

*Cattedra di Diritto Tributario
Prof. Nicolò Pollari*

LE SANZIONI PENALI E LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

*Appunti essenziali tratti dalle lezioni del professore schematizzati a cura
dell'Avv. Tina Fortunata Faenza*

Le sanzioni penali

La sanzione penale è utilizzata per punire gli illeciti più gravi, individuati sulla base della condotta, del tipo di obbligo violato e del *quantum* dell'imposta evasa. Il novero delle ipotesi delittuose recate dalla novella del diritto penale tributario, anche secondo le specifiche indicazioni fornite dalla legge delega, può essere ricondotto alle seguenti tipologie:

- condotte incidenti direttamente sulla correttezza della dichiarazione fiscale (artt. 2, 3, 4, 5);
- condotte incidenti sulla veridicità e trasparenza dei documenti fiscali e delle scritture contabili (artt. 8, 10);

- condotte rivolte a perseguire la c.d. evasione da riscossione ovvero di evasione riferita al momento estintivo del debito tributario (art. 11 nonché, a seguito di due successivi e differenti interventi di riforma, art. 10 bis ed artt. 10 ter e 10 quater);
- le fattispecie delle mendaci comunicazioni al Fisco.

Di seguito tratteremo le singole fattispecie di reato previste e punite dal d. lgs. n. 74/2000.

Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Condotta → Presentazione di una dichiarazione dei redditi o per l'IVA caratterizzata dall'indicazione di elementi "passivi fittizi". Cancellazione dell'annualità delle dichiarazioni richiesta con il D.Lgs. n. 158/2015.

Elemento soggettivo → Dolo specifico di evasione: volontà e coscienza del contribuente di porre in essere la condotta fraudolenta per perseguire un fine evasivo.

Sanzione → Reclusione da quattro a otto anni, ovvero da un anno e sei mesi a sei anni. È un "reato di pericolo": la condotta sarà integrata e la pena irrogata a prescindere dal fatto che si realizzi in concreto il danno erariale da evasione fiscale; sarà sufficiente il mendacio dichiarativo.

Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Condotta → Indicare nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o sull'IVA elementi attivi inferiori rispetto a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.

Sanzione → Reclusione da tre a otto anni.

Presenza di due soglie di punibilità:

1. evasione di imposta superiore a 30.000 euro
2. ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione, o comunque superiore a un milione di euro.

Art. 4. Dichiarazione infedele.

Condotta → Indicazione di elementi passivi inesistenti o di elementi attivi inferiori a quelli effettivi, in assenza di un comportamento fraudolento. E' recente l'intervento legislativo (D.Lgs. n. 158/2015) con cui viene sostituita la locuzione "elementi passivi fittivi" in "elementi passivi inesistenti". E' una fattispecie residuale, in quanto l'art. 4 si applica fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3.

Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.

Sanzione → Reclusione da due a quattro anni.

Presenza di due soglie di punibilità :

1. evasione di imposta superiore a 100.000 euro
2. Sanzione → Reclusione da due a quattro anni.

Presenza di due soglie di punibilità :

1. evasione di imposta superiore a 100.000 euro
2. indicazione di ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione, o comunque superiore a due milioni di euro.

Art. 5. Omessa dichiarazione

Condotta → Non presentazione della dichiarazione annuale relativa alla imposta sui redditi e all'IVA.

In caso di dichiarazione tardiva (presentata non oltre 90 giorni dalla scadenza prevista dal legislatore), non troverà applicazione l'art. 5 ma una sanzione amministrativa. In caso di dichiarazione ultratardiva (presentata oltre i 90 giorni), si applicherà la sanzione indicata all'art. 5.

Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.

Sanzione → Reclusione da due a cinque anni.

Presenza di una soglia di punibilità: imposta non dichiarata superiore a 50.000 euro.

Il Comma 1bis (introdotto con il D. Lgs. n. 158/2015) → nuova fattispecie di reato, **la c.d. omessa dichiarazione del sostituto di imposta**. Si noti che in questa fattispecie di reato non è previsto espressamente l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione.

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

Condotta → Emissione o rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.

Sanzione → Reclusione da quattro a otto anni ovvero da un anno e sei mesi fino a sei anni.

Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili.

Condotta → occultamento o distruzione delle scritture contabili. Viene punito anche il tentativo di occultamento e distruzione ex art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000.

La distruzione o l'occultamento devono impedire la ricostruzione effettiva del reddito o del volume d'affari.

Elemento psicologico → Dolo specifico di evasione.

Sanzione → Il decreto fiscale 2020 innalza la sanzione: reclusione da tre a sette anni anziché da un anno e sei mesi a sei anni.

Art. 10-bis. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate.

Introdotta con la L. n. 311/2004 (finanziaria per il 2005)

Condotta → Mancato versamento da parte del sostituto d'imposta delle ritenute certificate risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta.

Estesa la portata incriminatrice, poiché viene considerato illecito non solo il comportamento omissivo del mancato versamento delle ritenute certificate, ossia risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche il mancato versamento delle ritenute "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Elemento psicologico → Dolo generico

Sanzione → Reclusione da sei mesi a due anni.

Presenza di una soglia di punibilità di 150.000 euro per ciascun periodo di imposta, triplicata dal D.Lgs. n. 158/2015, a dispetto dei 50.000 euro precedenti.

Art. 10-ter. Omesso versamento di Iva.

Introdotta dal Decreto Bersani, D. L. n. 223/2006

Condotta → Omissione del versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta sulla base della dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 Dicembre).

I soggetti attivi saranno i cedenti beni, i prestatori di servizi nell'esercizio dell'impresa o di arti e professioni nel territorio dello Stato e gli importatori

Elemento psicologico → Dolo generico

Sanzione → Reclusione da sei mesi a due anni.

Presenza di una soglia di punibilità di 250.000 euro. Soglia così aumentata dal D Lgs. n. 158/2015 (in precedenza la soglia prevista era pari a 50.000 euro).

LE SANZIONI PENALI
E
LE FATTISPECIE DI REATO

Art. 10-quater. Indebita compensazione.

Introdotta dal Decreto Bersani, D. L. n. 223/2006

Condotta → Mancato versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione, crediti non spettanti o inesistenti (condotta commissiva in quanto si realizza con la compilazione e la presentazione del modello F24 indicante i crediti inesistenti o non spettanti da compensare).

Elemento psicologico → Dolo generico

Sanzione → In caso di utilizzazione di crediti non spettanti, reclusione da 6 mesi a 2 anni; In caso di utilizzazione di crediti inesistenti, reclusione da un 1 e sei mesi a 6 anni.

Soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro al di sotto della quale si applicheranno solo sanzioni amministrative.

Art. 11. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Fattispecie presente nel testo originario del D.Lgs. n. 74/2000, successivamente oggetto di modifiche sostanziali.

Condotta → duplice e alternativa:

1. Alienare simulatamente o compiere altri atti fraudolenti sui propri o su alcuni beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva;
2. indicare nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

Elemento psicologico → Dolo specifico (fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte, nella prima condotta ; fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, nella seconda condotta).

Sanzione → reclusione da sei mesi a quattro anni; tuttavia, qualora l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi superi la soglia di duecentomila euro, si applica una pena più alta, ossia la reclusione da un anno a sei anni.

Il legislatore subordina la rilevanza della condotta ad una **soglia di punibilità** pari a 50.000,00 euro dell'ammontare complessivo delle imposte non pagate.

Le modifiche legislative – D.Lgs. n. 158/2015

Il D.Lgs. n. 158/2015 ha inserito l'istituto della **confisca obbligatoria**, anche **per equivalente**, del prezzo e del prodotto del reato all'interno del D. Lgs. n. 74/2000, con l'inserimento *ex novo* dell'art. 12 *bis*.

- Primo comma → Distinzione tra confisca obbligatoria diretta del prezzo o del prodotto del reato e confisca obbligatoria per equivalente di cose corrispondenti al valore del prezzo o del profitto derivante dal reato, nel caso in cui non sia possibile la confisca di proprietà.
- Secondo comma → non operatività della confisca per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, precisando che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

Le modifiche legislative – D.L. n. 124/2019

Il D.L. n. 124/2019 ha introdotto con l'art. 12-ter (casi particolari di confisca) la confisca allargata, che consente di colpire l'illecita accumulazione di ricchezza prodotta dalla commissione di delitti tributari particolarmente gravi.

Tale strumento consente di applicare l'art. 240-bis c.p. a talune fattispecie previste dal D.Lgs. n. 74/2000 in presenza di una **sproporzione tra il reddito dichiarato e i beni, il denaro o le altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza** e di cui abbia la disponibilità anche per interposta persona.

Il D.L. n. 124/2019 ha previsto l'applicazione della confisca allargata:

Art. 2: elementi passivi fittizi superiori a duecentomila euro;

Art. 3: imposta evasa superiore a centomila euro;

Art. 8: importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila;

Art. 11, comma 1: imposte, sanzioni e interessi superiori a centomila euro;

Art. 11, comma 2: elementi attivi inferiori o passivi fittizi superiori a duecentomila euro.

Il D.L. n. 124/2019 ha modificato le pene edittali e soglie di punibilità:

Art. 2: da quattro a otto anni; da un anno e sei mesi a sei anni in caso di elementi passivi fittizi inferiori a centomila euro;

Art. 3: da tre a otto anni;

Art. 4: da due a quattro anni e sei mesi; imposta evasa superiore a centomila euro;

Art. 5: da due a 5 anni (commi 1 e 1-bis);

Art. 8: da quattro a otto anni; da un anno e sei mesi a sei anni in caso di importi inferiori a centomila euro;

Art. 10: da tre a sette anni.

**Sempre in seguito alle modifiche del D.L. n.124/2019:
Introduzione della responsabilità amministrativa degli
enti** (mediante aggiunta art. 25-quinquiesdecies nell'ambito
del D.Lgs. n. 231/2001).

**In caso di commissione di reati tributari si applicano
le seguenti sanzioni pecuniarie:**

Art. 2: sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; per il
comma 2-bis sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

Art. 3: sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

Art. 8: sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; per il
comma 2-bis sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

Art. 10: sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

Art. 11: sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Il decreto legislativo n. 75/2020 ha modificato l'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000 in tema di tentativo.

Tale articolo, al comma 1, prevede che *«i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo»*. Inoltre, il tentativo è escluso ex se per la condotta prevista dall'art. 5 (omessa dichiarazione) in quanto reato omissivo proprio. Al comma 1-*bis*, prevede: *«salvo che il fatto integri il reato previsto dall'art. 8, la disposizione di cui al co. 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro»*.

Pertanto, ora è possibile punire le fattispecie di cui agli artt. 2, 3 e 4 anche a titolo di tentativo, purché:

- sia coinvolto almeno un altro Stato membro;
- si configuri il fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo superiore a 10 milioni di euro.

Ciò in linea con la Direttiva n. 2017/1371, cd. Direttiva P.I.F., emanata a livello unionale allo scopo di contrastare il fenomeno delle frodi all'IVA.

Il d.lgs. n. 75/2020 ha integrato l'art. 25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001 in tema reati tributari quali presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti.

E' stato inserito il comma 1-*bis*, che prevede la possibilità di applicare, in relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, le seguenti sanzioni pecuniarie:

- per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;

- per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Il decreto legislativo n. 156/2022 ha ulteriormente modificato la disciplina del tentativo contenuta nell'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000.

Il comma 1-bis prevede ora che «Quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000,

il delitto previsto dall'art. 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'art. 8, i delitti previsti dagli art.2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo». Rispetto alla precedente formulazione, che prevedeva la punibilità a titolo di tentativo per i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 salvo che il fatto integri il reato di cui all'art. 8, l'attuale impostazione contempla una specifica per le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3, che ora sono punibili a titolo di tentativo, al ricorrere dei presupposti disciplinati nel primo periodo del comma 1-bis, nei soli casi in cui sia escluso il concorso nel delitto di cui all'art. 8. La condotta di cui all'art. 4, invece, è ora sempre punibile a titolo di tentativo, sempre al ricorrere dei presupposti indicati nel primo periodo del comma 1-bis.

*LE SANZIONI
AMMINISTRATIVE*

Gli illeciti amministrativi

La disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie è disciplinata dal D.lgs. 472/1997 i cui principi generali rispecchiano quelli degli illeciti amministrativi contenuti nella L. 689/1981.

Le sanzioni amministrative tributarie sono delle sanzioni pecuniarie irrogate dalla pubblica amministrazione in caso di violazioni amministrative nell'applicazione della normativa tributaria.

Le sanzioni amministrative sono irrogate dall'Amministrazione Finanziaria con un provvedimento amministrativo.

La distinzione tra sanzioni amministrative e sanzioni penali adottata nel nostro ordinamento, non ha rilievo agli effetti delle garanzie previste dalla CEDU.

Da tempo la Corte di Strasburgo adotta criteri sostanzialistici, in base ai quali anche le sanzioni amministrative, se hanno carattere punitivo, sono da considerare di natura penale, con la conseguenza che anche alle sanzioni amministrative punitive devono applicarsi le garanzie previste per le sanzioni penali, tra cui il principio del giusto processo, il principio di legalità e il divieto del *ne bis in idem*.

Carattere punitivo delle sanzioni amministrative

Secondo il sistema abrogato, risalente alla L. n.4 del 1929 le sanzioni amministrative avevano natura risarcitoria ma con il D.lgs. 492/1997, si è passati da un modello risarcitorio ad un modello afflittivo.

I caratteri dell'illecito amministrativo e delle relative sanzioni sono molto prossimi agli illeciti e le sanzioni del diritto penale.

Il principio ispiratore della disciplina è che la sanzione deve punire il trasgressore persona fisica, perciò ha rilievo preminente l'elemento soggettivo (colpa o dolo).

Nel 2003 è stato modificato uno dei capisaldi della riforma del 1997 ed è stato introdotto un sistema dualistico. Il principio "personalistico", secondo cui la sanzione «è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione», ha cessato di avere valore per gli illeciti delle società e degli enti con personalità giuridica, perché l'art.7 del D.L. 269/2003 ha disposto che *"le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"*. Coesistono dunque nel diritto vigente due modelli: uno che si applica alle società e agli enti con personalità giuridica, l'altro che si applica a tutti gli altri soggetti.

Ad innovare il sistema sanzionatorio amministrativo tributario è intervenuto il legislatore con **il D.Lgs. n. 158 del 2015** che come già detto ha modificato anche l'impianto sanzionatorio penale. Nel Titolo II in attuazione dell'art.8 della legge delega del 2014 ,viene disposta la revisione del sistema sanzionatorio nel rispetto del principio di proporzionalità e la possibilità di ridurre le sanzioni per fattispecie meno gravi e di applicare sanzioni amministrative anziché penali tenendo conto di adeguate soglie di punibilità. Il capo I invece modifica il d.lgs. 472/1997 in relazione alle sanzioni non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

Tipologia delle sanzioni amministrative tributarie

Ai sensi dell'art. 2 primo comma del D.lgs. 472/1997 le sanzioni amministrative tributarie si distinguono in :

- **Sanzioni pecuniarie** che consistono nel pagamento di una somma di denaro, improduttiva di interessi. La misura della sanzione pecuniaria può variare tra un minimo ed un massimo; può essere pari alla frazione o un multiplo del tributo cui si riferisce; può essere stabilita in misura fissa. L'obbligazione relativa alla sanzione pecuniaria non produce interessi e non è trasmissibile agli eredi

- **Sanzioni accessorie, indicate espressamente dall'art. 21,** sono l'interdizione della carica di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali; l'interdizione della partecipazione a gare pubbliche; l'interdizione del conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni; la sospensione, per un massimo di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa. Possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti.

Il principio di legalità

L'art.3 del D.lgs. 472/1997 contiene una molteplicità di principi generali. Al primo comma recita che *“nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione ed esclusivamente nei casi considerati previsti dalla legge”*.

In questa proposizione sono contenuti tre principi:

- 1) solo la legge può comminare le sanzioni;
- 2) deve trattarsi di legge entrata in vigore prima della commissione della violazione;
- 3) la legge deve prevedere il fatto e la sanzione; non sono ammesse estensioni analogiche delle norme sanzionatorie.

Dunque, ritroviamo il principio di legalità, che ricalca i contenuti dell'art. 25 secondo comma della Costituzione, e che dunque, prevede che solo la legge e gli atti aventi forza di legge possono assurgere a fonti delle sanzioni amministrative tributarie.

Inoltre se la legge in vigore al momento della violazione e quella successiva stabiliscono sanzioni diverse, in applicazione del favor rei, si applica quella più favorevole.

Autore della violazione

Il principio della personalizzazione della sanzione lo ritroviamo nella previsione di cui art. 2 comma 2 « la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione» . Ai fini dell'individuazione del responsabile l'art.11 stabilisce che l'autore della violazione è colui il quale ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi, che , inoltre, delinea ad una presunzione legale, iuris tantum, poiché è sempre possibile fornire la prova di un diverso responsabile.

La legge n.80/2003 ha previsto che la sanzione amministrativa si concentra sul soggetto che ne ha tratto effettivo beneficio della violazione.

Inoltre, l' art 7 D.L. n.269 del 2003, convertito con L. 326/2003 ha previsto la riferibilita' esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie : Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

La colpevolezza

Perché vi sia un illecito è necessaria la sussistenza di due requisiti: un comportamento (commissivo od omissivo) che viola una norma e un elemento soggettivo, di natura psicologica.

L'art. 5 stabilisce che il trasgressore risponde della propria azione o omissione , cosciente e volontaria , sia in caso di dolo che di colpa.

L'imputabilità è data dalla capacità di intendere e di volere, mentre, per quanto concerne l'elemento soggettivo, non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, ma è richiesta anche la colpevolezza del trasgressore, cui deve potersi rimproverare di avere tenuto un comportamento, se non doloso, quanto meno colposo.

Ed infatti, l'art. 4 stabilisce la non assoggettabilità alla sanzione amministrativa di colui il quale, al momento del fatto, non aveva la capacità di intendere e di volere secondo le norme del codice penale.

Le cause di non punibilità

Nel D.lgs. 472/1997 sono previste cinque cause di esclusione della punibilità:

1. l'errore incolpevole sul fatto;
2. l'errore di diritto, derivante da ignoranza inevitabile della legge tributaria;
3. l'incerta portata della legge tributaria;
4. l'imputabilità ad un terzo del mancato pagamento del tributo;
5. la forza maggiore.

Il comma 5 -bis aggiunge che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e del versamento del tributo.

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Concorso, progressione, continuazione e recidiva

In materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio del c.d. cumulo giuridico, in base al quale si applica una sola sanzione, ma maggiorata. L'art. 12 del D.lgs. 472/1197 prevede quattro ipotesi di unificazione delle sanzioni: il concorso formale, il concorso materiale, la progressione e la continuazione. Nei primi tre casi la pena è aumentata da un quarto al doppio.

Vi è **concorso formale** quando un soggetto, con una sola azione od omissione, viola più volte la stessa o diverse norme, anche relative a tributi diversi. Si ha **concorso materiale**, invece, quando taluno commette con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

La progressione si verifica quando taluno, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo (essa rispecchia il concetto penalistico di medesimo disegno criminoso).

L'art. 12 al quinto comma del D.lgs. 492/1997 in tema di continuazione dispone che quando le violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

La sanzione è aumentata fino alla metà in caso di recidiva, e cioè nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, ha commesso altra violazione della stessa indole (e non solo violazioni della stessa disposizione).

La recidiva è compatibile con la continuazione, quindi, prima di unificare la sanzione in applicazione del principio della continuazione, la sanzione determinata per la violazione commessa nel quarto anno può essere aumentata per effetto della recidiva.

Il principio di proporzionalità

La misura della sanzione deve essere proporzionata alla gravità della violazione.

Il D. Lgs. n. 158/2015 ha dato seguito alla posizione espressa dalla Corte di Giustizia e ha dato attuazione concreta al principio di proporzionalità all'interno del sistema sanzionatorio amministrativo.

Ha previsto due novità importanti in campo amministrativo:

1. modifica dell'art. 7, comma quarto, D.Lgs. n. 472/1997, il quale prevedeva che la sanzione poteva essere ridotta sino alla metà del minimo in presenza di "eccezionali" circostanze che la rendevano sproporzionata rispetto al fatto commesso. La riforma elimina l'aggettivo "eccezionali", ampliando, di conseguenza, le ipotesi in cui è ammessa tale riduzione.
2. diminuzione delle sanzioni amministrative per tutte quelle violazioni derivanti da condotte a bassa "pericolosità"; per contro, si prevede una risposta sanzionatoria più incisiva per tutte le violazioni caratterizzate da un intento fraudolento

I responsabili in solido del pagamento della sanzione

Quando è punita una persona fisica l'obbligo di pagare la sanzione è posto anche a carico del contribuente che ne ha beneficiato (se diverso dal trasgressore). Della violazione risponde infatti, a titolo di garanzia, anche la società o l'ente senza personalità giuridica, o persona fisica, che ha beneficiato dell'illecito, con diritto di regresso nei confronti del trasgressore.

Ai sensi dell'art. 11 del D.lgs. 472/1997 quando l'autore della violazione ha agito come rappresentante di una persona fisica o per conto di una società o ente senza personalità giuridica (come amministratore, legale rappresentante, dipendente), e non ha agito con dolo o colpa grave, la sua responsabilità è limitata a 50.000 euro.

Concorso di persone

Se la violazione della norma finanziaria è commessa da più persone esse, dato il principio di personalità, non sono obbligate in solido, ma ciascuna è responsabile della sanzione ad essa singolarmente irrogata.

Un soggetto è punibile quando contribuisca alla commissione dell'illecito sia a livello materiale che psicologico. La regola per cui, in caso di concorso, si applicano tante pene quanti sono i trasgressori, non opera quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti.

In tale ipotesi viene irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso (art.9 D.lgs. 472/1997).

Il ravvedimento operoso

Il contribuente può estinguere l'illecito se rimedia alla violazione commessa mediante il c.d. ravvedimento operoso, cioè pagando, oltre imposte ed interessi, una sanzione ridotta.

L'importo della sanzione da versare varia da un decimo ad un quinto del minimo, in relazione al tempo del ravvedimento.

La sanzione è ridotta, purché la violazione non sia stata già contestata, non siano iniziati accessi, verifiche, altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto conoscenza nelle seguenti misure.

- ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, o se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

- ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

I procedimenti applicativi

La competenza in materia di sanzioni è attribuita allo stesso ufficio che è competente per l'accertamento del tributo.

Vi sono tre modalità applicative.

La prima trova applicazione quando la sanzione è collegata al tributo; in tal caso la sanzione è irrogata senza previa contestazione con l'avviso di accertamento.

La seconda modalità riguarda le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi che possono essere irrogate mediante l'iscrizione a ruolo, senza previa contestazione.

Il terzo ed ultimo caso è il procedimento ordinario, che inizia con la notificazione di un atto (atto di contestazione), il quale deve essere motivato, a pena di nullità, indicando i fatti attribuiti al trasgressore, le prove, le norme sanzionatorie e i criteri seguiti nel determinare la sanzione contestata.

Il trasgressore e gli obbligati in solido, nel termine previsto per la proposizione del ricorso, possono definire la controversia con il pagamento di un terzo della sanzione indicata nell'atto di contestazione; produrre memorie difensive; impugnare l'atto dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria.

Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e imposte sui redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi

Riassumiamo i principali interventi in materia sanzionatoria amministrativa del D. Lgs. n. 158/2015:

Omessa dichiarazione

1. sanzione "base" confermata dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro.
2. Se non sono dovute imposte, la sanzione continua ad essere fissa, da 250,00 euro a 1.000,00 euro. Per l'omessa dichiarazione Iva, la sanzione è da 250,00 a 2000,00.
3. Novità: Se la dichiarazione è presentata entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo e comunque

prima dell'inizio di un controllo fiscale, la sanzione è dimezzata dal 60% al 120% delle imposte, con un minimo di. 200,00 euro. Se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, da 150,00 euro a 500,00 euro.

Dichiarazione infedele

1. abbassata sanzione "base" dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, in luogo di quella dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito. La "nuova" versione fa riferimento alla "differenza del credito utilizzato" e non più alla sola "differenza del credito": non potrà essere sanzionato il contribuente che indica in dichiarazione un credito non spettante, senza utilizzarlo in compensazione.

2.La sanzione è aumentata della metà “quando la violazione è realizzata mediante l’utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”.

3.La sanzione è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell’imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a 30000,00 euro.

4.Permane l’aumento di un terzo per l’omessa indicazione dei redditi prodotti all’estero, con riferimento alle imposte relative a tali redditi.

Trattamento sanzionatorio per violazione dell'obbligo di operare le ritenute fiscali.

Novità D. Lgs. n.158/2015: Si applica una sola sanzione in caso di duplice violazione applicativa e di versamento. Sulla scelta della sanzione da applicare, due posizioni dottrinali:

- Opera la sanzione del 30%, perché la sanzione sull'omesso versamento è assorbente e più grave;
- Opera la sanzione del 20%, perché la violazione di mancata applicazione è cronologicamente antecedente alla violazione di omesso versamento.

Sanzione per omessa certificazione delle ritenute:

- sanzione di 100,00 euro per ogni certificazione omessa, tardiva o errata;
- Limite massimo per ogni sostituto: 50000,00 euro

Certificazione trasmessa entro 60 giorni dal termine:

- sanzione ridotta ad un terzo,
- Limite massimo per ogni sostituto di 20000,00 euro

Omesso o carente versamento

Novità introdotta dal D. Lgs. n. 158/2015:

- Sanzione dimezzata quando la tardività è contenuta entro 90 giorni dalla scadenza del termine

Tardività del versamento:

- per i ritardi fino a 14 giorni, la sanzione operante sarà quella del 15%, ridotta a 1/15 per giorno di ritardo;
- per i ritardi da 15 a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 15%;
- per i ritardi superiori a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 30%.

Indebita compensazione di crediti esistenti:

Sanzione del 30% in caso di splafonamento (l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti) e in caso di mancata apposizione del visto di conformità

Indebita compensazione di crediti inesistenti:

la sanzione è dal 100% al 200% della misura del credito stesso;

Rispetto alla disciplina precedente, viene meno l'aumento della sanzione al 200% quando l'importo del credito inesistente supera i 50.000,00 euro per anno solare.

L'art. 19 del D.lgs. n. 74 del 2000 ha introdotto il principio di specialità nel sistema delle sanzioni tributarie relative alle imposte sui redditi ed all'IVA.

Esclude l'applicabilità della sanzione amministrativa ove il fatto formi oggetto di previsione da parte della norma penale.

In considerazione della natura speciale della repressione penale rispetto a quella amministrativa.

Il principio sembra trovare applicazione soltanto per le persone fisiche.