l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, sia superiore a due milioni di euro (e non più a tre milioni di euro).</li> </ul> <p><b>Non punibilità correlata alle valutazioni</b></p> <p>È abrogata la previsione secondo la quale "non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)".</p> <p>Di conseguenza, saranno in futuro punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscano in misura inferiore al 10% da quelle ritenute corrette, mentre è confermata la previsione secondo la quale, ai fini dell'integrazione della fattispecie, non si tiene conto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• della non corretta classificazione;</li> <li>• 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;</li> <li>• della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</li> </ul> <p><b>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</b></p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</p>

Argomento	Descrizione
<p align="center"><b>Omessa dichiarazione</b></p>	<p>In relazione alle fattispecie di cui all'art. 5 del DLgs. 74/2000 (omessa dichiarazione) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la pena comminata;</li> <li>• l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</li> </ul> <p><b>Pena comminata</b></p> <p>In relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni alla reclusione da due a sei anni.</p> <p>Analogamente, in relazione all'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta è previsto il passaggio dalla reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni alla reclusione da 2 a 6 anni.</p> <p><b>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</b></p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per i delitti in questione si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'ammontare dell'imposta evasa (in relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA) sia superiore a 100.000,00 euro;</li> <li>• l'ammontare delle ritenute non versate (in relazione all'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta) sia superiore a 100.000,00 euro.</li> </ul>
<p align="center"><b>Emissione di fatture false</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 8 del DLgs. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), in corrispondenza con quanto stabilito in relazione alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di documenti falsi, le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la pena comminata;</li> <li>• la previsione di un'ipotesi attenuata;</li> <li>• l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</li> </ul> <p><b>Pena comminata</b></p> <p>In via generale, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla reclusione da quattro a otto anni.</p> <p><b>Ipotesi attenuata</b></p> <p>La reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni resta applicabile nei soli casi in cui l'ammontare dell'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a 100.000,00 euro.</p> <p><b>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</b></p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti sia superiore a 100.000,00 euro.</p>
<p align="center"><b>Occultamento o distruzione di documenti contabili</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 10 del DLgs. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili) le novità riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la pena comminata;</li> <li>• l'applicabilità della c.d. "confisca per sproporzione" o "allargata".</li> </ul> <p><b>Pena comminata</b></p> <p>È previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla reclusione da 3 a 7 anni.</p> <p><b>Confisca "per sproporzione" o "allargata"</b></p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</p>

Argomento	Descrizione
<p align="center"><b>Omesso versamento di ritenute dovute o certificate</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 10-<i>bis</i> del DLgs. 74/2000 (omesso versamento di ritenute dovute o certificate) la novità riguarda la soglia di punibilità.</p> <p>La condotta, infatti, presenterà rilevanza penale quando l'ammontare delle ritenute omesse, per ciascun periodo d'imposta, sia superiore a 100.000,00 euro (e non più a 150.000,00 euro).</p>
<p align="center"><b>Omesso versamento di IVA</b></p>	<p>Anche in relazione alla fattispecie di cui all'art. 10-<i>ter</i> del DLgs. 74/2000 (omesso versamento IVA) la novità riguarda la soglia di punibilità.</p> <p>La condotta, infatti, presenterà rilevanza penale quando l'ammontare dell'IVA omessa, per ciascun periodo d'imposta, sia superiore a 150.000,00 euro (e non più a 250.000,00 euro).</p>
<p align="center"><b>Indebita compensazione</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 10-<i>quater</i> del DLgs. 74/2000 (indebita compensazione) la novità riguarda la sola applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione, infatti, si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti per importi superiori a 100.000,00 euro.</p>
<p align="center"><b>Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 74/2000 (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) la novità riguarda la sola applicabilità della c.d. "confisca per sproporzione" o "allargata".</p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione, infatti, si applica la c.d. "confisca per sproporzione" o "allargata" quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi sia superiore a 100.000,00 euro.</p>
<p align="center"><b>Falso in transazione fiscale</b></p>	<p>In relazione alla fattispecie di cui all'art. 11 co. 2 del DLgs. 74/2000 (falso in transazione fiscale) la novità riguarda la sola applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".</p> <p>Nei casi di condanna o di patteggiamento per il delitto in questione, infatti, si applica la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a 100.000,00 euro.</p>
<p align="center"><b>Confisca in relazione alle imposte sulla produzione e sui consumi</b></p>	<p>Nell'ambito delle frodi in materia di accise, nel caso di condanna o di patteggiamento per uno dei delitti previsti dal Titolo I Capo IV del DLgs. 504/95, 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.</p> <p>La confisca di cui sopra – che, quindi, diviene obbligatoria anche per il profitto del reato oltre ad essere praticabile anche per equivalente – non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. In caso di mancato versamento, previa diffida al contribuente inadempiente, la confisca è sempre disposta.</p> <p><b>Entrata in vigore</b></p> <p>Tale novità, in assenza di differenti indicazioni, è in vigore dal 27.10.2019. Trattandosi di misure aventi natura sanzionatoria, peraltro, dovrebbero trovare applicazione, negli aspetti di novità, ai soli reati perpetrati a decorrere dalla suddetta data, salva la disciplina di successione di leggi penali prevista dall'ultimo comma dell'art. 2 c.p.</p>