

## LE MODIFICHE AI REATI TRIBUTARI INTRODOTTE DAL DECRETO FISCALE 2020

### 1. Modifiche alle singole fattispecie di reato

Il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, c.d. Decreto Fiscale, ha modificato i reati tributari contenuti nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. L'intervento legislativo, improntato ad un maggiore rigore sanzionatorio e all'estensione dell'ambito di rilevanza penale, nonché all'inclusione di alcuni reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, è stato definitivamente convertito con la L. 19 dicembre 2019, n. 157. L'intento repressivo del Decreto c.d. Conte-Gualtieri è evidente fin dalle dichiarazioni ad esso allegate. Il Comunicato stampa del Governo<sup>1</sup> recita testualmente che: *"vengono messe in campo politiche di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali in più settori. Si prevede un inasprimento delle pene per i grandi evasori"*.

Per ciascuna modifica viene indicato il testo previgente, il testo riportato nel Decreto Fiscale e la versione definitiva in sede di conversione. Il testo in corsivo, riportato prima delle tabelle sinottiche, riporta il testo del Decreto Fiscale, così come pubblicato in G.U.

*D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, così come convertito dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157.*

*Art. 39 – Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti*

1. Al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) all'articolo 2, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "quattro a otto";
  - b) all'articolo 2, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: "2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.";

Testo previgente	D.L. 124/2019	L. 157/2019
<p>"Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</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 relative a dette imposte elementi passivi fittizi.</p>	<p>"Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</p> <p>1. E' punito con la reclusione da <b>quattro a otto anni</b> 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>Nessuna modifica in sede di conversione.</p>

<sup>1</sup> <http://www.governo.it/it/articolo/comunicato-stampa-del-consiglio-dei-ministri-n-09/13051>.

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.”

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.

Nessuna modifica in sede di conversione.

**2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.”**

c) *all'articolo 3, comma 1, alinea, le parole “un anno e sei mesi a sei” sono sostituite dalle seguenti: “tre a otto”;*

#### Testo previgente

#### D.L. 124/2019

#### L. 157/2019

“Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

“Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Nessuna modifica in sede di conversione.

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, 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, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente [Omissis. Invariato]”

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da **tre a otto anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, 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, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente [Omissis.

- d) *all'articolo 4, comma 1, alinea, le parole "uno a tre" sono sostituite dalle seguenti: "due a cinque";*
- e) *all'articolo 4, comma 1, alinea, la parola "centocinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centomila";*
- f) *all'articolo 4, comma 1, lettera b), la parola "tre" è sostituita dalla seguente "due";*
- g) *il comma 1-ter dell'articolo 4 è abrogato;*

### **Testo previgente**

#### **"Art. 4. Dichiarazione infedele**

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 inesistenti, quando, congiuntamente:

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

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni (2).

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del 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 determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, 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)."

### **D.L. 124/2019**

#### **"Art. 4. Dichiarazione infedele**

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da **due a cinque 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 inesistenti, quando, congiuntamente:

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

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a **euro due milioni** (2).

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del 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 determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. **Abrogato"**

In sede di conversione, l'art. 4 del D.lgs. 74/2000 è stato nuovamente modificato. In particolare, è stata corretta al ribasso la soglia massima edittale di cui al comma 1 ed è stato reintrodotta, con una rilevante variazione lessicale, il comma 1-ter.

Il testo definitivo risulta pertanto essere:

#### L. 157/2019

##### “Art. 4. Dichiarazione infedele

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da **due anni a quattro anni e sei mesi** 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 inesistenti, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni (2).

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del 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 determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

**1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente 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).”**

- h) all'articolo 5, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a quattro" sono sostituite dalle seguenti: "due a sei";
- i) all'articolo 5, comma 1-bis, le parole "un anno e sei mesi a quattro" sono sostituite dalle seguenti: "due a sei";

### Testo previgente

"Art. 5. Omessa dichiarazione

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro 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 ad euro cinquantamila.

1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis 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."

### D.L. 124/2019

"Art. 5. Omessa dichiarazione

1. E' punito con la reclusione da **due a sei 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 ad euro cinquantamila.

1-bis. E' punito con la reclusione da **due a sei anni** chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis 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.

### L. 157/2019

Art. 5. Omessa dichiarazione

1. E' punito con la reclusione da **due a cinque 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 ad euro cinquantamila.

1-bis. E' punito con la reclusione da **due a cinque anni** chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis 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.

*l) all'articolo 8, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "quattro a otto";*

*m) all'articolo 8, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: "2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni";*

### **Testo previgente**

“Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”

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.

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.”

### **D.L. 124/2019**

“Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”

1. E' punito con la reclusione da **quattro a otto 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.

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.

*2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni”*

### **L. 157/2019**

Nessuna modifica in sede di conversione.

n) all'articolo 10, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "tre a sette";

#### **Testo previgente**

"Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, 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, ovvero di consentire 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."

#### **D.L. 124/2019**

"Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da **tre a sette 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 è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari."

#### **L. 157/2019**

Nessuna modifica in sede di conversione.

o) all'articolo 10-bis, la parola "centocinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centomila";

p) all'articolo 10-ter, la parola "duecentocinquantamila" è sostituita dalla seguente: "centocinquantamila";

Le modifiche di cui alle lettere o) e p) sono state abrogate in sede di conversione. Gli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/2000 non sono, pertanto, stati oggetto di modifica.

q) dopo l'articolo 12-bis, è inserito il seguente:

#### **D.L. 124/2019**

"Art. 12-ter. Casi particolari di confisca

1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente decreto, diversi da quelli previsti dagli articoli 10 -bis e 10 -ter , si applica l'articolo 240 -bis del codice penale quando:

#### **L. 157/2019**

"Art. 12-ter. Casi particolari di confisca

1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente decreto, diversi da quelli previsti dagli articoli 10 -bis e 10 -ter , si applica l'articolo 240 -bis del codice penale quando:

- a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;
- b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso dei delitti previsti dagli articoli 3 e 5, comma 1;
- c) l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 5, comma 1 -bis ;
- d) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;
- e) l'indebita compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 10 -quater;
- f) l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;
- g) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2;
- h) è pronunciata condanna o applicazione di pena per i delitti previsti dagli articoli 4 e 10.”

- a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è **superiore a euro duecentomila** nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;
- b) l'imposta evasa è superiore a euro duecentomila **nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;**
- c) **l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;**
- d) **l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;**
- e) **l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2;**

Un'ultima modifica, aggiunta in sede di legge di conversione, ha esteso la causa di non punibilità di cui all'art. 13 c. 2 del d.lgs. 74/2000 anche ai delitti di cui agli artt.2 e 3 del medesimo decreto.

Infine, sempre per effetto della legge di conversione, l'art. 12-ter troverà applicazione solo per le condotte successive alla data di entrata in vigore della legge n. 157/2019, ovvero il 25 dicembre 2019.



## 2. Osservazioni

Il Decreto Fiscale si caratterizza – come accennato in premessa – per un'impronta repressiva nei confronti degli evasori fiscali e un generale innalzamento delle cornici edittali, volto a disincentivare la commissione di reati tributari, trattati dal legislatore alla stregua di una vera e propria emergenza sociale.

In particolare, occorre notare come gli artt. 2 e 8 prevedano, ad oggi, una pena da quattro ad otto anni di reclusione, sensibilmente più alta della previgente ed al di fuori dei margini di ammissibilità di benefici processuali (su tutti, la sospensione condizionale della pena). L'introduzione di ipotesi attenuate, per evasioni inferiori a centomila euro, è prevista in ambedue le fattispecie (art. 2, comma 2-*bis*; art. 8, comma 2-*bis*) con la cornice edittale precedentemente attribuita al reato-base.

La fattispecie di cui all'art. 3 ha subito, specularmente, un importante innalzamento della cornice edittale, che oscilla ora tra un minimo di tre anni a un massimo di otto. È interessante notare come a seguito della riforma il reato di "*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*" sia, almeno nel minimo, meno severamente punito rispetto agli artt. 2 e 8; al contrario, prima del Decreto Fiscale, i tre delitti avevano il medesimo inquadramento.

Quanto al delitto di dichiarazione infedele (art. 4), in aggiunta alla modifica al rialzo della pena detentiva (ora da due anni a quattro anni e sei mesi), è di particolare rilevanza il "nuovo" comma 1-*ter*. Come sopra evidenziato, tale comma era stato dapprima abrogato con il d.l. 124/2019 ed è stato poi reintrodotta, con modifiche rispetto al testo originale, dalla legge di conversione. Il comma 1-*ter*, - che nella formulazione previgente rendeva non punibili i c.d. falsi valutativi, singolarmente considerati, nella misura massima del dieci per cento di scostamento dal valore reale – prevede oggi che la valutazione del falso rilevante, fermo il limite del dieci per cento, vada fatta "complessivamente": dunque, sul totale degli elementi inseriti in dichiarazione.

Infine, rilevati gli aumenti di pena per le fattispecie *ex* artt. 5 e 10, deve certamente porsi l'accento sulla nuova ipotesi di confisca introdotta dall'art.12-*ter* del d.lgs. 74/2000. Più precisamente, tale norma consente di applicare la disciplina della confisca c.d. allargata (art. 240-*bis* c.p.p.) ai reati tributari *ex* artt. 2, 3, 8 e 11, commi 1 e 2, purché l'importo evaso superi i duecentomila euro (centomila nel caso di cui all'art. 3).

Come puntualmente annotato dai primi commentatori<sup>2</sup> la confisca allargata (o "per sproporzione") è frutto di una scelta di politica criminale volta ad individuare delitti particolarmente allarmanti ed idonei a creare un'illecita accumulazione economica, a sua volta possibile strumento per ulteriori reati<sup>3</sup>. Il Decreto Fiscale, pertanto, ha evidenziato il crescente allarme sociale per specifici reati tributari anche attraverso la previsione di una misura di sicurezza particolarmente invasiva, quale la confisca *ex* art. 240-*bis* c.p.

Di converso, l'introduzione della confisca allargata è accompagnata da due notevoli mitigazioni. In primo luogo, essa è prevista solo per alcuni reati tributari e previo superamento di soglie di rilevanza. Su tutte, merita attenzione l'ipotesi di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000: la soglia per la confisca allargata, infatti, è fissata ad euro duecentomila, benché il tetto della fattispecie attenuata di

<sup>2</sup> Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, Relazione n.3 del 9 gennaio 2020, in [cortedicassazione.it](http://cortedicassazione.it), p. 14.

<sup>3</sup> Cfr. Cass. pen., SS. UU., sentenza n. 920 del 17 dicembre 2003.

cui al comma 2-*bis* – con conseguente applicazione della pena detentiva da un anno e sei mesi a sei anni, in luogo della nuova cornice edittale – sia pari ad euro centomila. Potranno sussistere quindi casi di dichiarazioni fraudolente *ex art. 2 c. 1* nelle quali l'importo evaso, superiore ad euro centomila ma inferiore ad euro duecentomila, giustifichi la reclusione da quattro ad otto anni senza, tuttavia, legittimare alcuna ipotesi di confisca allargata.

In secondo luogo, la misura di sicurezza di cui al nuovo art. 12-*ter* è trattata alla stregua di una norma di diritto penale sostanziale, e non processuale, in virtù della sua peculiare incisività sulla sfera personale dei soggetti coinvolti. L'art. 12-*ter*, pertanto, per espressa previsione della legge di conversione, troverà applicazione solo alle condotte poste in essere successivamente all'entrata in vigore delle modifiche, costituendo così una espressa deroga all'art. 200 c.p., in base al quale “*Le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione*”.

Un breve accenno è da svolgersi, in conclusione, con riferimento al nuovo art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. 74/2000. Siffatta norma, invero, rappresenta il punto di ingresso dei reati tributari nel catalogo delle fattispecie presupposto della responsabilità degli enti, ai sensi del D.lgs. 231/2001. Nello specifico, i delitti tributari in oggetto sono:

- l'art. 2, comma 1 (sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote); comma 2-*bis* (sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote);
- l'art. 3 (sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote);
- l'art. 8, comma 1 (sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote); comma 2-*bis* (sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote);
- l'art. 10 (sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote);
- l'art. 11 (sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote);

Nel caso in cui l'ente realizzi un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo, ai sensi dell'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 2.

Ai sensi del successivo comma 3 del medesimo articolo, l'applicazione di una sanzione pecuniaria a carico dell'ente comporta l'applicazione delle sanzioni interdittive previste dall'art. 9, comma 2, lettere c), d) ed e) del D.lgs. 231/2001.