

*Cattedra di Diritto Tributario  
Prof. Nicolò Pollari*

# **IL SISTEMA SANZIONATORIO FISCALE IN MATERIA DI IVA E DI IMPOSTE SUI REDDITI**

*Appunti dalle lezioni tenute del professore schematizzati a cura  
dell'Avv. Raffaele Barberio e dott. Johndel De Ocampo*

# INDICE DEGLI ARGOMENTI

- L'illecito finanziario, l'illecito tributario e la sanzione
- L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario
- Il sistema sanzionatorio fiscale in materia di IVA e imposte sui redditi

# L'illecito

- *"Per il giurista l'illecito è una condizione determinante e specifica del diritto, volta all'applicazione della sanzione e, soltanto così, oggetto della conoscenza giuridica"* ( Kelsen, *La dottrina pura del diritto*).
- **L'illecito tributario** si realizza a seguito di un comportamento assunto in violazione di un obbligo tributario stabilito dal legislatore.

Obbligo tributario → Violazione obbligo tributario → Illecito → Sanzione

# La sanzione

- La **sanzione**, in diritto, è una conseguenza sfavorevole prevista per chi non rispetti una norma giuridica. In generale, consiste nella limitazione di diritti o nell'imposizione di obblighi al soggetto responsabile, fino alla privazione della vita negli ordinamenti dove è prevista la pena di morte.
- La sanzione può essere **risarcitoria**, cioè finalizzata a reintegrare il danno subito da un altro soggetto in conseguenza dell'illecito, oppure **punitiva**, finalizzata cioè all'afflizione del trasgressore: la sanzione punitiva colpisce il comportamento illecito in sé, quella risarcitoria le sue conseguenze, cercando di compensarle

# L'illecito tributario

- Esistono nel nostro ordinamento due tipologie di illecito tributario, **l'illecito amministrativo** e **l'illecito penale**, e , conseguentemente due tipologie di sanzioni, **sanzioni amministrative** e **sanzioni penali**.
- Il criterio utilizzato per distinguere illeciti e sanzioni amministrative da illeciti e sanzioni penali è il criterio "nominalistico", in base al quale dal *nomen* della sanzione si deduce se l'illecito è di natura penale o amministrativa:

Sanzione della reclusione → illecito penale

Sanzione pecuniaria → illecito amministrativo

# L'illecito tributario

- Ogni tipo di illecito tributario, è caratterizzato dalla presenza di elementi fondamentali per l'esistenza dell'illecito e per l'insorgenza della responsabilità del soggetto passivo, i c.d. **"elementi costitutivi"**



## Tre correnti di pensiero:

Teoria bipartita → elemento oggettivo (fatto materiale)  
elemento soggettivo (volontà colpevole)

elemento materiale (fatto)

Teoria tripartita → elemento giuridico (antigiuridicità)  
elemento psicologico (colpevolezza)

Teoria quadripartita → aggiunge ai tre elementi suddetti la punibilità.

Aderiamo alla teoria tripartita.

# L'illecito tributario

- **Fatto** → Comportamento rilevante per l'ordinamento. Può consistere in una condotta commissiva o omissiva.
  - Deve essere tipico, la fattispecie concreta deve corrispondere alla fattispecie astratta.
- **Antigiuridicità** → Rapporto di contraddizione tra fatto e norma.  
L'antigiuridicità non sussiste quando sono presenti cause di giustificazione.
- **Colpevolezza** → Rimprovero personale del fatto antiggiuridico.  
Il rimprovero personale muove da una condotta dolosa o quantomeno colposa.

## L'illecito tributario. La colpevolezza.

- Condotta dolosa → Coscienza e volontà dell'azione o dell'omissione (art. 5, D. Lgs. n. 472/1997; art. 43, comma 1, c. p.)
  - Nel diritto tributario, è presente il dolo diretto e specifico: l'autore della violazione deve avere agito al fine di pregiudicare la determinazione dell'imponibile per ostacolare l'attività di accertamento.
- Condotta colposa → Non volizione dell'azione o dell'omissione.
  - Condotta posta in essere per imprudenza, negligenza, imperizia o con inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.

# L'illecito tributario. La colpevolezza

- il **dolo** sussiste quando l'autore del reato agisce con volontà ed è cosciente delle conseguenze della sua azione od omissione;
- la **colpa**, invece, sussiste quando l'autore del reato, pur agendo con volontà, non ha in alcun modo preso coscienza delle conseguenze della sua azione e, allo stesso tempo, l'evento si verifica a causa della negligenza o imprudenza o imperizia dell'agente stesso, ovvero a causa della sua inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline;
- la **preterintenzione**, infine, non è un concetto che si trova a metà via tra il dolo e la colpa; essa, invece, è dolo misto a colpa. In effetti, nella preterintenzione l'autore del reato agisce con volontà, tuttavia egli è cosciente di commettere un altro reato rispetto a quello che, in effetti, si produce a causa della sua condotta. L'unico caso codificato nel codice penale di delitto preterintenzionale è l'omicidio preterintenzionale (cfr. art. 584 c.p.).
- Esistono forme graduate di dolo: si va infatti dal **dolo premeditato** (il più grave) al **dolo eventuale a quello alternativo**; esistono anche forme graduate di colpa: si va dalla **colpa cosciente** alla **colpa incosciente** (caso ordinario di colpa)

# L'illecito tributario. La colpevolezza.

- Per la sussistenza del dolo si richiede un duplice coefficiente psicologico:
  - 1) rappresentazione, inteso come conoscenza effettiva di tutti gli elementi del fatto concreto;
  - 2) volizione della realizzazione del fatto antigiuridico rappresentato.
- Sulla base dell'oggetto del dolo si suole distinguere, INNANZI TUTTO, due tipologie di dolo:
  - 1) dolo generico, per la cui realizzazione è sufficiente la volizione del fatto descritto dalla norma incriminatrice;
  - 2) dolo specifico, per la cui realizzazione si richiede, oltre alla volizione del fatto descritto dalla norma anche un fine ulteriore.

Accanto a tal forme classiche sussistono altre peculiari categorie di dolo. Ad es.:

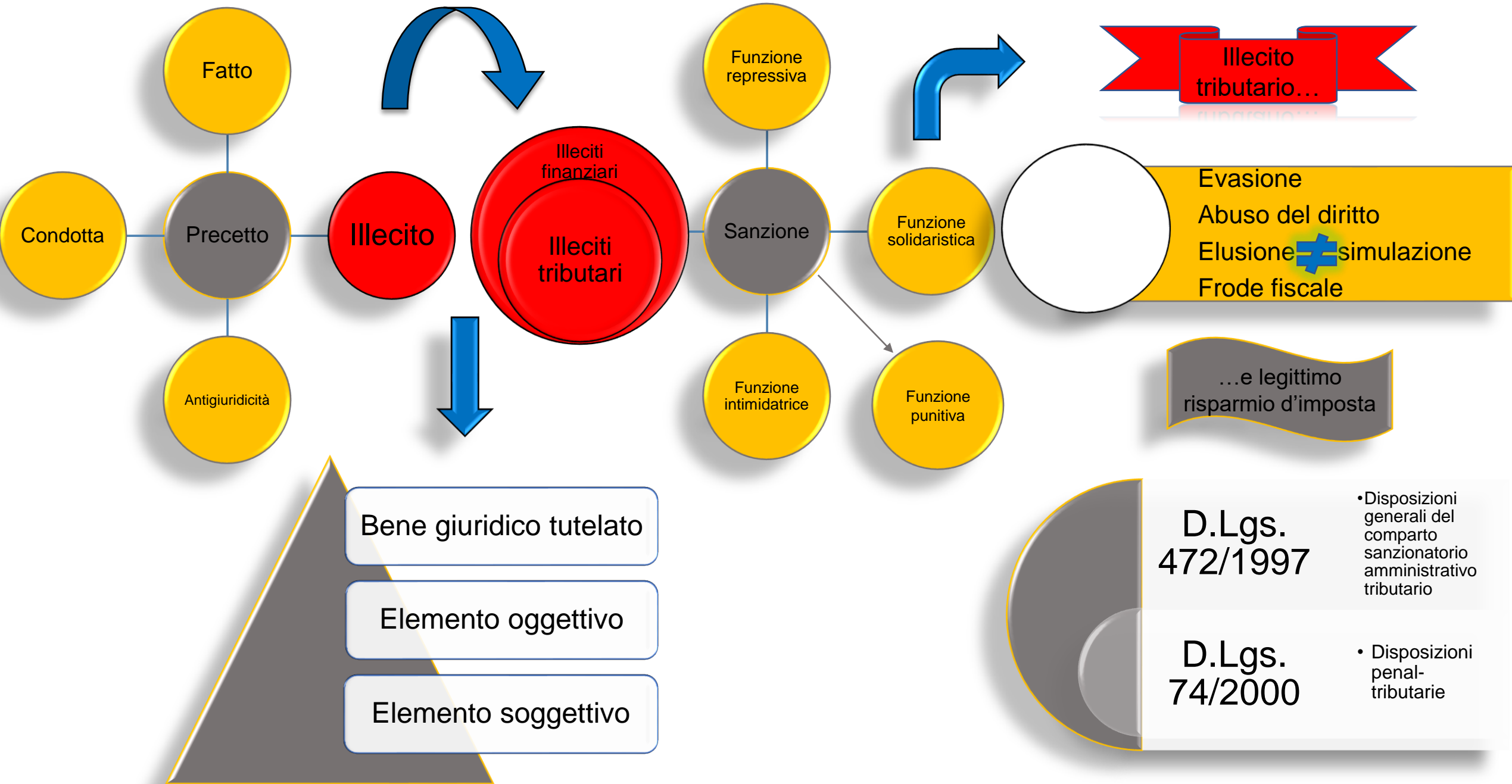
- **dolo eventuale** per cui l'agente ha la precisa coscienza e volontà di attuare un evento lesivo e, pur di raggiungere tale scopo - già di per sé illegittimo e illegale - accetta anche che le conseguenze della sua condotta possano essere *più gravi* di quanto non sia strettamente necessario per ottenere lo scopo primario
- **dolo alternativo** per cui l'agente prevede, come conseguenza certa (dolo diretto) o possibile (dolo eventuale) della sua condotta il verificarsi di due eventi, ma non sa quale si realizzerà in concreto. Ad esempio Tizio spara a Caio volendo indifferentemente ferirlo o ucciderlo. Tizio si rappresenta come conseguenza della sua azione più eventi tra loro incompatibili.
- **Nel diritto penale tributario**, il fine ulteriore è inquadrabile nell'evasione fiscale, dunque si parla, di regola, di dolo specifico di evasione.

È il D. Lgs. n. 74/2000 che abbandona il legame tra l'illecito penale e il dolo generico, presente nella L. n. 516/1982, per individuare quale elemento soggettivo il dolo specifico.

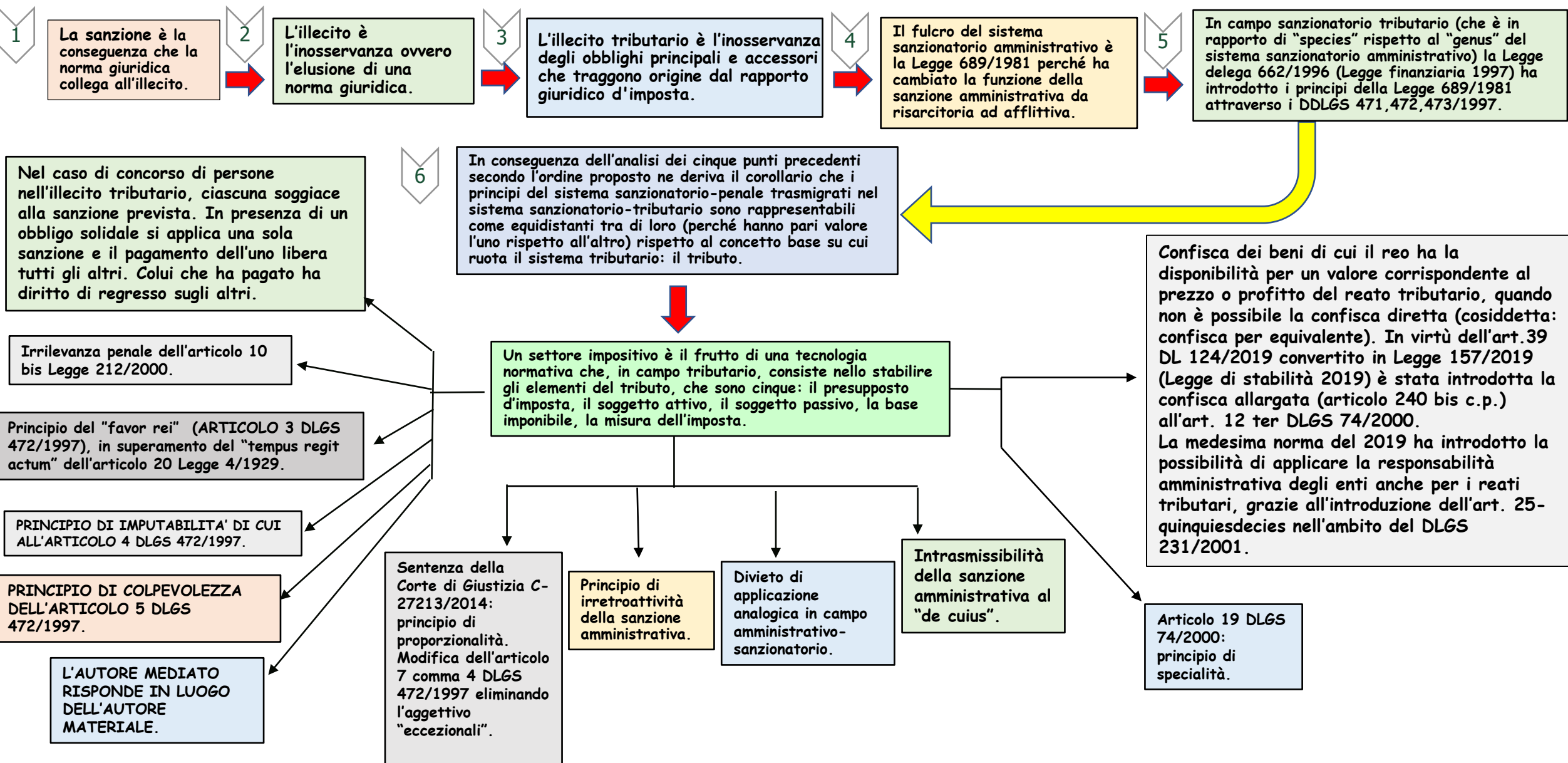
# L'illecito tributario. La colpevolezza

- La linea di confine tra il dolo e la colpa è rappresentata dalla differenza tra il dolo eventuale e la colpa cosciente: il primo si produce quando l'agente ha previsto la possibilità del verificarsi dell'evento e ha accettato il rischio del suo verificarsi, mentre la seconda sussiste quando l'agente ha previsto la possibilità del verificarsi dell'evento ma ha agito con la convinzione che l'evento medesimo non si sarebbe prodotto.
- Tipico esempio di colpa cosciente, e non di dolo eventuale, è il caso del giocoliere che in un circo fa l'esercizio del lancio dei coltelli in direzione di una persona; egli sicuramente prevede la possibilità di colpire la stessa ma agisce fidandosi della sua abilità ed è persuaso di evitare l'evento.
- In definitiva, in tutti i casi in cui l'evento è stato previsto come possibile, ma si era sicuri che non si verificasse, siamo di fronte a colpa cosciente, e non dolo eventuale.

«Concetto di sanzione, illecito, illecito tributario, istituti affini e i principali istituti e definizioni del diritto penale comune che si trasferiscono al diritto tributario»



# «Concetto di sanzione, illecito, illecito tributario, istituti affini ed i principali istituti e definizioni del diritto penale comune che si trasferiscono al diritto tributario»



## L'illecito tributario. Il rapporto tra sanzioni amministrative e penali: il principio di specialità e il dolo specifico di evasione

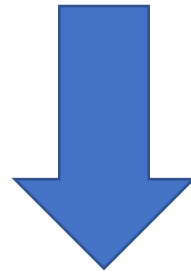
- Art. 19 D.Lgs. n. 74/2000 c. p. → introduce il principio di specialità: *"Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II o da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale" (lex specialis derogat generali)*
- Circolare del Ministero delle Finanze n. 154/2000 → si applica la disposizione che, contenendo tutti gli elementi dell'altra, presenti uno o più elementi particolari aggiuntivi, ovvero "specializzanti".
- In concreto, la norma speciale risulta speciale in considerazione degli elementi specifici da essa richiesti, primo tra tutti il dolo specifico.

La sanzione amministrativa resta sospesa fino alla pronuncia penale:

- in caso di sentenza di condanna, la sanzione amministrativa non troverà applicazione;
- In caso di sentenza di assoluzione o archiviazione, la sospensione cessa dal momento in cui tali provvedimenti verranno portati a conoscenza dell'ufficio finanziario a cura della cancelleria del giudice che li ha emessi.

## L'illecito tributario. Le soglie di punibilità.

- **Soglie di punibilità** → fattori condizionanti, al cui verificarsi il legislatore subordina la punibilità o meno del reato.



Duplici problematiche da affrontare:

- 1) natura giuridica
- 2) ammontare quantitativo

# L'illecito tributario. Le soglie di punibilità.

**1) Natura giuridica** → condizioni obiettive di punibilità o elementi costitutivi del reato?

Due orientamenti :

1° → colloca le soglie di punibilità tra gli elementi costitutivi del reato:

- l'evasione d'imposta oltre le soglie costituirebbe l'evento del reato stesso;
- il bene giuridico tutelato andrebbe individuato nell'interesse patrimoniale alla corretta percezione dell'Erario.

2° → colloca le soglie di punibilità tra le condizioni obiettive di punibilità:

- l'evasione non costituirebbe l'evento del reato;
- soglie di punibilità esterne alla struttura oggettiva del reato; comporterebbero solo un aggravamento dell'offesa;
- il bene giuridico tutelato è da individuare nella c.d. "funzione di accertamento".

Sembra più convincente il primo orientamento.

# L'illecito tributario. Le soglie di punibilità.

## 2) Ammontare quantitativo.

- Il legislatore ha voluto limitare l'intervento penale ai soli illeciti «economicamente significativi», caratterizzati da effettiva e rilevante offensività per gli interessi dell'Erario.
  - Per alcuni reati è previsto il superamento di una sola soglia;
  - Per altri reati la legge richiede, invece, il superamento congiunto di due diverse soglie di punibilità: la prima in funzione della misura dell'imposta evasa (ad esempio, nella dichiarazione infedele, l'imposta evasa deve essere superiore a centomila euro) e la seconda in funzione dell'incidenza percentuale degli elementi che falsificano la dichiarazione (ad esempio, nel reato di dichiarazione infedele, si richiede che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare degli elementi attivi indicati nella dichiarazione o comunque superiore a due milioni di euro).
- Il D.Lgs. n. 138/2011, ha ridotto l'ammontare delle soglie indicate nel D. Lgs. n. 74/2000, al fine di espandere il campo del penalmente rilevante, nell'ottica di una maggiore persecuzione dell'evasione fiscale.

## L'illecito tributario. Le soglie di punibilità.

- Tuttavia gli ultimi interventi legislativi si muovono verso la direzione diametralmente opposta. Infatti, con il D.Lgs. n. 158/2015, il legislatore opera un innalzamento delle soglie di punibilità nei reati tributari con l'intento di contrastare le "grandi" evasioni, quelle, cioè, che arrecano ingenti danni al patrimonio dello Stato, lasciando invece al sistema sanzionatorio amministrativo tutte le evasioni al di sotto delle soglie previste. Il meccanismo è chiaro: fare rientrare nel penalmente rilevante le sole condotte dotate di maggiore offensività per il bene giuridico leso, e depenalizzare le condotte caratterizzate da minore offensività, facendole rientrare nel campo dell'illecito amministrativo.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario

Percorso evolutivo-normativo del sistema sanzionatorio suddiviso in tre fasi

**PRIMA FASE:** Nascita del sistema sanzionatorio tributario: Legge n. 4/1924

**SECONDA FASE:** Rivisitazione dell'impianto normativo previgente: Legge n. 689/1981

**TERZA FASE:** Duplice intervento normativo

- D.Lgs. n. 472/1997: Disciplina generale sulle sanzioni amministrative in materia tributaria
- D.Lgs. n. 74/2000: Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Prima fase. Nascita del sistema sanzionatorio tributario: Legge n. 4/1929

**L. n. 4/1929**

*Ratio* legislativa → Inserire in un unico testo normativo la disciplina delle sanzioni di natura penale e quella della sanzioni di natura amministrativa.

➤ **Principali novità** introdotte dalla L. n. 4/1929:

- Introduzione di un criterio prettamente formale per distinguere le violazioni in campo tributario, basato sul tipo di sanzione prevista dalla norma:
  - a) delitti e contravvenzioni puniti con le sanzioni previste dal c.p. (multa e reclusione, ovvero arresto e ammenda)
  - b) obbligazioni di carattere civile, punite con sanzioni pecuniarie.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Prima fase. Nascita del sistema sanzionatorio tributario: Legge n. 4/1929

- Suddivisione delle **sanzioni pecuniarie** in:

Pena pecuniaria → natura afflittiva-risarcitoria  
non cumulabile con la sanzione penale  
"quantum" di pena entro una certa cornice edittale

Soprattassa → natura risarcitoria  
cumulabile con la pena pecuniaria  
"quantum" di pena in percentuale fissa

Sistema sanzionatorio basato su un "**modello patrimonialistico**", dove la sanzione era vista come strumento volto ad assicurare maggiori entrate allo Stato, in ragione del danno provocato all'Erario

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Prima fase. Nascita del sistema sanzionatorio tributario: Legge n. 4/1929

## c) Principio di fissità

Le disposizioni della legge n. 4/1929 non potevano essere abrogate e modificate da leggi posteriori per i singoli tributi, a meno che non vi fosse una dichiarazione espressa del legislatore.

## d) Principio di assorbimento

Sulle controversie che avevano ad oggetto un tributo indiretto, anche il giudice penale poteva decidere sull'accertamento (per le controversie riguardanti imposte dirette operava, invece, la pregiudiziale tributaria).

L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario.  
Seconda fase. Rivisitazione dell'impianto normativo  
previgente: Legge n. 689/1981

**L. n. 689/1981**

*Ratio*  
legislativa 

- Ripristinare la perdita della centralità del sistema sanzionatorio causata dallo sviluppo di microsistemi sanzionatori all'interno delle leggi che regolavano i singoli tributi;
- Combattere il fenomeno evasivo, che negli anni '80 ha assunto dimensioni importanti.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Seconda fase. Rivisitazione dell'impianto normativo previgente: Legge n. 689/1981

## ➤ **Principali novità** introdotte dalla L. n. 689/1981:

- Introduzione dei principi di stampo penalistico in campo sanzionatorio amministrativo:
  - Principio di legalità e i suoi corollari (principio di irretroattività e divieto di applicazione analogica);
  - Personalità della responsabilità e imputabilità;
  - Intrasmisibilità agli eredi della sanzione attribuibile al *de cuius*;
  - Principio di specialità.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario.

Terza fase. Duplice intervento normativo:  
D. Lgs. n. 472/1997 e D. Lgs. n. 74/2000

## **D. Lgs. n. 472/1997**

- **Affiancamento alla sanzione principale di sanzioni accessorie (art. 21):**
  - interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore
  - interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici e forniture
  - interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni per l'esercizio di impresa o di attività di lavoro autonomo, e la loro sospensione
  - sospensione dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per una durata massima di sei mesi
- **Introduzione dei principi di stampo penalistico in materia di sanzioni amministrative fiscali:**
  - Principio di legalità, principio di irretroattività e divieto di applicazione analogica
  - Personalità della responsabilità, imputabilità e intrasmissibilità della sanzione al *de cuius*
  - Principio del "favor rei"
  - Principio di specialità
  - Modello personalistico della sanzione e funzione marcatamente afflittiva e non risarcitoria della sanzione

L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario.  
Terza fase. Duplice intervento normativo:  
D. Lgs. n. 472/1997 e D. Lgs. n. 74/2000

### **D. Lgs. n. 74/2000**

"Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto"

*Ratio*  
legislativa



riformare il sistema previsto dalla L. n. 516/1982,  
ancorato alla tutela di interessi prodromici e non rivolta  
alla tutela dell'interesse erariale.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario.

Terza fase. Duplice intervento normativo:  
D. Lgs. n. 472/1997 e D. Lgs. n. 74/2000

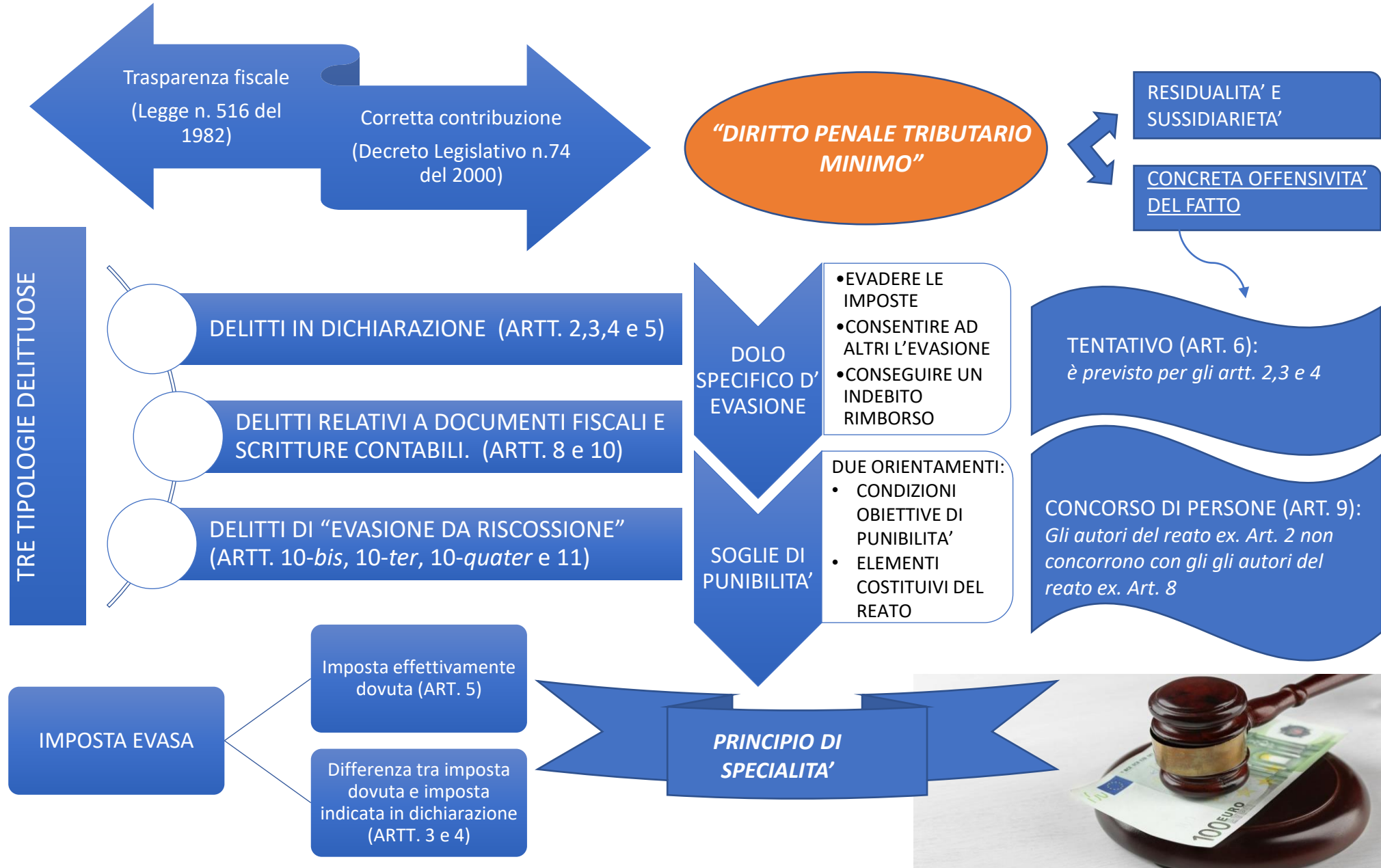
<b>Sistema sanzionatorio penale previsto dalla L. n. 516/1982.</b>	<b>Sistema sanzionatorio penale previsto dalla L. n. 74/2000.</b>
Tutela di <b>interessi prodromici</b> : sanzionare i c.d. "fatti prodromici", posti in essere per preparare e rendere possibile l'evasione.	Tutela <b>dell'interesse all'Erario</b> , inteso, principalmente, come interesse alla tutela della corretta percezione dell'erario.
Le <b>sanzioni</b> penali previste sono di natura contravvenzionale ( <b>arresto - ammenda</b> ) e di natura delittuosa ( <b>reclusione - multa</b> ). Le prime sono state ampiamente criticate, perché non assolverebbero la funzione deterrente voluta dal legislatore.	Recependo la critica della dottrina, l'unica <b>sanzione</b> prevista è quella della <b>reclusione</b> (mai la multa), e viene escluso sia l'arresto che l'ammenda.
Previsione di un eccessivo numero di illeciti di modesto disvalore sociale che sovraccaricavano il lavoro dei tribunali.	Riduzione del numero dei reati e abbandono delle figure di reati di tipo contravvenzionale e previsione di reati esclusivamente di natura delittuosa.

L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario.

Terza fase. Duplice intervento normativo:  
D. Lgs. n. 472/1997 e D. Lgs. n. 74/2000

- Con il D. Lgs. n. 74/2000 viene rivisto l'elemento psicologico dell'illecito penale: acquista rilevanza fondamentale l'elemento soggettivo del **dolo specifico di evasione**, che consiste nella coscienza e volontà di porre in essere il comportamento lesivo dell'interesse tutelato dalla norma incriminatrice, ovvero di voler procurare un danno all'Erario, accompagnato da un arricchimento personale.

Il vigente sistema sanzionatorio penale tributario in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto



# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Introduzione di un sistema dualistico: L. n. 269/2003

Il principio di personalità, introdotto con il D.Lgs. n. 472/1997, stabilisce che la sanzione è riferibile solo alla persona fisica (autore materiale) della violazione.

CRITICA → non risponde a criteri di giustizia il fatto che la sanzione ricada sul soggetto, l'autore materiale, che di norma non trae alcun vantaggio diretto dalla violazione, a differenza del contribuente.

Per tale motivo, il legislatore interviene con la **L. n. 269/2003**:

Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale  
Art 7, comma 1 → proprio di società o enti con personalità giuridica sono  
esclusivamente a carico della persona giuridica.

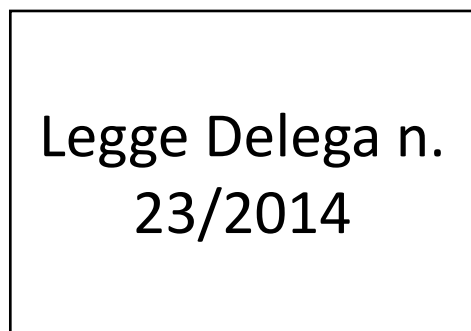
L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario.  
Introduzione di un sistema dualistico:  
L. n. 269/2003

- La L. n. 269/2003 introduce un sistema dualistico, caratterizzato dalla presenza di due modelli applicabili a soggetti diversi:

<b>Modello che si applica alle società e enti dotati di personalità giuridica</b>	<b>Modello che si applica ai soggetti residuali (persone fisiche, società di persone ed altri enti non personificati)</b>
Responsabilità diretta ed esclusiva della persona giuridica per fatti illeciti altrui	Responsabilità dell'autore materiale della violazione

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Recenti interventi normativi.

Legge Delega n.  
23/2014

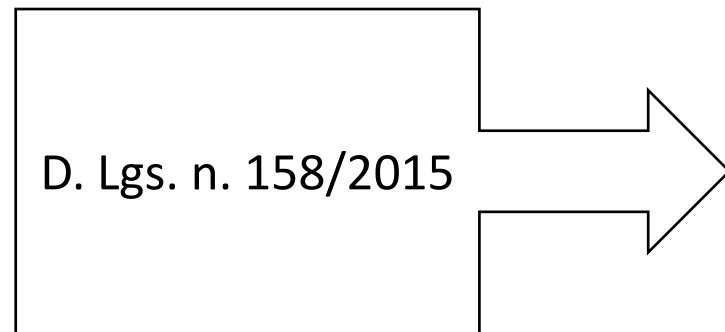


- Ampliare riforma del sistema fiscale: contrastare l'evasione, l'elusione e l'erosione
- Gettare le basi per un rapporto fiduciario con i cittadini
- Adozione entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge (entro il 27/03/2015) di decreti legislativi di attuazione

Con la L. n. 34/2015 si è ottenuta una ulteriore proroga di tre mesi per l'adozione dei decreti attuativi della Legge Delega (presentazione dei decreti entro il 27/06/2015)

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D. Lgs. n. 158/2015.

## **Rivisitazione del sistema sanzionatorio penale tributario.**



- Si compone di tre titoli

- 1) il primo dedicato alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario;
- 2) il secondo concernente la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo;
- 3) il terzo relativo a decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie

Il titolo di nostro interesse sarà il primo.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D. Lgs. n. 158/2015.

## ➤ Principali novità introdotte dal D. Lgs. n. 158/2015:

- Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. n. 74/2000):
  - soppressione della parola «annuali» dalla formula normativa, ottenendo un ampliamento del campo di applicazione della fattispecie, in quanto il delitto può ora perfezionarsi con qualunque dichiarazione.
- Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/2000):
  - la struttura dell'illecito viene semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie";
  - Innalzamento della soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione da un milione di euro a un milione e cinquecentomila euro e introduzione di una soglia (cinque per cento), alternativa, rapportata all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie. E' chiaro che, affinché il fatto sia penalmente rilevante, è necessario che una tra le due soglie alternative sopra riportate, sia presente congiuntamente a quella del superamento dell'imposta evasa ad euro trentamila.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D. Lgs. n. 158/2015.

- Reato di dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. n. 74/2000):
  - elevata la soglia di punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila euro e da due a tre milioni di euro la soglia del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione.
  - sostituzione delle locuzioni "elementi passivi fittivi" in "elementi passivi inesistenti" e l'esclusione dalle condotte penalmente rilevanti quella della non corretta valutazione di elementi comunque oggettivamente sussistenti.
- Reato di omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. n. 74/2000):
  - innalzata la soglia di punibilità da trentamila a cinquantamila euro dell'imposta evasa.
  - viene aumentata la cornice edittale della pena, passando da un minimo di pena di un anno ad un anno e sei mesi, ed ad un massimo di pena di quattro anni, anziché dei tre anni precedenti.
  - prevista, al comma 1 *bis* del medesimo articolo, una nuova fattispecie omissiva riguardante il sostituto di imposta, che punisce la condotta anche dei sostituti di imposta che non presentano, essendovi obbligati, la dichiarazione di sostituto d'imposta.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D. Lgs. n. 158/2015.

- Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili ( art. 10 D. Lgs. n. 74/2000) :
  - innalzamento della pena da un anno e sei mesi a sei anni.
- Reato di omesso versamento di ritenute dovute e certificate (art. 10 *bis* D. Lgs. n. 74/2000) :
  - 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.
  - introduzione di una nuova soglia di punibilità, che viene triplicata, passando da cinquantamila euro a centocinquantamila euro, per ciascun periodo di imposta.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D. Lgs. n. 158/2015.

- Reato di omesso versamento dell'Iva (art. 10 *ter* D. Lgs. n. 74/2000):
  - innalzata la soglia di punibilità da cinquantamila a duecentocinquantamila euro.
- Reato di indebita compensazione (art. 10 *quater* D. Lgs. n. 74/2000):
  - modificato il trattamento sanzionatorio, diversificandolo a seconda che l'indebita compensazione riguardi crediti non spettanti, nel qual caso la pena resta della reclusione da sei mesi a due anni, oppure crediti inesistenti, nel cui caso la pena diviene la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D. Lgs. n. 158/2015.

- Introduzione di speciali istituti premiali a favore del contribuente che assuma comportamenti virtuosi:
  1. L' art. 13 D. Lgs. n. 74/2000 rende l'estinzione del debito tributario una causa di non punibilità:
    - a) Per i reati di cui agli art. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* co.1, se avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.
    - b) Per i reati di cui agli art. 4 e 5, se il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa intervengano prima che l'autore del reato abbia avuto conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dall'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.
  2. Introduzione del nuovo art. 13 *bis* del D. Lgs. n. 74/2000, che prevede una circostanza attenuante nelle ipotesi in cui non sia applicabile l'art. 13: l'integrale pagamento degli importi dovuti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, porta ad una concessione di una riduzione della pena fino alla metà.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D. Lgs. n. 158/2015.

- Collocazione sistematica dell'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.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.L. n. 124/2019.

- **Art. 12-ter (CASI PARTICOLARI DI CONFISCA):** introdotto dal D.L. n. **124/2019** prevede 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.**

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.L. n. 124/2019.

## **Applicazione 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.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.L. n. 124/2019.

## **Modifica 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.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il 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.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.Lgs. n. 75/2020 – attuazione Direttiva PIF.

**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.

Il D.Lgs. n. 75/2020 aggiunge il comma 1-bis, che prevede: *«salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 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 dieci milioni di euro»*.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.Lgs. n. 75/2020 – attuazione Direttiva PIF.

Pertanto, 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.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.Lgs. n. 75/2020 – attuazione Direttiva PIF.

**Il decreto legislativo 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.

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.Lgs. n. 156/2022.

**Il decreto legislativo n. 156/2022 ha ulteriormente modificato la disciplina del tentativo contenuta nell'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, già precedentemente innovata dal D.Lgs. n. 75/2020.**

*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 consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, il delitto previsto dall'articolo 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli articoli 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo».*

# L'evoluzione legislativa del sistema sanzionatorio tributario. Il D.Lgs. n. 156/2022.

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 fattispecie dei reati tributari

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

1. È punito con la reclusione da quattro a otto 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.
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-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.

## Le fattispecie dei reati tributari

- 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", in quanto la condotta sarà integrata e la pena verrà irrogata indipendentemente dal fatto che si realizzi in concreto il danno erariale da evasione fiscale; sarà sufficiente il mendacio dichiarativo.

# Le fattispecie dei reati tributari

## **Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.**

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:

## Le fattispecie dei reati tributari

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

## Le fattispecie dei reati tributari

- 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: evasione di imposta superiore a 30.000 euro e 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.

# Le fattispecie dei reati tributari

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

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due a quattro 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.

## Le fattispecie dei reati tributari

- 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 : evasione di imposta superiore a 100.000 euro e 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

## Le fattispecie dei reati tributari

Il D. Lgs. n. 158/2015 introduce due ulteriori comma, il comma 1 *bis* e il comma 1 *ter*, apportando ulteriori correttivi alla disciplina sostanziale del reato di dichiarazione infedele. In particolare, al comma 1 *bis* si è esclusa dal novero delle condotte penalmente rilevanti quella della non corretta valutazione di elementi comunque oggettivamente sussistenti; nel comma 1 *ter*, si precisa che non danno luogo a fatti penalmente rilevanti le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette.

# Le fattispecie dei reati tributari

## **Art. 5. Omessa dichiarazione.**

1. È 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. È 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.

# Le fattispecie dei reati tributari

- 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.
- 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

## Le fattispecie dei reati tributari

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

1. È 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.

## Le fattispecie dei reati tributari

- 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.

# Le fattispecie dei reati tributari

## **Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili.**

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.

-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.

# Le fattispecie dei reati tributari

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

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

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.

# Le fattispecie dei reati tributari

## Art. 10-ter. Omesso versamento di Iva.

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 a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

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 fattispecie dei reati tributari

### **Art. 10-quater. Indebita compensazione.**

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

# Le fattispecie dei reati tributari

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

-Condotta→ Mancato versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione, crediti non spettanti o inesistenti (è una 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 sei mesi a due anni;

In caso di utilizzazione di crediti inesistenti, reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

- Prevista una soglia di punibilità pari a cinquantamila euro al di sotto della quale si applicheranno solo sanzioni amministrative.

## Le fattispecie dei reati tributari

### **Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.**

È 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 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 è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

# Le fattispecie dei reati tributari

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).

# Il principio del doppio binario.

Art. 20 D. L.gs. n. 74/2000



Regola del doppio binario



il procedimento di accertamento e il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti.  
- Viene meno il principio della pregiudizialità tributaria (Cfr. slide n. 6).

## Il principio del doppio binario.

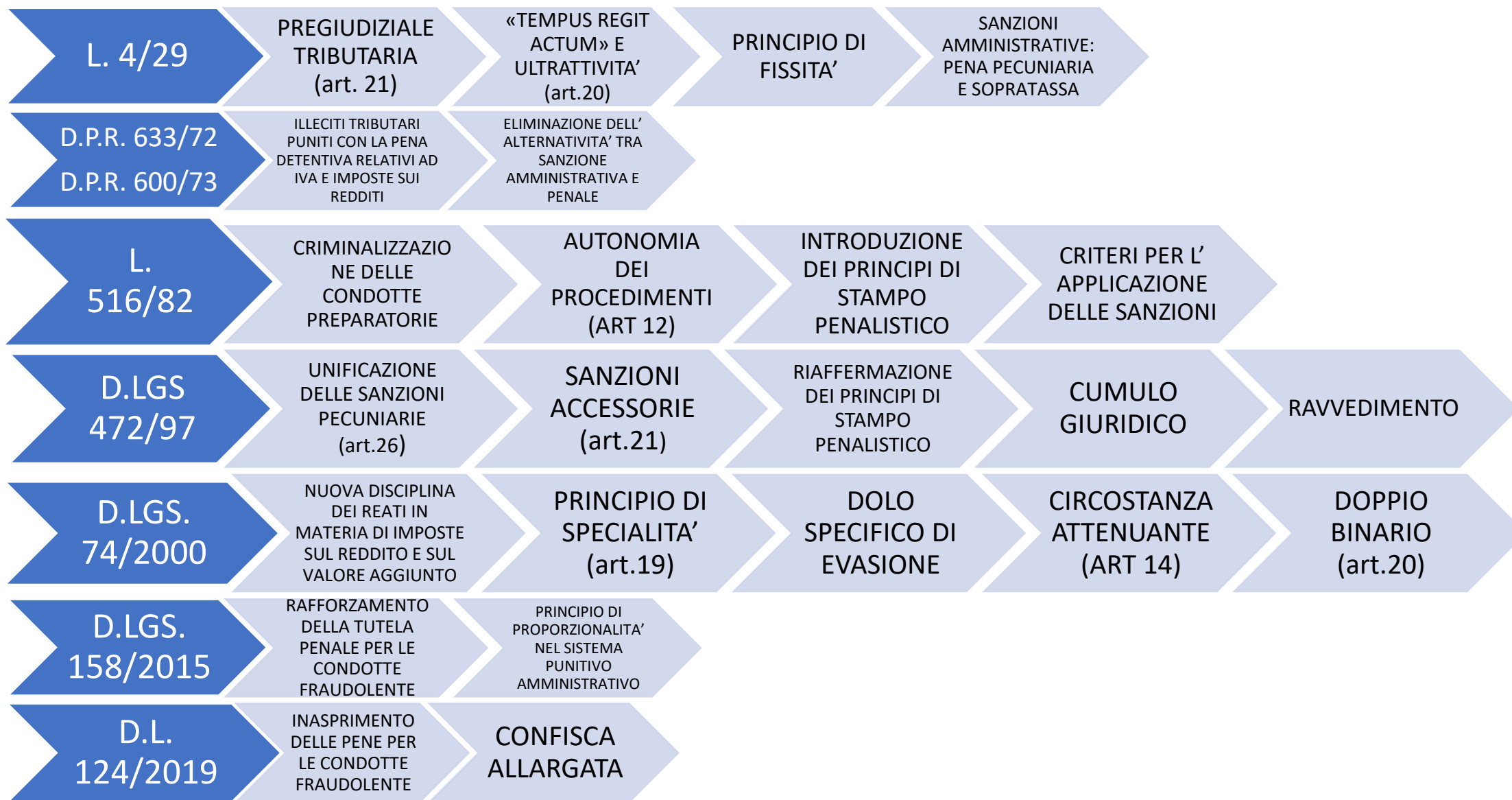
- Tuttavia è inevitabile che i due procedimenti possano avere momenti di raccordo:
  - L'art. 14 del D. Lgs. n. 74/2000 introduce una circostanza attenuante, la riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario. L'imputato, sottoposto al procedimento penale, ha il diritto di chiedere di essere ammesso al pagamento di una somma di denaro, che viene da lui stesso quantificata e che ha la finalità di fornire una equa riparazione dell'offesa all'interesse pubblico tutelato dalla norma. Il *quantum* dovrà comunque essere rispettoso della gravità dell'offesa e, dunque, proporzionale ad essa; sarà il giudice a effettuare questa valutazione di congruità.
  - L'art. 21 del D. Lgs. n. 74/2000 sancisce che le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato sono comunque applicate dagli Uffici. Tuttavia ne resta sospesa l'eseguibilità fino a quando non venga pronunciata in sede penale sentenza. In ipotesi di condanna, le sanzioni amministrative non troveranno applicazione, mentre l'assoluzione, ovvero l'archiviazione della *notitia criminis*, avrà l'effetto di far cessare la sospensione con decorrenza dal momento in cui tali provvedimenti verranno portati a conoscenza dell'ufficio finanziario a cura della cancelleria del giudice che li ha emessi.

# Sfaldamento del doppio binario.

## La disciplina sul raddoppio dei termini.

Disciplina anteriore al D. L. n. 223/2006	Disciplina a seguito del D. L. n. 223/2006	Disciplina alla luce della L. delega n. 23/2014 e dell'art.2 D. Lgs. n. 128/2015	Legge di stabilità 2016: Emendamento dell'art.2 D. Lgs. n. 128/2015
<p><u>Unico termine di decadenza per l'accertamento</u>: 31 dicembre del <u>quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione</u> (il quinto anno nel caso dell'omissione della dichiarazione)</p> <p>Conseguenza più grave: quando la notizia dell'evasione giungeva all'ufficio fiscale, il termine per l'accertamento era già scaduto e non poteva essere emanato</p>	<p>Introduzione di <u>due regimi</u>:</p> <p>1- In assenza di violazioni penali-tributarie, si segue il termine unico di decadenza;</p> <p>2- <u>In presenza di violazioni penali-tributarie, il termine ordinario viene raddoppiato</u> ( il reato deve comunque essere denunciato entro il termine ordinario)</p> <p>Conseguenza: l'Agenzia può notificare gli atti impositivi entro l'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (entro il decimo nel caso di omessa dichiarazione).</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <u>Legge delega n. 23/2014</u>: delega il Governo a definire la portata applicativa del raddoppio dei termini, prevedendo che tale <u>raddoppio si verifichi soltanto in presenza dell'effettivo invio della denuncia, effettuato entro un termine "correlato" allo scadere del termine ordinario di decadenza.</u></li><li>• <u>Art. 2 D. Lgs. n. 128/2015</u>: il <u>raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amm. finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.</u></li></ul>	<p>Si realizza un compromesso tra il termine ordinario e il termine raddoppiato in presenza di violazioni penali-tributarie:</p> <p>-Per le annualità d'imposta per le quali il contribuente ha presentato la dichiarazione, il termine di decadenza passa da quattro a cinque anni .</p> <p>- Per le annualità per le quali è stata <u>omessa la dichiarazione</u>, il <u>termine di decadenza</u> è fissato ad <u>otto anni</u> ( quasi doppio rispetto a quello attuale).</p>

# «L'EVOLUZIONE STORICA DEL SISTEMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE»



# COMPETENZA DEL GIUDICE A CONOSCERE DEI REATI TRIBUTARI

*Regole per individuare il giudice competente a conoscere dei reati del D.Lgs. 74/2000:*

Art 8 cpp

- *Locus commissi delicti*

Art 18 D.Lgs. 74/2000

- *Deroga alle norme suppletive comuni*

Co.1

Luogo di accertamento del reato:

- **IVA:** dove si è proceduto all'attività di scoperta del reato nella sua materialità
- **II.DD.:** sede dell'ufficio delle imposte che ha effettuato il controllo sulle dichiarazioni del contribuente

Co.2

**Delitti in materia di dichiarazione:**

luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale;

**domicilio all'estero:** luogo di accertamento del reato

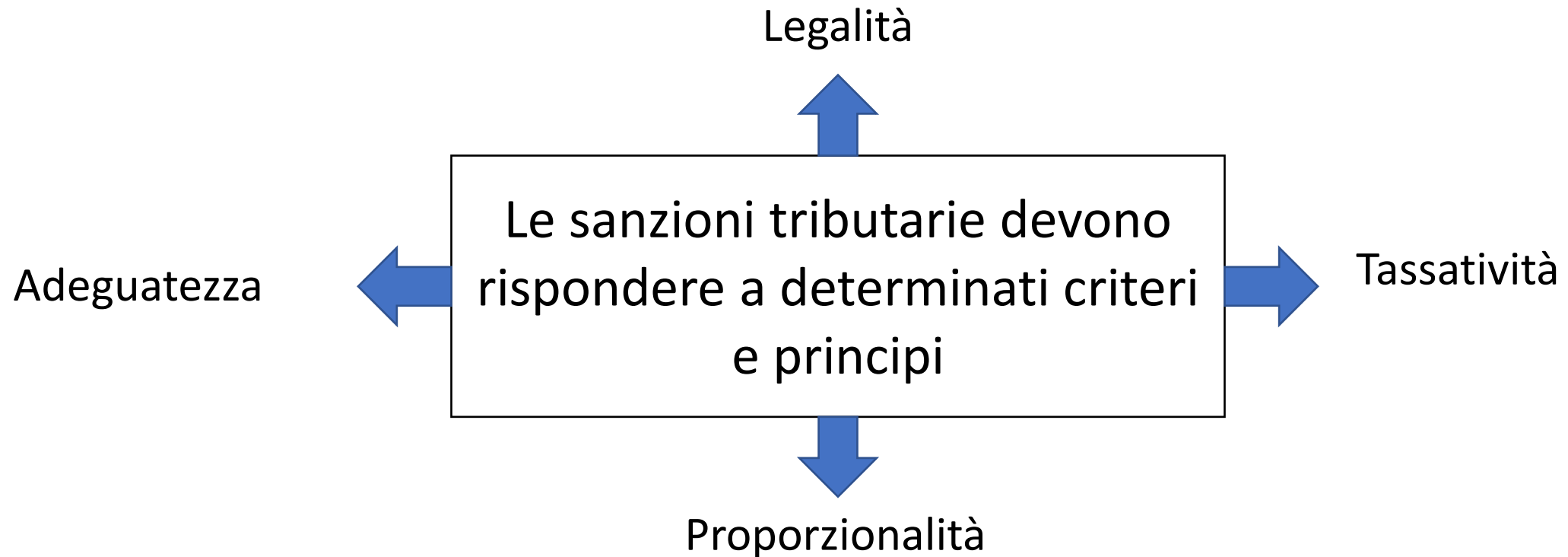
Co.3

**Art 8 D.Lgs. 74/2000:** se documenti emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari è competente il giudice in cui ha sede l'ufficio del PM che ha per primo provveduto ad iscrivere la notizia di reato

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e imposte sui redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative

- L'illecito amministrativo è la violazione tributaria punita con una sanzione amministrativa, cioè con una sanzione che si sostanzia in un sacrificio di tipo patrimoniale, derivante da un'obbligazione legale.
- Nel D.Lgs. del 18 dicembre 1997, nr. 472, è contenuto il “fulcro” del nuovo sistema sanzionatorio amministrativo tributario.
- L'art. 1 (“oggetto”) contiene una affermazione rivolta a determinare l'ambito applicativo dell'articolato, disponendo testualmente: “il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”.

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative



# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e imposte sui redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative

## ➤ Sistema sanzionatorio amministrativo tributario

- Art. 2, comma primo, D. Lgs. n. 472/1997, individua nel pagamento di una somma di denaro la sanzione principale, prevedendo la possibilità che ad essa possano essere affiancate in casi espressamente previsti dalla legge sanzioni accessorie, individuate dall'art. 21 del medesimo decreto

Sanzione principale → sanzione pecuniaria

- Tre modalità di determinazione della misura:

- 1) oscillazione tra un minimo e un massimo quantitativo;
- 2) calcolare una frazione o un multiplo del tributo;
- 3) determinata in misura fissa.

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative

- Sanzioni accessorie → Individuate all'art. 21 del D. Lgs. n. 472/1997 :
  - l'interdizione alla carica di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali;
  - l'interdizione dalla partecipazione a gare pubbliche;
  - l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni;
  - la sospensione, per un massimo di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa.

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Favor rei, imputabilità e colpevolezza

- L'art. 3 del decreto prevede, in netto anticipo rispetto all'ambito "penale-tributario", l'adozione del c.d. principio di legalità combinato con quello del *favor rei*, in abbandono del previgente principio di "ultrattività", che comportava sempre l'applicazione, all'autore della violazione, della normativa vigente al momento della commissione del fatto (*tempus regit actum*).
- Sempre in tema di principi generali, il D.Lgs. nr. 472/1997 (art. 4) stabilisce la non assoggettabilità a 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 (principio di "imputabilità").
- L'art. 5 prende in considerazione un altro profilo relativo all'autore del comportamento sanzionato, ovvero l'aspetto psicologico (colpevolezza) della violazione, stabilendo che il trasgressore risponda della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia in caso di dolo che in caso di colpa.

## Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il concorso di violazioni e il concorso di persone

- In presenza di più violazioni della stessa disposizione la legge prevede la regola del cumulo giuridico, con applicazione della sanzione relativa alla violazione più grave aumentata da un quarto fino al doppio
- Nel caso di continuazione si applica la sanzione relativa alla violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio
- Nel caso di concorso di persone nella violazione, ciascuna soggiace alla sanzione prevista. In presenza di un obbligo solidale si applica una sola sanzione e il pagamento dell'uno libera tutti gli altri
- La figura dell'”*autore mediato*”, risponde in luogo dell'autore materiale

## Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il ravvedimento

- La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:
  - a. ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
  - b. 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 novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

## Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il ravvedimento

c. 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;

d. ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

## Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il procedimento di irrogazione

- Le sanzioni amministrative sono irrogate dallo stesso ufficio competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono
- L'ufficio notifica al trasgressore l'atto di contestazione, in cui sono indicati, a pena di nullità, i fatti, gli elementi probatori, le norme applicate e i criteri utilizzati per la determinazione della sanzione
- Il trasgressore può definire la violazione con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata
- In mancanza di definizione agevolata, l'atto si considera provvedimento di irrogazione della sanzione ed è impugnabile avanti le Commissioni tributarie

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il principio di proporzionalità

- Il legislatore ha seguito il monito della Corte di Giustizia (sentenza C-27213 del 2014), la quale aveva accusato il legislatore italiano di avere attribuito un ruolo marginale al principio di proporzionalità all'interno del sistema sanzionatorio.
  - La Corte di Giustizia ha ribadito che la regola aurea della proporzionalità significa che lo strumento scelto per raggiungere un determinato fine deve essere, a parità di risultato ottenuto, quello che “costa meno”
  - La Corte di Giustizia afferma che le sanzioni “sproporzionate” non possono essere applicate e che le norme che la contengono o devono essere interpretate in modo tale da evitare la sproporzione, oppure devono essere espunte dall'ordinamento, attraverso meccanismi quali, le pronunce di illegittimità costituzionale.

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il principio di proporzionalità

- 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.

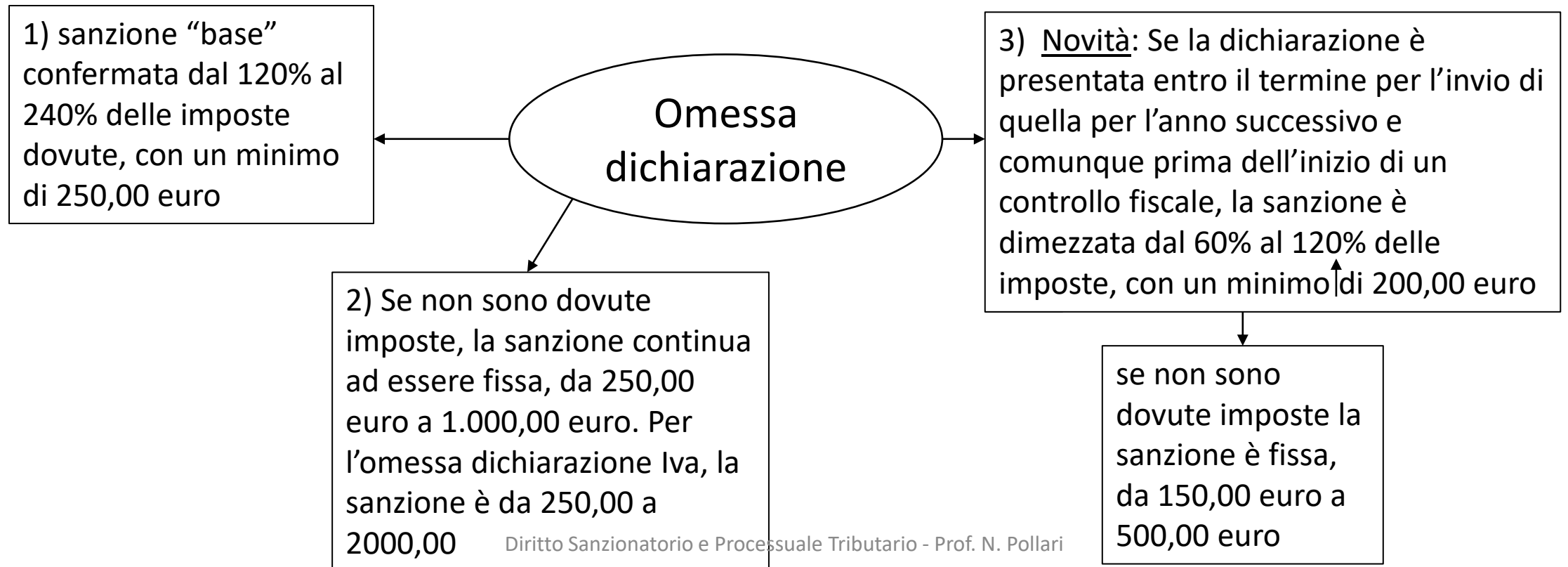


□ Due novità importanti in campo amministrativo:

- 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

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative

## Principali interventi in materia sanzionatoria amministrativa del D. Lgs. n. 158/2015:



# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative

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

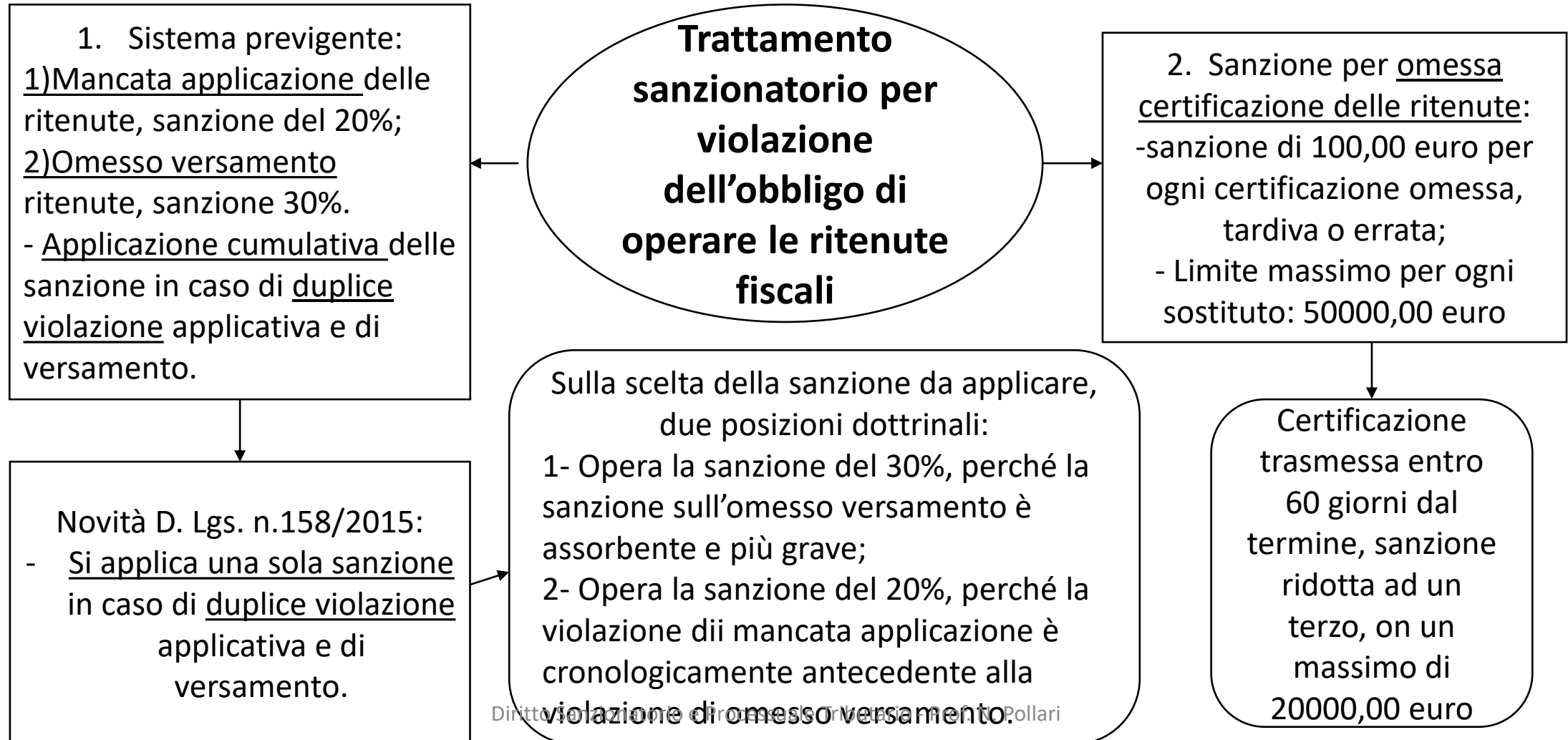
2) La sanzione è aumentata della metà “quando la violazione è realizzata mediante l’utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”

**Dichiarazione infedele**

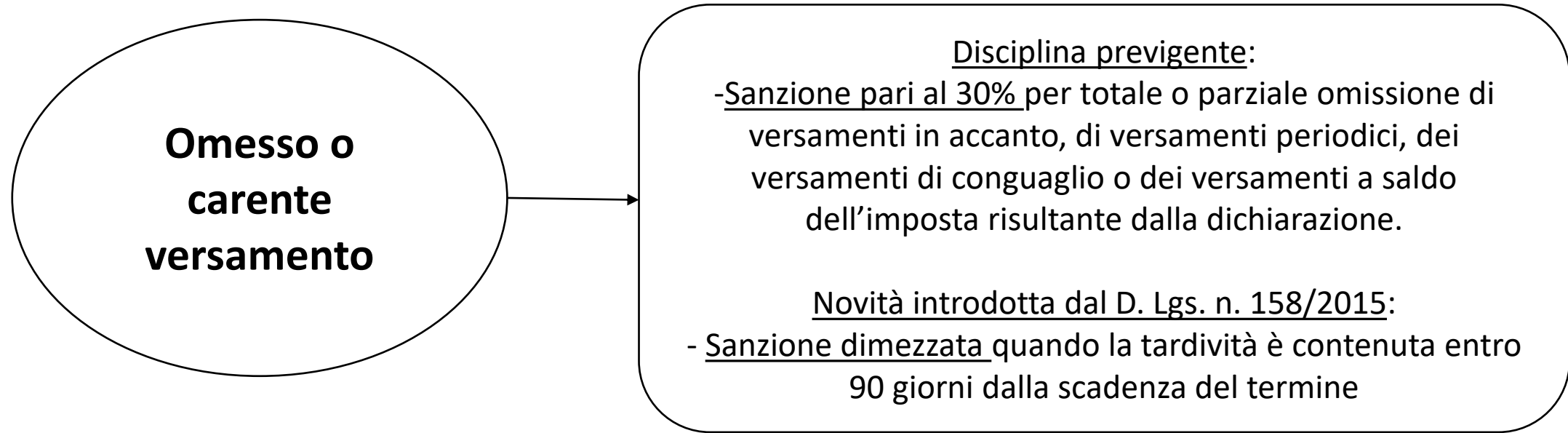
4) Permane l’aumento di un terzo per l’omessa indicazione dei redditi prodotti all’estero, con riferimento alle imposte relative a tali redditi

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

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative



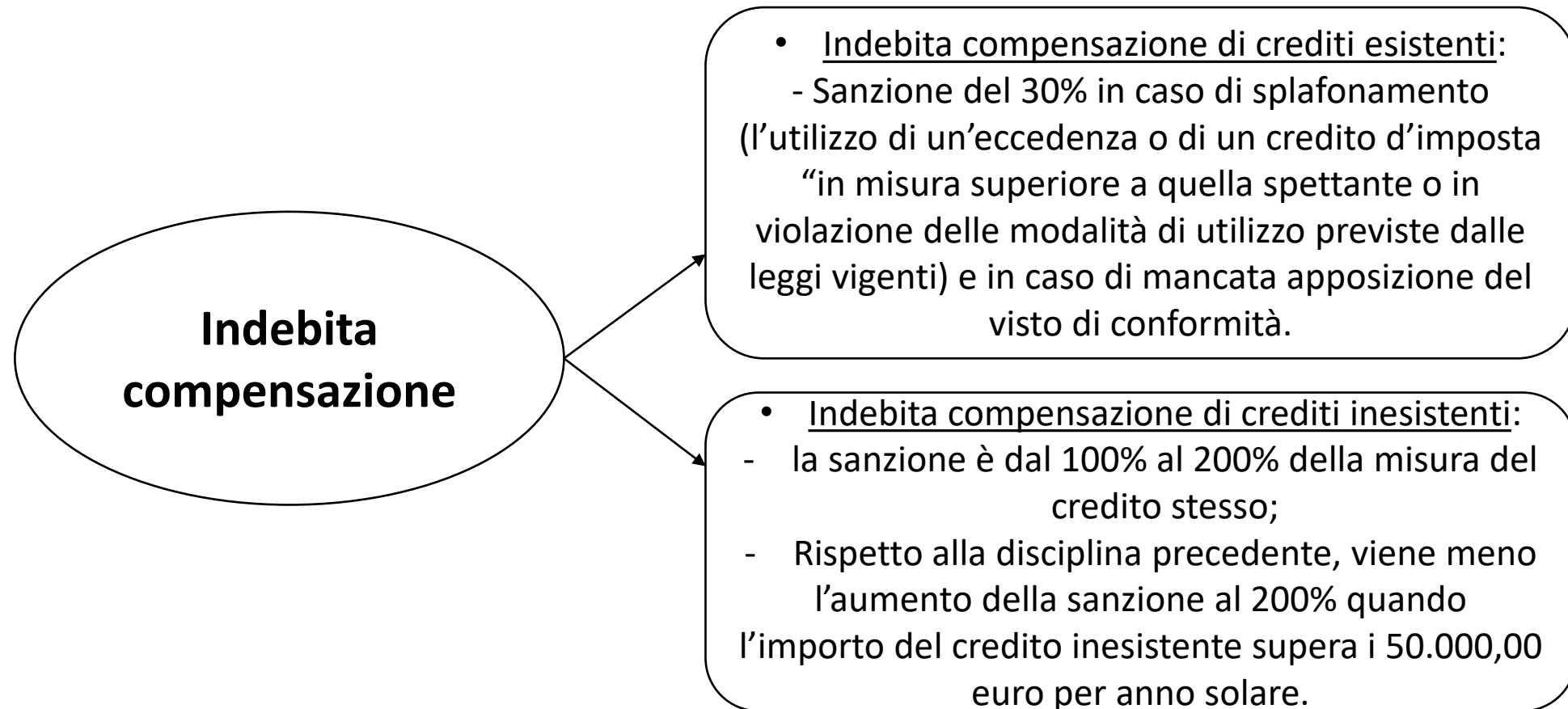
# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative



## ➤ Schema sanzioni per 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%.

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative



# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative

- il ravvedimento operoso, se posto in essere prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, esclude la rilevanza penale dell'indebita compensazione di crediti "non spettanti", mentre rappresenta una circostanza attenuante (con riduzione della pena sino alla metà) per le compensazioni di crediti "inesistenti".
- In tema di compensazioni, il legislatore prevede una diminuzione della sanzione prevista per l'omissione della presentazione del modello F24 contenente i dati relativi all'eseguita compensazione, anche se il saldo finale sia di importo pari a zero. Più chiaramente, la sanzione prevista è di 100,00 euro anziché 154,00 euro previsti in precedenza

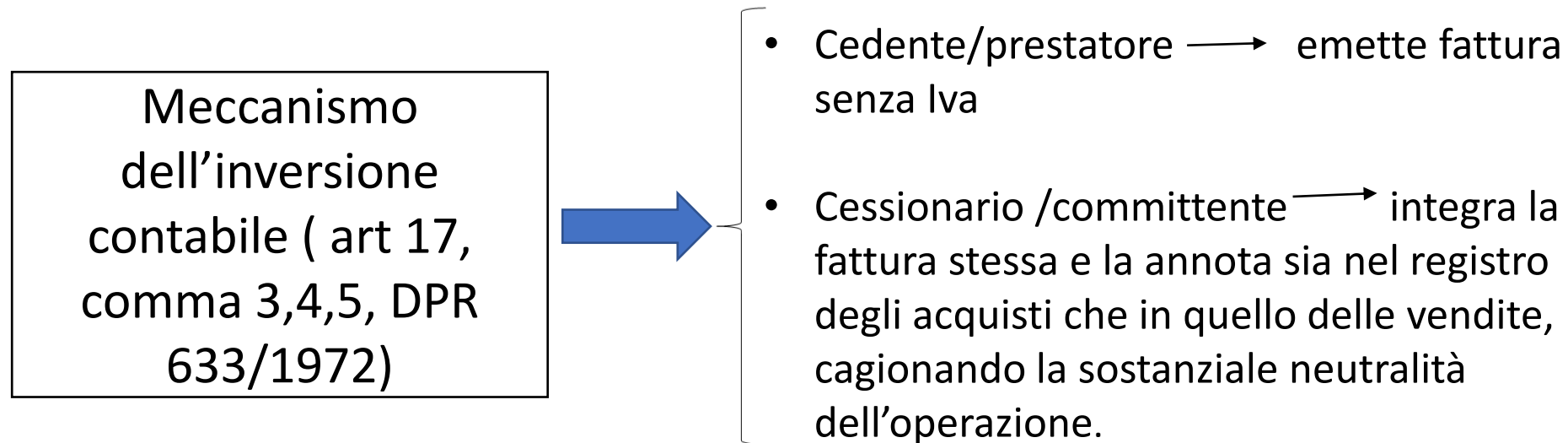
# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Le sanzioni amministrative

- In materia di imposte sui redditi ed IVA, sono previste:
  - a) Violazioni formali o documentali che non influenzano la determinazione dell'imponibile o dell'imposta;
  - b) Violazioni prodromiche all'evasione ma non necessariamente rilevanti ai fini della quantificazione dell'imponibile o dell'imposta;
  - c) Violazioni di carattere sostanziale
- In materia di riscossione viene punito l'omesso, ritardato o insufficiente versamento diretto
- Le sanzioni accessorie incidono sull'attività del trasgressore

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il meccanismo del «reverse charge»

- Il meccanismo del “reverse charge” (inversione contabile) rappresenta una deroga al principio generale secondo il quale il debitore dell’Iva nei confronti dell’Erario è il soggetto che effettua l’operazione, il quale, secondo le regole ordinarie, emette la fattura con l’applicazione dell’imposta esercitando il diritto di rivalsa; per le operazioni per le quali è prevista l’applicazione del “reverse charge” l’assolvimento dell’Iva invece è posto a carico dell’acquirente, ovvero dello stesso soggetto che ha diritto anche alla detrazione dell’imposta.
- Il meccanismo ha chiari intenti antielusivi e di contrasto alle frodi fiscali

# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il meccanismo del «reverse charge»



# Il sistema sanzionatorio in materia di IVA e Imposte sui Redditi alla luce degli ultimi interventi legislativi. Il meccanismo del «reverse charge»

- Le operazioni oggetto di reverse charge sono:
  - Prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili;
  - Messa a disposizione di personale da impiegare nelle attività suddette;
  - Alcune cessioni di immobili;
  - Cessioni di materiali di recupero, di avanzi, di scarti industriali, ecc;
  - Cessioni di beni dati in garanzia in esecuzione della garanzia stessa;
  - Cessioni di beni dovute all'esercizio del diritto di riserva di proprietà;
  - Cessioni di beni in una vendita giudiziale.