

# Capitolo Sesto .....

## *Le sanzioni tributarie*

### 1. LE SANZIONI NEL DIRITTO TRIBUTARIO

La *violazione di obblighi tributari* determina, da parte della legge, l'irrogazione di *sanzioni*.

È possibile distinguere due categorie di sanzioni: le *penali* e le *amministrative*, in base al *tipo di pena* comminata ai trasgressori:

- a) per l'*illecito penale* è prevista l'irrogazione di **sanzioni penali**;
- b) per l'*illecito amministrativo* si comminano **sanzioni amministrative**.

La distinzione tra sanzioni penali e amministrative assume rilevanza per le sue *particolari conseguenze*:

1. le *sanzioni penali* vengono irrogate dall'autorità giudiziaria, le *sanzioni amministrative* sono, invece, irrogate dalla pubblica amministrazione;
2. in caso di *pluralità di trasgressori* la sanzione penale colpisce in proprio ciascun trasgressore, mentre per le *sanzioni amministrative* vige il principio di *responsabilità solidale*.

L'ordinamento tributario italiano prevede, poi, **sanzioni civili**, che hanno natura restitutoria e mirano a colpire un tardivo pagamento.

Una particolare tipologia di sanzioni amministrative è rappresentata dalle **sanzioni accessorie**, che conseguono all'irrogazione di una sanzione principale sia penale che amministrativa pecuniaria. Le sanzioni accessorie consistono di solito nel divieto di esercitare determinate attività, nella perdita di specifici diritti, nella cancellazione da albi o elenchi, nella destituzione da cariche pubbliche, private o da particolari uffici.

Il legislatore fiscale ha anche previsto circostanze *attenuanti* od *esimenti*, le prime miranti a ridurre le pene e le seconde ad eliminarle del tutto.

### 2. IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO

#### A) Generalità

Il sistema sanzionatorio amministrativo è disciplinato dai decreti legislativi 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997 che hanno riformato completamente il precedente sistema.

Il nuovo sistema ha adottato un *unico tipo di sanzione amministrativa pecuniaria*, con il conseguente *venir meno della distinzione tra pene pecuniarie e soprattasse* e delle diversità di carattere procedurale connesse a tale distinzione.

La misura delle sanzioni pecuniarie è fissa o varia tra un minimo ed un massimo.

## B) I principi della riforma del sistema sanzionatorio non penale

Dal 1997 sono stati introdotti una serie di importanti principi di carattere generale cui il sistema sanzionatorio amministrativo si ispira.

Per le sanzioni *amministrative* o *penali* si applica il **principio di legalità** in base al quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in base ad una legge in vigore prima della commissione della violazione e per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Tale principio è tuttavia mitigato da quello del **favor rei** in base al quale si applica la legge più favorevole al contribuente nell'ipotesi in cui la violazione nel corso del tempo sia stata punita con sanzioni di diversa entità, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

La norma stabilisce che *non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento della commissione del fatto, era, in base ai criteri indicati nel codice penale, incapace di intendere e di volere.*

Anche tale istituto, quindi, riafferma un principio fissato dall'ordinamento penale: quello dell'**imputabilità**, vale a dire della volontà e della consapevolezza di commettere l'illecito.

### *Il principio del favor rei nel sistema sanzionatorio*

Ai sensi dell'art. 3 D.Lgs. 472/97 in materia di sanzioni amministrative nessuno può essere punito per un fatto che secondo una legge posteriore, non costituisce più illecito. Inoltre è la legge più favorevole al contribuente a doversi applicare quando la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di diversa entità. Detto principio è subentrato non esistendo più il principio di ultrattività e può essere applicato dal giudice anche d'ufficio, in ogni Stato e grado del giudizio, anche di legittimità, sempre che l'atto di irrogazione non sia diventato definitivo (**Cass. Civ., sez. trib., sent. n. 1656 del 24-1-2013**).

Le violazioni punite con sanzioni amministrative vedono *ciascuno dei trasgressori* rispondere della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa (**principio di colpevolezza**).

L'autore della violazione viene identificato, per presunzione e fino a prova contraria, nel sottoscrittore o in colui che ha compiuto l'atto illegittimo, salvo quanto è disposto in relazione agli enti e alle società con personalità giuridica.

In tal senso è anche il disposto dell'art. 27 del D.Lgs. 472/97, secondo il quale le violazioni riguardanti società, associazioni o enti, si intendono riferite alle *persone fisiche che ne sono autrici*, se commesse successivamente al 1° aprile 1998.

La *ratio* del principio di colpevolezza va ricercata nel fatto che *l'autore materiale* non può essere l'unico "*responsabile*" di fronte alla legge, specie se non è il contribuente di diritto ma solo la persona che ha agito in nome e per conto di costui.

Per questo motivo, è previsto che quando un dipendente, un rappresentante legale o negoziale o un amministratore di società commettono una violazione tale da incidere sulle definizioni o sul pagamento di un tributo, il soggetto (sia esso persona fisica, società o ente) nel cui interesse ha agito il trasgressore è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata.

È concessa, tuttavia, la possibilità di esercitare l'*azione di regresso*.

Quanto sin qui affermato è attualmente *valido solo con riferimento alle persone fisiche e agli enti senza personalità giuridica*.

I principi della responsabilità solidale e personale risultano, infatti, mitigati dal disposto dell'art. 7 del D.L. 269/2003, conv. in L. 326/2003, il quale stabilisce che le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio degli enti e della società con personalità giuridica sono esclusivamente a carico degli stessi.

La disposizione si applica solo alle violazioni non ancora constatate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data del 2 ottobre 2003.

L'art. 6 del D.Lgs. 472/97 prevede la **non punibilità** dell'agente nel caso in cui la violazione sia *oggettivamente addebitabile* a:

- *errore di fatto*;
- *forza maggiore*;
- *incertezza dovuta alla scarsa chiarezza o indeterminatezza di norme, richieste di informazioni e modelli per la dichiarazione e il pagamento*;
- *mancato pagamento del tributo* da parte del contribuente, del sostituto o del responsabile di imposta, per *fatto denunciato all'autorità giudiziaria e attribuibile, in via esclusiva, a terzi* (il riferimento a quanti si sono ritrovati in veste di evasori perché truffati dai propri consulenti è palese);
- *ignoranza inevitabile* della legge tributaria;
- *violazioni meramente formali* che non incidono sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta e sul versamento del tributo e non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;
- *rilevazioni contabili effettuate rispettando la continuità dei valori di bilancio e i criteri contabili*;
- *valutazioni effettuate in ossequio a corretti criteri di stima*;
- *violazioni* che, pur derivando da stime imprecise, *presentano uno scostamento inferiore al 5%*.

Le disposizioni appena esaminate sono espressione del *principio della tutela dell'affidamento* e della buona fede del contribuente sancito dall'art. 10 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente), a cui si ispira anche l'art. 15 del D.Lgs. 74/2000 in materia di sanzioni penali.

Il **concorso di più soggetti in una violazione**, comporta, *per ciascuno*, la punibilità con la sanzione disposta per quella fattispecie (art. 9). In tal modo, si mira a scoraggiare connivenze di vario tipo tese a favorire l'evasione.

In ordine all'apporto causale di chi concorre alla violazione, la partecipazione può essere *psichica* (è la più ricorrente), quando si estrinseca nell'opera di chi, come un professionista, fornisca suggerimenti, consigli o indicazioni, su un preciso modo di agire; *materiale*, se si manifesta in un comportamento tangibile qual è, ad esempio, l'emissione di fatture di comodo.

Se l'illecito è riferito a un obbligo cui sono tenuti più soggetti in solido, la sanzione irrogata è unica e il pagamento da parte di un corresponsabile libera gli altri, salvo il diritto di rivalsa di quest'ultimo.

Connesso a quello appena citato è l'art. 10 del D.Lgs. 472/97. La norma, invero, fatti salvi i casi di corresponsabilità, prescrive la punibilità, in luogo

dell'autore materiale, del cd. *autore mediato* della violazione. È quindi sanzionabile il comportamento di chi con minaccia, violenza, inducendo altre persone in errore o approfittando di un soggetto incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, *provochi* la commissione di un illecito (operando in tal senso si punta a limitare il ricorso ai *prestanome*).

Altre novità di un certo spessore introdotte dalla riforma delle sanzioni tributarie non penali sono quelle riguardanti il **concorso** e la **continuazione delle violazioni**, previsti dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472.

Anche nel diritto tributario vige il principio del **cumulo materiale** delle pene (consistente nella sommatoria di tante sanzioni quante sono le violazioni) nel caso di concorso formale, di concorso materiale di violazioni formali e di continuazione che, tuttavia, viene derogato dal **cumulo giuridico** che comporta l'applicazione di una sanzione unica maggiorata.

Tra le due forme di cumulo si applica sempre quella più favorevole al trasgressore.

L'art. 12 del D.Lgs. 472/97 prevede che è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, *aumentata da un quarto al doppio*, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni *relative anche a tributi differenti* (**concorso formale**) ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione (**concorso materiale**).

Lo stesso tipo di sanzione è inflitto a chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni articolate in modo da compromettere la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo (**progressione**).

Nel caso di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base su cui calcolare l'aumento, quella più grave *aumentata di un quinto*; se le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi la sanzione base è *aumentata dalla metà al triplo* (**concorso e continuazione**).

Grazie al nuovo istituto, che fissa limiti sanzionatori differenti per le violazioni riferite a tributi o periodi d'imposta diversi, viene meno la possibilità, da parte della pubblica amministrazione, di irrogare *maxisanzioni* cumulative originate dal concorso di illeciti anche di *lieve entità* (si pensi, ad esempio, a una reiterazione della mancata emissione dello scontrino fiscale).

Il settimo comma dispone che, per i casi disciplinati, la sanzione non può essere superiore a quella che risulterebbe sommando le sanzioni previste per le singole violazioni.

L'ottavo comma dell'art. 12, infine, derogando a quanto stabilito nei precedenti capoversi, prescrive che nei casi *d'accertamento con adesione*, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano *separatamente* per ogni tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla *rinuncia*, all'*impugnazione* dell'avviso d'accertamento, alla *conciliazione giudiziale* e alla *definizione agevolata*, non può essere aumentata per violazioni *non indicate* nell'atto di contestazione o d'irrogazione delle sanzioni.

*L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi* (**principio dell'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi**). Così l'art. 8 del decreto sui principi generali in materia di sanzioni amministrative.

La novità non è assoluta; essa ricalca le linee guida dettate dal D.L. 669/96 che, con decorrenza immediata (1° gennaio 1997), sospendeva gli oneri tributari in capo agli eredi, e dalla Cassazione che, riconoscendo il carattere *punitivo* e *non risarcitorio* della sanzione amministrativa pecuniaria — qual è, appunto, la sanzione tributaria non penale — ne ha sancito l'intrasmissibilità agli eredi.

### C) Il ravvedimento

Attraverso l'istituto del **ravvedimento** il trasgressore può, con il pagamento di una *sanzione ridotta* e regolarizzando la propria posizione nei termini stabiliti dalla legge, rimediare alle inadempienze commesse o a errori contenuti nella dichiarazione a *danno dell'Amministrazione finanziaria*.

La **L. 190/2014** (legge di stabilità per il 2015) ha riscritto alcune norme in materia rendendo il ravvedimento la modalità principale per sanare in modo spontaneo la posizione del contribuente. Le nuove disposizioni si applicano alle violazioni commesse dall'1-1-2015. Contemporaneamente, seppur a decorrere dal 2016, sono state eliminate alcune possibilità di definizione bonaria come la *definizione dell'invito al contraddittorio* e *l'adesione ai processi verbali di constatazione*.

Il ravvedimento — regolato da una disciplina unitaria per imposte sui redditi e IVA ed applicabile anche agli altri tributi indiretti — è esperibile in *assenza di contestazione della violazione o di attività di accertamento* (art. 13 D.Lgs. 472/97); attraverso questo istituto il legislatore mira a premiare il *comportamento spontaneo* del trasgressore che attraverso una nuova dichiarazione (detta **dichiarazione integrativa**) sani le violazioni precedentemente commesse.

L'art. 13 D.Lgs. 472/97 stabilisce che è dovuta la sanzione in misura pari:

- 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;
- 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 il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore (tale sanzione è stata introdotta dalla L. 190/2014 a decorrere dall'1-1-2015);
- 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 *entro un anno dall'omissione o dall'errore* quando non è prevista alcuna dichiarazione;
- ad *un settimo 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 successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (tale sanzione è stata introdotta dalla L. 190/2014 a decorrere dall'1-1-2015);
- ad *un sesto del minimo* se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (tale sanzione è stata introdotta dalla L. 190/2014 a decorrere dall'1-1-2015);

- ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3 o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (tale sanzione è stata introdotta dalla L. 190/2014 a decorrere dall'1-1-2015);
- 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, o a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione peridiodica IVA, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Il comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. 18-12-1997, n. 471 — il quale stabilisce la sanzione per il ritardato, insufficiente od omesso versamento diretto — regola un'ulteriore ipotesi di ravvedimento operoso stabilendo che, in relazione a crediti assistiti da garanzia reale o personale, se il versamento avviene con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione (pari al 30% della somma versata in ritardo) ridotta ad 1/10, come stabilito dall'art. 13 del D.Lgs. 472/97, è ulteriormente ridotta nella misura di 1/15 per ogni giorno di ritardo.

Il pagamento della sanzione è contestuale a quello del tributo o della differenza, se dovuti, nonché alla corresponsione degli interessi di mora.

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

Il legislatore può fissare ulteriori circostanze attenuanti della sanzione.

#### **D) Le sanzioni accessorie**

Il D.Lgs. 472/97 prevede, quale ulteriore fattispecie di sanzione amministrativa, le **sanzioni accessorie**.

Si tratta di pene conseguenti all'irrogazione della pena cd. principale la cui durata è stabilita in funzione della gravità dell'illecito e dei limiti minimi e massimi della sanzione principale.

Le sanzioni accessorie, tutte applicabili per una durata massima di 6 mesi, sono:

- interdizione da cariche amministrative;
- interdizione dalla partecipazione a gare di appalto;
- interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo o la loro sospensione;
- sospensione dall'esercizio delle attività di lavoro autonomo o d'impresa diversa da quelle di cui al punto precedente.

#### **E) Il procedimento di irrogazione delle sanzioni**

Il legislatore delegato ha previsto tre diverse procedure di irrogazione delle sanzioni:

- **procedura ordinaria** (art. 16 D.Lgs. 472/97). L'adozione di questa procedura è obbligatoria per infliggere sanzioni conseguenti a irregolarità formali e prende le mosse dalla notifica, al trasgressore e ai coobbligati, dell'**atto di contestazione** da parte dell'ufficio o dell'ente competente. Tale atto deve

essere notificato al trasgressore entro 90 gg. dalla constatazione della violazione, ovvero entro 180 gg. se la notifica deve essere eseguita nei confronti di soggetto non residente e deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono:

- *optare per la definizione agevolata* con il pagamento di un importo pari a 1/3 della misura indicata. La definizione agevolata è inammissibile nell'ipotesi di sanzioni relative ad omessi o ritardati pagamenti;
  - *produrre deduzioni difensive*. L'ufficio entro un anno dalla presentazione delle deduzioni deve accogliere le stesse o irrogare le sanzioni con atto motivato. Tali sanzioni, qualora rideterminate sulla base delle deduzioni difensive, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento di un importo pari ad 1/3 della sanzione indicata;
  - *impugnare immediatamente l'atto di contestazione* tramite ricorso all'organo competente;
- **procedura di deroga** (art. 17, co. 1 e 2, D.Lgs. 472/97). Tale procedura è esperibile se le sanzioni sono collegate al tributo cui si riferiscono. In questa ipotesi le sanzioni sono irrogate, senza previa contestazione, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica;
- **procedura speciale** (art. 17, co. 3, D.Lgs. 472/97). Quest'ultima procedura è prevista relativamente alle sanzioni per omesso o ritardato pagamento di tributi. Le sanzioni sono irrogate attraverso iscrizioni a ruolo, senza previa constatazione.

Ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. 472/97 sia l'atto di contestazione che quello di irrogazione devono essere notificati, a **pena di decadenza**, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti nei confronti di almeno uno degli autori dell'infrazione o degli obbligati in solido il termine è prorogato di un anno.

L'ultimo comma dell'art. 20 dispone che il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si *prescrive* nel termine di cinque anni e che l'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non torna a decorrere fino alla fine del procedimento.

Contro il provvedimento che irroga la sanzione è ammesso **ricorso** alle Commissioni tributarie.

Se le sanzioni si riferiscono a tributi per i quali la giurisdizione delle Commissioni tributarie è insussistente, il contribuente, entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento, può:

- *ricorrere in sede amministrativa* (alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio);
- *adire l'autorità giudiziaria ordinaria*. In tal caso il ricorso è possibile anche dopo la decisione amministrativa ed entro 180 giorni dalla sua notificazione.

Per la **riscossione della sanzione** valgono le disposizioni relative alla riscossione dei tributi cui è riferita la violazione (art. 24 D.Lgs. 472/97).

A richiesta dell'interessato che versi in condizioni economiche disagiate, l'ufficio o l'ente irrogante può, in via eccezionale, disporre il pagamento della sanzione in rate mensili, fino a un massimo di trenta. Il debito può essere comunque estinto in un'unica soluzione in qualsiasi momento.

Il mancato pagamento anche di una sola rata fa, tuttavia, decadere dal beneficio e costringe al pagamento del debito residuo *entro trenta giorni* dalla scadenza della rata non corrisposta.

### 3. IL SISTEMA SANZIONATORIO PENALE

Con il D.Lgs. 10-3-2000, n. 74 il legislatore ha abbandonato la punibilità delle *violazioni formali e preparatorie* per dare spazio ad un tipo di repressione limitato alle fattispecie intimamente connesse, sia dal punto di vista oggettivo, sia da quello soggettivo, alla lesione d'interessi fiscali. Presupposto *obiettivo e definitivo* dell'evasione d'imposta, diventano le *distorsioni* nell'uso della dichiarazione annuale ai fini IVA e delle imposte sui redditi.

#### A) L'attuale disciplina dei reati tributari

Il *nucleo centrale del nuovo sistema sanzionatorio* è costituito dalle seguenti tre figure d'illecito:

- **dichiarazione fraudolenta**, che è dichiarazione non soltanto ingannevole, ma caratterizzata da un alto *coefficiente d'insidiosità*. L'ipotesi ricorre quando la dichiarazione è supportata da un *impianto contabile*, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria o, comunque, ad avvalorare artificialmente la falsa esposizione di dati in essa racchiusa;
- **dichiarazione infedele**, caratterizzata dalla semplice sottrazione di materia imponibile e di imposta senza condotta fraudolenta;
- **omessa dichiarazione**, in caso di mancata presentazione della stessa.

Costituiscono ulteriori fattispecie criminose:

- *l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione;*
- *l'occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari;*
- *l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata dai sostituti, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo di imposta, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale;*
- *la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte, mediante compimento di atti fraudolenti su beni propri o altrui;*
- *l'omesso versamento IVA, per un ammontare superiore a 50.000 euro, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo;*
- *l'utilizzazione in compensazione per un ammontare superiore a 50.000 euro, di crediti non spettanti o inesistenti.*



Allo scopo di limitare il ricorso alla sanzione penale e di creare un *deflatore* dei processi penali, sono previste (eccezione fatta per la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, emissione di tali documenti e occultamento o distruzione di scritture contabili), soglie di punibilità che riducono l'intervento punitivo ai soli illeciti di *significativo rilievo economico*.

Per molte delle fattispecie sopra esaminate si applica la **confisca dei beni** secondo le disposizioni di cui all'art. 322ter del codice penale.

Come per i delitti contro la P.A. (*peculato, concussione, corruzione*, disciplinati dal libro 2, titolo II del codice penale) in caso di condanna per i reati tributari viene applicata la **confisca dei beni** che rappresentano il **profitto ricavato** o il **premio dell'azione fraudolenta**, salvo che tali beni appartengano a persona diversa dall'autore del reato.

Se non è possibile operare su tali beni, è consentita la confisca di altri beni che siano nelle disponibilità dell'autore del reato, per un importo corrispondente al profitto o al premio dell'azione dolosa (cd. **confisca per equivalente**).

#### ***La revoca della confisca per equivalente***

In tema di confisca per equivalente è intervenuta la **Corte di Cassazione** che con la **sentenza n. 46726 del 3-12-2012** ha stabilito che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente deve essere revocato a seguito del pagamento, anche tardivo, delle imposte evase venendo meno l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita posta in essere.

Si cita, anche, la sanzione introdotta dall'art. 11, co. 1, D.L. 201/2011 (conv. in L. 214/2011) in base alla quale è punito anche penalmente chi esibisce o trasmette documenti falsi a seguito di richiesta effettuata dall'amministrazione.

Inoltre, il D.Lgs. 74/2000 prevede una serie di *circostanze attenuanti*, volte a favorire il risarcimento del danno, e alcune *sanzioni accessorie*.

Lo stesso decreto ha poi introdotto il **principio di specialità** in virtù del quale se lo stesso illecito è sanzionato sia dal punto di vista amministrativo che penale, si applica la disposizione speciale.

Una norma si definisce *speciale* se contiene tutti gli elementi di una norma generale più un ulteriore elemento specializzante: può essere considerata speciale, ad esempio, una norma penale che consenta l'individuazione di una soglia minima di possibilità rispetto ad una amministrativa.

Si ricorda a tal proposito la nuova disposizione introdotta dal D.L. 138/2011 in base alla quale non si applica, ad alcune ipotesi di ratei tributari (di cui agli artt. da 2 a 10 del D.Lgs. 74/2000) il beneficio della **sospensione condizionale** qualora l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari e sia superiore a 3 milioni di euro.

Inoltre gli artt. 13 e 14 prevedono una serie di **circostanze attenuanti** volte a favorire il risarcimento del danno. In particolare l'art. 13 stabilisce la riduzione fino ad un terzo delle pene previste dal decreto legislativo a condizione che prima dell'apertura del dibattimento i debiti tributari relativi a fatti costitutivi dei delitti medesimi siano stati estinti mediante pagamento, anche a

seguito delle procedure conciliative o di adesione dell'accertamento previste dalle norme tributarie.

Se i debiti tributari si sono estinti per decadenza o prescrizione l'imputato non potrebbe avvalersi di tale circostanza attenuante. L'art. 14 ha, pertanto, previsto che in tal caso, l'imputato può chiedere di essere ammesso a pagare, prima dell'apertura del dibattimento, una somma da lui indicata a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene la somma congrua, fissa con ordinanza il termine (non superiore a dieci giorni) entro cui pagare la somma stessa. Se il pagamento viene eseguito entro il suddetto termine, la pena è ridotta alla metà e non si applicano le pene accessorie.

Quanto alle **circostanze esimenti**, particolare importanza riveste la disposizione contenuta nell'art. 15 del D.Lgs. 74/2000 che prevede la non punibilità delle violazioni di norme tributarie dipendenti da *obiettive condizioni di incertezza* sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione. Tale disposizione si pone come obiettivo quello di punire i soli comportamenti dolosi i quali presuppongono l'intenzionalità del contribuente ad infrangere una norma dell'ordinamento giuridico. L'intenzionalità viene chiaramente a mancare lì dove la norma di riferimento è di incerta portata.

Inoltre l'art. 16 stabilisce che *non può essere punito il contribuente che si sia uniformato al parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive* (soppresso dal D.L. 223/2006) o del Ministero dell'economia e delle finanze ovvero abbia compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso. Anche in questa ipotesi, infatti, manca il comportamento doloso del contribuente che si è semplicemente uniformato al parere dell'autorità competente.

Infine, non sono punibili i fatti commessi per errore su una legge diversa da quella penale quando ha cagionato errore sul fatto che costituisce reato.

Le disposizioni degli artt. 15 e 16 appena esaminate sono espressione del *principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente* che rappresenta uno dei cardini della L. 212/2000, il cd. Statuto del contribuente.

## **B) Casi di interruzione o di elevazione dei termini della prescrizione**

A norma dell'art. 17 del D.Lgs. 74/2000, il decorso della **prescrizione** dei delitti in materia di imposte dirette e IVA è interrotto dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni, oltre che dagli atti indicati nell'art. 160 c.p. (tra cui figurano la sentenza e il decreto di condanna). Nel caso di interruzione della prescrizione si determina una nuova decorrenza del termine di prescrizione che, tuttavia, non può essere prolungato oltre la metà (art. 160, co. 3, c.p.).

Inoltre il co. 1bis ha stabilito l'elevazione di 1/3 dei termini di prescrizione per i delitti previsti dall'art. 2 all'art. 10 dello stesso decreto.

### C) Le nuove competenze territoriali

L'art. 18 del D.Lgs. 74/2000 individua le nuove competenze territoriali in ordine ai reati tributari.

In particolare per i *delitti in materia di dichiarazione* è competente il giudice del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale.

In caso di *domicilio all'estero*, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato. Tale criterio è stato scelto anche per le ipotesi di trasmissione telematica delle dichiarazioni attraverso soggetti abilitati al fine di evitare, da un lato, che il contribuente possa scegliersi a proprio piacimento il giudice competente lì dove la competenza territoriale fosse stata decisa in base al luogo di partenza della dichiarazione e, dall'altro, che fosse sempre competente il tribunale di Roma lì dove si fosse deciso di focalizzare la competenza sulla base del luogo in cui affluiscono i dati delle dichiarazioni.

Nell'ipotesi, invece, in cui vengano *emesse o rilasciate più fatture o documenti per operazioni inesistenti in luoghi rientranti in più circondari*, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo ad iscrivere la notizia di reato nel registro apposito *ex art. 335 c.p.p.*

Infine, per gli *altri casi* previsti dal decreto, la competenza territoriale è determinata dal luogo in cui si è consumato il reato o, in subordine, dal luogo di accertamento del reato.