

***Seminario del 4 giugno 2020 della cattedra di diritto tributario del dipartimento marketing e management del turismo dell'Università degli Studi di Salerno dal titolo "Aspetti pratici delle sanzioni e rilievi turistici"***

***Illeciti tributari e sanzioni penali: cenni***

**1. I reati in materia tributaria: profili generali**

Come già accennato, al fine di garantire l'esatto adempimento degli obblighi tributari, oltre alla previsione di sanzioni amministrative, sono stabilite per talune ipotesi più gravi anche sanzioni di tipo penale.

Le condotte concernenti la violazione di obblighi previsti dalla normativa tributaria per le quali la legge stabilisce sanzioni penali, possono essere definite "**reati tributari**".

L'irrogazione di una sanzione di tipo penale in ragione di un reato tributario che si assume commesso, **esula in ogni caso dai poteri di controllo** dell'amministrazione finanziaria, in quanto profilo interamente rimesso ai poteri della magistratura (penale).

La natura spiccatamente tributaria dei fatti che integrano i reati tributari, implicante profili di giuridica interferenza tra illeciti tributari amministrativi e penali, rendono opportuna una disamina della disciplina dei reati tributari, sia pure per cenni.

I tributi per i quali, oltre alle sanzioni amministrative, sono stabilite anche sanzioni penali, sono le imposte sui redditi, l'Iva, i tributi doganali e le imposte di fabbricazione.

La disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi ed Iva è contenuta nel d.lgs. n. 74 del 2000, ed è l'unica normativa cui sarà dedicata specifica attenzione in questa sede, in ragione della rilevanza generale delle condotte ivi considerate.

A tal proposito, in via preliminare, è utile precisare che i reati previsti nel d.lgs. n. 74/2000 sono tutti "delitti", in quanto per essi è sempre prevista la sanzione della **reclusione**.

È altresì utile distinguere, sul piano descrittivo, tre gruppi di reati tributari: quelli in materia di dichiarazione (Capo I), quelli in materia di documenti e quelli in materia di pagamento di imposte (Capo II).

**2. I reati in materia di dichiarazione. I delitti di dichiarazione fraudolenta**

I delitti in materia di dichiarazione sono:

1. la **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti** (art. 2);

2. la **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3);

3. la **dichiarazione infedele** (art. 4);

4. l'**omessa dichiarazione** (art. 5).

È da ritenere che i delitti in materia di dichiarazione siano **reati di danno e non di pericolo**; è necessario, cioè, affinché ciascuno di tali reati possa dirsi “consumato”, che sia concretamente avvenuta l’evasione fiscale, ovviamente nei modi e nei termini penalmente rilevanti (per tali delitti è cioè espressamente **esclusa la punibilità a titolo di tentativo** – art. 6, d.lgs. n. 74/2000).

**VEDI N. 7 SLIDES CON ESEMPI PRATICI**

### **3. Segue. I delitti di dichiarazione infedele e dichiarazione omessa**

Il reato di **dichiarazione infedele** (art. 4, d.lgs. n. 74/2000), per il quale è prevista la reclusione da uno a tre anni, trova applicazione solo ove la condotta non sia riconducibile a entrambe le ipotesi di dichiarazione fraudolenta già esaminate.

Ciò precisato, commette il delitto di **dichiarazione infedele** 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**, risultano superate le seguenti soglie di punibilità:

a) l'**imposta evasa** è superiore ad euro **centocinquantamila**;

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

Per valutare il superamento dei limiti in questione, similmente a quanto già detto per il reato di dichiarazione fraudolenta, occorre fare singolarmente riferimento a ciascun tributo evaso, per ogni singolo periodo d'imposta.

Il reato di dichiarazione infedele, ferme le soglie di punibilità, non essendo caratterizzato da specifici comportamenti fraudolenti né dall'uso di determinati documenti (fatture, ecc.), ha una portata applicativa potenzialmente molto ampia.

L'area di applicazione del reato di dichiarazione infedele è peraltro ridotta in ragione di quanto precisato nei commi *1-bis* e *1-ter* del medesimo art. 4:

- nel comma *1-bis*, in particolare, è chiarito che, ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, non si tiene conto di violazioni fiscali derivanti dalla mera classificazione o valutazione civilistico-contabile di componenti, sempreché i relativi criteri siano comunque indicati in bilancio; il reato di dichiarazione infedele non è

altresì integrato dalla mera violazione dei principi di competenza e inerenza, sempreché, tuttavia, i componenti illegittimamente imputati (o non imputati) **siano reali e oggettivamente esistenti**.

- il comma 1-ter, riducendo ulteriormente l'area di applicazione del reato in questione, precisa che, *“fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)”*.

È punito invece con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, il reato di **dichiarazione omessa** (art. 5, d.lgs. n. 74/2000).

Il delitto è commesso da chiunque non presenta, pur essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, al fine di evadere le dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, anche in questo caso con riferimento a taluna delle singole imposte e distintamente per ciascun periodo d'imposta, ad euro **cinquantamila**.

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

La normativa chiarisce espressamente (comma 2) che, ai fini del reato in questione, non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

#### **VEDI N. 27 SLIDES CON ESEMPI PRATICI**

#### **4. I reati in materia di pagamento d'imposte: i delitti di omesso versamento e indebita compensazione**

L'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000 punisce il **delitto** di **omesso versamento di ritenute dovute o certificate** con la reclusione da sei mesi a due anni. Il reato è commesso da 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.

L'art. 10-ter, con analoga previsione **sanzionatoria** (reclusione da sei mesi a due anni) disciplina il delitto di **omesso versamento di Iva**. Tale reato è integrato da chi 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.

L'art. 10-quater, invece, **comminando** sempre la pena della reclusione da sei mesi a due anni, prevede il delitto di **indebita compensazione**. Il reato di indebita compensazione è

commesso da chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione **crediti non spettanti**, per un importo annuo superiore a **cinquantamila** euro.

Nel comma 2 del medesimo art. 10-ter, infine, è stabilita una pena più grave (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) ove il delitto di indebita compensazione sia realizzato utilizzando in compensazione **crediti inesistenti** per un importo annuo superiore ai **cinquantamila** euro.

I delitti di omessi versamenti di ritenute e Iva, nonché quello di indebita compensazione, che non essendo caratterizzati da specifici comportamenti fraudolenti presentano un'area di applicabilità molto estesa, sono tuttavia chiaramente configurabili quali reati di danno, nei termini già in precedenza descritti.

**VEDI N. 19 SLIDES CON ESEMPI PRATICI**

## **5. Cause di non punibilità e circostanze del reato**

L'art. 13 prevede alcune **specifiche cause di non punibilità**, correlate all'adempimento del contribuente in sede di procedimento amministrativo di controllo.

In particolare, i reati di omessi versamenti e indebita compensazione non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso (art. 13, comma 1).

I reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione non sono punibili, invece, se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; la causa di non punibilità in questione, tuttavia, produce i suoi effetti sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (art. 13, comma 2).

Fuori dai casi previsti dall'art. 13, l'art. 13-bis, comma 1, **disciplina** alcune **circostanze attenuanti** del reato in caso di pagamento del contribuente in sede amministrativa, che non fanno venire meno la punibilità ma determinano solo una riduzione della misura della reclusione e la mancata applicazione di sanzioni accessorie.

Il comma 3 dell'articolo 13-bis stabilisce invece una **circostanza aggravante** dei reati tributari, con aumento delle pene stabilite, ove i medesimi delitti siano commessi, in concorso di persone, da un **professionista** o da un **intermediario finanziario o bancario**, nell'esercizio di attività **consulenza fiscale**.

## 6. Irrogazione di sanzioni per illeciti tributari: principio di specialità e *ne bis in idem*

In base al **principio di specialità**, sancito per gli illeciti tributari nell'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000, quando uno stesso fatto è punito sia con una sanzione penale sia con una sanzione amministrativa, si applica unicamente la disposizione sanzionatoria che assume tratti di "specialità" rispetto all'altra.

Quello di specialità, dunque, è espressione del principio più generale del ***ne bis in idem***, rilevante anche in ambito europeo, ed è rivolto ad evitare che, in ragione della commissione di un medesimo fatto, si determini una duplicazione di sanzioni in capo alla stessa persona in virtù dell'operare concomitante di più disposizioni sanzionatorie.

Con riferimento agli illeciti tributari, va ordinariamente considerata quale disposizione "speciale" quella che prevede la **sanzione penale**, in ragione della fisiologica sussistenza di elementi che caratterizzano gli illeciti penali tributari in termini di "specialità" rispetto agli illeciti amministrativi (ad es. il dolo, le soglie di punibilità, ecc.).

Quanto appena affermato, trova indiretta conferma nella disposizione che stabilisce la non eseguibilità delle sanzioni amministrative tributarie ove per le medesime violazioni sono state trasmesse notizie di reato, sino alla conclusione del procedimento penale (art. 21, d.lgs. n. 74/2000).

Quindi, ferma l'**autonomia** dei rispettivi procedimenti di irrogazione delle sanzioni in sede amministrativa ed in sede penale, la sanzione amministrativa è in concreto eseguibile nei confronti della persona per la quale è pendente anche l'irrogazione di una sanzione penale per un reato tributario, solo nel caso in cui l'applicazione di quest'ultima risulti definitivamente esclusa.

In caso contrario, è da ritenere prioritaria, in ambito tributario, l'applicazione della sanzione penale rispetto a quella amministrativa, in ragione della specialità della prima rispetto alla seconda.

È il caso di precisare tuttavia che, in virtù di quanto sancito dall'art. 19, comma 2, il principio di specialità non impedisce l'esecuzione della sanzione amministrativa nei confronti dei soggetti responsabili per il pagamento della sanzione, previsti dall'art. 11 d.lgs. n. 472/1997.

Quanto detto implica che nelle **ipotesi di violazioni tributarie** relative ad **enti** (ad es. società), l'irrogazione della **sanzione penale in capo alla persona fisica** cui è imputabile penalmente il reato tributario (ad es. legale rappresentante della società), non preclude l'esecuzione della **sanzione amministrativa nei confronti dell'ente** che ha beneficiato della violazione tributaria commessa.

Tale potenziale duplicazione sanzionatoria, si realizza sia nelle ipotesi in cui l'ente sia direttamente destinatario della sanzione amministrativa tributaria (persone giuridiche), sia nelle ipotesi in cui risponda del pagamento della sanzione tributaria in qualità di responsabile.