

# CONVEGNO ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI DI PALMI



Diritto tributario

Prof. Melo Martella

E-mail:

[mmartella@unime.it](mailto:mmartella@unime.it)

REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO  
AMMINISTRATIVO E PENALE TRIBUTARIO

ABUSO DEL DIRITTO

«RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



## Obiettivi

- Il mio contributo tenta di fornire una prima lettura delle significative novità introdotte dal Decreto legislativo 158/2015, con l'ovvia cautela imposta dal breve arco temporale che separa le presenti considerazioni dalla pubblicazione della novella che interessa pressoché tutte le fattispecie incriminatrici contenute nel Dlgs 74/2000, ad eccezione soltanto dei delitti di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte
- Vorrei raggiungere tale obiettivo condividendo con voi una serie di considerazioni, ribadisco, «di prima lettura», «A CALDO», sulle nuove norme



# RIFORMA SANZIONI TRIBUTARIE



Un po' di merchandising



# RIFORMA SANZIONI TRIBUTARIE



## CONSIDERAZIONI PRELIMINARI

# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



- LEGGE 11 MARZO 2014, N. 23, RUBRICATA «*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*»
- ART. 8 LEGGE 11 MARZO 2014, N. 23 – «DELEGA FISCALE» - CONTIENE INDICAZIONI DI RIFORMA SIA DEL SISTEMA SANZIONATORIO PENALE CHE DI QUELLO AMMINISTRATIVO CON 3 DIRETTRICI DI RIFORMA A CUI IL LEGISLATORE DELEGATO DOVRA' OTTEMPERARE:
  1. «LA REVISIONE DEL REGIME DELLA DICHIARAZIONE INFEDELE E DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO AL FINE DI MEGLIO CORRELARE, NEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA', LE SANZIONI ALL'EFFETTIVA GRAVITA' DEI COMPORAMENTI»;
  2. «LA POSSIBILITA' DI RIDURRE LE SANZIONI PER LE FATTISPECIE MENO GRAVI»;
  3. LA POSSIBILITA' «DI APPLICARE SANZIONI AMMINISTRATIVE ANZICHE' PENALI, TENUTO ANCHE CONTO DI ADEGUATE SOGLIE DI PUNIBILITA'»
- **D. Lgs. N. 158 del 24 settembre 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015**

# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



- **Il nuovo decreto che, per la parte relativa alle sanzioni penali, sarà in vigore a partire dal 22 ottobre 2015, CONSTA DI TRE TITOLI:**
  
- **PRIMO: REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO PENALE TRIBUTARIO**
  - **ARTT. DALL'1 AL 14**

# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



- **SECONDO: REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO**
  - **3 CAPI:**
    - ✦ **SANZIONI TRIBUTARIE NON PENALI IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE, DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E DI RISCOSSIONE DEI TRIBUTI: ART. 15**
    - ✦ **SANZIONI AMMINISTRATIVE PER LE VIOLAZIONI DI NORME TRIBUTARIE: ART. 16**
    - ✦ **ALTRE DISPOSIZIONI: ARTT. DAL 17 AL 31**

# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



- **TERZO. DECORRENZA DEGLI EFFETTI, ABROGAZIONI E DISPOSIZIONI FINANZIARIE**
  - **ARTT. 32-33**
- LE NORME RELATIVE ALLE SANZIONI PENALTRIBUTARIE SONO ENTRATE IN VIGORE IL 22 OTTOBRE, QUELLE RELATIVE ALLE SANZIONI AMMINISTRATIVE ENTRARANNO IN VIGORE IL 1° GENNAIO 2017...ANZI IL 1° GENNAIO 2016...!!! ANZI ....???



# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



- *Modus operandi* legislatore delegato: Revisione sistematica delle disposizioni già vigenti senza alterare l'impianto complessivo
- Per le sanzioni penali non tributarie ed amministrative è intervenuto sul Dlgs. 471/1997 e Dlgs. 472/1997
- Per le sanzioni penali tributarie è intervenuto sul Dlgs. 74/2000

# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



- UN COMPLESSO LAVORO DI “MAQUILLAGE” RENDE DIFFICILE VALUTARE IMMEDIATAMENTE LE CONSEGUENZE DI OGNI SINGOLA MODIFICA E DELL’OPERARE CONGIUNTO DELLE STESSE.
- SI REGISTRANO INDUBITABILI PROGRESSI DEL SISTEMA E SOLUZIONI GENERALMENTE APPREZZABILI, MA LE RIFORME DI IMPATTO PIU’ PROPRIAMENTE ORDINAMENTALE RESTANO FUORI DAL DECRETO DELEGATO, TRA DI ESSI:
  - LA STRETTA STRUTTURA AFFLITTIVA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE, CHE NON VEDE CHIARITE LE REGOLE DI CONVIVENZA CON UN SISTEMA DI SANZIONI PENALI TRIBUTARIE CHE, PER QUANTO IN PARTE RIDIMENSIONATO, NON ESCE CERTO DECISAMENTE RIDIMENSIONATO NEL PROPRIO CAMPO DI APPLICAZIONE
  - CONSEGUENTEMENTE, NON SONO AFFRONTATI I GRANDI NODI QUALI
    - ✦ **PRINCIPIO DI SPECIALITA’ EX ART. 19 D. LGS. N. 74/2000**
    - ✦ **PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM***
    - ✦ **CUMULO DELLE SANZIONI PENALI IN CONCORSO CON QUELLE AMMINISTRATIVE**
    - ✦ **INCIDENZA DEI SEQUESTRI E DELLE CONFISCHE**

# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



## LINEE GUIDA SEGUITE DAL LEGISLATORE DELEGATO

- INDIVIDUAZIONE DEI CONFINI TRA LE FATTISPECIE DI ELUSIONE E QUELLE DI EVASIONE FISCALE E LE RELATIVE CONSEGUENZE SANZIONATORIE
- PREDETERMINAZIONE DELLE FATTISPECIE OGGETTO DI SANZIONI
- PROPORZIONALITA' DELLE SANZIONI RISPETTO ALLA GRAVITA' DEI COMPORTAMENTI
- PUNIBILITA' IN SEDE PENALE CON PENE EDITTALI COMPRESSE FRA UN MINIMO DI SEI MESI ED UN MASSIMO DI SEI ANNI
- PREVISIONE DI ADEGUATE SOGLIE DI PUNIBILITA' IN SEDE PENALE, AMPLIANDO OVE NECESSARIO L'AREA DEGLI ILLECITI AMMINISTRATIVI
- REPRESSIONE PENALE DEI COMPORTAMENTI FRAUDOLENTI, SIMULATORI O FINALIZZATI ALLA CREAZIONE E ALL'UTILIZZO DI COUEMNTAZIONE FALSA
- INAPPLICABILITA' NEI CASI DI RIDUZIONE DELLE PENE MINIME PREVISTE DALLA VIGENTE LEGISLAZIONE
- REVISIONE DEL REGIME DI DICHIARAZIONE INFEDELE
- INDIVIDUAZIONE DI CONFINI FRA FATTISPECIE DI ELUSIONE E DI EVASIONE FISCALE ED ADOZIONE DI DIFFERENTI REGIMI SANZIONATORI

# CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



- EFFICACIA ATTENUANTE O ESIMENTE DELLE FORME DI COMUNICAZIONE E COOPERAZIONE RAFFORZATA DI CUI ALL'ART. 6 COMMA 1 DELLA DELEGA
- REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO AL FINE DI KMEGLIO CORRELARE, NEL RISPETTO DEL GIA' CITATO PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA', LE SANZIONI ALL'EFFETTIVA GRAVITA' DEI COMPORTAMENTI
- RIDUZIONE DELLE SANZIONI PER FATTISPECIE MENO GRAVI O APPLICAZIONE DI SANZIONI AMMINISTRATIVE ANZICHE' PENALI, TENUTO ANCHE CONTO DI ADEGUATE SOGLIE DI PUNIBILITA'
- ESTENSIONE DELLA POSSIBILITA', PER L'AUTORITA' GIUDIZIARIA, DI AFFIDARE IN CUSTODIA GIUDIZIALE I BENI SEQUESTRATI NELL'AMBITO DI PROCEDIMENTI PENALI RELATIVI A DELITTI TRIBUTARI AGLI ORGANI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA CHE NE FACCIANO RICHIESTA AL FINE DI TUILIZZARLI DIRETTAMENTE PER LE PROPRIE ESIGENZE OPERATIVE
- DEFINIZIONE DELLA PORTATA APPLICATIVA DELLA **DISCIPLINA DEL RADDOPPIO DEI TERMINI** PREVEDENDO CHE TALE RADDOPPIO SI VERIFICHESI SOLTANTO IN PRESENZA DI EFFETTIVO INVIO DELLA DENUNCIA, AI SENSI DELL'ART. 331 DEL CODICE DI PROCEDURA PENALE, EFFETTUATO ENTRO UN TERMINE CORRELATO ALLO SCADERE DEL TERMINE ORDINARIO DI DECADENZA, FATTI SALVI COMUNQUE GLI EFFETTI DEGLI ATTI DI CONTROLLO GIA' NOTIFICATI ALLA DATA DI ENTRATA IN VIGORE DEI DECRETI LEGISLATIVI



# SANZIONI AMMINISTRATIVE

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo
- Anche qui, *Modus operandi* legislatore delegato finalizzato alla Revisione sistematica delle disposizioni già vigenti, senza alterare l'impianto complessivo, quindi...
- ...rimane partizione tra Sanzioni tributarie non penali (Dlgs 471/1997) e Sanzioni amministrative per le violazioni di disposizioni tributarie (Dlgs 472/1997)

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- **PRINCIPI GENERALI DELLA RIFORMA:**
  - SEMPLIFICAZIONE
  - ADEGUATEZZA
  - PROPORZIONALITA'
- **LE SANZIONI SONO TENDENZIALMENTE DIMINUITE**
- **AGGRAVATE NEL CASO DI UTILIZZAZIONE DI DOCUMENTI FALSI E CONDOTTE FRAUDOLENTE E SIMULATORIE, ARTIFICI E RAGGIRI**

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- **NOVITA':**

- **ART. 9-bis Dlgs 471/1997**

- ✦ **SANZIONE AMMINISTRATIVA DA 500 A 20.000 EURO PER IL CESSIONARIO O COMMITTENTE CHE NON ADEMPIE AGLI OBBLIGHI PREVISTI PER LA «INVERSIONE CONTABILE» (ARTT. 17, 34 e 74 DPR 633/1972 E ARTT. 46 e 47 Dl 331/1993)**
- ✦ **LA SANZIONE SI APPLICA, A MENO CHE NON PROVI LA SUA ESTRANEITA' ANCHE AL CEDENTE O PRESTATORE**





# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- NUOVA SANZIONE IN CASO DI OMESSA (ED OBBLIGATORIA) SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE DELLA SOCIETA' E DEGLI SOGGETTI PASSIVI IRES DA PARTE DEI SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE CONTABILE
  - ✦ SANZIONE AMMINISTRATIVA FINO AL 30% DEL COMPENSO CONTRATTUALIZZATO CON LA SOCIETA' DI REVISIONE, CON UN MINIMO DI 250 EURO
  - ✦ INTERROGATIVO: E' SANZIONABILE ANCHE LA SOCIETA' DI REVISIONE OBBLIGATA ALLA SOTTOSCRIZIONE, CONSIDERATO CHE IL PARAMENTRO PER LA SANZIONE E' IL CORRISPETTIVO PATTUITO? LA NORMA NON CHIARISCE

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- SANZIONE INVARIATA PER L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI
  - *RATIO* DI TALE PREVISIONE: «LINEA DURA» PER LE VIOLAZIONI STRUMENTALI AD EFFETTIVA EVASIONE, IN QUANTO CONSIDERATE DAL LEGISLATORE DI MAGGIOR GRAVITA'
  - SANZIONE DA 100 A 200 PER CENTO

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- COMPLESSIVAMENTE PIU' BLANDO L'INTERO REGIME, SANZIONATORIO SCATURENTE DALLE MODIFICHE
  - SONO PREVISTE DELLE RIDUZIONI SISTEMICHE IN PRESENZA DI:
    - FATTISPECIE CON MAGGIOR IMPOSTA DOVUTA O MINOR CREDITO INFERIORE AL 3% DI QUANTO DICHIARATO E COMUNQUE INFERIORE A 30.000 EURO
    - RAVVEDIMENTO NELLA DICHIARAZIONE SUCCESSIVA A QUELLA DELL'ESERCIZIO O A SEGUITO DI ADESIONE O CONCILIAZIONE IN PROCEDURE GIURISDIZIONALI

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- ENTRATA IN VIGORE: L'ART. 32, COMMA 1, DIFFERISCE AL 1° GENNAIO 2016 L'ENTRATA IN VIGORE DELLE DISPOSIZIONI DI CUI AL TITOLO II DEL DECRETO (SANZIONI TRIBUTARIE ED AMMINISTRATIVE)
- L'ORIGINARIA STESURA DEL DECRETO AVEVA PREVISTO INIZIALMENTE UNA EFFICACIA «A SCADENZA», DAL GENNAIO 2016 AL DICEMBRE 2017, UNA SORTA DI «SPERIMENTAZIONE», ED IN UN SECONDO MOMENTO L'ENTRATA IN VIGORE DELLE DISPOSIZIONI DI CUI AL TITOLO II DEL DECRETO ERA STATA PREVISTA PER IL 1° GENNAIO 2017

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- **DISPOSIZIONI ABROGATE:**
  - ARTT. 32 e 33 Dlgs 446/97
  - ART. 18 DL 185/2008, conv. in Legge 28 gennaio 2009, n° 2
  - ART. 19, comma 4, Dlgs 9 luglio 1997, n° 241
  - ART. 3, commi 5 e 6, Dlgs 23/2011.

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE RIGUARDA ANCHE LE VIOLAZIONI RELATIVE ALL'OMESSA O INFEDELE DICHIARAZIONE DEI REDDITI, IRAP ED IVA.
- IL NUOVO SISTEMA SANZIONATORIO IMPRONTATO AL PRINCIPIO DI «PROPORZIONALITA'»
- NON SONO STATI INTACCATI I PRINCIPI DI LEGALITA', IMPUTABILITA', PERSONALITA' E COLPEVOLEZZA
- SANZIONI PARAMETRATE AL DIVERSO «DISVALORE» CHE SCATURISCE DAL TIPO DI VIOLAZIONE DICHIARATIVA COMMESSA

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- **DICHIARAZIONE INFEDELE**
- **PIU' SANZIONI PER LA DICHIARAZIONE INFEDELE (IN BASE ALLE CARATTERISTICHE DELLA VIOLAZIONE):**
  - INFEDelta' DERIVANTE DA CONDOTTE FRAUDOLENTE (QUINDI, PARTICOLARMENTE GRAVI): SANZIONE AUMENTATA DELLA META'
  - INFEDelta' DI SCARSO PROFILO (QUINDI A BASSA PERICOLOSITA'): SANZIONE RIDOTTA A 1/3
  - ALCUNE VIOLAZIONI OGGI SANZIONATE SIGNIFICATIVAMENTE DAL 2017 SARANNO SANZIONATE IN MISURA RIDOTTA, IN QUANTO NON CONSIDERATE AD ALTO DISVALORE

INTENTO CONDISIVIBILE DEL LEGISLATORE: DISTINGUERE IPOTESI, PIU' GRAVI, DI OCCULTAMENTO DI FATTI IMPONIBILI DA QUELLE, MENO INSIDIOSE, DELL'INESATTA APPLICAZIONE DELLE NORME



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- **DICHIARAZIONE INFEDELE**

- **OGGI:** SANZIONE DAL 100 AL 200% DELL'IMPOSTA DOVUTA O DELLA DIFFERENZA DI CREDITO UTILIZZATO SE CON REDDITO IMPONIBILE INFERIORE A QUELLO ACCERTATO O COMUNQUE UN'IMPOSTA INFERIORE A QUELLA DOVUTA O UN CREDITO SUPERIORE A QUELLO SPETTANTE
- **RIFORMA:** SANZIONE DAL 90 AL 180% DELL'IMPOSTA. IN CASO DI CONDOTTE FRAUDOLENTE LA SANZIONE E' AUMENTATA DELLA META' (DAL 135 AL 270%). SANZIONI RIDOTTE A 1/3 (DAL 30 AL 60%) SE L'IMPOSTA ACCERTATA E' INFERIORE AL 3% DI QUELLA DICHIARATA E COMUNQUE NON SUPERA 30.000 EURO. ALL'ERRORE DI COMPETENZA PER I COSTI, SENZA DANNO ERARIALE, E' APPLICATA LA SANZIONE FISSA DI 250 EURO.



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## ALTRI ASPETTI POSITIVI RIFORMA SU DICHIARAZIONE INFEDELE

- E' STATO INSERITO IL RIFERIMENTO AL VALORE DELLA PRODUZIONE AI FINI IRAP ED E' STATO ESPRESSAMENTE PREVISTO CHE LA SANZIONE, COMPRESA TRA IL 90 E IL 180%, E' COMMISURATA ALLA MAGGIORE IMPOSTA DOVUTA O ALLA DIFFERENZA DEL CREDITO UTILIZZATO
- IN TEMA DI DICHIARAZIONE IVA, IL DLGS INTERVIENE SUL COMMA 4-QUATER DELL'ARTICOLO 5, DEFINENDO MEGLIO IL CONCETTO DI IMPOSTA DOVUTA AI FINI DELLA COMMISURAZIONE DELLA SANZIONE PER INFEDelta'. E' DA INTENDERSI QUALE DIFFERENZA TRA L'AMMONTARE DEL TRIBUTO LIQUIDATO IN SEDE DI ACCERTAMENTO E QUELLO LIQUIDABILE IN BASE ALLA DICHIARAZIONE AI SENSI DELL'ART. 54-bis DEL DPR 633/1972.

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- **DICHIARAZIONE OMESSA**

**SE DALLA DICHIARAZIONE OMESSA RISULTANO IMPOSTE DOVUTE:**

- OGGI: SANZIONE DAL 120 AL 240% DELL'IMPOSTA CON UN MINIMO DI 258 EURO – LA STESSA SANZIONE SI APPLICA ANCHE IN TEMA DI IRAP – RAVVEDIMENTO OPEROSO PER DICHIARAZIONI TRASMESSE ENTRO I 90 GIORNI DAL TERMINE DI PRESENTAZIONE
- RIFORMA: SE LA DICHIARAZIONE OMESSA VIENE PRESENTATA ENTRO IL TERMINE PER QUELLA DELL'ANNO SUCCESSIVO E COMUNQUE PRIMA DELL'INIZIO DI UN CONTROLLO FISCALE, SANZIONE RIDOTTA AL 50% DELLA MISURA BASE: DAL 60 AL 120% DELL'IMPOSTA DOVUTA CON UN MINIMO DI 200 EURO – SCADUTO IL TERMINE DELLA DICHIARAZIONE DELL'ANNO SUCCESSIVO, LE SANZIONI APPLICABILI SARANNO NUOVAMENTE QUELLE ORDINARIE CON UN MINIMO DI 250 EURO. REVVEDIMENTO SEMPRE POSSIBILE ENTRO 90 GIORNI



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## DICHIARAZIONE OMESSA

### **SE DALLA DICHIARAZIONE OMESSA NON RISULTANO IMPOSTE DOVUTE:**

- OGGI: SANZIONE FISSA DA 258 A 1.032 EURO (2.065 EURO PER L'IVA), che può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti con partita IVA obbligati alla redazione e tenuta delle scritture contabili
- RIFORMA: SANZIONE FISSA DA 250 A 1.000 EURO (2.000 euro per l'IVA). Se la dichiarazione viene presentata entro il termine per quella dell'anno successivo LA SANZIONE VARIA DA 150 A 500 EURO (1.000 EURO PER L'IVA) con aumento fino al doppio per contribuenti con partita IVA

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



MODIFICA ART. 13 DLGS 471/1997\_SANZIONI PER OMESSI/RITARDATI VERSAMENTI – E' STATA MODIFICATA ANCHE LA RUBRICA DELL'ARTICOLO CHE ORA E' LA SEGUENTE: «RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI DIRETTI E ALTRE VIOLAZIONI IN MATERIA DI COMPENSAZIONE»

## **OMESSI O CARENTI VERSAMENTI**

- SANZIONE RIDOTTA ALLA META', CHE PASSA QUINDI DAL 30 AL 15%, PER I VERSAMENTI EFFETTUATI CON RITARDO NON SUPERIORE A 90 GIORNI
- PER I VERSAMENTI EFFETTUATI ENTRO 15 GIORNI (DAL 1° AL 14° GIORNO) LA SANZIONE BASE E' RIDOTTA AD UN IMPORTO PARI A 1/15 PER CIASCUN GIORNO DI RITARDO
- VIENE FATTA SALVA L'APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DI CUI ALL'ARTICOLO 13 DEL DLGS 472/1997 IN TEMA DI RAVVEDIMENTO OPEROSO (CON INDUBBI VANTAGGI E RIDUZIONE DELLE SANZIONI LEGATI ALLA REGOLARIZZAZIONE SPONTANEA)



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- LA MODIFICA DELLA SANZIONE-BASE AVRA' EFFETTI POSITIVI ANCHE SUL RAVVEDIMENTO
- EFFETTI POSITIVI DALLA RIDUZIONE DELLA SANZIONE AL 50% ANCHE CON RIFERIMENTO ALLE VIOLAZIONI DI CUI AGLI ARTT. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e 54-bis del DPR 633/1972

SEMPRE IN TEMA DI OMESSI VERSAMENTI, E' STATO INTRODOTTO IL COMMA 2-BIS NELL'ART. 15 DEL DLGS 471/1997, CHE SANZIONA L'OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 CONTENENTE I DATI RELATIVI ALL'ESEGUITA COMPENSAZIONE, CON UNA PENA FISSA DI 100 EURO (DIMINUITA RISPETTO AGLI ATTUALI 154 EURO). TALE SANZIONE E' RIDOTTA A 50 EURO SE IL RITARDO NON E' SUPERIORE A 5 GIORNI LAVORATIVI



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## INDEBITE COMPENSAZIONI

I NUOVI COMMI 4 e 5 PREVEDONO

- SANZIONE PARI AL 30% DEL CREDITO (UTILIZZATO )PER UTILIZZO DI ECCEDEZZA O DI CREDITO DI IMPOSTA ESISTENTI, IN MISURA SUPERIORE A QUELLA SPETTANTE
- SANZIONE DAL 100 AL 200% DELLA MISURA DEI CREDITI STESSI NEL CASO DI COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI
- LA NORMA FORNISCE ANCHE LA DEFINIZIONE DI «CREDITO INESISTENTE»
- E' VENUTA MENO L'AGGRAVANTE PER L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO INESISTENTE DI IMPORTO SUPERIORE A 50.000 EURO, NELLA PREVIGENTE DISCIPLINA SANZIONATA IN MISURA PARI AL 200% DEL CREDITO COMPENSATO



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## **GARANZIA IVA DI GRUPPO**

- IL NOVELLATO ART. 13, AL COMMA 6, INTRODUCE LA DISCIPLINA SANZIONATORIA DELLA GARANZIA IVA DI GRUPPO PRESENTATA OLTRE 90 GIORNI DAL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE.
- SI PREVEDE LA SANZIONE DEL 30% DELL'AMMONTARE DELLE ECCEDENZE DI CREDITO RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE ANNUALE DELL'ENTE O SOCIETA' CONTROLLANTE, OVVERO DELLE SOCIETA' CONTROLLATE, COMPENSATE CON SOMME IN TUTTO O IN PARTE SOGGETTIVAMENTE SPETTANTI AD ALTRE SOCIETA' DEL GRUPPO
- SE LA GARANZIA E' PRESENTATA CON UN RITARDO NON SUPERIORE A 90 GIORNI LA SANZIONE E' FISSA, DA 1.000 A 4.000 EURO
- SI E' COSI' FATTA CHIAREZZA SU UNA QUESTIONE CONTROVERSA IN GIURISPRUDENZA

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- VIOLAZIONI DA STUDI DI SETTORE – RIVISTE AL RIBASSO LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

	ANTE-RIFORMA	POST-RIFORMA
<b>Omissa presentazione modello studi di settore. Sanzione in misura fissa</b>	Pari ad € 2.065, se il modello non viene presentato anche a seguito di invito specifico da parte dell'Agenzia delle Entrate	Pari ad € 2.000 se il modello non viene presentato anche a seguito di invito specifico da parte dell'Agenzia delle Entrate
<b>Infedele compilazione modello Studi di settore. Cause di esclusione/inapplicabilità non spettanti</b>	Sanzione amministrativa dal 110 al 220% della maggiore imposta dovuta per redditi contestati che superano il 10% di quello dichiarato. In caso di mancato superamento della soglia del 10%, sanzione dal 100 al 200%	Sanzione amministrativa dal 90 al 180% indipendentemente dal maggior reddito evaso. Sanzioni ridotte ad 1/3 se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e cmq non supera € 30.000. La sanzione base raddoppia nel caso in cui la violazione è realizzata mediante artifici, raggiri, condotte fraudolente o simulatorie e per operazioni inesistenti
<b>Omissa presentazione modello studi di settore. Sanzione legata all'imposta</b>	Sanzione amministrativa dal 150 al 300% della maggiore imposta dovuta se il maggior reddito contestato supera il 10% di quello dichiarato. In caso contrario la sanzione rimane dal 100 al 200%	Sanzione amministrativa dal 90 al 180% indipendentemente dal maggior reddito evaso. Sanzioni ridotte ad 1/3 se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e cmq non supera € 30.000. La sanzione base raddoppia nel caso in cui la violazione è realizzata mediante artifici, raggiri, condotte fraudolente o simulatorie e per operazioni inesistenti



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## VIOLAZIONI DA STUDI DI SETTORE – COSA NON E' CAMBIATO

- PERMANE IL RISCHIO DELL'ACCERTAMENTO INDUTTIVO DI CUI ALLA LETTERA d-ter) dell'articolo 39 del DPR 600/1973 IN TALUNI CASI DI OMESSA/INFEDELE COMPILAZIONE DEL MODELLO STUDI DI SETTORE
- INCOERENZA DEL SISTEMA – CON LA RIFORMA SI ELIMINANO TUTTE LE PENALITA' SPECIFICHE LEGATE AGLI STUDI DI SETTORE, MA PERMANE LA POSSIBILITA' PER L'AGENZIA DELLE ENTRATE DI AVVALERSI DELL'ACCERTAMENTO DI TIPO «INDUTTIVO PURO»

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## SCOMPUTO PERDITE FISCALI

LE PERDITE FISCALI POSSONO ESSERE SCOMPUTATE IN SEDE DI ACCERTAMENTO

- LA RATIO RISIEDA NEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA E DEL CRITERIO DI PROPORZIONALITA'
- IL DECRETO SANZIONI MODIFICA, INTEGRANDOLI GLI ARTT. 42 DEL DPR 600/1973 RUBRICATO «AVVISO DI ACCERTAMENTO», 7 DEL DLGS 218/1997 «ATTO DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE» E ART. 36-bis DPR 600/1973



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## SCOMPUTO PERDITE FISCALIE

LA NUOVA NORMA CONTIENE DUE DISPOSIZIONI:

1. LE PERDITE RELATIVE AL PERIODO D'IMPOSTA OGGETTO DI ACCERTAMENTO SONO COMPUTATE IN DIMINUZIONE – DIRETTAMENTE DALL'UFFICIO E FINO A CONCORRENZA DEL LORO IMPORTO - DEGLI EVENTUALI MAGGIORI REDDITI ACCERTATI
2. PER LE PERDITE PREGRESSE, INVECE, NON VI E' ALCUN AUTOMATISMO. E' IL CONTRIBUENTE CHE PUO' CHIEDERE CHE SIANO UTILIZZATE ANCHE QUELLE PREGRESSE FINO ALLA CONCORRENZA DEL RELATIVO IMPORTO
3. BISOGNA, QUINDI, EFFETTUARE UNA DISTINZIONE TRA PERDITE RELATIVE AL PERIODO ACCERTATO E PERDITE PREGRESSE
4. LA POSSIBILITA' DI SCOMPUTARE LE PERDITE, SIA COEVE CHE PREGRESSE, E' ESTESA ANCHE ALL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## RIDUZIONE DELLE SANZIONI IVA:

- SIA DI QUELLE RELATIVE ALL'ERRATA FATTURAZIONE ED ALLA REGISTRAZIONE DELLE OPERAZIONI IMPONIBILI...

	ANTE-RIFORMA	POST-RIFORMA
<b>Fatturazione e registrazione: operazioni soggette ad IVA (art. 6, comma 1)</b>	Sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio	Sanzione amministrativa dal 90 al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Sanzione in misura fissa (da 250 a 2.000 euro) alternativa a quella ordinaria, nell'ipotesi in cui la ritardata registrazione/certificazione non abbia inciso sulla pagamento del tributo
<b>Fatturazione e registrazione: operazioni non soggette ad IVA non imponibili, esenti (art. 6, comma 2)</b>	Sanzione amministrativa compresa tra il 5 ed il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati. Sanzione in misura fissa (da 258 a 2.065 €) quando la violazione non ha inciso sul tributo e non rileva neanche per le imposte dirette	La modifica individua il cedente/prestatore quale soggetto autore della violazione. La sanzione va dal 5 al 10% ma riguarda, oltre alle operazioni esenti, non imponibili e non soggette, anche quelle soggette a inversione contabile. . Sanzione in misura fissa (da 258 a 2.065 €) quando la violazione non ha inciso sul tributo e non rileva neanche per le imposte dirette

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- ..CHE DI QUELLE RELATIVE ALL'INVERSIONE CONTABILE (CD. REVERSE CHARGE) – NUOVI COMMI DA 9-bis a 9-bis3.
- QUELLO SUL REVERSE CHARGE E' UNO DEGLI INTERVENTI PIU' RADICALI OPERATI DALLA RIFORMA SULLA DISCIPLINA PREVIGENTE

	ANTE-RIFORMA	POST-RIFORMA
<b>Omesso versamento dell'imposta da parte del cedente o prestatore che ha esercitato la rivalsa per un'operazione, che invece avrebbe dovuto essere stata soggetta al regime di inversione contabile</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Sanzione dal 100 al 200% dell'imposta evasa.</li><li>- Se non vi è alcuna evasione del tributo, la penalità prevista, in solido tra le parti, si abbassa dal 100% al 3% con un minimo di 258 euro (art. 6, comma 9-bis, Dlgs 471/1997)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- La sanzione dal 90 al 180% dell'imposta si applica solo per le ipotesi in cui la corretta applicazione del reverse charge avrebbe generato in capo al cessionario o committente una posizione di debito IVA</li><li>- In caso di errore sull'applicazione o meno del regime (reverse charge in luogo dell'IVA e viceversa), si applica la sanzione in misura fissa (da 250 euro a 10.000 euro)</li><li>- Quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è determinata da intenti fraudolenti, la sanzione applicabile torna a essere quella ordinaria (dal 90 al 180% dell'imposta)</li></ul>



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## REVERSE CHARGE

- QUANDO IL CEDENTE EMETTE CORRETTAMENTE LA FATTURA E L'ACQUIRENTE NON PONE IN ESSERE GLI ADEMPIMENTI CONNESSI ALL'INVERSIONE CONTABILE, SI APPLICA UNA SANZIONE IN MISURA FISSA, COMPRESA TRA 500 EURO E 20.000 EURO.
- QUANDO IL CEDENTE EMETTE CORRETTAMENTE LA FATTURA E L'ACQUIRENTE NON PONE IN ESSERE GLI ADEMPIMENTI CONNESSI ALL'INVERSIONE CONTABILE E LA FATTURA RICEVUTA E' STATA TOTALMENTE OCCULTATA (NON REGISTRATA, NEANCHE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE), SI APPLICA UNA SANZIONE PROPORZIONALE (DAL 5 AL 10%), CON UN MINIMO DI 1.000 EURO

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## MODIFICHE PER LE IMPOSTE INDIRETTE (REGISTRO, BOLLO, SUCCESSIONI) MARGINALI

IMPOSTA DI REGISTRO	IPOCATASTALI	IMPOSTA DI SUCCESSIONE	IMPOSTA DI BOLLO
<ul style="list-style-type: none"><li>- Comunicazioni in caso di cessione, risoluzione o proroghe di contratti di locazione, anche se in regime di cedolare secca</li><li>- Modifica delle sanzioni per omessa registrazione se effettuata entro 30 giorni dalla scadenza originaria</li><li>- Modifica sanzione per occultazione del corrispettivo</li></ul>	Modifica della sanzione per trascrizione effettuata entro 30 giorni dalla scadenza originaria	Modifica della sanzione per presentazione della dichiarazione di successione effettuata entro 30 giorni dalla scadenza originaria	Modifica della sanzione per presentazione della dichiarazione di conguaglio effettuata entro 30 giorni dalla scadenza originaria

# SANZIONI AMMINISTRATIVE



- **CUMULO GIURIDICO**

- IL PRINCIPIO AGEVOLATIVO DEL CUMULO GIURIDICO (DISCIPLINATO DALL'ART. 12, DLGS N. 472/1997-SANZIONE PER VIOLAZIONE PIU' GRAVE AUMENTATA DA ¼ AL DOPPIO), CON IL NUOVO DECRETO LGS (ART. 16, COMMA 1, LETTERA e) SI APPLICHERA' SEPARATAMENTE PER CIASCUN TRIBUTO E PER CIASCUN PERIODO D'IMPOSTA, NON SOLO NELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE, MA ANCHE PER MEDIAZIONE TRIBUTARIA E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE.
- PRIMA DELLA MODIFICA, QUINDI, LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE ERA PIU' CONVENIENTE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE



# SANZIONI AMMINISTRATIVE



## • ALTRE DISPOSIZIONI INTRODOTTE E/O MODIFICATE

- STABILITI TETTI MASSIMI E INTRODOTTE SANZIONI «PUNTUALI» PER IL SOSTITUTO D'IMPOSTA IN MATERIA DI VIOLAZIONI SULLA TRACCIABILITA' DEI PAGAMENTI, CERTIFICAZIONI, DICHIARAZIONI E COMUNICAZIONI ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE
- IMPATTO DELLE NUOVE DISPOSIZIONI SUGLI ISTITUTI DI PREVENZIONE DALLA LITE TRIBUTARIA QUALI:
  - ✦ RAVVEDIMENTO OPEROSO
  - ✦ ACCERTAMENTO CON ADESIONE
  - ✦ CONCILIAZIONE GIUDIZIALECONDIZIONI PIU' FAVOREVOLI PER GLI ISTITUTI DEFLATIVI
- NOVITA' PER LE COMUNICAZIONI OBBLIGATORIE LEGATE AL 730 «PRECOMPILATO», MENO GRAVOSE LE SANZIONI PER VIOLAZIONI SU CERTIFICAZIONE UNICA, COMUNICAZIONI CASSE DI PREVIDENZA E SISTEMA TESSERA SANITARIA
- PER LE VIOLAZIONI IN TEMA DI DICHIARAZIONI DI INTENTO LA SANZIONE FISSA PRENDE IL POSTO DI QUELLA PROPORZIONALE (L'ART. 15 DEL DLGS, COMMA 1, LETTERA g, HA MODIFICATO IL COMMA 4-bis DELL'ARTICOLO 7 DEL DLGS 471/1997)
- LA RESPONSABILITA' DEL CESSIONARIO PER IL PAGAMENTO DI IMPOSTE E SANZIOI SI APPLICA A TUTTI I TRASFERIMENTI DI AZIENDA MA NON A QUELLI CHE AVVENGONO NELL'AMBITO DI PROCEDURE CONCORSALE ED ASSIMILATE (NUOVO ART. 14 DLGS 472/1997 )
- CEDOLARE SECCA: CONFERMATO IL RADDOPPIO DELLE SANZIONI IN CASO DI OMESSA O INFEDELE DICHIARAZIONE MA LA RIDUZIONE DELLA SANZIONE-BASE PREVISTA DALLA RIFORMA NEI CASI DI DHIARAZIONE OMESSA ED INFEDELE NE MITIGA L'IMPATTO




# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



- RIFORMA SANZIONI PENALI EFFICACE DA SUBITO CON UNA ATTENZIONE MAGGIORE ALLA REPRESSIONE DELLE FATTISPECIE PREORDINATE («SOSTANZIALISTICAMENTE») CON DOLO ALL'EVASIONE FISCALE.
- I CRITERI FISSATI DALLA LEGGE DELEGA IN TEMA DI RIFORMA DELLE SANZIONI PENALI TRIBUTARIE SONO QUELLI DI **PREDETERMINAZIONE E PROPORZIONALITA'**
- Tra le novità più importanti ed attese vi sono gli **innalzamenti delle soglie di punibilità** dei reati di cui al **d.lgs. 74/2000**, e in particolare dei reati di cui agli **artt. 10-bis e 10-ter**, rispettivamente di **omesso versamento di ritenute dovute o certificate** e di **omesso versamento IVA**.
- Viene notevolmente **ridotto l'ambito di rilevanza penale** di alcune condotte lasciando residuare l'esclusiva **operatività delle sanzioni amministrative** per una cospicua parte di condotte illecite. Il legislatore, ritenendo che la forza deterrente della sanzione penale non sia in tali casi necessaria, ha così proceduto ad una decisa **depenalizzazione** 



# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



- La volontà del legislatore di restringere il campo di applicazione delle disposizioni penali è ancora più evidente nel caso di dichiarazione infedele, emergendo dalla nuova stesura dell'articolo 4 una nozione di infedeltà assai diversa da quella precedente, specie in quanto:
  - Il nuovo comma 1-bis sgombra *ex professo* il campo dall'ipotesi di divergenze sulla classificazione e valutazione di elementi contabili attivi o passivi
  - La sostituzione della parola «fittizio», suscettibile di possibili qualificazioni interpretative con quella di «inesistente» che indica la prospettazione di qualcosa che non esiste fattualmente, e non la qualificazione ancorchè discutibile di un fatto inesistente

# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



- Il **D.lgs. 158/2015** ha aggiunto l'**art. 12-bis** al **d.lgs. 74/2000**, contenente **la disciplina sulla confisca obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo e del profitto del reato**. L'articolo consta di due commi. Collegata a tale disposizione è la previsione introdotta con l'**art. 18-bis del D.Lgs. 74/2000**, della facoltà di affidare all'amministrazione finanziaria che ne faccia richiesta per le proprie esigenze operative beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti tributari

# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



## CAUSA GENERALE DI NON PUNIBILITA' E CIRCOSTANZE DEL REATO

- Di particolare interesse è anche la modifica dell'**art. 13 d.lgs. 74/2000** che rende l'**estinzione del debito tributario** una **causa di non punibilità**:
  - per i reati di cui agli **artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1**, se avviene **prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**;
  - per i reati di cui agli **artt. 4 e 5**, se il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa intervengano **prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**.
- Il **D.lgs. 158/2015** introduce poi l'**art. 13-bis d.lgs. n. 74/2000** (rubricato **circostanze del reato**), per il quale:
  - l'**integrale pagamento degli importi dovuti**, fuori dei casi di non punibilità di cui all'articolo che precede (13), rileva ai fini della concessione di una **diminuzione di pena fino alla metà** (1° comma);
  - il riconoscimento di tale circostanza attenuante è presupposto necessario per l'applicazione del patteggiamento *ex art. 444 c.p.p.* (2° comma);
  - se il reato è commesso dal **correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale**, le **pene** stabilite per i delitti di cui al Titolo II del d.lgs. 74/2000 vengono **aumentate della metà** (3° comma).



# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



DUE FATTISPECIE A CONFRONTO		
	CAUSA DI NON PUNIBILITA' PREVISTA DALL'ART. 13, COMMA 1	CAUSA DI NON PUNIBILITA' PREVISTA DALL'ART. 13, COMMA 2
<b>Delitti in cui trova applicazione</b>	omesso versamento delle ritenute (articolo 10-bis)	- dichiarazione infedele (art. 4) - omessa dichiarazione (art. 5)
<b>Adempimento necessario</b>	Integrale pagamento degli importi dovuti, compresi interessi e sanzioni	Integrale pagamento degli importi dovuti, compresi interessi e sanzioni
<b>Modalità di estinzione dell'obbligo tributario</b>	Pagamento anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento	Pagamento a seguito di ravvedimento operoso o entro il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo
<b>Termine entro cui effettuare il pagamento</b>	Fino all'apertura del dibattimento	Fino al momento in cui l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali ovvero, in caso di dichiarazione omessa, entro il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo



# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



## NUOVE SANZIONI INTRODOTTE DALLA RIFORMA PER I PRINCIPALI REATI PREVISTI DAL D. LGS 74/2000

<b>Articolo 1 - Definizioni</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Nuove definizioni normative di operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente</li><li>- I sostituti d'imposta sono stati inseriti fra gli autori dei reati</li><li>- L'imposta evasa non è quella teorica ma quella <b>effettivamente dovuta</b></li></ul>
<b>Articolo 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Le pene sono rimaste immutate</li><li>- E' stato soppresso il termine «annuali», quindi risultano ora comprese <b>anche le dichiarazioni non annuali</b></li></ul>
<b>Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Rimane immutata la soglia di imposta evasa pari ad euro 30.000</li><li>- Parimenti immutata resta la soglia percentuale pari al 5%</li><li>- E' stata incrementata la soglia di applicabilità in ogni caso da 1 milione a <b>1 milione e mezzo</b></li><li>- Non rappresentano mezzi fraudolenti le semplici violazioni agli obblighi di fatturazione</li></ul>
<b>Art. 4 – Dichiarazione infedele</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Aumento delle pene: la minima passa da 1 anno a <b>1 anno e 6 mesi</b>, la massima da 3 a <b>4 anni</b></li><li>- La soglia dell'imposta evasa è stata aumentata da 50.000 a <b>150.000 euro</b></li><li>- Aumentata la soglia di applicabilità in ogni caso da 2 milioni a <b>3 milioni di euro</b></li><li>- I nuovi commi 1-bis ed 1-ter prevedono: a) che non si tiene conto di classificazioni non corrette o di criteri nella redazione dei bilanci e delle scritture contabili; b) le valutazioni che differiscono <b>fino al 10%</b> da quelle corrette <b>non sono punibili</b>; c) Gli elementi attivi e passivi da considerare sono solo quelli <b>inesistenti</b> e non fittizi</li></ul>







# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



<b>Art. 5 – Omessa dichiarazione</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Aumento delle pene: la minima passa da 1 anno a <b>1 anno e 6 mesi</b>; la massima da 3 a <b>4 anni</b></li><li>- La soglia dell'imposta evasa è stata aumentata da 30.000 a <b>50.000 euro</b></li><li>- Sono rimaste inalterate le pene per il sostituto d'imposta</li></ul>
<b>Art. 10 – Occultamento o distruzione di documenti contabili</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Aumento delle pene: la minima passa da 6 mesi a <b>1 anno e 6 mesi</b>; la massima passa da 5 a <b>6 anni</b></li></ul>
<b>Art. 10-bis – Omesso versamento di ritenute certificate</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Sono state aggiunte le <b>ritenute dovute</b> alle già contemplate ritenute risultanti dalla certificazione</li><li>- E' stata aumentata la soglia del versamento omesso da 50.000 a <b>150.000 euro</b></li></ul>
<b>Art. 10-ter – Omesso versamento IVA</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- E' rimasta invariata la pena da 6 mesi a <b>2 anni</b></li><li>- E' stata aumentata la soglia del versamento omesso da 50.000 a <b>250.000 euro</b></li></ul>
<b>Art. 10-quater – Indebita compensazione</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- E' stata introdotta la distinzione tra compensazione con <b>crediti non spettanti e crediti inesistenti</b></li><li>- E' rimasta immutata la pena da 6 mesi a 2 anni per crediti non spettanti. La soglia di compensazione non spettante deve essere <b>superiore a 50.000 euro</b></li><li>- Per i crediti inesistenti <b>la pena è compresa tra 1 anno e 6 mesi e 6 anni</b>. La soglia di compensazione per crediti inesistenti è fissata in <b>euro 50.000</b></li></ul>



# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



## IPOSTESI DI INDEBITA COMPENSAZIONE

IPOSTESI	FATTISPECIE DLGS 74/2000
<b>Assenza del presupposto costitutivo dell'invocata compensazione</b>	Compensazione inesistente di cui al comma 2 dell'articolo 10-quater
<b>Compensazione di crediti esistenti in misura eccedente il limite massimo previsto dalla legge</b>	Compensazione non spettante di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater
<b>Utilizzo di un credito per un diverso periodo d'imposta</b>	Compensazione non spettante di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater
<b>Utilizzo di un credito non risultante da dichiarazione</b>	Compensazione non spettante di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater
<b>Indebita compensazione rilevata da un mero riscontro cartolare della dichiarazione diretto a verificare il corretto adempimento del contribuente</b>	Compensazione non spettante di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater



## Efficacia delle nuove disposizioni

- In forza dell'**art. 2 c.p.** e, cioè, del **principio di retroattività della norma più favorevole al reo**, le nuove disposizioni di favore contenute nel recente decreto si applicheranno anche ai fatti commessi prima della loro entrata in vigore.
- Ne deriva che tutti gli **evasori di somme superiori alla soglia precedente, ma inferiori alla nuova**, dovranno essere assolti, se nei loro confronti non è ancora stata pronunciata una sentenza definitiva, perché **il fatto non è (più) previsto dalla legge come reato** (art. 530, 1° comma, c.p.p.). Trattandosi di **abrogatio criminis parziale**, i condannati con sentenza passata in giudicato, potrebbero ora richiedere al giudice dell'esecuzione la revoca della sentenza di condanna (art. 673 c.p.p.), con conseguente cessazione dell'esecuzione della pena principale, delle pene accessorie e degli altri effetti penali della condanna.





## Efficacia delle nuove disposizioni

- NUOVO PENALE TRIBUTARIO CON IMPATTO IMMEDIATO CERTAMENTE SU:
  - OMESSI VERSAMENTI
  - TRANSFER PRICE
- PREVISTA, DAL NOVELLATO ART. 13 DEL DLGS 74/2000, UNA DECORRENZA TEMPORALE PER LA NUOVA CAUSA DI NON PUNIBILITA' A SEGUITO DEL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO. NON SARA' PIU' PUNIBILE IL CONTRIBUENTE INDAGATO O IMPUTATO PER IL QUALE NON SIA ANCORA INIZIATO IL DIBATTIMENTO DEL PROCESSO PENALE E CHE ABBA GIA' ESTINTO IL PAGAMENTO (ANCHE A RATE) DEL DEBITO TRIBUTARIO





## Efficacia delle nuove disposizioni

### Retroattività della norma e Principio del *Favor Rei*

- Una norma può avere **efficacia retroattiva**, può regolare, a partire dal momento in cui può essere applicata (è entrata in vigore), anche situazioni già verificate (cioè passate). Invero, anche se, in linea di principio, le norme si applicano solo per il futuro (art. 11 delle Preleggi), esistono diversi meccanismi e disposizioni che consentono di applicarle anche al passato (cosiddetta retroattività).
- Un esempio può essere quello delle **norme interpretative**.
- Oppure, e questo è quanto accade in materia sanzionatoria, e che interessa oggi noi, la retroattività può discendere dall'operare di specifiche regole o principi, quali il ***favor rei***, che impongono l'applicazione della disciplina sanzionatoria sopravvenuta, anche a fattispecie già consumate: in particolare, il *favor rei* impone l'applicazione del regime sopravvenuto laddove più favorevole rispetto a quello vigente al momento della commissione dell'illecito.





## Efficacia delle nuove disposizioni Principio del *Favor Rei*

- La regola del *favor rei* ha **due declinazioni**:
  - **abrogazione dell'illecito**, che si ha quando, per effetto di una nuova norma, un dato comportamento non costituisce più una violazione sanzionabile; ovvero
  - **riduzione delle sanzioni**, che si verifica quando per effetto di una nuova norma le sanzioni applicabili ad una certa violazione sono di entità differente (ridotta).
- Entrambe le ipotesi, trovano una loro puntuale disciplina in materia tributaria, rispettivamente nei commi 2 e 3 dell'art. 3, D.Lgs. n. 472/1997, quanto alle sanzioni amministrative.

# SANZIONI PENALI TRIBUTARIE



## **POSSIBILI INTERFERENZE TRA REATI TRIBUTARI E FALSE COMUNICAZIONI SOCIALI**

- LO STRETTO LEGAME TRA IL BILANCIO E LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI, SPECIE PER LE SOCIETA' DI CAPITALI POTREBBE COMPORTARE CHE LA COMMISSIONE DI UN ILLECITO PENALE TRIBUTARIO SIA SPESSO ACCOMPAGNATA DALLA NON VERITIERA RAPPRESENTAZIONE DEI DATI DI BILANCIO.
- IN TALE AMBITO, QUINDI, PENSO SIA QUINDI IPOTIZZABILE CASI DI CONCORSO (MATERIALE) TRA I REATI TRIBUTARI (CONTEMPLATI, IN PRIMO LUOGO, DAGLI ARTT. 2, 3 e 4 DEL DLGS 74/2000) E LE FATTISPECIE DI FALSE COMUNICAZIONI SOCIALI RECENTEMENTE INTRODOTTE DALLA L. N. 69/2015
- ... E PROPRIO IL «FALSO IN BILANCIO» POTREBBE RAPPRESENTARE UN POTENZIALE STRUMENTO PER ESTENDERE «IN CONCRETO» AI REATI TRIBUTARI LA RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI



# ABUSO DEL DIRITTO



# ABUSO DEL DIRITTO



## CONSIDERAZIONI PRELIMINARI

- UNA DELLE MISURE PIU' IMPORTANTI CONTENUTA NEI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA E' SICURAMENTE LA NUOVA DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO O DELL'ELUSIONE FISCALE
- DECRETO LEGISLATIVO **128 DEL 5 AGOSTO 2015**, PUBBLICATO IN GAZZETTA UFFICIALE IL 18 AGOSTO
- SI APPLICA A PARTIRE DAL 1° OTTOBRE 2015, SECONDO QUANTO PREVISTO DAL COMMA 5 DELL'ART. 1 DEL DLGS 128/2015



# ABUSO DEL DIRITTO



## CONSIDERAZIONI PRELIMINARI

- MATERIA NON SEMPLICE MA FONDAMENTALE AI FINI DEL TRATTAMENTO DI TALUNE FATTISPECIE CHE FINO AD OGGI SONO OSTACOLATE DALL'A.F. IN QUANTO CONSIDERATE ELUSIVE
- IL D.LGS 128/2015 DEFINISCE PER LA PRIMA VOLTA A LIVELLO LEGISLATIVO L'ABUSO DEL DIRITTO
- FINO AD OGGI E' STATO SOLTANTO UNA «CREAZIONE GIURISPRUDENZIALE» INTRAPRESA DALLA CORTE DI GIUSTIZIA UE E DALLA CASSAZIONE A PARTIRE DALLE TRE SENTENZE «GEMELLE» DEL 2008 (30055, 30056 E 30057), CHE LO HANNO QUALIFICATO QUALE «PRINCIPIO IMMANENTE» NEL NOSTRO ORDINAMENTO A TUTELA DEL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA SANCITO DALL'ART. 53 COST.



# ABUSO DEL DIRITTO



## **CONSIDERAZIONI PRELIMINARI**

### **PRINCIPIO COMUNITARIO DI ABUSO DEL DIRITTO**

- L'ABUSO DEL DIRITTO E' UN PRINCIPIO CHE, PUR ESSENDO RICHIAMATO IN ALCUNE DISPOSIZIONI CONTENUTE IN DIRETTIVE COMUNITARIE, E' IN REALTA' UN **PRINCIPIO GENERALE IMMANENTE NELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO** ATTINENTE ALLA SUA CORRETTA INTERPRETAZIONE E APPLICAZIONE, PRINCIPIO DELINEATO E DELIMITATO NEI SUOI CONTENUTI NELLA CASISTICA GIURISPRUDENZIALE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

# ABUSO DEL DIRITTO



## EVOLUZIONE NORMATIVA ELUSIONE FISCALE

- ART. 10 LEGGE 408/1990
- D.LGS 8 OTTOBRE 1997, N. 358, CHE HA INTEGRATO IL DPR 600/1973 CON L'INSERIMENTO DELL'ART. 37 bis, NEL QUALE FURONO TRASFUSE LE NOZIONI CONTENUTE NELL'ART. 10 DELLA LEGGE 408/1990

# ABUSO DEL DIRITTO



## ART. 37 bis DPR 600/1973

- CON L'INTRODUZIONE DELL'ART. 10 bis NELLA L. 212/2000 (NOTA COME STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE) E' STATO **SOPPRESSO** L'ART. 37 bis DEL DPR 600/1973, LA NORMA ANTIELUSIVA APPLICABILE ESCLUSIVAMENTE, DATA LA SUA COLLOCAZIONE NORMATIVA, AL SETTORE DELLE IMPOSTE DIRETTE
- **PRECISAZIONE IMPORTANTE DEL LEGISLATORE:** LE DISPOSIZIONI CHE RICHIAMANO L'ART. 37 bis SI INTENDONO RIFERITE, IN QUANTO COMPATIBILI, AL NUOVO ARTICOLO 10 bis DELLA L. 212/2000



# ABUSO DEL DIRITTO



## **ART. 37 bis DPR 600/1973**

- L'ART. 37 bis CONTENEVA UN'ELENCAZIONE TASSATIVA (OGGETTO DI NUMEROSE INTEGRAZIONI) DI OPERAZIONI POSTE IN ESSERE DAL CONTRIBUENTE LEGITTIMAMENTE DAL PUNTO DI VISTA GIURIDICO, MA CONSIDERATE ELUSIVE DAL PUNTO DI VISTA FISCALE, IN QUANTO:
  1. PRIVE DI VALIDE RAGIONI ECONOMICHE
  2. E POSTE IN ESSERE ESCLUSIVAMENTE PER OTTENERE UN RISPARMIO D'IMPOSTA, VALUTATO INDEBITO ALL'ORDINAMENTO
- L'ELENCAZIONE RIGUARDAVA LE OPERAZIONI PIU' SIGNIFICATIVE E CONSIDERATE POTENZIALMENTE PERICOLOSE, SPECIE LE GESTIONI STRAORDINARIE E DI RIDUZIONE DEL CAPITALE, CIRCOSCRIVENDO COSI' LE IPOTESI DI CONTESTABILITA' DELL'ELUSIONE E CIO' ANCHE AL FINE DI GARANTIRE IN QUALCHE MODO LA CERTEZZA DEL RAPPORTO GIURIDICO TRIBUTARIO

# ABUSO DEL DIRITTO



- QUESTO APPROCCIO, CONDIVISIBILE ALMENO NELLE INTENZIONI DEL LEGISLATORE, E' STATO PERO' SUPERATO E VANIFICATO NEGLI ULTIMI ANNI DALLA GIURISPRUDENZA, IN PARTICOLARE DA QUELLA DI LEGITTIMITA' CHE HA FATTO SEMPRE PIU' RICORSO PROPRIO AL CONCETTO DI «**ABUSO DEL DIRITTO**»
- I MOLTEPLICI (DIVENUTI NEL TEMPO SISTEMATICI) ARRESTI GIURISPRUDENZIALI HANNO FINITO PER CREARE UNA CRESCENTE INCERTEZZA, POICHE' LA CASSAZIONE HA FATTO RIFERIMENTO AL CONCETTO DI ABUSO DEL DIRITTO NEI VARI SETTORI IMPOSITIVI E SPESSO IN MANIERA INDISCRIMINATA (DISINVOLTA!!), SENZA PERALTRO FORNIRE PUNTI DI RIFERIMENTO CERTI, SENZA PERVENIRE AD UNA DEFINIZIONE UNIVOCA, SENZA INDIVIDUARE GLI ELEMENTI CARATTERIZZANTI LA CONDOTTA ABUSIVA

# ABUSO DEL DIRITTO



## I PRINCIPI DELLA LEGGE DELEGA

**Art. 5, Legge 11 marzo 2014, n. 23**

### *Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*

- DEFINIRE LA CONDOTTA ABUSIVA
- GARANTIRE LA LIBERTA' DI SCELTA DEL CONTRIBUENTE
- PREVEDERE L'INOPPONIBILITA' DEGLI STRUMENTI GIURIDICI ALL'A.F.
- DISCIPLINARE IL REGIME DELLA PROVA
- PREVEDERE UNA FORMALE E PUNTUALE INDIVIDUAZIONE DELLA CONDOTTA ABUSIVA NELLA MOTIVAZIONE DELL'ACCERTAMENTO FISCALE
- PREVEDERE SPECIFICHE REGOLE PROCEDIMENTALI



# ABUSO DEL DIRITTO



## ART. 10 bis STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

- IL LEGISLATORE DELEGATO, QUINDI, IN ATTUAZIONE DELLE LEGGE DELEGA, HA INSERITO NELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE (L.212/2000) IL NUOVO ART. 10 bis, RUBRICATO «*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*»
- COLLOCAZIONE E RUBRICA CI INDUCONO A DELLE PRIME CONSIDERAZIONI:
  - NORMA CON PORTATA DI CARATTERE GENERALE, CON VALENZA PER TUTTI I TRIBUTI (ECCEZIONE LA MATERIA DOGANALE)
  - CONTEMPERAMENTO DELL'INTERESSE ERARIALE CON LA TUTELA DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE
  - BILANCIAMENTO, SENZ'ALTRO DIFFICOLTOSO, TRA L'ESIGENZA DELL'A.F. DI TRATTARE FISCALMENTE IN MODO OMOGENEO OPERAZIONI SOSTANZIALMENTE EQUIVALENTI E L'ESIGENZA DEI CONTRIBUENTI DI POTERE CONOSCERE IN ANTICIPO GLI EFFETTI FISCALI DI DETERMINATE OPERAZIONI
  - DALLA RUBRICA DISCENDE CHE **ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE SONO LA STESSA COSA**

# ABUSO DEL DIRITTO



## ART. 10 bis, COMMA 1

- IL LEGISLATORE DELEGATO CERCA DI PORRE RIMEDIO AL CLIMA DI INCERTEZZA CREATO DALLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA' INSERENDO AL **COMMA 1 DELL'ARTICOLO 10 bis** DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE UNA DEFINIZIONE SINTETICA DI ABUSO DEL DIRITTO: **«Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano vantaggi fiscali indebiti»** (anche se l'abuso per definizione è indefinibile, in quanto se c'è abuso non c'è diritto). APPREZZABILE IL RITORNO A UN PERIODARE SINTETICO E CONCISO, CHE NON E' PIU' ABITUALE NELLA TECNICA LEGISLATIVA ODIERNA.
- LO STESSO COMMA 1 PROSEGUE, ANALOGAMENTE ALL'ART. 37 bis, STABILENDO L'INOPPONIBILITA' DELLA CONDOTTA ABUSIVA ALL'A.F., CHE NE DISCONOSCE I VANTAGGI CONSEGUITI DAL CONTRIBUENTE
- LE OPERAZIONI, QUINDI, NON SONO NULLE DAL PUNTO DI VISTA GIURIDICO MA SONO INEFFICACI AI FINI TRIBUTARI

# ABUSO DEL DIRITTO



## ART. 10 bis, COMMA 2

- NEL SUCCESSIVO COMMA 2 IL LEGISLATORE PROVA A CHIARIRE IN MODO ANALITICO IL SIGNIFICATO DEI TRMINI UTILIZZATI NEL PRIMO COMMA PER DEFINIRE L'ABUSO DEL DIRITTO
- VIENE CONTEMPLATA LA DEFINIZIONE DEI CONCETTI DI OPERAZIONI PRIVE DI SOSTANZA ECONOMICA E DI VANTAGGI FISCALI INDEBITI
- VENGONO INDIVIDUATI DUE INDICI DI MANCANZA DI SOSTANZA ECONOMICA:
  - NELLA PRIMA, IL NEGOZIO GIURIDICO E' IDONEO A PRODURRE EFFETTI GIURIDICI ECONOMICI, MA E' VIZIATO DA ALCUNI PASSAGGI GIURIDICAMENTE INCOERENTI CON L'OPERAZIONE NEL SUO COMPLESSO
  - NELLA SECONDA, IL PERCORSO SEGUITO NON SAREBBE STATO ADOTTATO DA UN OPERATORE NELLA PRASSI COMMERCIALE, IN QUANTO PIU' TORTUOSO E FINALIZZATO EVIDENTEMENTE AL SOLO, INDEBITO, VANTAGGIO FISCALE
- QUINDI IL FONDAMENTO DELL'ABUSO DEL DIRITTO E' LA VIOLAZIONE DELLA *RATIO* DELLE NORME ELUSE O DEI PRINCIPI GENERALI DELL'ORDINAMENTO

# ABUSO DEL DIRITTO



## **ART. 10 bis, COMMA 3**

- NEL SUCCESSIVO COMMA 3 IL LEGISLATORE PRECISA, TUTTAVIA, CHE LE RAGIONI ECONOMICHE POSSONO ESSERE CONSIDERATE VALIDE ANCHE SE ALLA BASE DI OPERAZIONI NON PRODUTTIVE, NELL'IMMEDIATO, DI REDDITO
- BISOGNA PERO' DIMOSTRARE LA NON MARGINALITA' DELLE RAGIONI ECONOMICHE EXTRAFISCALI
- OCCORRE DIMOSTRARE - IN BUONA SOSTANZA E COME CHIARITO DALLA RELAZIONE GOVERNATIVA . CHE L'OPERAZIONE NON SAREBBE STATA COMPIUTA IN ASSENZA DI TALI RAGIONI

# ABUSO DEL DIRITTO



## ART. 10 bis, COMMA 4

- IL COMMA 4 CONTIENE UN'ALTRA DISPOSIZIONE RILEVANTE PER IL CONTRIBUENTE E PER NULLA «SCONTATA»
- IL CONTRIBUENTE PUO' LEGITTIMAMENTE PERSEGUIRE UN RISPARMIO D'IMPOSTA SCEGLIENDO LIBERAMENTE LE OPERAZIONI MENO ONEROSE SOTTO IL PROFILO IMPOSITIVO
- RISPARMIO FISCALE NON VUOL DIRE PERTANTO SEMPRE E COMUNQUE ABUSO DEL DIRITTO, ESSO RICORRE IN PRESENZA DI VANTAGGIO FISCALE INDEBITO A SEGUITO DI VIOLAZIONE DELLA *RATIO* DELLA NORMA ELUSA
- IL PRINCIPIO QUI STATUITO PUO ASSUMERE VALENZA IMPORTANTISSIMA NELLA NOSTRA ATTIVITA' PROFESSIONALE

# ABUSO DEL DIRITTO



## **ASPETTI PROCEDURALI - ART. 10 bis, COMMA 5**

- IL COMMA 5 CONTIENE UNA SCELTA INNOVATIVA NELLA TEMPISTICA DI PRESENTAZIONE DELL'EVENTUALE INTERPELLO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE
- ESSO PREVEDE INFATTI LA POSSIBILITA' CHE LA PRESENTAZIONE DELL'INTERPELLO NON SIA PREVENTIVO RISPETTO AL COMPIMENTO DELL'OPERAZIONE, L'IMPORTANTE E' CHE LO SIA RISPETTO ALLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI O DELL'ASSOLVIMENTO DI ALTRI OBBLIGHI TRIBUTARI ALL'INTERNO DEI QUALI SI PRODUCONO GLI EFFETTI DELL'OPERAZIONE



# ABUSO DEL DIRITTO



## **ASPETTI PROCEDURALI - ART. 10 bis, COMMI 6-7-8**

- NEI COMMI 6, 7 ED 8 VIENE TRACCIATA LA PROCEDURA CHE DEVE ESSERE SEGUITA DALL'AGENZIA PER CONTESTARE L'ABUSO
- NOTIFICA RICHIESTA DI CHIARIMENTI AL CONTRIBUENTE, A PENA DI NULLITA' DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO, DANDO 60 GIORNI DI TEMPO PER FORNIRLI
- NEL CASO IN CUI I CHIARIMENTI NON VENGANO FORNITI DAL CONTRIBUENTE O NON SIANO CONSIDERATI «VALIDI, FONDATI» DALL'UFFICIO, QUEST'ULTIMO PROCEDERA' ALL'EMANAZIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO CHE DOVRA', SEMPRE A PENA DI NULLITA', CONTENERE LE MOTIVAZIONI ANALITICHE IN RELAZIONE ALLA CONDOTTA ABUSIVA, ALLE NORME ED AI PRINCIPI ELUSI, AI VANTAGGI FISCALI REALIZZATI, NONCHE' AL PERCHE' NON SIANO STATI RITENUTI VALIDI I CHIARIMENTI DEL CONTRIBUENTE.
- EVENTUALI ALTRI ADDEBITI DOVRANNO ESSERE CONTESTATI CON UN ATTO SEPARATO

# ABUSO DEL DIRITTO



## ONERE PROBATORIO - ART. 10 bis, COMMA 9

- NEL COMMA 9 VIENE RIPARTITO L'ONERE PROBATORIO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE
- L'A.F. DEVE DIMOSTRARE LA SUSSISTENZA DELLA CONDOTTA ABUSIVA, PROVANDO L'ASSENZA DI VALIDE RAGIONI ECONOMICHE, AVVALENDOSI DEGLI INDICATORI FISSATI DALLA NORMA (ED ANCHE DALLA RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA DEL 2012 SULLA PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA) E DIMOSTRANDO LA PREVALENZA DEL BENEFICIO FISCALE INDEBITO
- IL CONTRIBUENTE DOVRA' INVECE DIMOSTRARE L'ESISTENZA DI RAGIONI EXTRA FISCALI NON MARGINALI CHE HANNO DETERMINATO LA SCELTA DI PORRE IN ESSERE L'OPERAZIONE



# ABUSO DEL DIRITTO



## PROFILI PENALI - ART. 10 bis, COMMA 13

- IL LEGISLATORE HA ESCLUSO LA RILEVANZA PENALE DELLE OPERAZIONI CHE COSTITUISCONO ABUSO DEL DIRITTO, SUPERANDO COSÌ IL VIVACE DIBATTITO DI QUESTI ANNI
- LA NORMA DISPONE INVECE L'APPLICABILITÀ DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE
- DISCIPLINA CERTAMENTE INNOVATIVA CHE PONE PROBLEMI INTERPRETATIVI DI NOTEVOLE IMPORTANZA SULL'APPLICABILITÀ DEL PRINCIPIO DEL ***FAVOR REI*** PREVISTO ALL'ARTICOLO 2, COMMA 2, DEL CODICE PENALE, AI SENSI DEL QUALE «***NESSUNO PUO' ESSERE PUNITO PER UN FATTO CHE, SECONDO UNA LEGGE POSTERIORE, NON COSTITUISCE REATO***»

# ABUSO DEL DIRITTO



## CONFRONTO TRA ART. 37-bis DPR 600/1973 E ABUSO DEL DIRITTO

### ART. 37-bis DPR 600/1973 NORMA A TUTELA DEL CONTRIBUENTE

- Si applica alle condizioni di:
  - assenza di valide ragioni economiche
  - aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario
  - ottenimento di un vantaggio fiscale altrimenti indebito
- Si applica nel caso vengano poste in essere certe operazioni (elencate nel comma 3)
  - procedura da seguire
  - Interpello preventivo

### ABUSO DEL DIRITTO MANCANZA DELLA NORMA APPLICATIVA TRIBUTARIA DI RIFERIMENTO

- Si applica sempre
- Si applica a tutte le operazioni, nonché anche a singoli atti
- Non c'è procedura da seguire
- Non c'è possibilità di interpello disapplicativo

# ABUSO DEL DIRITTO



## IMPLICAZIONI «PRATICHE» DEL NUOVO ART. 10 bis

- FATTISPECIE PARADIGMATICA DI QUESTO (AUSPICABILE) CAMBIAMENTO DI ROTTA: **CESSIONE INDIRETTA DI AZIENDA** (OSSIA «COMBINATA» OPERAZIONE DI CONFERIMENTO DELL'AZIENDA SEGUITA DALLA CESSIONE DELLE PARTECIPAZIONI NELLA CONFERITARIA) ED EFFETTI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE (NON DOVREBBE CAMBIARE NULLA) ED INDIRETTE, IN PARTICOLARE IMPOSTA DI REGISTRO. SU QUEST'ULTIMA, CON IL NUOVO ART. 10 bis, SI **DOVREBBERO** APRIRE PROSPETTIVE NUOVE ED INTERESSANTI PER RIVALUTARE L'OPERAZIONE
- ALTRA OPERAZIONE SIMILE, SEMPRE NELL'AMBITO DEI TRASFERIMENTI «INDIRETTI» DEI COMPLESSI AZIENDALI: **SCISSIONE E SUCCESSIVA CESSIONE DELLE PARTECIPAZIONI NELLA SOCIETA' NELLA QUALE E' RIMASTO O E' CONFLUITO IL COMPENDIO AZIENDALE (RISPETTIVAMENTE SCISSA O BENEFICIARIA)**. QUESTA OPERAZIONE E' STATA FINO AD OGGI POCO UTILIZZATA IN QUANTO NON VI ERA UNA NORMA CHE GARANTISSE IL CONTRIBUENTE PER LE IMPOSTE DIRETTE. **FINO AD OGGI TALE OPERAZIONE DI SCISSIONE E CESSIONE E' STATA GENERALMENTE CONSIDERATA ELUSIVA DALL'A.F.. CON L'ART. 10 bis, ANCHE IN QUESTO CASO, TALE ASSUNTO DOVREBBE ESSERE MESSO IN DISCUSSIONE**

# ABUSO DEL DIRITTO



## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE («DI PRIMA LETTURA»!!)

- LA «NUOVA» NOZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO APPARE SUFFICIENTEMENTE CHIARA E **PUO'** RAPPRESENTARE UN IMPORTANTE TASSELO VERSO UNA MAGGIORE **CERTEZZA DEL DIRITTO**
- LA NOVELLA SEMBREREBBE FORNIRE, ALMENO IN TEORIA, **MAGGIORI GARANZIE**
- **POSITIVI APPAIONO:**
  - IL RUOLO CENTRALE RICOPERTO DALLA VIOLAZIONE DEI PRINCIPI O DELLE FINALITA' DELLE NORME TRIBUTARIE QUALE ELEMENTO COSTITUTIVO DELL'ABUSO
  - LA CONFIGURAZIONE DELL'ABUSO QUALE FATTISPECIE RESIDUALE DISTINTA DALL'EVASIONE
  - LA SANZIONABILITA' DELL'ABUSO **SOLO SUL PIANO AMMINISTRATIVO** E NON ANCHE SU QUELLO PENALE COME AVVIENE INVECE PER L'EVASIONE
  - LA RELAZIONE ILLUSTRATIVA CHE VALORIZZA AL MEGLIO IL PERCORSO SEGUITO DAL LEGISLATORE



# ABUSO DEL DIRITTO



## **CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE («DI PRIMA LETTURA»!!)**

- **BISOGNA PERO' EVITARE CHE L'ESISTENZA O MENO DELLE VALIDE RAGIONI ECONOMICHE TORNI A RAPPRESENTARE IL NUCLEO CENTRALE PER CONFIGURARE O MENO L'ABUSO, FACENDO COSI' RIVIVERE TUTTE LE INCERTEZZE INTERPRETATIVE CHE SONO EMERSE FINO AD ORA, CIRCOSTANZA QUEST'ULTIMA NON ESCLUSA DAL COMBINATO DISPOSTO DEL 1° E DEL 3° COMMA DEL DECRETO**
- **LA STESSA DEFINIZIONE ABUSO DI PER SE' RAPPRESENTA PER CERTI VERSI UN RISCHIO PER IL CONTRIBUENTE**
- **LIMITATI ELEMENTI DI AUTENTICA NOVITA' DELLA DISCIPLINA CHE LO HA INTRODOTTI. UTILE PIUTTOSTO SUL PIANO DEI CHIARIMENTI E DELLE PRECISAZIONI, CON FUNZIONE, QUINDI, INTERPRETATIVA.**



# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO

# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



## EVOLUZIONE NORMATIVA

- INTRODOTTI DAL D.L. 4 LUGLIO 2006, N. 223 (C.D. **DECRETO VISCO-BERSANI**) convertito con modificazioni, dalla LEGGE 4 AGOSTO 2006, N. 248, OPERA IN PRESENZA DI UNA VIOLAZIONE CHE COMPORTA L'OBBLIGO DI DENUNCIA AI SENSI DELL'ART. 331 DEL C.P.P. PER UNO DEI REATI PREVISTI DAL D.LGS. 74/2000. I TERMINI PER L'AZIONE ACCERTATIVA DEGLI UFFICI SONO PREVISTI DAGLI ARTICOLI 43 DEL DPR 600/1973 PER LE IMPOSTE SUI REDDITI E 57 DEL DPR 633/1972 PER L'IVA
- L'ART. 37, COMMI DA 24 A 26, DEL CITATO D.L. 223/2006 HA INTRODOTTI, NEGLI ART. 43 DPR 600/73 E 57 DPR 633/72, IL COMMA 3 CHE DISPONE IL «**RADDOPPIO**» DEI TERMINI ORDINARI DI ACCERTAMENTO *«in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74»*.



# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



## EVOLUZIONE NORMATIVA E PRASSI

- LA RELAZIONE GOVERNATIVA AL DECRETO 223/2006 HA PRECISATO CHE LA *RATIO* DELLA NORMA E' STATA QUELLA DI «*garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dalla autorità giudiziaria*»
- SUL TEMA SONO STATI FORNITI CHIARIMENTI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE NELLE CIRCOLARI DEL 4 AGOSTO 2006, N. 28/E E DEL 23 DICEMBRE 2009, N. 54/E, E DALLA GUARDIA DI FINANZA NELLA CIRCOLARE DEL 29 DICEMBRE 2008, N. 1
- IL TEMA E' STATO, ALTRESI', OGGETTO DI SVARIATI INTERVENTI GIURISPRUDENZIALI, CULMINATI NELLA **SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE DEL 25 LUGLIO 2011, N. 247**






# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



## EVOLUZIONE NORMATIVA

- LA LEGGE 23/2014, ALL'ART. 8, COMMA 2, HA DATO DELEGA AL GOVERNO *«a definire (...) la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi»*
  - L'ART. 2 DEL DLGS 5 AGOSTO 2015, N. 128, PUBBLICATO IN G.U. N. 190 DEL 18.08.2015, RUBRICATO *«Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento»*, COMMI 1 E 2 HA ATTUATO LA DELEGA, AGGIUNGENDO ALLA FINE DEL TERZO COMMA DELL'ART. 43 DPR 600/1973 E DEL TERZO COMMA DELL'ART. 57 DPR 633/72, IL SEGUENTE PERIODO: *«Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti»*
- 

# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



## EVOLUZIONE NORMATIVA

- L'ART. 2, AI COMMI 1 E 2, QUINDI, PRESENTA L'INCISO «*in cui è ricompresa la Guardia di Finanza*». TALE INCISO E' STATO AGGIUNTO IN SEDE DI SECONDO ESAME DA PARTE DEL GOVERNO PER TENERE CONTO DEL PARERE RESO DALLE COMMISSIONI PARLAMENTARI IN SEDE DI ESAME DEL DECRETO CHE «*suggeriva*» CHE NEL NOVERO DELLE FATTISPECIE CHE POSSONO DETERMINARE IL RADDOPPIO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO SONO COMPRESI, SIA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI SIA AI FINI IVA, ANCHE LE DENUNCE PRESENTATE DALLA GUARDIA DI FINANZA E NON SOLO DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



- **NEI CASI DI VIOLAZIONI DI NORME TRIBUTARIE CHE COMPORNO L'OBBLIGO DI DENUNCIA PENALE, L'A.F. PUO' DUNQUE NOTIFICARE L'ACCERTAMENTO:**
  - ENTRO IL 31 DICEMBRE DELL'OTTAVO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO IN CUI E' STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE;
  - ENTRO IL DECIMO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO IN CUI AVREBBE DOVUTO ESSERE PRESENTATA LA DICHIARAZIONE, NEL CASO DI DICHIARAZIONE OMESSA O NULLA

# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



- LA NUOVA DISCIPLINA E' IN VIGORE DAL 2 SETTEMBRE 2015
- IL DECRETO HA PREVISTO ANCHE UN PERIODO TRANSITORIO, CON UNA NORMA VOLTA A DISCIPLINARE I RAPPORTI INTERTEMPORALI, COME GIA' VISTO, AL COMMA 3, CON RIFERIMENTO AGLI ATTI GIA' NELLA CONOSCENZA DEL CONTRIBUENTE. E LO STESSO COMMA 3 ELENCA GLI ATTI.
- LO STESSO ART. 2 DEL DLGS 128/2015, AL COMMA 3, INFATTI, HA PREVISTO CHE *«Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redati ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015»*



# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



- PER TALI ATTI, RIFERITI AD ANNUALITA' ORDINARIAMENTE DECADUTE, IN ASSENZA DI NOTIZIA DI REATO PRESENTATA SECONDO LA TEMPISTICA PREVISTA DALLE NUOVE NORME L'AMMINISTRAZIONE PUO' BENEFICIARE DEL RADDOPPIO SOLO IN PRESENZA DELLA DUPLICE CONDIZIONE CHE:
  - SIANO GIA' STATI NOTIFICATI/CONSEGNATI ALLA DATA DI ENTRATA IN VIGORE DEL DECRETO (2 SETTEMBRE 2015)
  - IL SUCCESSIVO ATTO IMPOSITIVO SIA NOTIFICATO ENTRO IL 31 DICEMBRE DI QUEST'ANNO
- PER I PROCEDIMENTI PENDENTI SI VEDANO SENTENZE DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA' (CASSAZIONE 20043/2015 E 9974/2015) E DELLA GIURISPRUDENZA DI MERITO (*EX MULTIS*, tra le più recenti, *Cfr.* CTR LOMBARDIA 382/29/2014 E 2647/2015, CTR EMILIA ROMAGNA 639/02/2014 E 641/02/2014 – CTP MILANO 147/24/2014) . ED ANCORA... VEDI RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA



# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



- PER I PROCEDIMENTI PENDENTI, CON ATTI IMPOSITIVI NOTIFICATI ENTRO IL 2 SETTEMBRE 2015 (OVVERO ANCHE ENTRO IL 31 DICEMBRE 2015 QUALORA PRECEDUTI DA INVITO EX ART. 5 DEL DLGS 218/1997 OVVERO DI P.V.C. NOTIFICATI ENTRO IL 2 SETTEMBRE), ASTRATTAMENTE LEGITTIMI AI SENSI DEL CITATO TERZO COMMA DELL'ART. 2, LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE RITENGO DOVRA' SEGUIRE LE STRATEGIE ATTUALMENTE UTILIZZATE, AD ESEMPIO, POTRA':
  - LAMENTARE LA NATURA STRUMENTALE E PRETESTUOSA DELLA DENUNCIA, LA PRESCRIZIONE DEL REATO AL MOMENTO DEL DEPOSITO DELLA COMUNICAZIONE NOTIZIA DEL REATO, L'ASSENZA DEL REATO TRIBUTARIO, ETC.
- UN ULTERIORE SPUNTO TALE SOTTO IL PROFILO DIFENSIVO E' SENZ'ALTRO RAPPRESENTATO DALLA REVISIONE DEL RADDOPPIO DEI TERMINI ACCERTATIVI NEL NUOVO DECRETO CHE PREVEDE UNA PRECISA TEMPISTICA PER L'INOLTRO DELLA DENUNCIA ALL'A.G., NONCHE' DALLA LETTERA DELLA LEGGE DELEGA CHE RICHIEDE «*l'effettivo invio della denuncia*». TUTTO CIO' LASCIA REGIONEVOLMENTE DEDURRE CHE, AI FINI DELLA LEGITTIMITA' DEL RADDOPPIO DEI TERMINI ACCERTATIVI, SIA IN OGNI CASO NECESSARIA L'EFFETTIVA PRESENTAZIONE DELLA DENUNCIA STESSA.
- E CONDIVIDO IL PARERE DI CHI RICONOSCE A TALE PRINCIPIO CARATTERE INTERPRETATIVO, NEL SENSO CHE, ANCHE PER IL PERIODO TRANSITORIO, LA LEGITTIMITA' DEL RADDOPPIO DEI TERMINI DOVREBBE CONSEGUIRE ALLA **EFFETTIVA PRESENTAZIONE DELLA NOTIZIA CRIMINIS ALLA COMPETENTE A.G.**, ANCORCHE' OLTRE I TERMINI DECADENZIALI ORDINARI, MA **COMUNQUE PRIMA DELLA NOTIFICA DELL'ATTO IMPOSITIVO**

# «RADDOPPIO» DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO



- DALL'ENTRATA IN VIGORE DELLA NUOVA DISCIPLINA SARANNO DUE I PRESUPPOSTI PER IL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO:
  - CHE SIA STATA **PRESENTATA NEI TERMINI LA DENUNCIA DI REATO**
  - CHE IL **GIUDICE TRIBUTARIO**, SE E' STATA FATTA RICHIESTA NEL RICORSO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO, ABBA **ACCERTATO** INCIDENTALMENTE LA SUSSISTENZA DEI **PRESUPPOSTI** CHE IMPONEVANO ALL'UFFICIO L'INOLTRO DELLA «**NOTITIA CRIMINIS**» PER UNO DEI REATI PREVISTI DAL DLGS 74/2000.

OCCORRE POI CONSIDERARE CHE LA DENUNCIA DI REATO AI SENSI DELL'ART. 331 C.P.P. NON PUO' RITENERSI ASORBITA DALLA TRASMISSIONE ALL'AUTORITA' GIUDIZIARIA DEL PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE, DOVENDO ESSA ESTRINSECARSI IN UN ATTO AUTONOMO AVENTE I REQUISITI DI CUI ALL'ART. 332 C.P.P.

- IN CONCLUSIONE, MALGRADO L'INTEGRAZIONE DELLA DISCIPLINA INTERVENUTA CON LA LEGGE DELEGA E CON IL DECRETO LEGISLATIVO, LA NORMA SUL «RADDOPPIO» DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO E' TUTTORA FORIERA DI INCERTEZZA E DI DUBBI, ALMENO PARZIALMENTE, MA BISOGNA COMUNQUE SALUTARE CON FAVORE LA NOVELLA ANCHE PERCHE' CONTRIBUIRA' SENZ'ALTRO AD EVITARE CIO' CHE IN PASSATO ERA SPESSO LA REGOLA , OSSIA CHE TALE ISTITUTO ABBA RAPPRESENTATO SOLAMENTE UN «**PRETESTO**» finalizzato a garantire all'A.F. un maggior termine, senza che poi ci fosse effettivamente la probabilità concreta che l'A.G. desse effettivamente corso al processo penale



# CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE





# CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE



- SPERO CHE LA PRASSI E LA GIURISPRUDENZA SIANO ISPIRATE DALLE NOVITA' POSITIVE - SPECIE IN TERMINI DI CERTEZZA DEL DIRITTO E DI TRASPARENZA NEI RAPPORTI TRA CONTRIBUENTI E FISCO - INTRODOTTE DAI DECRETI DELEGATI, CHE SONO SICURAMENTE PERFETTIBILI MA CHE RAPPRESENTANO, A MIO AVVISO, UNA BUONA BASE E SONO STATI REDATTI CON UNA QUASI BUONA TECNICA LEGISLATIVA, SOPRATTUTTO SE COMPARATA A QUELLA UTILIZZATA ORMAI DA LUSTRI DAL LEGISLATORE NEL SETTORE TRIBUTARIO

# RIFORMA SANZIONI TRIBUTARIE ABUSO DEL DIRITTO «RADDOPPIO» DEI TERMINI

