

Ar2

Baldassarre Santamaria

**I nuovi reati tributari
e le violazioni amministrative**

Procedure di accertamento





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVI
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Sotto le mura, 54
00020 Canterano (RM)
(06) 93781065

ISBN 978-88-548-9672-7

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: settembre 2016

Indice

- 9 *Introduzione*
- II *Capitolo I*
Principi generali dei reati in materia d’IVA e imposte sui redditi
- 1.1. Premessa. Le novità del d.lgs. 158/2015, 11 – 1.2. (segue) La filosofia degli interventi legislativi, 16 – 1.3. Le soglie quantitative di punibilità, 22 – 1.4. Il dolo specifico, 25 – 1.5. Le circostanze e le cause di non punibilità, 27 – 1.6. La prescrizione, 33 – 1.7. Il giudice competente, 35 – 1.8. L’errore, 37 – 1.9. Rapporto fra processo penale e processo tributario, 39 – 1.10. I rapporti fra sanzioni penali e amministrative e il principio di specialità, 42.
- 45 *Capitolo II*
Le dichiarazioni fraudolente
- 2.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, 45 – 2.2. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, 51.
- 59 *Capitolo III*
La dichiarazione infedele e l’omessa dichiarazione
- 3.1. La dichiarazione infedele, 59 – 3.2. L’omessa dichiarazione, 63.
- 67 *Capitolo IV*
L’omesso versamento di ritenute e di IVA
- 4.1. L’omesso versamento di ritenute dovute o certificate, 67 – 4.2. L’omesso versamento di IVA, 70.
- 75 *Capitolo V*
Le violazioni relative ai documenti contabili
- 5.1. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, 75 – 5.2. Occultamento o distruzione di documenti contabili, 79.

83 Capitolo VI

L'indebita compensazione e la sottrazione fraudolenta al pagamento

6.1. L'indebita compensazione, 83 – 6.2. La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, 85 – 6.3. Nuovi delitti sul riciclaggio e autoriciclaggio, 88.

93 Capitolo VII

Le sanzioni amministrative

7.1. Le sanzioni amministrative in materia tributaria, 93 – 7.2. Il principio di legalità, 96 – 7.3. L'assoggettabilità alla sanzione: il principio di imputabilità, 98 – 7.4. La colpevolezza, 100 – 7.5. Le cause di non punibilità, 105 – 7.6. I criteri di determinazione della sanzione, 109 – 7.7. I responsabili per la sanzione amministrativa, 113 – 7.8. Concorso di violazioni e violazioni continuate, 118 – 7.9. Il ravvedimento, 123 – 7.10. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni, 125 – 7.11. Tutela giurisdizionale, tutela amministrativa ed esecuzione delle sanzioni, 131 – 7.12. Le misure cautelari, 134 – 7.13. Sanzioni amministrative per violazioni dichiarative, 139.

143 Capitolo VIII

Procedure di accertamento

8.1. Fondamento della potestà ispettiva, 143 – 8.2. L'amministrazione finanziaria. La Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, 145 – 8.3. Natura ed efficacia probatoria dei processi verbali, 150 – 8.4. Le ispezioni tributarie, 167 – 8.5. I poteri ispettivi in materia d'IVA e imposte sui redditi, 170 – 8.6. Potestà di accesso, 175 – 8.7. Ispezioni e ricerche, 184 – 8.8. Potestà di perquisizione, 188 – 8.9. Invito di comparizione, esibizione e trasmissione di atti, 198 – 8.10. Potestà ispettiva nei confronti di terzi. Le indagini finanziarie a fini fiscali, 205 – 8.11. I poteri ispettivi in materia di accertamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, 207 – 8.12. Poteri e limiti all'esercizio dei poteri ispettivi negli studi professionali, 211 – 8.13. Attività ispettiva illegittima e tutela del contribuente, 220 – 8.14. La cooperazione internazionale per lo scambio di informazioni e i controlli, 228 – 8.15. Gli atti di accertamento, 234 – 8.16. Accertamento analitico e accertamento d'ufficio, 243 – 8.17. Accertamento modificativo e integrativo, accertamento parziale, 246 – 8.18. Accertamento sintetico, 248 – 8.19. Accertamento induttivo, 252 – 8.20. Accertamento presuntivo, 255 – 8.21. Studi di settore, 258 – 8.22. Accertamento per adesione, 264.

Appendice

- 271 *Decreto legislativo del 10 marzo 2000, n. 74*
- 285 *Decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471*
- 307 *Decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472*
- 329 *Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600. Accertamento delle imposte sui redditi, titolo IV, accertamento e controlli (da art. 31 a art. 44)*
- 359 *Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (da art. 51 ad art. 66 bis)*
- 383 *Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2014, n. 25/E*

Introduzione

Il volume fornisce un utile quadro di insieme, anche per gli opportuni raffronti, di tutto il sistema sanzionatorio fiscale, amministrativo e penale, elaborato alla luce anche della giurisprudenza della Suprema Corte.

In ordine alle vigenti ipotesi delittuose sono stati esaminati i fondamentali aspetti generali e sistematici, come la filosofia delle riforme e della recente revisione di cui al d.lgs. n. 158/2015, le soglie di punibilità, il dolo specifico, le circostanze attenuanti, la prescrizione, il giudice competente, l'errore, il rapporto fra processo penale e processo tributario e il principio di specialità.

Il focus dell'indagine ha riguardato tutte le forme di violazioni dichiarative: da quelle fraudolente a quella infedele e a quella omessa, evidenziandone gli aspetti salienti e distintivi con particolare riguardo alla tipologia di reato, ai soggetti attivi, all'oggetto materiale, alla condotta e all'elemento psicologico.

Analoga trattazione ha interessato altresì l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'occultamento o distruzione di documenti contabili, l'omesso versamento di ritenute e di IVA, l'indebita compensazione e la sottrazione fraudolenta al pagamento.

Relativamente alle sanzioni amministrative sono stati esaminati, con approfondita analisi, i principi generali regolatori della materia, come quello di legalità e di imputabilità, le cause di non punibilità, i criteri di determinazione della sanzione, il concorso di violazioni, il ravvedimento, il procedimento di irrogazione, la tutela giurisdizionale e amministrativa e le misure cautelari. Sul piano delle singole ipotesi sanzionatorie è stata data evidenza alle violazioni dichiarative in materia di IVA, imposte sui redditi e IRAP.

L'opera si arricchisce di un'ampia e approfondita disamina delle procedure di accertamento e controlli fiscali dai quali emergono le violazioni tributarie, amministrative e penali, evidenziandone i poteri e limiti degli organi di controllo.

Impreziosisce il testo una utile appendice legislativa per un immediato riscontro dei testi normativi.

Frutto della preziosa esperienza professionale dell'autore, avvocato cassazionista e professore di diritto tributario internazionale nell'università di Roma Tor Vergata, dove dal 1985 è stato titolare della cattedra di diritto tributario, il testo, pur nel rigore dell'impostazione e della ricerca scientifica, risulta a carattere spiccatamente professionale, destinato ad una platea, la più vasta, di operatori del diritto.

Un sentito ringraziamento alla prof. Manuela Santamaria, docente di diritto tributario nell'università G. Marconi di Roma, per la proficua collaborazione nella revisione generale del testo e nella stesura di alcuni paragrafi di esso.

Un vivo ringraziamento altresì al dott. Angelo Parisi, magistrato presso la Procura della Repubblica di Milano, per gli aggiornamenti giurisprudenziali relativi alla parte penal-tributaria.

Principi generali dei reati in materia d'IVA e imposte sui redditi

SOMMARIO: 1.1. Premessa. Le novità del d.lgs. 158/2015, 11 – 1.2. (segue) La filosofia degli interventi legislativi, 16 – 1.3. Le soglie quantitative di punibilità, 22 – 1.4. Il dolo specifico, 25 – 1.5. Le circostanze e le cause di non punibilità, 27 – 1.6. La prescrizione, 33 – 1.7. Il giudice competente, 35 – 1.8. L'errore, 37 – 1.9. Rapporto fra processo penale e processo tributario, 39 – 1.10. I rapporti fra sanzioni penali e amministrative e il principio di specialità, 42.

1.1. Premessa. Le novità del d.lgs. 158/2015

In attuazione dei principi di effettività, proporzionalità e certezza, così come individuati nell'art. 8 della legge delega 11 marzo 2014 n. 23 di revisione del sistema fiscale, il decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 ha razionalizzato il sistema sanzionatorio a fronte dell'inadeguatezza e insufficienza dell'assetto normativo previgente.

In particolare, ai sensi dell'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, il Governo è stato delegato a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti. Si è sottolineato che la delega discorre di « revisione », e non già di « riforma » o di « riscrittura » del diritto penale tributario, a significare che il legislatore intende muoversi entro le coordinate di fondo del sistema vigente, per come originariamente delineate dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74¹.

1. Cfr. Relazione governativa di illustrazione del provvedimento, reperibile in www.governo.it/Governo/Provvedimenti; l'obiettivo è quello di "... una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza — quella penale — ai soli

Da segnalare che, già prima del d.lgs. n. 158/2015, il d.lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, mediante l'introduzione dell'art. 10-bis alla legge 27 luglio 2000, n. 212, ha statuito che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, mentre resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie; si tratta del tema — contenuto nell'art. 8 della delega — della individuazione e possibile rilevanza penale delle condotte elusive². Con riguardo a tale profilo, appare sufficiente qui rilevare che, a differenza di quanto affermato in ambito civilistico³, nel campo penale non può affermarsi una regola generale antielusiva, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione antielusiva. Secondo un primo orientamento giurisprudenziale, superato dal legislatore, tale specifica disposizione alle previsioni dei reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione, in termini di aggiramento degli obblighi e divieti previsti dalla disciplina fiscale attraverso operazioni prive di valide ragioni economiche, ai sensi degli artt. 37 comma tre e 37-bis DPR 600/1973⁴. A seguito della citata novella dello Statuto dei diritti del contribuente, entrata in vigore il 1.10.2015, tale operazione ermeneutica non è più possibile, ma rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali, sempre che ne sussistano i presupposti, nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive.

Per comprendere, i più recenti approdi legislativi, è necessario illustrare l'evoluzione della normativa di riferimento.

Già la l. 516/82, nata in un contesto politico di grande attenzione ai problemi dell'evasione, si dimostrò alla prova dei fatti incapace di fronteggiare adeguatamente il fenomeno.

1.1.1. *La legge « manette agli evasori »*

Fin dalla sua entrata in vigore la legge c.d. « manette agli evasori » aveva del resto posto una serie di problemi tecnici derivanti dalla sua stessa formulazione.

casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo”.

2. Cfr. già Cass. Sez. III, 40272/2015.

3. Cass. S.U. 30055 e 30057 del 2008.

4. Cfr. Cass. 7739/2011.

La dottrina ha evidenziato come l’eccessivo numero dei comportamenti penalmente rilevanti, la generica e incerta determinazione delle fattispecie sanzionatorie, la criminalizzazione di violazioni meramente formali, avessero nel loro insieme diminuito nel contribuente sia la percezione del disvalore dei comportamenti costituenti reato, sia il timore della sanzione.

La mini riforma introdotta con la l. 154/91 costituì un tentativo di risolvere gli aspetti più controversi della l. 516/82, attraverso una riformulazione della gran parte delle fattispecie di reato e una riduzione di quelle connesse ad infrazioni contabili; anch’essa tuttavia non fu in grado di ottenere risultati di particolare rilievo.

La l. 516/82, criminalizzando comportamenti legati a fatti storici di facile accertamento, strumentali o propedeutici all’evasione, aveva oltretutto, proprio a causa dell’ampio novero di fattispecie penalmente rilevanti, determinato un’inflazione dei procedimenti innanzi al giudice penale, i quali era giocoforza cadessero in molti casi in prescrizione.

Da più parti si sollevò quindi l’esigenza d’una radicale riforma della materia, formulata nel disegno di legge delega C1850 del 1996, col quale si attribuiva al Governo il mandato per depenalizzare i reati minori. All’art. 6, lettera c), venne infatti prevista la sostituzione delle sanzioni penali previste dalla l. 516/82 con sanzioni amministrative, ad esclusione però dei delitti di frode fiscale di cui all’art. 4 della suddetta legge. Il Governo successivamente (dicembre 1997), per evitare che il progetto di riforma si limitasse a ridurre le fattispecie penali contemplate dalla l. 516/82 senza apportare un miglioramento all’azione di repressione e prevenzione dell’evasione, presentò al Senato il disegno di legge delega n. 2979 concernente la riforma dei reati in materia d’imposte dirette e sul valore aggiunto.

Tale riforma muoveva da un riesame critico e dal superamento della strategia cui s’ispirava la disciplina dettata dalla l. 516/82, fondata sul modello dei cosiddetti reati prodromici, volti a colpire, indipendentemente dalla effettiva lesione dell’interesse erariale, comportamenti solo astrattamente idonei a concretizzarsi in una successiva evasione.

Peraltro il pletorico complesso di fattispecie criminose, dall’impronta marcatamente casistica, nel quale si qualificavano penalmente condotte concretamente prive di collegamento soggettivo e oggettivo con l’evasione d’imposta, aveva determinato un’eccessiva prolifera-

zione dei procedimenti penal-tributari, costringendo il legislatore, per effetto dell'anticipazione della tutela penale, a comminare per la maggior parte delle ipotesi pene particolarmente lievi, inidonee a costituire un valido deterrente per l'evasione, con ciò causando una sostanziale svalutazione dell'illecito penal-tributario.

1.1.2. *Le linee della riforma del sistema penal-tributario*

Inoltre ragioni d'ordine storico e pratico fecero ravvisare l'opportunità di limitare l'intervento riformatore alla materia delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, per essere questi i tributi da cui deriva il maggior gettito e la cui disciplina penale poteva costituire l'architrave del sistema. La riforma proposta prevedeva pertanto che la repressione penale fosse diretta ai soli fatti correlati, sia sul piano oggettivo che soggettivo, alla lesione degli interessi del Fisco, realizzando un sistema fondato su un ristretto numero di fattispecie delittuose, caratterizzate da rilevante offensività e dallo scopo d'evasione o di conseguimento d'indebiti rimborsi d'imposta, cui dovevano rimanere estranee condotte omissive meramente preparatorie e formali.

Un sistema, inoltre, in cui l'attenzione fosse concentrata sulla dichiarazione annuale, momento nel quale si concretizza in capo al contribuente il presupposto obiettivo e definitivo dell'obbligazione e dell'evasione d'imposta, e nel quale l'introduzione di soglie di punibilità consentisse di limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi per deflazionare il numero dei procedimenti penali.

In occasione del riesame (3 marzo 1999) presso il Senato del disegno di legge delega sulla depenalizzazione dei reati minori, furono a questo apportati alcuni emendamenti, a seguito dei quali il titolo del disegno di legge divenne « Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale », e s'introdusse l'art. 9, rubricato « Reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto », nel quale si delegò il Governo ad emanare entro otto mesi un decreto legislativo recante la disciplina dei nuovi reati tributari.

L'articolo summenzionato riproponeva in sostanza i principi del precedente disegno di legge delega n. 2979, prevedendo inoltre l'introduzione di una normativa diretta a disciplinare i rapporti tra il sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo col quale s'intendeva

escludere, in caso di convergenza sul medesimo fatto di norme repressive eterogenee, il cumulo tra le misure punitive dell'uno e dell'altro *genus* (principio di specialità).

La delega di cui all'art. 9 cit., quindi, ha trovato attuazione col d.lgs. 74/2000, recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Al centro del nuovo sistema sanzionatorio si è posta la dichiarazione annuale ai fini IVA e delle imposte sui redditi, delineando al riguardo tre fattispecie cardini, ossia la dichiarazione fraudolenta, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione. Se queste ultime due sono di più intuitiva lettura, perché basate rispettivamente sulla falsità della dichiarazione e sull'omissione della dichiarazione dovuta, l'ipotesi della dichiarazione fraudolenta richiede il supporto di un impianto documentale atto a sviare od ostacolare l'attività di accertamento e, comunque, ad accreditare il mendacio.

Le fattispecie criminose più rilevanti, allora, così come previste dal d.lgs. 74/00, risultano connotate da rilevante offensività e dal dolo specifico d'evasione, e pertanto configurate come di natura esclusivamente delittuosa e accompagnate da un regime sanzionatorio di rilevante spessore.

Il legislatore, inoltre, ha previsto soglie di perseguibilità limitando l'intervento punitivo della sanzione penale ai soli illeciti di un certo significativo rilievo economico, sia pure con l'eccezione della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'emissione di tali documenti e l'occultamento o distruzione di scritture contabili.

Oltre alle singole fattispecie, il d.lgs. 74/2000 si è preoccupato di delineare i rapporti tra il sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo, in base al principio di specialità, nonché tra il processo penale e quello tributario in virtù del principio di autonomia reciproca.

L'opera di revisione del 2015, oltre ai correttivi di cui si dirà nel prosieguo della trattazione, ha comportato l'introduzione di un'inedita ipotesi di confisca obbligatoria, anche per equivalente per il caso di condanna, anche patteggiata⁵. Inoltre, come meglio si illustrerà di se-

5. Il nuovo art. 12-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 prevede la confisca in relazione ad "uno dei delitti previsti dal presente decreto" ed ha come presupposto costitutivo una sentenza di condanna o di applicazione di pena su richiesta delle parti. La confisca "non opera" per la parte che il contribuente "si impegna a versare" all'erario anche in presenza di sequestro, precisandosi peraltro che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta. Il

guito, si è attribuito rilievo in termini premiali all'integrale estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, mentre si è attribuita rilevanza in termini aggravatori al concorso nel reato da parte del consulente fiscale professionista o intermediario finanziario o bancario.

1.2. (segue) La filosofia degli interventi legislativi

1.2.1. *Legge 205 del 1999*

Il sistema attuato con la legge delega 25 giugno 1999, n. 205 ha operato una completa inversione di rotta rispetto a quello delineato dalla l. 516/82 e successive modifiche, assumendo come obiettivo strategico la limitazione della repressione penale ai soli fatti direttamente connessi, sia dal punto di vista oggettivo che soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, rinunciando alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie.

In questo senso, a livello di programmazione politico-criminale, sembra affermarsi un consolidato orientamento dottrinale internazionale, secondo il quale è inopportuno, se non addirittura censurabile sotto il profilo costituzionale, estendere a dismisura l'area del penal-

legislatore prevede e distingue la confisca obbligatoria diretta del prezzo o del profitto del reato — salvo che appartengano a persona estranea — e, nel caso in cui non sia possibile la confisca di proprietà, confisca per equivalente di cose corrispondenti al valore del prezzo o del profitto derivante dal reato. La confisca, quindi, può avere ad oggetto somme di denaro, in quanto prezzo o profitto del reato, ovvero altri beni in quanto corrispondenti al valore del prezzo o del profitto di reato. In tema di reati tributari, il profitto confiscabile anche nella forma per equivalente è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (Sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18734, Adami, Rv. 255036). Sul tema della distinzione tra confisca diretta o per equivalente del denaro, cfr. Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617. Qualificare la confisca delle somme di denaro disponibili su un conto corrente bancario come confisca diretta ovvero come confisca per equivalente produce infatti almeno due decisive conseguenze, alla luce dello stato attuale della giurisprudenza di legittimità. La prima attiene alla possibilità di aggredire il patrimonio di un ente nel quale sia "rimasto" il profitto del reato fiscale commesso dal suo legale rappresentante. La seconda riguarda la possibilità di disporre la confisca anche nel caso in cui il reato si estingua per prescrizione.