

Roma, 21 Settembre 2015

## **LA REVISIONE DEI DELITTI TRIBUTARI: OSSERVAZIONI E ASPETTI CRITICI**

La bozza del decreto legislativo sulla revisione del sistema sanzionatorio tributario, penale e amministrativo, licenziata dal Governo il 26 giugno 2015, oggetto peraltro di ulteriori ritocchi da parte del Consiglio dei Ministri lo scorso 4 settembre dopo l'esame delle Commissioni parlamentari, offre lo spunto per evidenziare pregi e difetti delle modifiche proposte all'attuale architettura dei reati tributari, nonché per saggiare il grado di adesione ai criteri direttivi della delega di cui alla Legge 11 marzo 2014, n. 23.

È proprio l'art. 8 di tale legge a dettare i criteri di riferimento cui deve attenersi il Legislatore delegato nell'opera di *restyling*, disponendo una **revisione del sistema sanzionatorio penale tributario** secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti.

Non tutte le indicazioni del Legislatore delegante sembrano, tuttavia, essere state accolte nello schema di decreto legislativo oggetto del presente approfondimento.

Alcune di tali discrasie sono state oggetto di evidenziazione da parte del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Commercialisti e degli Esperti Contabili il quale, con un documento sottoscritto il 27 luglio scorso, ha fornito al Governo le proprie osservazioni e proposte di modifica, da tenere in debita considerazione, da parte del Legislatore delegato, prima dell'approvazione definitiva del progetto di riforma.

Nel presente approfondimento verranno proposte dette novità in corso di approvazione, mettendo in luce gli aspetti critici, anche alla luce delle osservazioni formulate dal Consiglio Nazionale dell'Ordine.

A fattor comune, occorre in premessa evidenziare che le osservazioni vengono mosse sulla base del testo dello schema di Decreto Legislativo pubblicato sul sito istituzionale del Governo italiano il 26 giugno scorso; un testo, pertanto, in divenire che, anche nel breve termine, potrà subire modifiche ed integrazioni, alcune delle quali già attuate nella versione approvata dal CDM lo scorso 4 settembre, altre auspicabili in futuro, alla luce delle ulteriori osservazioni che saranno prodotte dalle Camere.

## La Legge Delega tributaria

La Legge 11 marzo 2014, n. 23, rubricata "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" prevede, tra l'altro, la revisione del sistema sanzionatorio tributario, sia penale che amministrativo.

Soffermandoci sugli aspetti penali di tale revisione, è proprio l'art. 8 della citata legge a dettare i criteri di riferimento cui deve (o, quanto meno, dovrebbe) attenersi il Legislatore delegato nell'opera di *restyling*, disponendo una **revisione del sistema sanzionatorio penale tributario**:

- secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti;
- prevedendo la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni;
- dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del Decreto-Legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148;
- prevedendo l'efficacia attenuante o esimente di taluni istituti definitivi e deflativi del processo tributario.

Nella medesima disposizione, si rileva altresì la delega formulata al Governo:

- ad individuare i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e le relative conseguenze sanzionatorie<sup>1</sup>;
- a prevedere riduzioni sanzionatorie per le fattispecie meno gravi, o ad applicare sanzioni amministrative anziché penali;
- all'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;
- a definire la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi<sup>2</sup>.

**Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

Dall'esame dello schema di Decreto Legislativo in argomento, l'unica modifica che si rileva in relazione all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 è la soppressione del termine "annuali", riferito alle dichiarazioni presentate ai fini dell'iva e delle imposte sui redditi.

La relazione illustrativa allegata allo schema di decreto giustifica tale soppressione con l'esigenza di ampliare il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato in questione.

<b>Disposizioni normative a confronto</b>	
<b>D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 2. <i>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (vigente)</i></b>	<b>D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 2. <i>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (nuovo)</i></b>
<p>1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni <u>annuali</u> relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p> <p>[3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni), si applica la reclusione da sei mesi a due anni.<sup>3</sup>].</p>	<p>1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p>

In relazione alla norma in questione, il Consiglio Nazionale dell'Ordine rammenta *in primis* la precedente modifica normativa, che ha comportato l'abrogazione della circostanza attenuante speciale contenuta nel comma 3, nella versione originaria del 2000.

Tale comma stabiliva che qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse stato inferiore ad euro 154.937, si applicava la reclusione da sei mesi a due anni (in luogo di quella più severa, da 18 mesi a 6 anni, prevista dal precedente comma 1).

L'abrogazione dell'attenuante, avvenuta ad opera dell'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lettera a), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, comporta che per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, commessi dal 17/09/2011, si rende in ogni caso applicabile la sanzione più grave, a prescindere dall'entità degli elementi passivi fittizi inseriti in dichiarazione.

Partendo da tale premessa, il Consiglio stigmatizza la mancata riproposizione della misura di attenuazione della pena, per i delitti di tal sorta caratterizzati da un modesto ammontare di imposta evasa (connessa, a sua volta, ad un ammontare di elementi fittizi dichiarati inferiori ad una determinata soglia).

Nella critica dei commercialisti, viene dato risalto, in particolare, agli effetti distorsivi del sistema sanzionatorio risultante e al perseguimento di una politica criminale priva, almeno con riferimento al delitto in esame, di razionalità.

Un primo aspetto che viene considerato è il confronto tra l'art. 2 in commento e il successivo art. 3, quanto ad elementi costitutivi e risposta sanzionatoria; ora, atteso che tale ultima norma comunque punisce casi di dichiarazione fraudolenta (ancorché perpetrata con metodologie diverse dall'uso di fatture false), non si capisce il motivo per cui in tale ultimo caso la risposta sanzionatoria penale sia ancorata (e lo continui ad essere anche a seguito della revisione in corso) al superamento di determinate soglie di punibilità.

Sotto tale aspetto, la mancata previsione di soglie per il delitto di cui all'art. 2, sembra tradire il contenuto della delega che, sul punto, raccomanda di dare rilievo alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, **tenendo tuttavia conto di adeguate soglie di punibilità.**

## Gli elementi passivi fittizi

Con riferimento al raffronto tra le due ipotesi incriminatrici citate viene altresì posto in rilievo come il trattamento sanzionatorio previsto sia lo stesso, nonostante la fattispecie di cui all'art. 3 contempra delle soglie di punibilità.

Ma la scelta del Legislatore delegato pecca anche sul piano della ragionevolezza e del principio di eguaglianza, con riferimento ai profili processuali che ne scaturiscono; in particolare, l'appunto viene mosso con riferimento al recente inserimento nel nostro ordinamento dell'esimente di cui all'articolo 131-bis del codice penale<sup>4</sup>, invocabile nei casi in cui l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale: tale esimente si rende applicabile ai reati per i quali è prevista la sola pena pecuniaria o la pena detentiva, sola o congiunta con quella pecuniaria, ma comunque non superiore a cinque anni.

A parere del Consiglio Nazionale, la scelta di non consentire l'applicabilità dell'esimente in questione, unitamente alle limitazioni all'accesso all'istituto del patteggiamento<sup>5</sup>, non sembra totalmente giustificabile sul piano della politica criminale.

Il concetto di "elementi passivi fittizi", che costituiscono l'oggetto materiale del delitto in commento, viene definito nell'art. 1, lett. b) del D.Lgs. n.74/2000, che considera tali 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.

L'impostazione di tale definizione, rimasta inalterata sin dalla versione originaria del 2000, viene rivista dal Legislatore delegato che sembra essersi accorto di una svista clamorosa che, peraltro, apre il campo a prospettive assolutorie per tutti i delitti commessi prima dell'entrata in vigore della prossima riforma (che tale falla andrebbe a coprire).

Disposizioni normative a confronto	
D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 1. <b>Definizioni (vigente)</b>	D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 1. <b>Definizioni (nuovo)</b>
1. Ai fini del presente Decreto Legislativo: (...) b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo	1. Ai fini del presente Decreto Legislativo: (...) b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso

o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto; (...)	positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto <b>e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;</b> (...)
---	---

L'art. 1 dello schema di decreto apporta modifiche all'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000; in particolare, alla lettera b) in commento aggiunge, dopo le parole "valore aggiunto", le seguenti: **"e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta"**.

Trattasi di un'aggiunta avente un valore tutt'altro che formale; in varie occasioni, infatti, la dottrina più accorta<sup>6</sup> ha evidenziato come la definizione di elementi passivi fittizi, adottata dal Legislatore del 2000 per caratterizzare il delitto di cui all'art. 2 (ma anche per quelli di cui ai successivi artt. 3 e 4), mal si attaglia in relazione ai delitti dichiarativi in materia di imposta sul valore aggiunto.

È stato osservato, infatti, come l'attuale assetto del reato in questione sia ben definito con riferimento alle imposte dirette in cui la base imponibile coincide con il reddito netto (opportunamente rettificato), ovvero con la somma algebrica di costi e ricavi d'esercizio; cosa che non succede, di contro, con riferimento all'Iva, ove la base imponibile è costituita dall'ammontare lordo dei corrispettivi fatturati, mentre il "netto" dell'IVA si determina al di fuori della base imponibile, in fase di liquidazione periodica, attraverso la tecnica della "detrazione imposta da imposta", ovvero dell'IVA a credito dall'IVA a debito.

Di conseguenza, da un lato:

- il delitto punito dall'art. 2 richiede l'inserimento in dichiarazione di elementi passivi fittizi;
- gli "elementi passivi" (così come definiti dall'attuale art. 1, lett. b) sono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Dall'altro lato, le componenti espresse in cifra indicate nelle fatture per operazioni inesistenti:

- concorrono alla determinazione del reddito (e pertanto sono rilevanti ai fini della qualificazione dell'ipotesi delittuosa in termini di imposizione diretta);

- ma non concorrono alla determinazione della base imponibile ai fini dell'Iva, essendo la stessa costituita dall'ammontare complessivo delle sole operazioni attive effettuate.

In altri termini, l'inserimento nella dichiarazione annuale ai fini Iva di operazioni passive fittizie, non costituisce, *tecnicamente*, indicazione di elementi passivi fittizi (nei termini richiesti dall'art. 1 vigente), in quanto non incidono sulla determinazione della base imponibile ai fini del tributo indiretto.

Ora, la modifica normativa, che aggiunge nel novero degli elementi passivi anche le componenti idonee ad incidere sulla determinazione dell'imposta dovuta (oltre che sulla determinazione del reddito e della base imponibile), sembra voler configurare correttamente anche il delitto dichiarativo in materia di Iva; in tal senso depongono le considerazioni governative riportate nella relazione illustrativa allo schema di decreto, ove si rileva che l'integrazione normativa mira ad "evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune".

È evidente come tale modifica possa riverberare sui delitti dichiarativi già commessi ed anche sui procedimenti penali in corso, con riferimento alla maggiore Iva accertata, comportando realistiche prospettive assolutorie.

Nello schema di Decreto Legislativo licenziato dal Governo, l'art. 3 del D.Lgs n. 74/2000 viene completamente riformulato.

### Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Disposizioni normative a confronto	
D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 3. <b>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (vigente)</b>	D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 3. <b>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (nuovo)</b>
1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, <u>sulla base di una falsa rappresentazione</u> nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od	1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, <b>compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria</b> , indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un

elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro un milione.

ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è **superiore a euro 1.500.000**, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro 30.000.

2. 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.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al comma 1, **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.

Dall'analisi delle modifiche proposte per la fattispecie in questione, si osserva come, *in primis*, il Legislatore abbia optato per una diversa configurazione del delitto che, da *reato proprio*, viene trasformato in *reato comune*: nell'attuale formulazione il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici può essere ascritto solo a soggetti obbligati per legge alla tenuta delle scritture contabili (in tal senso depone il richiamo alle "scritture contabili" quale oggetto materiale del reato); di contro, l'eliminazione di tale riferimento comporterà il fatto che il nuovo delitto potrà essere imputato a chiunque sia tenuto a presentare una dichiarazione a fini delle imposte sui redditi o dell'Iva.

Infatti, in base al nuovo testo, la condotta è costituita dalla indicazione in una delle dichiarazioni relative a dette imposte di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi.

Peraltro, nella nuova formulazione sarà rilevante ai fini della configurazione del delitto, un'evasione d'imposta perpetrata non solo mediante l'occultamento di elementi attivi o l'indicazione di elementi passivi fittizi, ma anche la riduzione dell'imposta dovuta per effetto dell'indicazione in dichiarazione di crediti e di ritenute fittizie, quando il loro ammontare risulti superiore:

- al 5 per cento dell'imposta medesima;
- o, comunque, a 30.000 euro.

La formulazione letterale di tale ultima disposizione porta a far ritenere che, ai fini del computo della soglia penalmente rilevante, occorra sommare crediti d'imposta e ritenute fittizie; peraltro, il reato risulterà configurato qualora detta somma sia superiore in valore assoluto a 30.000 euro (comportando un'evasione d'imposta di pari importo ai sensi della lettera a) dello stesso comma 1; di contro, il delitto appare difficilmente configurabile qualora tale somma sia inferiore a 30.000 euro, a prescindere dal rapporto percentuale con l'imposta dichiarata, non risultando superata la soglia di cui alla lettera b); ciò, a meno che non concorra con tale circostanza un'omissione di elementi attivi o l'indicazione di elementi passivi fittizi tali da comportare comunque il superamento della soglia di cui alla lettera b); sul punto sarebbe comunque auspicabile una riformulazione più chiara che non dia adito ad equivoci in sede applicativa.

In merito al delitto in commento, il Consiglio Nazionale dell'Ordine ha avuto modo di osservare come la scelta del Legislatore delegato non appaia perfettamente in linea con i criteri indicati nella Legge Delega che ha demandato al Governo di procedere ad una «revisione» del sistema sanzionatorio, ma non anche di provvedere ad una rimodulazione delle fattispecie vigenti, rimodulazione che lascia spazio anche a perplessità sul piano della determinatezza della fattispecie.

**Operazioni simulate e mezzi fraudolenti**

La condotta che dovrebbe integrare il nuovo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è costituita dal compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero dall'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria.

<b>Disposizioni normative a confronto</b>	
<b>D.Lgs 10/03/2000, n. 74 - Art. 1. Definizioni (vigente)</b>	<b>D.Lgs 10/03/2000, n. 74 - Art. 1. Definizioni (nuovo)</b>
1. Ai fini del presente Decreto Legislativo: (...)	1. Ai fini del presente Decreto Legislativo: (...) h) per <b>“operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”</b> si intendono le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'art. 10-bis della Legge n. 212/2000, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti; i) per <b>“mezzi fraudolenti”</b> si intendono le condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Sebbene le nuove lettere h) ed i) dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000 definiscano il significato di «operazioni simulate» e di «mezzi fraudolenti» è agevole osservare come le definizioni siano tutt'altro che precise.

Per **“operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate”**, secondo la definizione riportata nella citata nuova lett. h), si intendono le operazioni 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”** si intendono invece, ai sensi della nuova lett. i), le condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Sul punto, il Consiglio Nazionale dell'Ordine ha avuto modo di osservare come la formulazione delle definizioni non forniscano un significativo contributo di chiarezza alla corretta configurazione del delitto di cui all'art. 3, a seguito della revisione, precisando che la definizione di operazioni simulate sembra riprodurre, senza alcun sostanziale apporto di novità, la nozione del Codice civile; mentre quella di mezzi fraudolenti appare sostanzialmente una norma vuota perché non solo rinvia a non meglio specificati doveri giuridici la determinazione delle condotte illecite, ma perché qualificare come giuridici i doveri cui si deve attenere il contribuente è una semplice clausola di stile del tutto tautologica.

Sempre secondo il Consiglio Nazionale, la difficoltà a determinare il contenuto del precetto in esame è resa ancor più evidente in considerazione del fatto che la disposizione deve essere coordinata con la previsione di cui al nuovo comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs n. 74/2000, in base al quale ai fini dell'applicazione della disposizione del precedente comma 1, 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.

In altri termini, il Consiglio Nazionale stigmatizza il mancato rispetto da parte del Legislatore delegato del criterio di predeterminazione, inserendo nella norma in commento previsioni assai generiche, che evidentemente peccano sotto il profilo della chiarezza espositiva.

Quanto, infine, al riferimento all'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, trattasi di una nuova disposizione, inserita dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che costituisce un tentativo di codificazione dell'abuso del diritto o elusione fiscale; il richiamo a tale disposizione, operato dalla lettera h) dell'art. 1 in commento, comporta l'esclusione da ogni rilevanza penale, ai fini dell'art. 3 in commento, dei comportamenti rientranti nell'alveo dell'abuso del diritto o dell'elusione fiscale, risolvendo così un'annosa diatriba che aveva portato spesso a soluzioni discordanti.

Di conseguenza, a seguito dell'approvazione delle norme in commento, i comportamenti abusivi potranno essere perseguiti soltanto sotto il profilo amministrativo, mediante la speciale procedura codificata nel medesimo art. 10-bis; peraltro, in ossequio al comma 13 di tale ultima disposizione, i comportamenti rientranti nell'ambito dell'abuso del diritto o dell'elusione fiscale, non daranno comunque luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie.

**La  
dichiarazione  
infedele**

Nello schema di decreto in esame, sostanziali modifiche sono previste anche con riferimento al delitto di dichiarazione infedele previsto e punito dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

<b>Disposizioni normative a confronto</b>	
<b>D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 4. Dichiarazione infedele (vigente)</b>	<b>D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 4. Dichiarazione infedele (nuovo)</b>
<p>1. Fuori dei casi previsti dagli <i>articoli 2 e 3</i>, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.</p>	<p>1. Fuori dei casi previsti dagli <i>articoli 2 e 3</i>, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, <b>a euro 150.000</b>;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro <b>tre milioni</b>.</p> <p>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al comma 1, 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 nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di</p>

	<p>determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.</p> <p>1-ter. In ogni caso, 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>
--	--

La revisione della fattispecie incriminatrice, contenuta nell'art. 4 dello schema di decreto, prevede, innanzitutto, un sensibile incremento della soglia di punibilità concernente l'imposta evasa, la quale viene triplicata, lievitando da 50.000 euro a 150.000 euro; con tale modifica il Legislatore delegato intende dare attuazione al principio indicato all'art. 8 della Legge n. 23/2014, ove viene disposta *"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"*.

Viene altresì innalzata l'altra soglia di punibilità in valore assoluto, ossia quella correlata all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, la quale viene aumentata da 2 a 3 milioni di euro.

Ma l'articolo in questione viene integrato con l'aggiunta di due ulteriori commi, che inseriscono di fatto alcune esimenti specifiche; in particolare, ai sensi del comma 1-bis, non rileveranno, ai fini della responsabilità penale:

- la non corretta classificazione, la valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, ove i criteri applicati siano indicati in modo trasparente nel bilancio o altri documenti rilevanti ai fini fiscali;
- la violazione dei criteri di competenza, inerenza e non deducibilità di elementi passivi reali.

Ai sensi del successivo comma 1-ter, non daranno luogo a fatti punibili penalmente le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento di quelle corrette, con la precisazione che di tali importi non si tiene conto ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dalla norma in questione.

## L'omessa dichiarazione

In realtà, le due esimenti citate, ancorché formulate in modo leggermente differente, sono attualmente previste dall'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000, articolo del quale lo schema di decreto legislativo prevede l'abrogazione.

La sostanziale conseguenza di tale revisione va individuata nel fatto che, mentre le esimenti oggi in vigore si rendono applicabili ai delitti di cui agli artt. 3 e 4, in futuro opereranno con riferimento al solo delitto di dichiarazione infedele; ma del resto, come si è già avuto modo di chiarire, le esimenti specifiche relative al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici verranno espressamente disciplinate nel comma 3 della stessa norma incriminatrice revisionata.

Anche il delitto di omessa dichiarazione, previsto e punito dall'art. 5 del D.Lgs n. 74/2000, viene completamente riformulato e, peraltro, arricchito con una nuova, ulteriore, ipotesi delittuosa.

Disposizioni normative a confronto	
D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 5. <i>Omessa dichiarazione</i> (vigente)	D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 5. <i>Omessa dichiarazione</i> (nuovo)
1. È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.	1. È punito con la <b>reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a <b>euro 50.000</b> .
2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.	<b>1-bis. È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a euro 50.000.</b>

Ai sensi del comma 1 della nuova disposizione incriminatrice, vengono previsti, al contempo:

- un sensibile innalzamento della soglia di rilevanza penale concernente l'imposta evasa, che lieviterà da 30.000 euro a 50.000 euro, in ossequio a quel principio di proporzionalità già in precedenza accennato;
- un sensibile incremento del regime sanzionatorio per cui, a fronte di una reclusione prevista da 1 a 3 anni, si passerà ad una pena detentiva

compresa tra 18 mesi e 4 anni.

Ma la novità più importante della revisione del sistema sanzionatorio va individuata nella nuova previsione criminosa contemplata dal comma 1-bis dell'art. 5 riformato; in base a tale disposizione, sarà in futuro sanzionata sotto il profilo penale *anche* l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, ma solo in presenza di ritenute non versate, di ammontare complessivo superiore a euro 50.000.

Va notato che, a fronte di una soglia di evasione coerente con quella di cui al comma 1 (euro 50.000), il Legislatore delegato contemplava (nella versione licenziata il 26 giugno scorso) un trattamento sanzionatorio più mite, prevedendo la reclusione da 1 a 3 anni; tale discrasia risulta, tuttavia, superata nella nuova versione dello schema di decreto, approvata lo scorso 4 settembre e inviata nuovamente alle Camere per gli ulteriori pareri: le misure sanzionatorie del nuovo reato tributario risultano, dopo tale modifica, allineate a quelle relative all'omessa dichiarazione ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi, prevedendo la reclusione da 18 mesi a 4 anni, pur rimanendo invariata la soglia di rilevanza penale pari a 50.000 euro di ritenute non dichiarate e non versate.

Proprio su tale ultima disposizione giunge, peraltro, l'osservazione critica del Consiglio Nazionale dell'Ordine, il quale denuncia l'introduzione, da parte del Legislatore delegato, di una nuova fattispecie penale (appunto, l'omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta), in palese contrasto con i principi contenuti nella Legge Delega la quale, disponendo una semplice revisione del sistema penal-tributario e non la sua riforma, non consente l'introduzione di nuove fattispecie di reato.

### **Esimenti e ravvedimento per l'omessa dichiarazione**

Dall'esame dell'art. 5 riformato, si rileva la mancata riproposizione dell'esimente costituita dalla presentazione della dichiarazione oltre il termine previsto dalla legge, ma entro i successivi 90 giorni, ovvero dalla presentazione di una dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello ministeriale.

La mancata previsione dell'attuale esimente va, tuttavia, coordinata con il combinato disposto dagli artt. 2, co. 7, 8, co. 6 del D.P.R. n. 322/1998, dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, nonché dal nuovo art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, anch'esso riformato dallo stesso schema di decreto in commento.

Ai sensi degli artt. 2, co. 7 e 8, co. 6 del D.P.R. n. 322/1998, la dichiarazione presentata ai fini dell'IVA o delle imposte sui redditi oltre il termine legale, ma entro i successivi 90 giorni, è considerata valida, fatta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative previste per il ritardo dal D.Lgs. n. 471/1997.

Il termine di 90 giorni rileva anche ai fini del ravvedimento operoso; ai sensi dell'art. 13, comma 1 lett. c) del D.Lgs. n. 472/1997, entro tale termine (e solo entro tale termine), infatti, è possibile sanare l'omessa presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi, del sostituto d'imposta e a i fini dell'Iva, mediante tale istituto, fruendo della riduzione a 1/10 del minimo edittale della sanzione prevista per tale violazione. Va in merito osservato come, alla luce delle novità in tema di ravvedimento introdotte dall'art. 1, comma 637, lett. b), L. 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dal 1° gennaio 2015, il ravvedimento operoso dell'omessa dichiarazione eseguito entro i successivi 90 giorni risulta ammesso ancorché nei confronti del contribuente siano iniziate attività ispettive o accertative amministrative, non operando la preclusione di cui al primo periodo del comma 1 del citato art. 13 (secondo quanto previsto dal successivo comma 1-ter).

Di contro, la dichiarazione (ai fini dei citati tributi) presentata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza legale si considera a tutti gli effetti omessa (pur costituendo titolo per la riscossione delle imposte o ritenute dovute in base alla stessa); di conseguenza si renderanno applicabili le sanzioni amministrative in misura piena (dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte o ritenute non dichiarate, con un minimo di €. 258).

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo all'esame delle camere (come rilevabile dal medesimo schema di decreto delegato) prevede, tuttavia, un ulteriore termine di rilevanza giuridica per la tardiva presentazione delle predette dichiarazioni; ai sensi del novellato art. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997, infatti, se la dichiarazione omessa ai fini delle imposte sui redditi viene presentata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza naturale, ma entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta, la sanzione viene ridotta alla metà (dal 60% al 120% delle imposte non dichiarate, con un minimo di 200 euro), purché non siano iniziate nei confronti del contribuente attività accertative amministrative allo stesso rese note.

Un'analogia disposizione viene prevista anche con riferimento alla dichiarazione del sostituto d'imposta e alla dichiarazione Iva dai novellati artt. 2, co. 1 e 5, co. 1 del medesimo D.Lgs. n. 471/1997.

Il ritardo contenuto nell'anno per la presentazione delle dichiarazioni omesse risulterà rilevante anche sotto il profilo penale, alla luce del comma 2 del novellato art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000; ai sensi di tale norma, infatti, il delitto di cui all'art. 5 non sarà punibile qualora i debiti tributari (imposte, ritenute, sanzioni e interessi) siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito:

- di ravvedimento operoso (che, si ribadisce, può operare solo entro 90 giorni dalla scadenza legale del termine);
- ovvero, della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo,

ma a condizione che sia il ravvedimento che la presentazione tardiva nell'anno 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.

Dalla lettera delle disposizioni in commento (vigenti e in fase di approvazione), si deduce pertanto che la presentazione della dichiarazione omessa, nei 90 giorni successivi alla scadenza legale, allorché siano già state iniziate attività ispettive (ad esempio, una verifica fiscale), sarà rilevante ai fini del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1, lett. c) del D.Lgs n. 472/1997, ma non potrà costituire causa di non punibilità sotto il profilo penale, per la concomitanza di attività ispettive in corso, mentre oggi tale comportamento non costituisce reato, ai sensi del vigente comma 2 dell'art. 5 del D.Lgs n. 74/2000.

Sul punto si auspica un intervento del legislatore delegato, affinché proceda ad un razionale coordinamento delle disposizioni sanzionatorie amministrative e penali, onde scongiurare effetti distorsivi della *ratio* ispiratrice della revisione in commento; in tale contesto andrebbero riproposte, altresì, le esimenti attualmente previste, rappresentate dalla presentazione della dichiarazione priva di sottoscrizione, ovvero su stampati non conformi ai modelli ministeriali.

L'intervento operato dal Legislatore delegato sul delitto previsto e punito dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000 opera solo sul fronte sanzionatorio, comportandone un sostanziale inasprimento.

**Occultamento  
o distruzione  
di documenti  
contabili**

<b>Disposizioni normative a confronto</b>	
<b>D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili (vigente)</b>	<b>D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili (nuovo)</b>
1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o	1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la <b>reclusione da un anno e sei mesi a sei anni</b> chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire

**Delitti in materia di pagamento di imposte**

<p>distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.</p>	<p>l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.</p>
--	--

L'inasprimento della risposta sanzionatoria comporta, quale conseguenza procedurale, la possibilità, in sede di indagine, di effettuare, tra l'altro, l'intercettazione di conversazioni o comunicazioni telefoniche e di altre forme di telecomunicazione, ai sensi dell'art. 266 c.p.p.

In relazione al delitto in questione, infine, va menzionato il nuovo art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000, anch'esso previsto dallo schema di decreto in commento; tale ultima disposizione riconduce all'interno del sistema penale tributario l'istituto della confisca obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo e del profitto del reato tributario.

Attualmente l'istituto, previsto dall'art. 1 c. 143 della L. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008), può essere applicato ai tutti i delitti tributari, ad eccezione di quello contemplato dall'art. 10; in nuovo art. 12-bis, di contro, estende l'applicabilità della misura ablativa a tutti i delitti contemplati nel D.Lgs. n. 74/2000, ricomprendendovi, di conseguenza, anche l'occultamento o la distruzione di documenti contabili.

La revisione di cui allo schema di decreto in questione interviene anche sui delitti connessi al pagamento di imposte, previsti, rispettivamente, dagli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000.

Disposizioni normative a confronto	
D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10-bis. <b>Omesso versamento di ritenute certificate (vigente)</b>	D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10-bis. <b>Omesso versamento di ritenute certificate (nuovo)</b>
<p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un</p>	<p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute <b>dovute sulla base della stessa dichiarazione</b> o risultanti dalla certificazione rilasciata ai</p>

ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.	sostituiti, per un <b>ammontare superiore a centocinquantamila euro</b> per ciascun periodo d'imposta.
---	--

Disposizioni normative a confronto	
D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10-ter. <b>Omesso versamento di IVA (vigente)</b>	D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10-ter. <b>Omesso versamento di IVA (nuovo)</b>
1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.	È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuto in base alla dichiarazione annuale, <b>per un ammontare superiore a 250.000 euro</b> per ciascun periodo d'imposta.

Disposizioni normative a confronto	
D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10-quater. <b>Indebita compensazione (vigente)</b>	D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 10-quater. <b>Indebita compensazione (nuovo)</b>
1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti.	1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, <b>crediti non spettanti</b> , per un importo annuo superiore a 50.000 euro.  2. È punito con <b>la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni</b> chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, <b>crediti inesistenti</b> , per un importo annuo superiore a 50.000 euro.

Dall'analisi del testo all'esame delle Camere, si rilevano due sostanziali modifiche alla configurazione del delitto di omesso versamento di ritenute, una concernente l'oggetto materiale del delitto, l'altra la soglia di rilevanza penale.

Sotto il primo profilo, non sarà obbligatoriamente richiesta la certificazione come previsto nell'attuale formulazione; infatti il nuovo reato si configura qualora l'ammontare delle ritenute non versate, alternativamente:

- risulti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti in ottemperanza alle disposizioni normative (documenti che consentono, agli stessi, di scomputare gli importi ivi indicati nelle proprie dichiarazioni dei redditi, qualora trattenuti a titolo d'acconto);
- risulti dovuto in base alla dichiarazione annuale di sostituto d'imposta relativa al periodo di effettuazione delle ritenute medesime.

Sul piano degli elementi costitutivi rimane invariato il termine oltre il quale l'omesso versamento delle ritenute assume rilevanza penale, ovvero quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta relativa al periodo di effettuazione delle ritenute, mentre la soglia di rilevanza penale dell'omesso versamento viene innalzata da 50.000 a 150.000 euro.

Per quanto concerne il delitto di omesso versamento dell'IVA, previsto e punito dall'art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000, lo schema di decreto attuativo della riforma ne prevede un'autonoma configurazione, slegata dalla fattispecie di cui al precedente art. 10-bis, cui attualmente rinvia per quanto concerne la soglia di rilevanza penale e la misura sanzionatoria.

La struttura del reato rispecchierà comunque quella attuale, con la differenza che la soglia di rilevanza penale dell'Iva non versata risultante dalla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto Iva relativa all'anno successivo (fissato generalmente nel 27 dicembre) aumenterà da euro 50.000 a euro 250.000.

Più sostanziali risultano, infine, le modifiche rilevabili dallo schema di decreto in commento, con riferimento al delitto di indebita compensazione.

Per tale ultima fattispecie criminosa, prevista e punita dall'art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000, la bozza del decreto attuativo della riforma prevede la rilevanza penale degli omessi versamenti, per effetto di indebite compensazioni, per un importo annuo superiore a 50.000 euro (ossia la misura dell'attuale soglia), prevedendo tuttavia due diverse misure sanzionatorie:

- la reclusione da 6 mesi a due anni per la compensazione di crediti non

spettanti, confermando la pena attualmente prevista (nuova ipotesi del comma 1);

- la reclusione da 18 mesi a 6 anni in caso di compensazione di crediti inesistenti (nuova ipotesi del comma 2).

Con riferimento alle tre ipotesi criminose in esame (artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater limitatamente all'ipotesi del comma 1), va segnalata l'applicabilità dell'esimente prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, come revisionato nell'ambito dello stesso schema di decreto.

Ai sensi della norma da ultimo citata, infatti, gli elencati delitti non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

L'inserimento di tale esimente comporterà, verosimilmente, un rinnovato interesse per l'istituto da ultimo citato, soprattutto in relazione alla sua attuale configurazione allargata, conseguente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 637, lettera b), Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (in vigore dal 1° gennaio 2015); va osservato, in particolare, come il ravvedimento operoso concernente le violazioni da omesso versamento (aventi rilevanza penale ai sensi delle norme in commento) possa costituire esimente sotto il profilo penale anche nell'ipotesi in cui la violazione sia già stata già constatata sotto il profilo amministrativo (mediante notifica di processo verbale di constatazione ai sensi dell'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4), ai sensi dell'attuale art. 13, comma 1, lett. b-quater, con il pagamento della sanzione ridotta a 1/5 del minimo edittale.