

**Riforma del diritto penale tributario
(DLgs. 24.9.2015 n. 158) -
Ulteriori novità**

1 PREMESSA

Oltre a quanto illustrato nella precedente Circolare, il DLgs. 24.9.2015 n. 158, di riforma del sistema delle sanzioni penali tributarie, entrato in vigore il 22.10.2015, incide anche su ulteriori disposizioni del DLgs. 10.3.2000 n. 74.

In particolare, sono state introdotte rilevanti modifiche in materia di:

- confisca;
- causa di non punibilità;
- circostanze del reato;
- custodia giudiziale dei beni.

2 CONFISCA

Viene introdotto nel DLgs. 74/2000 il nuovo art. 12-*bis*, con cui si attribuisce una più coerente collocazione normativa alla disposizione relativa alla confisca, istituito 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).

2.1 CASI DI CONFISCA

La nuova norma 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 non ha una portata innovativa rispetto alla precedente disciplina, se non 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.

2.2 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”*.

In tal modo vengono privilegiate le pretese dell'Erario rispetto a quelle più strettamente “punitive”, coerentemente alla *ratio* che informa le nuove previsioni relative alla causa di non punibilità e alla circostanza attenuante per estinzione del debito tributario (sulle quali ci si soffermerà tra breve).

Peraltro, tale questione si è già posta nella giurisprudenza che, in alcune pronunce, ha stabilito che

la restituzione all'Erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca e, prima di essa, con il sequestro a essa strumentale, che non possono riguardare le somme che abbiano già formato oggetto di restituzione (cfr., tra le altre, Cass. 24.7.2012 n. 30140 e Cass. 11.3.2011 n. 10120).

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).

3 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.

3.1 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).

3.2 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”*.

Non formale conoscenza

Il requisito della “non formale conoscenza” ricorda quanto previsto nell'ambito della *“voluntary disclosure”* (L. 186/2014) e implica – sia per la sua corretta definizione che per una sua effettiva applicazione – la necessità di una espressa interlocuzione tra Procure, uffici finanziari e Guardia di Finanza.

Presentazione della dichiarazione

Per l'omessa dichiarazione è inserita un'ulteriore limitazione temporale: la dichiarazione deve essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

3.3 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.

4 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".

4.1 CIRCOSTANZA ATTENUANTE

Il co. 1 dell'art. 13-*bis* prevede che – fuori dai casi di non punibilità di cui al precedente § 3 – 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").

4.2 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

Va notato, innanzitutto, come non sembrerebbe da estendere l'aggravamento di pena al mero utilizzo di tali modelli di evasione, anche considerata l'aggiunta della condotta di "commercializzazione" nella versione definitiva del decreto accanto alla "elaborazione".

Appare, in ogni caso, 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.

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 dichia-*

razioni o – come pare preferibile – ricomprenda tutti i soggetti (in primo luogo, gli avvocati) che svolgono attività lato sensu di consulenza fiscale” (così la Relazione III/05/2015 dell’ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, § 12.1).

5 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.

6 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.