



ITALIA  
EXPO MILANO 2015



CONFINDUSTRIA

# **Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente**

14 gennaio 2015

Nota di Aggiornamento

Il 24 dicembre 2014 il Consiglio dei Ministri ha approvato - in via preliminare - il **decreto legislativo sulla certezza del diritto** nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 (c.d. legge delega fiscale), con la quale è stata conferita delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

L'elaborazione del decreto era stata affidata ad una commissione di carattere informale (o "ombra" come, efficacemente, definita dagli articoli di stampa delle ultime settimane), insediatasi nell'aprile 2014 e guidata dal presidente emerito della Corte Costituzionale, Franco Gallo. La commissione - la cui composizione e i cui lavori non sono stati resi pubblici - non ha fatto circolare alcun testo normativo prima dell'approdo dello schema di decreto legislativo stesso in CdM.

A seguito delle polemiche scaturite in relazione ad alcune disposizioni recate nello schema di decreto, il Governo ha deciso di sospendere la trasmissione del provvedimento alle Camere e di rinviarne l'esame al Consiglio dei Ministri del 20 febbraio 2015.

Tale slittamento, tuttavia, potrebbe comportare il superamento del **termine di scadenza per l'attuazione della delega fiscale**, fissato per il prossimo 27 marzo 2015. A tale riguardo, si segnala che sia l'On. Capezzone sia l'On. Causi hanno presentato due distinte proposte di legge per prorogare di otto mesi il termine di attuazione della legge delega (PdL n. 2779 e n. 2772). In caso di approvazione di una delle due proposte legislative, il termine di attuazione sarebbe prorogato al 27 novembre 2015.

Rispetto al testo attualmente disponibile, si osserva che **l'impianto generale del provvedimento è in linea con i criteri direttivi enunciati dalla legge delega**.

Il decreto legislativo reca interventi attesi dalle imprese, anche se non mancano aspetti critici, rispetto ai quali sono stati già segnalati opportuni correttivi.

Sono positive le disposizioni in materia di **abuso del diritto**, di cui viene confermata l'irrilevanza penale, nonché l'introduzione del **regime di adempimento collaborativo** tra imprese e Agenzia delle entrate, anche se la soglia di accesso al predetto regime, fissata a 10 mld di euro di ricavi o volume di affari, è troppo elevata e rischia di compromettere la portata dell'intervento.

Con riguardo alla **revisione dei reati tributari**, Confindustria sarebbe stata favorevole ad una radicale depenalizzazione delle violazioni non connotate da un intento frodatorio, come il reato di dichiarazione infedele o i reati di omesso versamento di IVA e ritenute.

In particolare, con riguardo ai reati di omesso versamento, Confindustria ha, in più occasioni, sostenuto che quando la violazione non discende dalla volontà di evadere, bensì da una obiettiva e comprovata crisi economica del contribuente, non debba configurarsi un reato tributario.

Sul punto, lo schema di decreto non dà attuazione all'impegno assunto dal Governo, nei mesi scorsi, di procedere all'abrogazione del reato di **omesso versamento IVA**, ma opera un innalzamento delle soglie di rilevanza penale.

In relazione al reato di **dichiarazione infedele**, invece, la depenalizzazione avrebbe trovato giustificazione nella circostanza che il reato si configura quando lo scostamento (oltre determinate soglie) tra le imposte dichiarate e le imposte dovute, dipende da errori o da divergenze interpretative con l'organo verificatore, generate sovente dalla scarsa chiarezza o lacunosità del sistema normativo tributario italiano; comportamenti, comunque, privi dell'intento frodatorio.

Sul tema, il decreto legislativo innalza da 50mila euro a 150mila euro la soglia di punibilità ed esclude la configurabilità del reato quando la violazione riguarda i criteri di competenza, l'inerenza o attiene alla deducibilità di elementi passivi reali.

Desta qualche perplessità l'estensione del reato di dichiarazione infedele alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

Con riguardo a tali fattispecie di reato, qualora il Governo dovesse decidere di confermarne la connotazione penale, sarebbe opportuno mantenere anche una graduazione delle soglie di rilevanza penale, che tenga in considerazione la dimensione dell'impresa, secondo l'approccio adottato dal **nuovo articolo 19-bis**, D.lgs. n. 74/2000.

L'applicazione di questo articolo – che introduce una causa generale di esclusione della punibilità quando l'importo delle imposte sui redditi evase non è superiore al 3% del reddito imponibile o quando l'importo dell'IVA evasa non è superiore al 3% dell'IVA dichiarata - andrebbe, in ogni caso, esclusa per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che non ha, anche nel vigente quadro normativo, una soglia di punibilità.

Con riguardo ad altre tipologie di reato, il decreto innalza - da tre a quattro anni - la pena detentiva per il reato di **omessa dichiarazione**. Anche per il reato di **occultamento e distruzione di scritture contabili** la pena è elevata nel massimo da cinque a sei anni, probabilmente per estendere a tali fattispecie l'applicazione dell'art. 226, c.p.p. che ammette le intercettazioni telefoniche e di altre forme di telecomunicazione per i delitti non colposi per i quali è prevista la pena della reclusione superiore nel massimo a cinque anni.

Conformemente a quanto più volte sollecitato da Confindustria, è positiva anche l'introduzione di una **causa di estinzione dei reati** di infedele dichiarazione, omessa dichiarazione, omesso versamento di ritenute certificate e omesso versamento di IVA mediante pagamento degli importi dovuti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Attualmente, invece, il pagamento del debito tributario rappresenta una mera circostanza attenuante per tutti i reati tributari.

Infine, molto opportune sono le modifiche operate alla disciplina del **raddoppio dei termini di accertamento**, poiché chiariscono, come Confindustria sostiene da anni, che il raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento non può operare se la *notitia criminis* è trasmessa oltre il termine ordinario di decadenza per l'accertamento. A tale riguardo Confindustria, anche nelle interlocuzioni con la Presidenza del Consiglio, ha ribadito con fermezza la necessità di non intervenire ulteriormente sulla formulazione delle norme, così come delineate nello schema di decreto legislativo: si tratta, infatti, di una formulazione in linea con le richieste di certezza e stabilità nei rapporti con l'amministrazione finanziaria che le imprese manifestano da anni. Consentire, a qualsiasi titolo, una riapertura dei termini già scaduti, nelle more di una totale inattività degli organi deputati al controllo fiscale nei tempi loro assegnati, metterebbe a rischio l'affidamento del contribuente con grave pregiudizio dei rapporti nei confronti dello Stato.

\*\*\*

Nel seguito si fornisce una prima analisi delle disposizioni contenute nel testo del decreto legislativo diramato dal Governo con il comunicato stampa del 24 dicembre u.s., dopo un breve richiamo ai principi direttivi stabiliti dalla legge delega.

In allegato, per una più facile evidenza delle modifiche operate alla disciplina dei reati tributari e alla disciplina dei termini di accertamento, si riporta uno schema di "testo a fronte" che mostra una comparazione tra il testo vigente del D.lgs. n. 74/2000 e degli artt. 43, DPR n. 600/1973 e 57, DPR 633/1972, e i testi come novellati dal decreto in commento .

## 1. Principi della delega

L'obiettivo espresso del decreto legislativo in commento è quello di porre un rimedio all'incertezza normativa in campo fiscale che si rivela deleteria per le decisioni di investimento e, quindi, per la crescita economica; esiste, infatti, una differenza di fondo tra il rischio proprio dell'attività di impresa che è, in qualche modo, misurabile e l'incertezza che è, invece, l'"ignoto", da cui rifuggire.

Più nel dettaglio, il decreto legislativo ha per oggetto l'attuazione degli artt. 5, 6 e 8 della legge delega fiscale relativi a:

- (i) abuso del diritto ed elusione fiscale (art. 5);
- (ii) gestione del rischio fiscale e disciplina di specifiche forme di tutoraggio (art. 6);
- (iii) revisione del sistema sanzionatorio (art. 8).

### **Abuso del diritto**

L'art. 5 della legge delega fiscale esplicita l'opportunità di una revisione delle vigenti disposizioni antielusive, in applicazione dei principi contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva (Racc. n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012), nonché dei seguenti criteri direttivi:

- a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;
- b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale;
- c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;
- d) disciplinare il regime della prova, ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, - nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato - prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;
- e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;
- f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

### ***Cooperative compliance***

L'art. 6 della legge delega detta principi e criteri di delega al Governo in materia di gestione del rischio fiscale, *governance* delle imprese, tutoraggio e revisione della regolamentazione dell'interpello.

In particolare, il Governo è delegato a disciplinare forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche di carattere preventivo rispetto alle scadenze fiscali, tra i contribuenti-imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché a prevedere, per i soggetti di maggiori dimensioni, l'adozione di sistemi aziendali di gestione e controllo del rischio fiscale; è, altresì, prevista l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria, dedicate alle attività di comunicazione e cooperazione.

### ***Reati tributari***

Ai sensi dell'art. 8 della legge delega, la revisione del sistema sanzionatorio deve essere attuata secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità, dando rilievo alla configurazione del reato tributario per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa.

Secondo le finalità della delega è, altresì, necessaria, una più puntuale definizione delle fattispecie di elusione ed evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie, nonché la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo, al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti. Infine, la legge delega richiede di chiarire la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di un reato tributario.

\*\*\*\*

Conformemente alla esposta schematizzazione, il decreto legislativo è suddiviso nei seguenti titoli:

- Titolo I - Abuso del diritto
- Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio e raddoppio dei termini di accertamento
- Titolo III - Adempimento collaborativo
- Titolo IV - Disposizioni di carattere finanziario.

## 2. Abuso del diritto o elusione fiscale

Il decreto definisce le nozioni di abuso di diritto ed elusione, introducendo nel *corpus* della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) l'art. 10-bis e, contestualmente, abrogando la disposizione recata dall'art. 37-bis, DPR n. 600/1973. Per ragioni di coordinamento, tutte le disposizioni che, a normativa vigente, richiamano l'art. 37-bis citato, si intenderanno, dunque, riferite al nuovo art. 10-bis, Statuto del contribuente.

### ***Definizione di abuso***

L'abuso del diritto si configura in presenza di una o più operazioni, prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

La previsione individua, quindi, i tre presupposti per l'esistenza dell'abuso:

1. assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate: per operazioni prive di sostanza economica si intendono i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi, diversi dai vantaggi fiscali.  
Il decreto individua degli indici che possono esemplificare la mancanza di sostanza economica di un'operazione; si tratta di: (a) non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme; e (b) non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Si tratta di indici forniti a titolo meramente esemplificativo e, pertanto, non si può escludere che si adottino altri elementi per dimostrare la mancanza di sostanza economica di un'operazione;
2. realizzazione di un vantaggio fiscale indebito: i vantaggi fiscali indebiti sono quei benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
3. essenzialità del vantaggio fiscale nel contesto globale dell'operazione.

L'abuso è una condotta di carattere oggettivo, come rivelato dall'utilizzo, nel comma 1 del nuovo art. 10-bis, della locuzione "*indipendentemente dalle intenzioni del contribuente*".

Un'operazione qualificata come abusiva, in base alla definizione descritta, non è opponibile all'amministrazione finanziaria che, pertanto, ne disconosce i vantaggi, rideterminando i tributi dovuti sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto già versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. I negozi abusivi conclusi dal

contribuente non sono, pertanto, mai affetti da nullità, bensì inefficaci ai soli fini tributari.

Per espressa previsione normativa, ai sensi del comma 3 dell'art. 10-bis, non sono mai considerate abusive quelle operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa, ovvero dell'attività professionale del contribuente. In sostanza, si valorizzano, come base di un'operazione non qualificabile come abusiva, delle ragioni extrafiscali che abbiano, però, carattere economico e carattere non marginale: si tratta di quelle ragioni che, pur non essendo strettamente alla base di operazioni produttive di una redditività immediata, sono comunque rispondenti ad esigenze di natura organizzativa e sono volte ad un miglioramento strutturale e funzionale dell'attività economica del contribuente.

La non marginalità delle suddette ragioni dovrebbe sussistere, secondo una prima possibile interpretazione, qualora il contribuente dimostri che l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza.

Il comma 4 del nuovo articolo 10-bis conferma il principio secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta, scegliendo tra regimi offerti dalla legge comportanti un diverso carico impositivo, quelli meno onerosi sotto il profilo fiscale.

Tuttavia, con una locuzione contraddittoria rispetto a quanto appena descritto, il medesimo comma 4 precisa che deve comunque trattarsi di operazioni che non configurino un caso di abuso del diritto. Si tratta, evidentemente, di una previsione che contraddice il principio espresso nella prima parte del comma 4 che mira a qualificare (*rectius*: negare l'esistenza di) comportamenti abusivi quando il contribuente scelga tra due o più opzioni offerte dalla legge.

Come già previsto dal vigente quadro normativo, nel nuovo art.10-bis, si disciplina la possibilità, per il contribuente che abbia dei dubbi sulla natura abusiva o meno di una operazione che sta per realizzare, di proporre una istanza di interpello in via preventiva.

La norma demanda ad un apposito decreto ministeriale le modalità di esercizio di tale diritto.

### ***Il procedimento di accertamento dell'abuso***

I commi da 6 a 9 del nuovo art. 10-bis disciplinano il procedimento di accertamento dell'abuso del diritto che prevede l'emanazione di un apposito atto preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni.

L'atto di accertamento vero e proprio deve indicare i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

L'atto di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati.

La richiesta di chiarimenti che precede l'atto di accertamento deve essere notificata dall'amministrazione finanziaria entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti (o di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta) e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni; in difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10-bis; Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3 dell'art. 10-bis.

Il comma 10 dell'articolo 10-bis stabilisce che i tributi o i maggiori tributi accertati in applicazione della disciplina dell'abuso del diritto, unitamente ai relativi interessi, sono iscritti a ruolo dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale, secondo i criteri generali indicati nell'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 19, comma 1, D.lgs n. 472/1997.

I contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva e ne hanno sostenuto gli oneri tributari possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando, a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo (ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale), apposita istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

Il comma 12 conferma che la qualificazione del comportamento come abuso del diritto deve essere assunta come ipotesi residuale, solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

### ***Irrilevanza penale dell'abuso***

Il comma 13 del nuovo art. 10-bis conferma che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie e resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

La norma dà attuazione al criterio direttivo fissato dall'art. 8, comma 1, della legge delega, secondo cui il Governo deve procedere *“alla individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione*

*fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*"; resta salva solo l'applicabilità delle sanzioni amministrative.

***Disapplicazione di norme antielusive specifiche***

Il comma 3 dell'art. 1 del decreto in commento reca una previsione concernente la disapplicazione, mediante interpello, di norme antielusive specifiche, riproponendo quanto già previsto dall'attuale art. 37-bis, comma 8, DPR n. 600/1973.

***Norme di coordinamento***

I commi 4 e 5 dell'articolo 1 fanno salva la disciplina vigente in materia di diritti doganali e regolano l'efficacia delle disposizioni dell'art. 10-bis. In particolare, il comma 5, prevedendo che le disposizioni in tema di abuso del diritto si applichino anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia, per le quali alla stessa data non sia stato notificato il relativo atto impositivo, declina il principio "*tempus regit actum*" secondo cui la normativa sopravvenuta si applica a ciascun procedimento amministrativo non ancora concluso mediante l'adozione dell'atto finale.

### 3. Reati tributari

Il titolo II del decreto modifica il D.lgs. n. 74/2000, recante la disciplina dei reati tributari.

#### **Definizioni**

L'art. 1 del D.lgs. n. 74/2000 viene modificato chiarendo la portata delle definizioni di "elementi attivi o passivi" e di "dichiarazioni".

In particolare, mediante una integrazione del comma 1, lett. b) della norma, si precisa che si considerano elementi attivi o passivi, ai sensi delle norme sui reati tributari, non solo le componenti che incidono sulla determinazione del reddito o delle base imponibili, ma anche quelle che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta.

Quanto alla definizione di dichiarazioni, la norma estende l'ambito di applicazione delle previsioni del D.lgs. n. 74/2000, laddove rilevino, anche alle dichiarazioni dei sostituti di imposta.

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

L'intervento sull'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000 consiste nella integrale sostituzione del primo comma; in sostanza, secondo la nuova formulazione, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si configura solo quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati nelle dichiarazioni è superiore a 1.000 €.

#### **Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

L'art. 3 del D.lgs. n. 74/2000 viene integralmente sostituito, mediante riscrittura della norma sul reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici".

In particolare, mentre la norma vigente prevede una catena fraudolenta composta da:

- a) una dichiarazione dei redditi (o IVA) non veritiera;
- b) una rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie che serva come base delle dichiarazioni non veritiere;
- c) l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della violazione,

nella nuova versione della norma il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie è sostituito dal riferimento a operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, o a documenti falsi.

Ne consegue un ampliamento dell'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della norma:

- dal punto di vista soggettivo, il reato diventa ascrivibile anche ai soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili (oggi esclusi), poiché si fa un generico riferimento a "documenti" falsi;

- dal punto di vista oggettivo, la fattispecie di reato si configura in presenza di operazioni simulate e, genericamente, di falsificazione di qualsiasi documento.

Non si considerano 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; inoltre, non costituiscono operazioni simulate quelle che hanno dato luogo ad effettivi flussi finanziari annotati nelle scritture contabili obbligatorie.

Secondo la nuova formulazione del comma 1, inoltre, il reato si configura anche relativamente all'indicazione, in dichiarazione, di crediti o ritenute fittizi.

Mediante un intervento sulla lett. b) del comma 1, si modificano le soglie di rilevanza del reato.

Nel dettaglio, secondo la nuova formulazione, il reato si configura quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore (per ogni singola imposta) a 30.000 € (previsione invariata), e
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (previsione invariata), o, comunque, è superiore a 1.500.000 €, ovvero quando l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 € (nuove previsioni).

Il nuovo comma 2 dell'articolo 3 del D.lgs. n. 74/2000 precisa che il reato si intende commesso mediante documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono comunque detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

### ***Dichiarazione infedele***

L'articolo 4 del D.lgs. n. 74/2000 in materia di dichiarazione infedele viene modificato, oltre che per la soglia dell'imposta evasa (elevata da 50.000 € a 150.000 €) e dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (elevato da 2 mln di € a 3 mln di €) anche mediante l'aggiunta del nuovo comma 1-bis che prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto della non corretta classificazione, dell'inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

La configurabilità del reato viene estesa alla **dichiarazione infedele dei sostituti d'imposta**. Secondo il nuovo comma 1-bis dell'articolo 4 del D.lgs. n. 74/2000, si configura ipotesi di reato quando nella dichiarazione annuale di sostituto d'imposta sia indicato un ammontare di compensi, interessi ed altre somme inferiore a quello effettivo e l'ammontare delle ritenute non versate riferibili a tale differenza sia superiore a 50.000 €. La soglia di punibilità relativa all'imposta evasa nella dichiarazione infedele del sostituto di imposta, risulta pertanto inferiore (50.000 €) rispetto alla dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA (150.000 €).

Il comma 1-quater, riproducendo quanto previsto nell'articolo 7, comma 1 del D.lgs. n. 74/2000, precisa che non danno luogo a fatti punibili come "dichiarazione infedele" le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio. Il comma 1-quinquies, inoltre, riproducendo quanto previsto nel comma 2 dell'articolo 7 del D.lgs. n. 74/2000 indica che non danno luogo, in ogni caso, a fatti punibili le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dall'art. 4, comma 1, lettere a) e b) del D.lgs. n. 74/2000 come novellato.

### ***Omessa dichiarazione***

L'articolo 6 del decreto in commento apporta modifiche all'art.5 del D.lgs. n. 74/2000, che reca la disciplina del reato di omessa dichiarazione. La modifica normativa non è ben chiara per un refuso nel testo che reca l'espressione "*dopo il comma 1 è sostituito dal seguente*"; invero, non si tratta dell'aggiunta di un comma ma di una sostituzione integrale del primo comma dell'art. 5, con innalzamento della pena e della soglia di imposta evasa entro la quale la condotta non è punibile.

Secondo il nuovo testo, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni (in luogo delle previgenti soglie 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 relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 50.000 € (in luogo della previgente soglia di 30.000 €).

### ***Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti***

L'art. 7 del decreto in commento reca una modifica all'art. 8, D.lgs. n. 74/2000 in materia di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Secondo la nuova formulazione del testo, il reato si configura solo quando l'importo non rispondente al vero indicato nella fatture o altri documenti è superiore a 1.000 € per ciascun periodo di imposta.

***Occultamento o distruzione di documenti contabili***

L'art. 8 del decreto in commento apporta una variazione all'art. 10 del D.lgs. n. 74/2000, in materia di occultamento o distruzione di documenti contabili, con un inasprimento della pena detentiva che passa, nel minimo, da sei mesi ad un anno e sei mesi e nel massimo da cinque anni a sei anni.

***Omesso versamento di ritenute certificate***

L'art. 9 del decreto in commento modifica l'art. 10-bis del D.lgs. n. 74/2000 in materia di omesso versamento di ritenute certificate, aggiungendo la precisazione che la norma riguarda l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta, delle ritenute, non solo risultanti della certificazione rilasciata dai sostituti di imposta, ma anche dovute sulla base della stessa dichiarazione. Viene, altresì, elevato l'importo omesso al di sotto del quale il reato non è punibile, elevando la soglia di punibilità da 50.000 € a 150.000 €.

***Omesso versamento di imposta sul valore aggiunto***

Come nel previgente regime, le norme in materia di omesso versamento delle ritenute trovano applicazione che in materia di omesso versamento di imposta sul valore aggiunto; infatti, il nuovo art. 10-ter del D.lgs. n. 74/2000, come introdotto dall'art. 10 del decreto in commento, prevede la pena della reclusione da sei mesi a due anni per chi non versi, 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 150.000 € per ciascun periodo d'imposta (medesima soglia del novellato art. 10-bis).

***Indebita compensazione***

L'art. 10-quater del D.lgs. n. 74/2000 viene interamente riscritto in un'ottica di razionalizzazione della disciplina del reato di indebita compensazione, eliminando il rinvio all'art. 10-bis.

Ai sensi della nuova norma, 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 D.lgs n. 241/1997, crediti non spettanti o inesistenti, per un importo annuo superiore ai 50.000 €.

***Confisca obbligatoria per delitti tributari***

L'articolo 12 del decreto in commento modifica il tenore e la collocazione sistematica della norma sulla confisca obbligatoria per delitti tributari,

anche nella forma per equivalente, attualmente disciplinata dall'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

La nuova disciplina viene collocata nel contesto del D.lgs. n. 74/2000 con l'introduzione del nuovo articolo 12-bis; la norma prevede 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 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.

### ***Cause di estinzione del reato, circostanze attenuanti e aggravanti***

L'art. 13 del decreto in commento interviene sul tenore letterale dell'art. 13, D.lgs. n. 74/2000, recante le previsioni sulle cause di estinzione del reato e sul pagamento del debito tributario.

Secondo il nuovo testo dell'art. 13, qualora i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti disciplinati dal D.lgs. n. 74/2000 siano estinti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, mediante pagamento (anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie) i reati di infedele dichiarazione, omessa dichiarazione, omesso versamento di ritenute certificate e omesso versamento di IVA sono estinti. Per gli altri delitti, opera una riduzione delle pene fino alla metà.

Non trovano, inoltre, applicazione le pene accessorie di cui all'articolo 12 del D.lgs. n. 74/2000 e la circostanza aggravante di cui al comma 3 dell'art. 13, D.lgs. n. 74/2000 (per un probabile difetto di coordinamento, la norma reca riferimento anche ad un inesistente comma 4).

Il comma 3 dell'art. 13, D.lgs. n. 74/2000, come novellato, prevede che le pene stabilite per i delitti di cui al Titolo II sono aumentate della metà: a) se le imposte complessivamente evase nel periodo sono superiori a 1 mln di €; b) se il reato è commesso nell'esercizio di attività bancaria e finanziaria.

### ***Custodia giudiziale dei beni sequestrati***

L'articolo 14 del decreto in commento prevede – tramite l'inserimento del nuovo articolo 18-bis nel D.lgs. n. 74/2000 – che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti da detto decreto, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possano essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative (vengono fatte salve le previsioni sul c.d. Fondo Unico Giustizia).

### ***Causa di esclusione della punibilità***

L'art. 15 del decreto in commento, introduce nel D.lgs. n. 74/2000 il nuovo art. 19-bis che prevede una causa di esclusione della punibilità per tutti i reati di cui al D.lgs. n. 74/2000 quando l'importo delle imposte sui redditi evase non è superiore al 3% del reddito imponibile dichiarato o quando l'importo dell'imposta sul valore aggiunto evasa non è superiore al 3% dell'imposta sul valore aggiunto dichiarata.

Qualora operi la causa di esclusione della punibilità, si prevede che siano raddoppiate le sanzioni di natura amministrativa, previste dal D.lgs. n. 471/1997.

Secondo lo schema di decreto, la causa di esclusione opererebbe anche con riguardo al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, delitto che non ha tra i presupposti costitutivi il raggiungimento di una soglia di punibilità (cfr. art. 2, D.lgs. n. 74/2000).

### ***Abrogazioni***

L'articolo 16 del decreto in commento provvede ad ulteriori abrogazioni normative; nel dettaglio viene abrogato:

- l'art. 7 del D.lgs. n. 74/2000 in tema di "rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio";
- il comma 143 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui al nuovo articolo 3 del D.lgs. n. 74/2000;
- l'art. 16 del D.lgs. n. 74/2000 che sancisce la non punibilità, ai sensi del medesimo decreto, di chi si sia uniformato al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

#### 4. Raddoppio del termini di accertamento

L'art. 17, pur collocato nel titolo II, relativo alla revisione dell'impianto sanzionatorio, interviene, sempre in attuazione dei criteri di delega di cui all'art. 8, cit., a modifica di norme sull'accertamento tributario.

Nello specifico, la norma ritocca l'art. 43, DPR n. 600/1973 e l'art. 57, DPR 633/1972, che fissano, rispettivamente ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, i termini di decadenza entro i quali può essere esercitata l'azione di accertamento da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

Come noto, gli ordinari termini di accertamento spirano il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (o il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nei casi di omessa dichiarazione).

Una novità normativa introdotta nel 2006 (D.l. 4 luglio 2006, n. 223, c.d. decreto Visco-Bersani) ha disposto il raddoppio degli ordinari termini di accertamento, in presenza di violazioni che comportino obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000.

Il tenore letterale della norma del 2006 ha generato numerosi problemi interpretativi – oltre ad un conseguente, copioso, contenzioso - a cui l'art. 17 in commento tenta di porre rimedio.

In questi anni, si è assistito, infatti, ad una perniciosa prassi degli organi verificatori i quali, con una interpretazione contestabile delle norme introdotte dal c.d. decreto Visco-Bersani, hanno talvolta esercitato l'azione di accertamento in relazione ad annualità già definite così, di fatto, concretizzando una "riapertura" di termini già spirati.

Tale operato ha trovato il conforto di una teoria secondo la quale il rilievo di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331, c.p.p. sarebbe tale da implicare un automatico allungamento dei termini di accertamento anche prescindendo dalla loro eventuale intervenuta scadenza.

A molti era apparso evidente che una tale impostazione si traducesse in un *vulnus* a quei principi generali di certezza del diritto, affidamento e ragionevolezza ai quali l'ordinamento tributario deve essere preordinato, in funzione dell'esercizio del diritto di difesa - costituzionale tutelato - del contribuente.

Nel descritto contesto, l'art. 17 dello schema di decreto interviene sugli artt. 43 e 57, citati, precisando che il raddoppio dei termini opera solo a condizione che la denuncia ai sensi dell'art. 331, c.p.p. sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento; la norma fa, in ogni caso, salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto legislativo in commento.

## 5. Regime dell'adempimento collaborativo

Una radicale novità della normativa in commento è costituita dall'introduzione di una disciplina organica delle forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria - anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali - e dei sistemi di controllo per i contribuenti di maggiori dimensioni.

Nello specifico, l'art. 18 del decreto introduce un nuovo schema di relazioni fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti denominato "Regime di adempimento collaborativo", ispirato anche alle recenti raccomandazioni dell'OCSE.

In particolare, si prevede l'adozione da parte dei contribuenti di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

L'adesione al regime di "adempimento collaborativo" è subordinata al possesso, da parte dei contribuenti, dei requisiti di cui all'articolo 19, comporta l'assunzione dei doveri di cui all'articolo 20 e produce gli effetti di cui all'articolo 21.

L'articolo 19 elenca i requisiti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo: in particolare, è previsto che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale debba essere integrato nel sistema di governo aziendale e di controllo interno. All'impresa viene, in ogni caso, riconosciuta una ampia autonomia nella scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento degli obiettivi.

Il sistema prescelto per il controllo del rischio fiscale deve essere, tuttavia, efficace e deve consentire un costante monitoraggio dei rischi fiscali, nonché modificarsi al variare del contesto aziendale interno ed esterno.

Il sistema deve, altresì, consentire una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dell'impresa.

Per un efficace controllo della tenuta del sistema, è previsto che, con cadenza almeno annuale, gli organi di gestione effettuino l'esame e la valutazione di una relazione che illustra, per gli adempimenti tributari posti in essere dall'impresa, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, le attività pianificate.

L'articolo 20 elenca i doveri a carico, sia dell'Agenzia delle entrate, sia del contribuente-impresa.

L'Agenzia delle entrate è tenuta, in sede di ammissione al regime e successivamente, ad operare una valutazione del sistema di controllo del rischio fiscale, ispirata a criteri di trasparenza e di oggettività nonché di ragionevolezza e proporzionalità. L'Agenzia è, inoltre, tenuta a pubblicare periodicamente, sul proprio sito istituzionale, l'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi, rilevati a seguito dell'interlocuzione con i

contribuenti che aderiscono al regime, che siano ritenuti attuativi di una pianificazione fiscale aggressiva.

In termini generali, la relazione con i contribuenti deve essere improntata ai principi di trasparenza, collaborazione e correttezza, nell'intento di favorire la certezza e la semplificazione; l'amministrazione deve rendersi disponibile ad esaminare preventivamente situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi ed impegnarsi a fornire risposte alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile. Infine, l'Agenzia è tenuta, nell'ambito della valutazione del sistema di controllo interno del rischio fiscale, a considerare le risultanze delle attività dei soggetti incaricati, in ciascuna impresa, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Con riferimento agli impegni che devono essere rispettati dal contribuente è previsto che egli è tenuto a dare attuazione alle eventuali modifiche del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio ritenute necessarie dall'Agenzia delle entrate. Il contribuente è, inoltre, tenuto ad avere, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, un comportamento collaborativo e trasparente che si sostanzia sia nella comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi di natura fiscale - ed in particolare dei rischi relativi ad operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva - sia nel fornire risposte alle richieste dell'Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile. Gli impegni dell'impresa devono essere supportati dalla promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

L'art. 21 prevede nuove modalità di interlocuzione con l'Agenzia delle entrate; in particolare, viene disciplinata una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti. Secondo tale procedura, a seguito della richiesta da parte del contribuente l'Agenzia delle entrate valuta l'idoneità della domanda e la sufficienza della documentazione prodotta entro quindici giorni dal ricevimento della stessa. Entro complessivi quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della richiesta, ovvero della documentazione integrativa, l'Agenzia delle entrate deve rispondere all'interpello. Successivamente, il contribuente è tenuto a comunicare all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto qualora sia difforme da quanto rappresentato nel parere rilasciato dall'Agenzia delle entrate.

L'adesione al regime di adempimento collaborativo comporta che, a fronte dell'impegno del contribuente previsto dell'articolo 20, comma 2, lettera b), per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, qualora l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente, le eventuali sanzioni sono applicate in misura non superiore al loro minimo edittale e

la loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Inoltre, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità prevista dal sistema di controllo interno del rischio fiscale.

Come ulteriore effetto del regime, è previsto che l'elenco dei contribuenti che hanno aderito al regime deve essere pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

Infine, i contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

L'articolo 22 attribuisce, in via esclusiva, all'Agenzia delle entrate la competenza per i controlli e per lo svolgimento delle attività relative al regime di adempimento collaborativo.

I contribuenti in possesso dei requisiti previsti dal decreto possono presentare domanda di ammissione al regime utilizzando un apposito modello; l'Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti di ammissibilità comunica ai contribuenti la ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni. Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

L'Agenzia delle entrate può, con provvedimento motivato, dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti o per la inosservanza degli impegni di cui all'articolo 20, comma 2.

In una prima fase, il regime sarà riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 mld di €; con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 100 mln di € o appartenenti a gruppi di imprese.

Le ulteriori modalità applicative del regime di adempimento collaborativo saranno disciplinate con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

## APPENDICE NORMATIVA

### 1. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74

TESTO ORIGINARIO	TESTO MODIFICATO AI SENSI DELLO SCHEMA DI D.LGS. CERTEZZA DEL DIRITTO
<p><b>Art. 1 - Definizioni</b></p> <p>1. Ai fini del presente decreto legislativo:</p> <p>a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;</p> <p>b) per "elementi attivi o passivi" si intendono 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;</p> <p>c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche;</p> <p>d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il</p>	<p><b>Art. 1 - Definizioni</b></p> <p>1. Ai fini del presente decreto legislativo:</p> <p>a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;</p> <p>b) per "elementi attivi o passivi" si intendono 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 <b>e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;</b></p> <p>c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche <b>nonché di sostituto d'imposta;</b></p> <p>d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il</p>

<p>riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;</p> <p>e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;</p> <p>f) per "imposta evasa" si intende 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;</p> <p>g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.</p>	<p>riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;</p> <p>e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;</p> <p>f) per "imposta evasa" si intende 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;</p> <p>g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.</p>
<p><b>Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b></p> <p>1. E' 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 annuali 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</p>	<p><b>Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi fino 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 <b>quando l'ammontare è superiore ad euro 1000.</b></p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali</p>

<p>fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p>	<p>fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p>
<p><b>Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</b></p> <p>1. Fuori dai 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, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, 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 e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a euro un milione.</p>	<p><b>Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</b></p> <p>1. Fuori dai 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</b> o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi <b>o crediti e ritenute fittizi</b>, quando congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a euro <b>un milionecinquecentomila, ovvero quando l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.</b></p> <p><b>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti ai fini</b></p>

	<p>di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.</p> <p><b>3. Ai fini dell'applicazione del 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.</b></p> <p><b>4. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono operazioni simulate quelle che hanno dato luogo ad effettivi flussi finanziari annotati nelle scritture contabili obbligatorie.</b></p>
<p><b>Art. 4 – Dichiarazione infedele</b></p> <p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, 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><b>Art. 4 – Dichiarazione infedele</b></p> <p>1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, 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 <b>centocinquantamila</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, e' superiore a euro <b>tre milioni</b>.</p> <p><b>1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione dell'inerenza o della non deducibilità di elementi passivi reali.</b></p> <p><b>1-ter. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque indica nella</b></p>

	<p>dichiarazione annuale di sostituto d'imposta un ammontare dei compensi, interessi ed altre somme inferiore a quello effettivo, qualora l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza è superiore a euro cinquantamila.</p> <p>1-quater. Non danno luogo a fatti punibili le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.</p> <p>1-quinquies. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b).</p>
<p><b>Art. 5 - Omessa dichiarazione</b></p> <p>1. E' 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.</p> <p>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.</p>	<p><b>Art. 5 - Omessa dichiarazione</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da <b>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 cinquantamila</b>.</p> <p>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</p>

	modello prescritto.
<p><b>Art. 6 –Tentativo</b></p> <p>1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.</p>	<i>identico</i>
<p><b>Art. 7 – Rilevazione nelle scritture contabili e nel bilancio</b></p> <p>1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.</p> <p>2. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli.</p>	<i>Norma abrogata; testo trasfuso nei commi 1-quater e 1-quinques dell'art. 4, D.lgs. n. 74/2000</i>
<p><b>Art. 8 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p>	<p><b>Art. 8 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti <b>quando l'importo non rispondente al vero in essi indicato è superiore a euro mille per ciascun</b></p>

<p>2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p>	<p><b>periodo d'imposta.</b> 2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.</p>
<p><b>Art. 9 – Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b></p> <p>1. In deroga all'art. 110 del Codice penale: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8.</p>	<p><i>identico</i></p>
<p><b>Art. 10 - Occultamento o distruzione di documenti contabili</b></p> <p>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 distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui e' obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.</p>	<p><b>Art. 10 - Occultamento o distruzione di documenti contabili</b></p> <p>1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, e' punito con la reclusione da <b>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 l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui e' obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.</p>
<p><b>Art. 10-bis – Omesso versamento di ritenute certificate</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da sei</p>	<p><b>Art. 10-bis – Omesso versamento di ritenute certificate</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da sei</p>

<p>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 ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.</p>	<p>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 sostituiti, per un ammontare superiore a <b>centocinquantamila</b> per ciascun periodo d'imposta.</p>
<p><b>Art. 10-ter – Omesso versamento di Iva</b></p> <p>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.</p>	<p><b>Art. 10-ter – Omesso versamento di Iva</b></p> <p><b>1. E' 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 dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore euro a centocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.</b></p>
<p><b>Art. 10-quater – Indebita compensazione</b></p> <p>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.</p>	<p><b>Art. 10-quater – Indebita compensazione</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, del d.lgs.9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti, <b>per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.</b></p>
<p><b>Art. 11 – Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte</b></p> <p>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro</p>	<p><b>identico</b></p>

<p>cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi e' superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p> <p>2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente e' superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.</p>	
<p><b>Art. 12 - Pene accessorie</b></p> <p>1. La condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:</p> <p>a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;</p> <p>b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;</p> <p>c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;</p> <p>d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;</p> <p>e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale.</p> <p>2. La condanna per taluno dei delitti</p>	<p><i>identico</i></p>

<p>previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3.</p> <p>2-bis. Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art.163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:</p> <p>a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.</p>	
	<p><b>art.12-bis – Confisca</b></p> <p><b>1. 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.</b></p>
<p><b>Art. 13 – Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario</b></p> <p>1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito</p>	<p><b>Art. 13 – Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario</b></p> <p><b>1. Se i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti di cui al presente decreto sono stati estinti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle</b></p>

<p>delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie</p> <p>2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1. 2-<i>bis</i>. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2.</p> <p>3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'art. 53 della legge del 24 novembre 1981, n. 689.</p>	<p><b>norme tributarie:</b></p> <p>a) i reati di cui agli articoli 4, 5, 10-bis. 10-ter sono estinti.</p> <p>b) le pene previste per gli altri delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate all'articolo 12 e le circostanze aggravanti di cui ai commi 3 e 4.</p> <p>2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1. 2-<i>bis</i>. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2.</p> <p><b>3. Le pene stabilite per i delitti di cui al Titolo II sono aumentate della metà:</b></p> <p>a) se le imposte complessivamente evase nel periodo d'imposta sono superiori ad un milione di euro;</p> <p>b) se il reato è commesso nell'esercizio di attività bancaria e finanziaria.</p>
<p><b>Art. 14 Circostanza attenuante. Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario</b></p> <p>1. Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato</p>	<p><i>identico</i></p>

<p>dalla norma violata.</p> <p>2. La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.</p> <p>3. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.</p> <p>4. Se il pagamento e' eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'articolo 13.</p> <p>5. Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata e' restituita.</p>	
<p><b>Art. 15 – Violazioni dipendenti da interpretazioni tributarie</b></p> <p>1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.</p>	<p><i>identico</i></p>
<p><b>Art. 16 – Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive</b></p> <p>1. Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si e' uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle</p>	<p><i>Norma abrogata</i></p>

<p>medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si e' formato il silenzio-assenso.</p>	
<p><b>Art. 17 - Interruzione della prescrizione</b></p> <p>1. Il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto e' interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale, dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni. 1-bis. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo.</p>	<p><i>identico</i></p>
<p><b>Art. 18 - Competenza per territorio</b></p> <p>1. Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, e' competente il giudice del luogo di accertamento del reato. 2. Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato. 3. Nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale.</p>	<p><i>identico</i></p>
	<p><b>Art. 18-bis - Custodia giudiziale dei</b></p>

	<p><b>beni sequestrati</b></p> <p>1. I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.</p> <p>2. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n.112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.</p>
<p><b>Art. 19 – Principio di specialità</b></p> <p>1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.</p> <p>2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato.</p>	<p><i>identico</i></p>
	<p><b>Articolo 19-bis - Causa di esclusione della punibilità</b></p> <p>1. Per i reati previsti dal presente decreto, la punibilità è comunque esclusa quando l'importo delle imposte sui redditi evase non è superiore al tre per cento del reddito imponibile dichiarato o l'importo dell'imposta sul valore aggiunto evasa non è superiore al tre per cento dell'imposta sul valore</p>

	<p><b>aggiunto dichiarata. Per tali fatti sono raddoppiate le sanzioni previste dal decreto legislativo n. 471 del 1997.</b></p>
<p><b>Art. 20 – Rapporti tra procedimento penale e processo tributario</b></p> <p>Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.</p>	<p><i>identico</i></p>
<p><b>Art. 21 – Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti</b></p> <p>1. L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.</p> <p>2. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi.</p> <p>3. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la</p>	<p><i>identico</i></p>

parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti.	
--	--

**2. D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – art. 43**

TESTO ORIGINARIO	TESTO MODIFICATO AI SENSI DELLO SCHEMA DI D.LGS. CERTEZZA DEL DIRITTO
<p><b>Art. 43 - Termine per l'accertamento</b></p> <p>1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.</p> <p>2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.</p> <p>3. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.</p> <p>4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.</p>	<p><b>Art. 43 - Termine per l'accertamento</b></p> <p>1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.</p> <p>2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.</p> <p>3. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.</p> <p><b>Il raddoppio opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini.</b></p> <p>4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.</p>

**3. D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – art. 57**

TESTO ORIGINARIO	TESTO MODIFICATO AI SENSI DELLO SCHEMA DI D.LGS. CERTEZZA DEL DIRITTO
<p><b>Art. 57 - Termine per gli accertamenti</b></p> <p>1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.</p> <p>2. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.</p> <p>3. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in</p>	<p><b>Art. 57 - Termine per gli accertamenti</b></p> <p>1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.</p> <p>2. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.</p> <p>3. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in</p>

<p>cui è stata commessa la violazione.</p> <p>4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto.</p>	<p>cui è stata commessa la violazione. <b>Il raddoppio opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini.</b></p> <p>4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto.</p>
--	---