

RELAZIONE DI DIRITTO TRIBUTARIO

Le sanzioni penali

In caso di inosservanza degli obblighi che derivano dal rapporto giuridico di imposta, un giudice può determinare, per i soggetti trasgressori, sanzioni penali, che prendono il nome di sanzioni penali tributarie.

Il delitto di frode fiscale fu punito con la reclusione per la prima volta nel 1956, con la legge n.1/1956 che prevedeva sino a sei mesi di reclusione l'omessa denuncia dei redditi fiscali superiori ad una certa somma, prima di allora, tali reati, erano puniti solo con un'ammenda.

La Legge n.23 del 11 marzo 2014 ha attribuito al Governo una delega fiscale per modificare il sistema sanzionatorio tributario, con l'obiettivo di dare attuazione al sistema sanzionatorio secondo i criteri di proporzionalità e predeterminazione delle sanzioni, in base alla gravità del comportamento, rispettando i principi sanciti dalla costituzione di legalità e di capacità contributiva. Il Governo, per attuare questi criteri, ha approvato il d.lgs. 158/2015.

I reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000.

La prima figura è regolata dall'art.2 e punisce chi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o su valore aggiunto, con lo scopo di evadere le tasse (dichiarazione fraudolenta mediante l'uso o altri documenti per operazioni inesistenti). Il d.lgs. 158/2015 dà rilevanza anche alle operazioni presentate, per esempio, in occasione di operazioni straordinarie. Questo reato è punito con la reclusione da un minimo di un anno e sei mesi, sino ad un massimo di sei anni. L'art.3 condanna chi, avvalendosi di documenti falsi o altri documenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre l'amministrazione finanziaria in errore, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi. La pena per questo reato consiste nella reclusione da un anno e sei mesi sino a sei anni. Per essere considerato reato però è richiesto il dolo specifico.

Un'altra fattispecie di reato è la dichiarazione infedele. Questa ipotesi di reato si rileva semplicemente di dichiarando elementi passivi inesistenti in una delle dichiarazioni annuali riguardanti le imposte sull'IVA. La pena è la reclusione da uno a tre anni. Questo reato può essere commesso da qualunque contribuente ed è disciplinato nei commi 1-bis e 1-ter dell'art.4. In tali disposizioni si esclude la rilevanza penale di erronee classificazioni o imputazioni al periodo di competenze, delle valutazioni di elementi oggettivamente esistenti, i criteri delle quali siano stati indicati in bilancio o in altra documentazione fiscalmente rilevante o comunque divergenti non oltre il 10% da quelle corrette, della deduzione di componenti passivi reali ma non inerenti o non deducibili. La norma in questione ha la funzione di non far ricadere nell'ambito della rilevanza penale le valutazioni non corrette.

L'art.5 punisce con la reclusione da un anno e sei mesi, sino a quattro anni l'omessa presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto nel caso in cui almeno una delle imposte evase sia superiore a cinquantamila euro. Il reato può essere commesso da qualunque contribuente che abbia l'obbligo di presentare una delle predette dichiarazioni. Viene inoltre punita con la reclusione da uno a tre

anni l'omessa presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta se le ritenute non versate superino i cinquantamila euro.

I reati previsti dagli articoli due tre e quattro non sono punibili a titolo di tentativo. I reati in questione si consumano con la presentazione delle dichiarazioni fraudolente o infedeli.

L'art.8 punisce l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Chi commette questo reato è punito con la reclusione da un anno e sei mesi sino a sei anni. Il fatto deve essere commesso con l'intenzione di consentire a terzi di evadere le imposte sui redditi oh l'imposta sul valore aggiunto. Il soggetto che emette suddetti documenti non concorre nel reato commesso dal soggetto che utilizza questi documenti, così come quest'ultimo non concorre nel reato previsto e punito dall'art.9.

L'art.10 punisce chiunque distrugga 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 d'affari, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Possono commettere tale reato anche soggetti diversi da quelli obbligati alla tenuta della contabilità cui si riferisce la condotta. Il fatto costituisce reato solo se è commesso con lo scopo di consentire a terzi di evadere dette imposte.

Il legislatore ha stabilito che un fatto punito sia da norma amministrativa che da norme penale, si applica la norma speciale. L'art.19 dispone in ogni caso, per i soggetti indicati nel art.11 comma1, la permanenza della sanzione amministrativa e che, se il contribuente ha personalità giuridica, la sanzione grava solo su di esso e che la persona fisica la persona fisica che ha agito può subire la sanzione penale senza che vi sia il principio di specialità e può rimanere soggetta all'azione di responsabilità della società di capitale o del ente per cui ha agito.

Con una deroga alle regole generali del codice penale, la legge n.148 del 2011 ha inserito Nell'articolo 17 del d.lgs. 74/2000 il comma 1-bis, che prevede l'estensione di un terzo dei termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del d.lgs. 74 del 2000. Se in relazione ad una verifica tributaria compiuta prima della scadenza del termine di prescrizione, l'amministrazione finanziaria presenta denuncia all'autorità giudiziaria, potrà essere aperto un procedimento penale a carico del contribuente verificato. L'amministrazione stessa, potrà costituirsi parte civile. In base all'art. 13 d.lgs. n.74/2000, il pagamento dei debiti tributari, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, comporta la non punibilità per i reati in materia di versamento. Lo stesso articolo 13 comma due prevede una causa di non punibilità anche per i delitti di infedele dichiarazione e omessa dichiarazione. Quando non sussistono i presupposti delle regole di non punibilità testè descritte trova applicazione l'art. 13-bis del d.lgs. n. 74/2000, il quale prevede Un'attenuante ad effetto speciale se si procede all'estinzione dei debiti tributari, delle sanzioni e degli interessi sempre anteriormente all' avvio del dibattimento di primo grado.

La legge n. 148/2011 ha introdotto le seguenti innovazioni:

-per i delitti di cui agli artt. da 2 a 10 del d.lgs. 74/2000 è stata prevista una causa speciale di non applicazione dell'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 c.p., nel caso in cui l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari e sia superiore a tre milioni di euro;

è stato inserito nell'art. 13 d.lgs. 74/2000 il comma 2-bis, il quale stabilisce che per i delitti

previsti dal medesimo decreto legislativo l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. può essere chiesta dalle parti solo qualora sia avvenuto il pagamento del debito tributario, comprese le sanzioni amministrative, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento.

Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, è disposta la confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato. Quando la predetta confisca non è possibile, il legislatore ha previsto la possibilità di confiscare altri beni di proprietà del reo per un valore corrispondente alla quantità di imposte evase. Con tale disposizione si introduce, la così detta confisca per equivalente, con la quale si dispone la possibilità di confiscare altri beni di proprietà del reo.

Da questa norma deriva, che per i reati tributari da confisca del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta dovuta è obbligatorio. Una volta stabilita la somma di denaro che è stata oggetto del mancato pagamento di imposte dovute è verificata l'impossibilità di procedere al sequestro del provento del reato, si potrà procedere al sequestro e alla confisca di somme di denaro o di beni aventi un valore equivalente, il tutto senza la necessità di quella specifica individuazione che prenderebbe impossibile la confisca di questa materia.

Affinché possa aversi confisca il contribuente deve essere stato condannato. Risulta dall'art.13-bis, comma2, che per poter patteggiare il contribuente deve avere obbligatoriamente estinto i propri debiti tributari.

La Corte costituzionale ha aderito alla tesi consolidata dalla Corte di Cassazione secondo la quale la confisca per equivalente ha natura esclusivamente sanzionatoria, in forza della mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto di tale tipologia di confisca e dell'assenza di un rapporto di pertinenzialità tra il reato e i detti beni.

la Consulta trae necessariamente il divieto di sua applicazione retroattiva alla luce dell'art. 25, comma2, della Costituzione, e della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, quale ha ritenuto in contrasto con i principi sanciti dall'art. 7 della Cedu l'applicazione retroattiva di una confisca di beni per equivalente.

Lorenzo Antonio Cappai