Premessa

**La violazione di un obbligo tributario determina l'applicabilità di sanzioni amministrative o, nei casi più gravi, penali.**

La **sanzione amministrativa** consiste, generalmente, nel pagamento di una somma di denaro. A questa possono aggiungersi, in determinati casi, **sanzioni accessorie**, come, ad esempio, la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività commerciale.

Il D.Lgs. n.158/2015, e più nello specifico il titolo II del medesimo, ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative tributarie al fine di correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, nel rispetto del principio di proporzionalità, adeguando in tal modo la normativa nazionale a quanto già previsto in ambito comunitario.

La sanzione amministrativa tributaria

L'art. 2 del D.Lgs. 472/97 fornisce la definizione di sanzione amministrativa.

In base alla norma citata la SANZIONE AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA è costituita:

- dalla **sanzione principale** ovvero la cosiddetta sanzione pecuniaria (consistente nella richiesta di pagamento di una somma di denaro)
- e, nei casi espressamente previsti dalle disposizioni in vigore, dalla **sanzione accessoria**, la quale potrà consistere ad esempio nell'interdizione dalle cariche di amministratore o di sindaco ovvero nella sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa.

Il principio di legalità ed il *favor rei*

L'art. 3 co. 1 del D. Lgs. n. 472/97 così recita: "Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione".

Quanto testé illustrato ha una duplice valenza.

In primo luogo, le sanzioni possono essere previste solo dalla legge (**riserva di legge**) ovvero solo la legge o altra fonte del diritto primaria (quali decreti legge o decreti legislativi) può stabilire nel nostro ordinamento se una condotta ha rilevanza

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

sanzionatoria.

In secondo luogo, il comma 1 citato, prevede l'**irretroattività delle norme sanzionatorie** per cui è punibile solo colui che ha commesso il fatto dopo l'entrata in vigore della norma.

I successivi commi 2 e 3 dell'articolo in commento a loro volta statuiscono che in caso di successione temporale di più norme disciplinanti la medesima fattispecie **dovrà essere applicata quella più favorevole al contribuente.**

Il principio di personalità e le cause di non punibilità

L'art.5, c.1 del D.lgs n.472/97 prevede che: "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa".

L'articolo citato afferma il principio della "**responsabilità personale**" delle sanzioni amministrative in base al quale le sanzioni sono riferibili solo alla persona fisica che ha commesso la violazione.

Immediata conseguenza del principio testé illustrato è che **le sanzioni non possono essere trasmesse agli eredi**.

Nel caso delle **persone fisiche** le sanzioni amministrative dovranno essere comminate alla persona che ha commesso la violazione.

In caso di violazioni poste in essere da **persone giuridiche** è opportuno precisare che, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

**Ne discende che in caso di violazione di una norma tributaria:**

- Ø nel caso di società di capitali: sarà chiamato a rispondere della violazione esclusivamente la persona giuridica.
- Ø nel caso di società di persone (o in generale di enti privi di personalità giuridica): la società sarà obbligata a rispondere della violazione in solido con la persona che volontariamente l'ha commessa.

Tuttavia, il riscontro della condotta e dell'elemento soggettivo non sono sufficienti per l'irrogazione della sanzione amministrativa, è necessario, inoltre, che non si verifichino **cause di non punibilità**.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Tali cause sono espressamente previste dall'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997. Si tratta di fatti in presenza dei quali viene meno, la rimproverabilità del comportamento del trasgressore per mancanza dell'elemento soggettivo indispensabile per fondarla.

L'art. 6 del D. Lgs. n. 472/97 prevede espressamente le seguenti cause di non punibilità:

**Errore Incolpevole**: In questi casi il soggetto opera diligentemente ma commette, involontariamente, un'azione sanzionabile.

**Obiettive condizioni di incertezza della norma**: L'obiettiva incertezza determina il venir meno della punibilità del trasgressore in presenza di una previsione normativa oggettivamente oscura ad esempio a causa di modifiche legislative ravvicinate nel tempo o per l'esistenza di posizioni ministeriali contrastanti.

**Mancato pagamento imputabile a terzi**: Il caso tipico è quello in cui la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro, iscritti negli appositi albi, in dipendenza del loro mandato professionale.

**Forza maggiore**: La causa di forza maggiore è intesa come quella causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto. Sono state ritenute cause di forza maggiore la mancanza di liquidità del contribuente, la patologia grave del contribuente o le condizioni ambientali eccezionali quali calamità naturali ecc.

Infine, non siano punibili **le violazioni formali**, definite come quelle violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e che non incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta.

Concorso e continuazione

In linea generale, ad ogni violazione dovrebbe conseguire una sanzione. L'articolo 12 del D. lgs n. 472/97 disciplina, tuttavia, il regime sanzionatorio applicabile qualora uno soggetto violi una o più norme con una sola o con più azioni od omissioni alle quali consegua il concorso di più sanzioni.

In particolare:

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

• se le contestazioni riguardano **un solo periodo d'imposta** la sanzione base, ovvero quella più grave, viene aumentata del 20% come previsto al comma terzo dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997 e successivamente, nell'ipotesi di violazioni **rilevanti ai fini di più tributi,** ulteriormente aumentata del 25% come previsto dal comma primo dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997.

• se le violazioni riguardino **periodi di imposta diversi** (**CONTINUAZIONE**), la sanzione unica per tutte le annualità, è calcolata come sopra ma, prima di essere incrementata del 25% come previsto dal comma primo, deve essere ulteriormente aumentata del 50% per effetto del quinto comma dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997.

In ogni caso il cumulo giuridico non può essere superiore al cumulo materiale.

Decadenza e prescrizione delle sanzioni

Ai sensi dell'art. 20 del D. Lgs n. 472/97 l'atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati al contribuente, 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. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni.

Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata **si prescrive nel termine di cinque anni**. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione fino alla definizione del procedimento.

Violazioni in tema di dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA

In caso di **OMESSA DICHIARAZIONE** le disposizioni in vigore prevedono l'irrogazione di una sanzione che va, dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro. Se non sono dovute imposte, la sanzione continua ad essere fissa, da 250,00 euro a 1.000,00 euro.

Tuttavia, il D.Lgs n.158 ha previsto che qualora la dichiarazione sia presentata dal contribuente entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo, e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale la sanzione sia dimezzata (60% – 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200,00 euro). In quest'ultima fattispecie, se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, e va da 150,00 euro a 500,00 euro.

In caso di **DICHIARAZIONE INFEDELE** (indicazione, ai fini delle singole imposte, di un minor reddito, di un'imposta inferiore o di un credito superiore a quello spettante) è prevista la sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

della differenza del credito utilizzato. La sanzione predetta opera anche in caso di indebite detrazioni d'imposta o deduzioni dall'imponibile, pure se attribuite in sede di ritenuta alla fonte. La sanzione da dichiarazione infedele è commisurata alla gravità del comportamento tenuto dal contribuente pertanto:

- essa 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 FRAUDOLENTA**).
- essa è invece 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 30.000,00 euro. Si precisa che tale riduzione non è applicabile in caso di condotta fraudolenta.

Dichiarazione inesatta

La violazione, disciplinata dall'art. 8 co. 1 del D. Lgs. n. 471/97, relativa alla c.d. "**dichiarazione inesatta**" ovvero la dichiarazione presentata su modelli non conformi o con inesattezze, è punita con una sanzione da 250,00 euro a 2.000,00 euro.

Altre violazioni in materia di IVA.

Nel caso in cui il contribuente presenti una **RICHIESTA DI RIMBORSO IN REALTA' NON SPETTANTE** l'art. 5 del D. Lgs. n. 471/97, al comma 5, sancisce l'applicazione di una sanzione pari al 30% del credito rimborsato.

Si precisa, tuttavia, che il testo attuale della norma, a differenza del previgente, punisce, non la semplice richiesta di rimborso non spettante, ma il suo ottenimento (la sanzione, infatti, è pari al 30% del credito "rimborsato").

In caso di **OMESSA PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DI INIZIO O VARIAZIONE E CASSAZIONE ATTIVITÀ**, previste dagli articoli 35 e 35-ter del DPR n. 633/72, o di presentazione delle medesime in forma incompleta o inesatta si applica la sanzione da 500 euro a 2.000 euro.

Tali sanzioni vengono estese alle dichiarazioni di identificazione ai fini Iva del contribuente non residente e per le operazioni di e-commerce poste in essere dalle imprese extracomunitarie.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Il D.lgs 158/2015 ha ridotto la sanzione prevista in caso di **ERRATA DOCUMENTAZIONE/REGISTRAZIONE DELLE OPERAZIONI IMPONIBILI** *ex* art. 6 co. 1 del D. Lgs.n. 471/97, che andrà dal 90% al 180%.

È stata introdotta, inoltre, la previsione per cui "*la sanzione è dovuta nella misura da 250,00 euro a 2.000,00 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo".*

Per quanto concerne le **VIOLAZIONI RELATIVE ALLA FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE DELLE OPERAZIONI NON IMPONIBILI, ESENTI E NON SOGGETTE A IVA** si applica la sanzione compresa tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati. Se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito, è comminata la sanzione fissa da 250,00 euro a 2.000,00 euro.

Inoltre la riforma ha previsto anche la diminuzione della sanzione per **L'INDEBITA DETRAZIONE** (ovvero la detrazione dell'imposta in misura superiore a quella spettante), ora pari al 90% dell'imposta (in luogo del 100%).

Violazioni in materia di sostituti d'imposta

In caso di **omessa dichiarazione del sostituto d'imposta** è previsto, anche in questo caso, il medesimo regime sanzionatorio esposto in tema di dichiarazione dei redditi, IRAP ed IVA.

È inoltre comminata una sanzione pari a 50,00 euro per ogni percipiente non indicato nel modello 770, ridotta a 25 € laddove la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine per l'invio di quella relativa all'anno successivo.

Anche in caso di **DICHIARAZIONE INFEDELE** (compensi, interessi e altre somme dichiarati in misura inferiore all'accertato) sono previste le medesime sanzioni illustrate in tema di dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA alle quali si aggiunge però la sanzione di 50,00 euro per ogni percipiente non indicato nel modello 770.

L'art. 14 del DLgs. 471/97 si occupa, invece, di **MANCATA APPLICAZIONE (E VERSAMENTO) DELLE RITENUTE**, in tal caso è operante la sola sanzione del 20%, che, da un punto di vista meramente cronologico, "assorbe" quella sul versamento (la logica risiede nel fatto che il mancato versamento è la naturale conseguenza dell'omessa applicazione della ritenuta).

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Infine, per ogni **CERTIFICAZIONE DELLE RITENUTE RILASCIATE AI SOSTITUITI DAI SOSTITUTI D'IMPOSTA OMESSA, TARDIVA O ERRATA** si applica una sanzione di 100,00 euro, con un limite massimo alla sanzione per ogni sostituto d'imposta, che non potrà superare i 50.000,00 euro. Se la certificazione è trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di 20.000,00 euro.

Violazioni in materia di versamenti e compensazioni

Chi **non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta** risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, in base all'art.13 del D.lgs 471/97 (sì come risultante dalle modifiche apportate dal d.lgs 158/15) è soggetto alle seguenti sanzioni:

- **per i ritardi sino 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%.

In materia di **OMESSA/TARDIVA PRESENTAZIONE DI UN F24 A SALDO ZERO** l'art.15 del D.lgs 471/97 prevede che l'omessa presentazione del modello F24 contenente i dati relativi all'eseguita compensazione, sia punita con una sanzione fissa di 100,00 euro. Tale sanzione, indipendentemente dal ravvedimento operoso, è ridotta a 50,00 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

L'art. 13 del D. Lgs.n. 471/97 si occupa invece delle **INDEBITE COMPENSAZIONI**, sia di crediti esistenti che inesistenti. In base al citato articolo l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti" è sanzionato nella misura del 30% del credito utilizzato. Ove, di contro, l'utilizzo concerna crediti inesistenti indebitamente compensati, la sanzione va dal 100% al 200% della misura del credito stesso.

Si ricorda che ai sensi della disposizione richiamata per credito inesistente, si intende "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile" mediante la liquidazione automatica della dichiarazione. Invece, rientrano nella più mite sanzione del 30%, i

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

crediti che, sebbene siano inesistenti, emergano dalla liquidazione automatica della dichiarazione.

Le modifiche apportate dal D.Lgs n.158/2015 ai reati tributari

Quando la violazione fiscale commessa configura una fattispecie di reato è prevista l'applicazione delle **sanzioni penali.**

Si ricorda che alla luce del **principio di personalità** le sanzioni hanno carattere personale e riguardano solo chi ha commesso l'infrazione.

Il D.Lgs. n. 158/2015 intervenendo sull'attuale formulazione del D. Lgs. 74/00 ha ridisegnato il sistema delle sanzioni penali-tributarie analizziamo pertanto la normativa ad oggi in vigore.

I reati in materia di dichiarazioni

I principali reati configurabili in materia di Dichiarazioni dei Redditi riguardano:

- **DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA**

L'art. **2 del D. Lgs. n. 74/2000** si occupa del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e prevede che "*È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.*

*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*".

In merito al momento di effettiva consumazione esso deve individuarsi nella presentazione della dichiarazione, non hanno invece rilievo le condotte prodromiche dell'agente, ivi comprese l'acquisizione e la registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti falsi o artificiosi (cfr. Cassazione n. 32348/2015 o Cass. n. 52752/2014).

L'art. 3 comma 1 del D. Lgs. n. 74/2000 si occupa invece della **Dichiarazione**

**Fraudolenta Mediante Altri Artifici, esso prevede che** “è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, …”

Il reato si configura quando congiuntamente l’imposta evasa:

- È superiore a 30.000 €
- Gli elementi attivi sottratti all’imposizione (anche tramite l’indicazione di elementi passivi fittizi) sono superiori al 5% del totale degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque maggiori di 1.500.000 €.
- Ovvero qualora l’ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell’imposta, è superiore al 5% dell’ammontare dell’imposta medesima o comunque a 000 €.

Nello specifico, la fattispecie di reato in esame avviene quando, oltre all’indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente, sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’Amministrazione finanziaria.

- **DICHIARAZIONE INFEDELE**

L’articolo **4 del Dlgs 74/2000** si occupa del reato di dichiarazione infedele.

Esso sancisce che “è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti …”

Il reato si configura quando congiuntamente l’imposta evasa è (*comma 1, lettere a) e b)*:

- Superiore a 150.000 €

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

- E l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione (anche tramite l’indicazione di elementi passivi inesistenti) è maggiore del 10% del totale degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a 3.000.000 €.

Il nuovo comma 1-bis prevede, poi, che, ai fini dell’applicazione del comma 1 e quindi della configurabilità del reato di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto:

– della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;

– della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza;

– della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Il comma 1-ter infine chiarisce che «Non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% 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).»

- **DICHIARAZIONE OMESSA**

Da ultimo l’articolo 5 del D. Lgs 74/2000 si occupa del reato di dichiarazione omessa “E’ punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila”

Il D.Lgs 158/2015 ha introdotto all’articolo citato il comma 1-bis riguardante l’omessa dichiarazione del sostituto d’imposta il quale prevede che «È 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 50.000.»

I reati in materia di documenti

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

I principali reati configurabili in materia di documenti riguardano:

- **EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI**

L'art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000 in merito all' emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti prevede che "È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

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."

- **OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI**

Per quanto riguarda l'Occultamento o Distruzione di Documenti Contabili il d.lgs 158/2015 ha aumentato la durata della pena, sicchè l'attuale formulazione dell'art.10 del D.Lgs n. 74/2000 sancisce che:

"*È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari*".

I reati in materia di pagamento delle imposte.

I principali reati configurabili in materia di pagamento delle imposte riguardano:

- **OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE O CERTIFICATE**

L'art.10-*bis* del D.Lgs n. 74/2000 prevede che "*E' 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*".

Si precisa che in base alla nuova formulazione della norma le ritenute sono non solo

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche quelle “dovute sulla base della stessa dichiarazione” (fedelmente presentata).

- **OMESSO VERSAMENTO DELL’IMPOSTA**

L’art.10-ter del D.lgs 74/2000 prevede che “*È 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*.”

- **INDEBITA COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24**

L’art.10- *quater* del D.lgs n.74/2000 prevede che “*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.*

*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.”*

Il disposto normativo uscente dalla riforma ha previsto una pena differente a seconda che l’*indebita compensazione* riguardi:

- crediti non spettanti > 50.000 € (nel qual caso la pena rimarrebbe quella attuale, ossia reclusione da sei mesi a due anni);
- crediti inesistenti > 50.000 (nel qual caso la pena prevista è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).

- **SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE.**

Nessuna modifica è stata introdotta all’art.11 del D.Lgs n.74/2000 che ad oggi continua a disporre che “E’ 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

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

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.

È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni."

Il fine è quello di pregiudicare la pretesa erariale attraverso l'impoverimento reale o fittizio del patrimonio del debitore d'imposta.

La condotta può consistere:

- nell'alienare simulatamente o nel compiere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni (quindi un'attività di **materiale sottrazione** di disponibilità, comma 1);
- nell'indicare, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi o passivi diversi da quelli reali (quindi un'attività di falsificazione della consistenza patrimoniale, comma 2).

Cause di non punibilità

La formulazione post riforma dell'articolo 13 del decreto 74/2000, relativo alle cause di non punibilità dei reati tributari prevede che non sono punibili i reati di omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento dell'IVA, indebita compensazione, qualora l'autore di tali condotte, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, provveda all'estinzione integrale dei debiti tributari, compresi le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante pagamento degli importi dovuti anche attraverso speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento nonché ravvedimento operoso.

Da ultimo, è stato altresì previsto che se il contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sta provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

residuo. Tale termine è prorogabile dal giudice di altri tre mesi.

In tal caso la prescrizione è sospesa.

Circostanze del reato

Fuori dai casi appena visti, il nuovo articolo 13-bis prevede, in caso di integrale pagamento dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni o e degli interessi evasi prima dell'apertura del dibattimento, la diminuzione fino alla metà delle sanzioni e l'inapplicabilità delle pene accessorie. In altre parole, ove non possa costituire causa di non punibilità, il comportamento ravveditivo così come descritto integra una circostanza attenuante speciale.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/