

Capitolo Quinto

Le sanzioni tributarie

1. CONCETTI GENERALI

A) Obblighi posti a carico dei contribuenti

La norma giuridica tributaria prevede il sorgere, per determinati soggetti, di *situazioni passive* di diverso tipo e contenuto (esempio: obbligo di richiesta del codice fiscale, di tenuta della contabilità etc.).

Oltre al fondamentale obbligo di *adempiere il tributo*, dunque, *altri obblighi* formali e sostanziali vengono posti a carico del contribuente o degli altri soggetti a lui collegati per relazioni a rilevanza tributaria.

Tali obblighi, pur essendo *strumentali* rispetto all'obbligazione principale, sono *esaminati autonomamente dalla legge*.

B) Violazione degli obblighi e illecito tributario

La *violazione di obblighi tributari* determina l'irrogazione di *sanzioni* che sono tanto più opportune quanto più ampia è l'iniziativa che la legge lascia al singolo contribuente per l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

La sanzione nel nostro ordinamento assume una *duplice funzione*:

- *repressiva*, per punire la violazione addossando al responsabile un onere maggiore di quello previsto dalla norma violata;
- *intimidatrice*, per prevenire le violazioni fiscali.

Si noti che non sempre l'evasione è l'elemento costitutivo dell'**illecito tributario**: talvolta, infatti, essa rappresenta un elemento *eventuale o successivo* all'illecito o costituisce un'*aggravante* (ad es. la legge sanziona l'omessa presentazione della *dichiarazione*, indipendentemente dall'effettiva evasione: la sanzione, infatti, viene aumentata qualora, dalla dichiarazione omessa, emerga un debito d'imposta).

Altre volte, invece, *l'entità dell'evasione* costituisce il parametro in base al quale l'illecito si trasforma da amministrativo in penale.

L'**illecito tributario** deriva, dunque, dall'inosservanza di obblighi principali ed accessori che traggono origine dal *rapporto giuridico d'imposta*. In particolare, *deve considerarsi «illecito» qualunque fatto o comportamento dal quale l'ordinamento tributario fa derivare, come conseguenza, una sanzione*.

La forma più grave di illecito prevista dalla legge tributaria è la cd. *frode fiscale*: essa scaturisce da un comportamento positivo del soggetto, diretto, con frode ed artifici, all'evasione del tributo (vedi *Illecito tributario* in Appendice).

C) Fonti

Per anni la normativa di base delle sanzioni tributarie è stata dettata dalla L. 7-1-1929, n. 4, recante la disciplina in materia di *repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*.

Nondimeno, le deroghe subite nel tempo da questa normativa a carattere generale, dovute tanto ai mutamenti nell'ordinamento tributario quanto a quelli di carattere giurisprudenziale circa l'interpretazione delle stesse norme sanzionatorie, sono state così importanti da metterne addirittura in dubbio la sua ragion d'essere. Inoltre, con la riforma del 1971 furono emanati decreti istitutivi dei diversi tributi dotati di un proprio sistema sanzionatorio autonomo (definito «*chiuso*») che spesso prevedeva disposizioni in contrasto o in sovrapposizione con gli istituti dettati dalla L. 4/29 e dal D.M. 1-9-1993, di attuazione.

L'ultimo colpo di scure, in ordine cronologico, è stato inferto col varo dei tre decreti legislativi (*nn. 471, 472 e 473 del 18-12-1997*) attuativi della delega conferita all'esecutivo dalla legge 662/96 diretta alla *revisione organica e al completamento delle sanzioni tributarie non penali* (art. 3, co. 133) e del D.Lgs. 74/2000, emanato in attuazione della legge delega n. 205 del 1999, che ha riformato le sanzioni tributarie penali.

2. LA DISCIPLINA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE NON PENALI PRECEDENTE ALLA RIFORMA VISCO

Prima della riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale erano previste due sanzioni amministrative tipiche: la *pena pecuniaria* e la *soprattassa*.

Differenze

La *pena pecuniaria* era fissata dalla legge per la commissione di un illecito tributario non considerato reato e consisteva nell'obbligo di pagare allo Stato una somma di danaro.

La pena pecuniaria poteva anche non essere applicata, qualora la normativa incerta avesse causato, *obiettivamente, l'errore del contribuente*. Si prescriveva in cinque anni dal giorno della commessa violazione.

La *soprattassa* era una somma di danaro determinata in percentuale fissa e perciò non soggetta ad alcuna valutazione oggettiva o soggettiva.

La *soprattassa seguiva la disciplina del tributo*: era irrogata dall'organo accertatore e si prescriveva con il diritto di riscossione del tributo.

Il legislatore tributario aveva considerato varie fattispecie applicative in materia sanzionatoria. Simili disposizioni potevano avere diverse finalità in quanto, in alcuni casi, assumevano carattere agevolativo per il singolo contribuente (è il caso delle circostanze attenuanti e di quelle esimenti), in altri casi comportavano un aggravio della sua posizione (circostanze aggravanti).

3. IL NUOVO SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO NON PENALE

La graduale perdita di significato, cui si faceva cenno in precedenza, subita dalla L. 4/29 e la necessità di modernizzare e semplificare il regime delle sanzioni amministrative in campo tributario sono alla base della delega contenuta nella L. 662/96, attuata mediante l'emanazione dei tre decreti legislativi del dicembre 1997, che hanno sancito la svolta in materia.

I suddetti decreti, oltre a ridisegnare l'impianto normativo previgente, conferendogli un'*impostazione che ricalca quella del codice penale*, allineano il sistema sanzionatorio al dettato della L. 689/91 sulle depenalizzazioni, così da uniformare, sia dal punto di vista sostanziale sia da quello procedurale, i criteri cui è ispirato l'intero apparato delle sanzioni per violazioni contro la pubblica amministrazione.

La riforma, inoltre, venuta a mancare l'iniziale impronta risarcitoria della sanzione tributaria, ne ha riconosciuto la *natura eminentemente afflittiva*, con la conseguente sua riferibilità alla persona fisica autrice della violazione.

Le disposizioni, in vigore dal 1° aprile 1998, riguardano:

- i principi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie (D.Lgs. 472/97);
- la riforma delle sanzioni amministrative per le violazioni in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi (D.Lgs. 471/97);
- la riforma delle sanzioni amministrative per le violazioni in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi e di altri tributi indiretti (D.Lgs. 473/97).

4. LA SANZIONE AMMINISTRATIVA

Il punto di partenza del nuovo sistema sanzionatorio, e in particolare delle disposizioni generali, è costituito dalla surrogazione della pena pecuniaria e della soprattassa con la **sanzione pecuniaria** e le **sanzioni accessorie** (art. 2 D.Lgs. 472/97).

La sanzione pecuniaria, *che consiste nel pagamento di una somma di denaro improduttiva di interessi*, è inflitta a chi abbia commesso la violazione *da solo o in concorso* con altre persone.

Essa può essere determinata in *misura fissa*, o tra un *limite minimo* e un *limite massimo*. Gli importi sono suscettibili di aggiornamento, con cadenza triennale, nella misura dell'intera variazione, accertata dall'Istat, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti.

I nuovi importi delle sanzioni, e la loro decorrenza, vengono fissati entro il 30 giugno successivo al compimento del primo triennio dal Ministro dell'economia e delle finanze.

5. IL PRINCIPIO DI LEGALITÀ (RINVIO)

Altra importante innovazione contenuta nelle disposizioni generali è quella che, introducendo il *principio di legalità pieno* nella normativa tributaria, ha fatto venir meno la discussa ultrattività delle leggi fiscali (art. 3).

Per la trattazione dell'argomento si rinvia al cap. I, par. 8, lett. B).

6. IMPUTABILITÀ, COLPEVOLEZZA E CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

A) Il principio di imputabilità

L'art. 4 del D.Lgs. 472/97 stabilisce che *non può essere assoggettato a sanzione chi al momento della commissione del fatto era, in base ai criteri indicati nel codice penale, incapace di intendere e di volere.*

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

B) Il principio di colpevolezza

In base all'art. 5 del D.Lgs. 472/97 per le violazioni punite con sanzioni amministrative *ciascuno dei trasgressori* risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa (*personalizzazione della sanzione*).

L'autore della violazione viene identificato, per presunzione e fino a prova contraria, nel sottoscrittore o in colui che ha compiuto l'atto illegittimo (art. 11).

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

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

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

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

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

Ove manchino il *dolo* o la *colpa grave*, e quando il trasgressore non tragga diretto vantaggio dal suo operato, per la sanzione è fissato un limite massimo di 51.645 euro.

In proposito, giova ricordare che la colpa grave ricorre allorché vi sia un'indiscutibile imperizia o negligenza nel comportamento e non si possa dubitare, ragionevolmente, del significato e dell'importanza della norma violata.

Di conseguenza, il comportamento illecito deve essere ascritto alla macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari (art. 5 D.Lgs. 472/97).

C) Cause di non punibilità

L'art. 6 del D.Lgs. 472/97 prevede la *non punibilità* dell'agente nelle ipotesi di:

- *errore di fatto*, che si verifica nel caso in cui un soggetto ritiene di tenere un comportamento diverso da quello vietato dalla norma sanzionatoria;
- *forza maggiore*, che si verifica nel caso in cui un soggetto è costretto a commettere la violazione a causa di un evento impreveduto ed imprevedibile;
- *incertezza dovuta alla scarsa chiarezza o indeterminazione di norme, richieste di informazioni e modelli per la dichiarazione e il pagamento*.

Si ha obiettiva incertezza quando ci si trova di fronte a norme di complessa formulazione tali da consentire diverse interpretazioni e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un determinato significato;

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

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

D) Concorso di persone

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

Differenze

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

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

Connesso a quello appena citato è l'art. 10 del D.Lgs. 472/97. La norma, invero, fatti salvi i casi di corresponsabilità, prescrive la punibilità, in luogo dell'autore materiale, del cd. **autore mediato** della violazione. È quindi sanzionabile il comportamento di chi con minaccia, violenza, inducendo altre persone in errore o approfittando di un soggetto incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, *provochi* la commissione di un illecito (operando in tal senso si punta a limitare il ricorso ai *prestanome*).

7. CONCORSO DI VIOLAZIONI E VIOLAZIONI CONTINUE

Altre novità di un certo spessore introdotte dalla riforma delle sanzioni tributarie non penali sono quelle riguardanti il concorso e la continuazione delle violazioni, previsti dall'art. 12 del D.Lgs. 472/1997.

Il citato articolo stabilisce, infatti, che è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, *aumentata da un quarto al doppio*, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni *relative anche a tributi differenti* ovvero chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

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

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

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

Il D.Lgs. 30-3-2000, n. 99 — recante disposizioni integrative e correttive dei D.Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 18-12-1997 — sostituendo i commi 4 e 5 dell'articolo in esame, ha introdotto il cd. **principio di specialità** ponendo fine agli inconvenienti che nascono dall'applicazione del *cumulo giuridico* nelle ipotesi di tributi amministrati da diverse Agenzie (dogane ed entrate) o diversi periodi d'imposta.

Il legislatore ha così stabilito (comma 4) che quanto previsto sul concorso, continuazione o progressione sia applicabile *separatamente ai tributi doganali, alle imposte sulla produzione e sui consumi e agli altri tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore*.

Per quanto riguarda, invece, l'*applicabilità del cumulo giuridico a più periodi d'imposta*, il comma 5 ne sancisce la previsione anche relativamente a *violazioni dello stesso tipo* stabilendo che in tale ipotesi si applica con la sanzione base *aumentata dalla metà al triplo*.

La norma, più restrittiva rispetto a quella previgente, fa così venire meno il principio in base al quale presupposto per imporre il cumulo è la commissione di violazioni legate tra loro da un *nesso di progressione*.

8. INTRASMISSIBILITÀ DELLE SANZIONI AGLI EREDI

L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi. Così l'art. 8 del decreto sui principi generali in materia di sanzioni amministrative.

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

Il decesso del trasgressore non annulla la *responsabilità sussidiaria* del soggetto rappresentato (ad es. la società). Quest'ultimo, quindi, poiché obbligato solidale vedrà perdurare il suo *status* di responsabile anche nel caso d'irrogazione delle sanzioni posteriore alla morte del trasgressore.

9. IL RAVVEDIMENTO

Attraverso l'istituto del **ravvedimento** il trasgressore può, con il pagamento di una *sanzione minima* e regolarizzando la propria posizione nei termini stabiliti dalla legge, rimediare alle inadempienze commesse.

Il ravvedimento — regolato da una disciplina unitaria per imposte sui redditi e IVA ed applicabile anche agli altri tributi indiretti — è esperibile in assenza di contestazione della violazione o di attività di accertamento (art. 13 D.Lgs. 472/97); in tal modo, si mira a premiare il *comportamento spontaneo* del soggetto.

L'art. 16, co. 5 del D.L. 185/2008 (conv. in L. 2/2009), intervenendo sull'art. 13 D.Lgs. 472/97, ha modificato gli importi delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento. In particolare la sanzione è ridotta:

- ad un *dodicesimo del minimo*, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- ad un *decimo del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, *anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo*, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero *entro un anno dall'omissione o dall'errore* quando non è prevista alcuna dichiarazione;
- ad un *dodicesimo del minimo per l'omissione della presentazione della dichiarazione*, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, ad un *dodicesimo del minimo per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA*, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Il comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. 18-12-1997, n. 471 — il quale stabilisce la sanzione per il ritardo, insufficiente od omesso versamento diretto — regolamenta un'ulteriore ipotesi di ravvedimento stabilendo che, in relazione a crediti assistiti da garanzia reale o personale, se il versamento avviene *con un ritardo non superiore a quindici giorni*, la sanzione (pari al 30% della somma versata in ritardo) ridotta ad 1/8, come stabilito dall'art. 13 del D.Lgs. 472/97, è ulteriormente ridotta nella misura di 1/15 per ogni giorno di ritardo.

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

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

Il legislatore può fissare ulteriori circostanze attenuanti della sanzione.

10. IL PROCEDIMENTO DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI

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

- **procedura ordinaria** (art. 16 D.Lgs. 472/97). L'adozione di questa procedura è obbligatoria per infliggere sanzioni conseguenti a irregolarità formali e prende le mosse dalla notifica, al trasgressore e ai coobbligati, dell'atto di contestazione da parte dell'ufficio o dell'ente competente. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono:
 - *optare per la definizione agevolata* con il pagamento di un importo pari a 1/4 della misura indicata;
 - *impugnare immediatamente l'atto di contestazione* tramite ricorso all'organo competente;
 - *produrre deduzioni difensive*;
- **procedura di deroga** (art. 17, co. 1 e 2, D.Lgs. 472/97). Tale procedura è esperibile se le sanzioni sono collegate al tributo cui si riferiscono;
- **procedura speciale** (art. 17, co. 3, D.Lgs. 472/97). Quest'ultima procedura è prevista relativamente alle sanzioni per omesso o ritardato pagamento di tributi.

Sia l'atto di contestazione che quello di irrogazione devono essere notificati, a *pena di decadenza*, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si *prescrive* nel termine di cinque anni e l'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non torna a decorrere fino alla fine del procedimento.

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

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

- *ricorrere in sede amministrativa* (alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio);
- *adire l'autorità giudiziaria ordinaria*.

11. LE SANZIONI ACCESSORIE

Come già segnalato, oltre alle sanzioni pecuniarie sono previste, quali sanzioni amministrative, anche le *pene accessorie* (art. 21 D.Lgs. 472/97).

Si tratta di pene, conseguenti all'irrogazione della pena *cd. principale* (la sanzione pecuniaria nel caso di specie), la cui durata è stabilita in funzione della gravità dell'illecito e dei limiti minimi e massimi della sanzione principale.

Il secondo comma dell'art. 21 citato demanda ad ogni singola legge istitutiva di tributi l'individuazione delle sanzioni accessorie applicabili.

Sono sanzioni amministrative accessorie:

- l'*interdizione*, per una durata massima di sei mesi, *dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti pubblici o privati*;
- l'*interdizione*, per un massimo di sei mesi, *dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture*;
- l'*interdizione dall'ottenimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative, per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo*, e la loro *sospensione* per la durata massima di sei mesi;
- la *sospensione*, per la durata massima di sei mesi, *dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle di cui al punto precedente*.

12. LA RISCOSSIONE DELLA SANZIONE

Per la riscossione della sanzione valgono le disposizioni relative alla riscossione dei tributi cui è riferita la violazione.

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

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

13. LE SANZIONI PENALI

L'appartenenza di una data violazione all'area dell'illecito penale comporta un giudizio ed una condanna a pena detentiva da parte dell'autorità giudiziaria. Nondimeno, con la riforma della disciplina dei reati tributari (vedi *infra* par. 14) e l'introduzione di *soglie di punibilità* comparate all'entità dell'imposta evasa, il *giudice penale* si è visto attribuire compiti di verifica che sovente coincidono con quelli del *giudice tributario* anche se, come espressamente indicato nella relazione di accompagnamento al decreto di riforma, si è voluta affermare l'**autonomia reciproca** tra procedimento amministrativo e procedimento penale, escludendo qualsiasi rapporto di pregiudizialità *nell'uno o nell'altro senso*.

Il *discrimine tra illecito penale e illecito amministrativo* non riguarda, tuttavia, l'autorità preposta all'irrogazione della pena o il tipo di interesse «offeso» ma la stessa applicabilità di certe norme sanzionatorie: in caso di pluralità di trasgres-

sori, infatti, mentre la sanzione penale colpisce in proprio ciascuno di essi, per talune sanzioni amministrative vige il principio di *responsabilità solidale*.

14. LA RIFORMA DELLA DISCIPLINA DEI REATI TRIBUTARI

A) Generalità

La revisione della disciplina degli illeciti tributari trova le sue origini, oltre che nella più volte citata riforma Visco, nel *processo di depenalizzazione dei reati minori* di cui alla L. 205/99. L'art. 5 di tale legge ha, infatti, delegato il Governo ad emanare un decreto legislativo contenente nuove regole riguardanti i *reati in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto*.

È stato, così, varato il D.Lgs. 10-3-2000, n. 74 che, dando piena attuazione alla delega, rivisita completamente la normativa in vigore.

Il principio informatore della delega legislativa va rinvenuto nella necessità di lasciarsi alle spalle un tipo d'approccio normativo, quello previsto dalla L. 516/82 (cd. *manette agli evasori*) che, lungi dall'aver fornito risultati soddisfacenti, punta essenzialmente alla repressione dei reati cd. **prodromici**, vale a dire quei comportamenti criminosi nei quali si possono ravvisare i *segnali* per una successiva evasione.

Conseguenza pratica di tale strategia un alto *tasso d'inflazione* dei procedimenti per reati tributari che, spesso e volentieri, ha portato alla congestione degli uffici giudiziari e l'irrogazione di pene il più delle volte *obblazionabili*, quindi non idonee a scoraggiare l'evasione fiscale.

Con le nuove disposizioni, si abbandona la punibilità delle *violazioni formali e preparatorie* per dare spazio ad un tipo di repressione limitato alle fattispecie intimamente connesse, sia dal punto di vista oggettivo, sia da quello soggettivo, alla lesione d'interessi fiscali.

B) I nuovi reati previsti dal D.Lgs. 74/2000

Presupposto *obiettivo e definitivo* dell'evasione d'imposta diventano le *distorsioni* nell'uso della dichiarazione annuale ai fini IVA e delle imposte sui redditi. In particolare, il **nucleo centrale del nuovo sistema sanzionatorio** è costituito dalle seguenti tre figure d'illecito:

- **dichiarazione fraudolenta** (artt. 2 e 3), che è la dichiarazione non soltanto ingannevole, ma caratterizzata da un alto *coefficiente d'insidiosità*. L'ipotesi ricorre quando la dichiarazione è supportata da un *impianto contabile*, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria o, comunque, ad avvalorare la falsità dei dati in essa racchiusi;
- **dichiarazione infedele** (art. 4), caratterizzata dalla *semplice sottrazione di materia imponible e di imposta senza condotta fraudolenta*;
- **omessa dichiarazione** (art. 5), in caso di *mancata presentazione della stessa*, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a ciascuna delle singole imposte, a 77.468,53 euro.

C) Ulteriori fattispecie criminose

Ai reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 del D.Lgs. 74/2000, il legislatore ne associa altri che, pur non attinenti alla fase dichiarativa, rappresentano comunque *figure criminali di particolare pericolosità*; alcuni di essi riguardano comportamenti illeciti volti a supportare l'esposizione in dichiarazione di elementi fittizi, altri, invece, sono tendenti alla materiale sottrazione di somme dovute all'Erario.

Va detto che alcune fattispecie sono state inserite di recente, proprio per colpire e arginare comportamenti illeciti sempre più frequenti, quali:

- *l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione* (artt. 8 e 9);
- *l'occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari* (art. 10);
- *l'omesso versamento di ritenute certificate dai sostituti d'imposta, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale* (art. 10bis);
- *l'omesso versamento IVA, per un ammontare superiore a 50.000, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo* (art. 10ter);
- *l'utilizzazione in compensazione, per un ammontare superiore a 50.000 euro, di crediti non spettanti o inesistenti* (art. 10quater);
- *la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte, mediante compimento di atti fraudolenti su beni propri od altrui anche ai fini della transazione fiscale* (art. 11 come modificato dall'art. 29 D.L. 78/2010).

Allo scopo di limitare il ricorso alla sanzione penale e di creare un *deflatore* dei processi penali, sono previste (eccezion fatta per la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, emissione di tali documenti e occultamento o distruzione di scritture contabili) *soglie di punibilità* che riducono l'intervento punitivo ai soli illeciti di *significativo rilievo economico* (art. 7).

D) Pene accessorie

Accanto alle figure principali di sanzioni relative alle dichiarazioni sia dei redditi sia dell'IVA, il D.Lgs. 74/2000, all'art. 12, prevede una serie di **sanzioni accessorie** (cioè comminate in conseguenza alla condanna per i delitti fin qui esaminati) quali:

- *interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese* per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- *incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione* per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
- *interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria* per un periodo non inferiore a un anno e non superiore a cinque anni;
- *interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria*;
- *pubblicazione della sentenza* a norma dell'art. 36 del codice penale.

Da ultimo, inoltre, la L. 244/2007 (art. 1, co. 143) ha previsto che per le fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10bis, 10ter, 10quater e 11 sopra esaminate si applica la **confisca dei beni** secondo le disposizioni di cui all'art. 322ter del codice penale.

Come per i delitti contro la P.A. (disciplinati dal libro 2, titolo II del codice penale) in caso di condanna per i reati tributari viene applicata la confisca dei beni che rappresentano il profitto ricavato o il premio dell'azione fraudolenta, salvo che tali beni appartengano a persona diversa dall'autore del reato. Se non è possibile operare su tali beni, è consentita la confisca di altri beni che siano nelle disponibilità dell'autore del reato, per un importo corrispondente al profitto o al premio dell'azione dolosa (cd. **confisca per equivalente**).

E) Circostanze attenuanti ed esimenti

Gli artt. 13, 14 e 15 prevedono *circostanze attenuanti ed esimenti*.

In particolare è prevista la non punibilità delle violazioni di norme tributarie dipendenti da *obiettive condizioni di incertezza* sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione. Tale disposizione si pone come obiettivo quello di punire i soli comportamenti dolosi i quali presuppongono l'intenzionalità del contribuente ad infrangere una norma dell'ordinamento giuridico. Tale intenzionalità viene chiaramente a mancare lì dove la norma di riferimento è di incerta portata.

Non è inoltre punibile la condotta di chi, avvalendosi della procedura del silenzio assenso, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (art. 16).

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

F) Rapporti tra sistema penale e sistema amministrativo tributario

L'art. 19 del D.Lgs. 74/2000 ha introdotto il **principio di specialità** in virtù del quale se lo stesso illecito è sanzionato sia dal punto di vista amministrativo, sia dal punto di vista penale, si applica la disposizione speciale.

Una norma si definisce «speciale» se contiene tutti gli elementi di una norma generale più un ulteriore «elemento specializzante». In tal senso può essere considerata speciale, ad esempio, una norma penale che consenta l'individuazione di una soglia minima di punibilità rispetto ad una amministrativa.

In sostanza, quindi, l'art. 19 ribalta la precedente situazione sancita dall'art. 10 della L. 516/82 che stabiliva il *cumulo delle sanzioni penali e amministrative*.

Regimi contabili ai fini fiscali D.P.R. 26-10-1972, n. 633; D.P.R. 22-12-1986, n. 917; L. 30-12-1991, n. 413; art. 3, co. 165-182, L. 23-12-1996, n. 662

Complesso di norme che regolano la tenuta delle scritture contabili [vedi →] da parte dei contribuenti al fine dell'esatta determinazione dell'imposta e di favorire l'attività di accertamento degli Uffici.

Ai fini delle imposte dirette e dell'IVA distinguiamo quattro tipi di regimi contabili: il *regime di contabilità ordinaria*, il *regime di contabilità semplificata*, il *regime per i contribuenti minimi* ed il *regime per le nuove iniziative*.

Inoltre, il nostro ordinamento fiscale contempla una *contabilità forfettaria per gli enti non commerciali* e un regime per le cd. *attività agricole connesse*.

Registrazione telematica D.Lgs. 18-1-2000, n. 9; D.M. 9-6-2004

Registrazione degli atti relativi a diritti sugli immobili, alla trascrizione, all'iscrizione e all'annotazione nei registri immobiliari [vedi →], nonché alla voltura catastale, effettuata attraverso l'utilizzo di *procedure telematiche*.

Le richieste di registrazione, le note di trascrizione e d'iscrizione nonché le domande di annotazione e di voltura catastale vanno presentate sul *modello unico informatico*, da trasmettere telematicamente assieme a tutta la documentazione necessaria.

Il termine della (—) è fissato in 30 giorni dalla data dell'atto per gli atti formati sia in Italia sia all'estero.

L'utilizzo delle procedure telematiche — già previsto in *regime di facoltatività* per gli adempimenti relativi ad atti di cessione e costituzione di diritti reali a titolo oneroso su immobili e alle accettazioni espresse o tacite di eredità, è divenuto *obbligatorio* a partire da 15 giugno 2004.

Registri immobiliari

Registri tenuti e aggiornati dalle *Conservatorie dei (—)*, attraverso i quali vengono seguite le successive vicende della proprietà immobiliare. Tali uffici sono istituiti nei capoluoghi di provincia o nelle località sede di tribunale: hanno perciò la medesima competenza territoriale (circo-scrizionale) del citato ufficio giudiziario.

Residenza fiscale artt. 23 e 73 D.P.R. 22-12-1986, n. 917

Nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano, il legislatore distingue, sia ai fini dell'*IRPEF* [vedi →] che dell'*IRES* [vedi →], i soggetti in *residenti* e *non residenti*, anziché in cittadini e stranieri.

Ai fini dell'*IRPEF*, infatti, sono soggetti passivi i residenti e non residenti nel territorio dello Stato. I primi sono colpiti per tutti i redditi prodotti, indipendentemente dal luogo di produzione (cd. *principio della tassazione del reddito mondiale*); i secondi sono colpiti soltanto per i redditi prodotti nello Stato.

Per evitare una doppia imposizione per i redditi prodotti all'estero, è stato introdotto come correttivo, un apposito *credito d'imposta* [vedi →]. Si considerano residenti sia le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, sia i cittadini italiani che sono stati cancellati dall'anagrafe e sono emigrati in Stati aventi un regime fiscale privilegiato [vedi → *Paradisi fiscali*].

Per quanto riguarda l'*IRES*, si considerano residenti gli enti commerciali e non commerciali, gli enti equiparati, compresi i consorzi, le associazioni non riconosciute, le altre organizzazioni senza personalità giuridica non appartenenti ad altri soggetti passivi se hanno la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta. Ne deriva che non ha rilevanza, ai fini del tributo in esame, che la società sia costituita all'estero, purché abbia in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, uno dei tre elementi sopra citati.

Responsabile di imposta art. 64 D.P.R. 29-9-1973, n. 600

Persona, diversa dal soggetto passivo, che la legge tributaria, in alcuni casi, dichiara obbligata al pagamento del tributo o anche all'adempimento di altri doveri fiscali.

Egli è colui che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti e situazioni esclusivamente riferibili a questi.

Il fondamento di tale obbligazione deriva, come per l'obbligazione principale, direttamente dalla legge.

Riduzione di imposta

Anche le (—), al pari delle *detrazioni di imposta* [vedi →], consentono un'attenuazione dell'imposizione fiscale. Esse consistono infatti in particolari agevolazioni che permettono al contribuente di pagare le imposte applicando un'aliquota inferiore rispetto a quella normale. Esempi di (—) si hanno nel campo dell'IVA [vedi →] la quale si paga con aliquota ridotta per le cessioni di beni di largo consumo (pane, latte etc.).

Rimborso d'imposta D.P.R. 26-10-1972, n. 633; D.P.R. 29-9-1973, n. 602; D.P.R. 26-4-1986, n. 131; D.P.R. 22-12-1986, n. 917

Restituzione al contribuente di somme che l'amministrazione finanziaria ha *indebitamente* percepito.

L'attuazione del prelievo tributario può dar luogo a situazioni anomale in cui il soggetto passivo si trova ad aver versato somme superiori rispetto a quelle dovute: si crea in tali casi un *credito d'imposta* [vedi →] a suo favore, che potrà essere soddisfatto attraverso il (—) o la *compensazione* [vedi → *Compensazione delle imposte*] con corrispondenti debiti d'imposta dello stesso contribuente.

Non esiste nella normativa fiscale una disciplina generale e sostanziale dei rimborsi e pertanto per ciascun tributo occorre fare riferimento alle specifiche disposizioni dettate nella corrispondente legge istitutiva.

Solo in caso di *rifuto* da parte dell'amministrazione finanziaria ad erogare il (—) o in caso di *silenzio* della stessa, protrattosi per 90 giorni decorrenti dall'intimazione a provvedere, è prevista una *procedura di contenzioso comune alla maggior parte dei tributi*.

Rimozione dell'imposta

Comportamento (lecito) del contribuente tendente a diminuire l'onere dell'imposta. Ricorre la (—) *negativa* allorché il soggetto colpito, per effetto dell'introduzione dell'imposta o dell'aumento delle aliquote, riduce la produzione o i

consumi, determinando, di conseguenza, una riduzione della *base imponibile* [vedi →].

Si parla, invece, di (—) *positiva* o *elisione* dell'imposta quando il soggetto colpito, al fine di procurarsi un reddito maggiore e neutralizzare la riduzione del potere di acquisto, aumenti i propri sforzi produttivi.

Riporto delle perdite artt. 8 e 84 D.P.R. 22-12-1986, n. 917

Dispositivo, previsto dal testo unico delle imposte sui redditi, che permette di bilanciare la perdita di un *periodo di imposta* [vedi →] con il reddito (d'impresa) dei periodi d'imposta successivi, non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito di ciascuno di detti anni. La limitazione temporale, tuttavia, non ha effetto relativamente alle perdite conseguite nei primi tre esercizi.

La facoltà è concessa alle imprese costituite in forma di società di capitali e alle società di persone o ditte individuali in regime di contabilità ordinaria. Da un punto di vista eminentemente economico il (—) consente alle imprese giovani, o a quelle che abbiano affrontato un processo di ristrutturazione, di compensare gli ingenti costi connessi all'investimento.

Riscossione coatta di imposta D.P.R. 29-9-1973, n. 602; D.Lgs. 26-2-1999, n. 46

Riscossione dell'imposta effettuata dall'amministrazione finanziaria attraverso titoli esecutivi amministrativi.

La disciplina della riscossione coattiva è stata completamente ridisegnata dal D.Lgs. 46/1999.

Il *ruolo* [vedi →] rimane il titolo esecutivo di cui può avvalersi l'amministrazione finanziaria al fine di riscuotere il proprio credito.

I ruoli sono consegnati agli *agenti della riscossione* [vedi →] che provvedono a notificare al contribuente la *cartella di pagamento* [vedi →], contenente l'intimazione a pagare entro 60 giorni dalla notifica e con l'avvertenza che, in mancanza di pagamento, si procederà all'esecuzione forzata.

Riscossione di imposta

Le imposte sui redditi sono riscosse mediante:
— *ritenuta diretta* [vedi →];

- *versamenti diretti* [vedi →];
- *iscrizione a ruolo* [vedi → *Ruolo*].

Le imposte sono pagate per *ritenuta diretta* nei casi indicati dalla legge e secondo le modalità previste dalle norme sulla contabilità generale dello Stato.

Il versamento deve essere effettuato presso l'*agente della riscossione* [vedi →], le banche o le *agenzie postali*, utilizzando il *modello F24* [vedi →].

I versamenti d'acconto in materia di IRPEF e IRES vengono effettuati in due rate: la prima deve essere corrisposta entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno precedente e la seconda entro il 30 novembre.

Sono riscosse dall'agente della riscossione mediante *ruoli*:

- le *imposte* per le quali non è prevista alcuna ritenuta diretta;
- le *somme* per le quali non è previsto o non è già stato effettuato in tutto o in parte il versamento diretto;
- le *somme* dovute per interessi, soprattasse e pene pecuniarie.

Ritenuta alla fonte artt. 23 ss. D.P.R. 29-9-1973, n. 600

Meccanismo in base al quale il *sostituto d'imposta* [vedi →] assume l'obbligazione di *trattenere* somme di denaro, che avrebbe dovuto corrispondere ad altro soggetto (*sostituito*), e di *versarle* al fisco a titolo di pagamento delle imposte dovute dal sostituto.

La (—) costituisce, quindi, una delle forme di riscossione delle imposte. Il *sostituto* è tenuto ad assolvere tale obbligo in ragione del fatto che egli detiene la disponibilità di somme che deve al soggetto passivo e che costituiscono reddito per quest'ultimo.

Le (—) sono di due tipi:

- *a titolo d'acconto*. Sono operate, per i tributi diretti [vedi → *IRPEF*; *IRES*], dalle società di persone e soggetti assimilati, dalle persone fisiche esercenti attività commerciali o agricole, nonché da artisti e professionisti sugli emolumenti corrisposti a lavoratori dipendenti, nonché su indennità, gettoni e altri compensi costituenti redditi assimilabili

a quelli di lavoro dipendente. Il lavoratore dipendente (o soggetto assimilato) in sede di dichiarazione annuale dei redditi provvederà a liquidare definitivamente l'imposta dovuta all'erario e ad effettuare il relativo conguaglio;

- *a titolo d'imposta*. In questi casi l'accantonamento operato è calcolato in misura tale che la somma trattenuta dal sostituto consenta al sostituto di *adempiere per intero ed in via definitiva* i propri obblighi tributari per quella parte di reddito che viene tassata. Tali importi non saranno perciò più computati ai fini della determinazione della base imponibile su cui calcolare il reddito tassabile del soggetto d'imposta.

Ritenuta diretta art. 29 D.P.R. 29-9-1973, n. 600

Meccanismo di *riscossione di imposta* [vedi →] praticato dalle amministrazioni statali, anche ad ordinamento autonomo. Dette amministrazioni, infatti, effettuano sui compensi dovuti ai loro dipendenti una ritenuta in acconto dell'imposta dovuta dai percettori del *reddito*, secondo lo stesso meccanismo della *ritenuta alla fonte* [vedi →]. La (—) diverge da quella alla fonte perché non vi è un *sostituto d'imposta* [vedi →], cioè un datore di lavoro che si sostituisce al lavoratore ed anticipa il tributo allo Stato: è lo Stato stesso che effettua direttamente il prelievo.

Ritenuta fiscale artt. 23 ss. D.P.R. 29-9-1973, n. 600

Meccanismo di *riscossione di imposta* [vedi →] con il quale il soggetto erogatore di una prestazione pecuniaria trattiene una somma di denaro per il pagamento dell'imposta dovuta dal contribuente.

La ritenuta fiscale può essere:

- una *ritenuta diretta* [vedi →];
- una *ritenuta alla fonte* [vedi →] che a sua volta può distinguersi in:
 - *ritenuta a titolo d'acconto*;
 - *ritenuta a titolo d'imposta*.

Rivalsa art. 18 D.P.R. 26-10-1972, n. 633

Criterio per il quale il soggetto che effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi *imponibili*

ai fini IVA [vedi →] può addebitare la relativa imposta al cessionario o al committente.

In applicazione di tale principio, l'imposta viene a gravare interamente sul consumatore finale. Se, infatti, ogni *imprenditore* od *esercente arte o professione* può detrarre, alla scadenza del *periodo impositivo*, dall'imposta che ha introitato l'imposta assolta sugli acquisti, ne consegue che la stessa finirà con il gravare sul solo consumatore finale che, non potendo detrarre alcunché, sarà *percorso* [vedi → *Percussione dell'imposta*] dall'intero *carico tributario*.

Ruling internazionale art. 8 D.L. 30-9-2003, n. 269, conv. in L. 24-11-2003, n. 326

Le imprese che svolgono attività internazionale possono ricorrere a questa particolare forma d'interpello [vedi → *Diritto d'interpello*] con riferimento, in particolare, al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties. La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo tra la Direzione provinciale dell'*Agenzia delle entrate* [vedi →] e il contribuente e vincola, per il periodo d'imposta per il quale è stato stipulato e per i due periodi d'imposta successivi. Durante tale periodo l'amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.

Ruolo D.P.R. 29-9-1973, n. 602; D.Lgs. 26-2-1999, n. 46

Elenco alfabetico, predisposto dagli uffici tributari, nel quale vengono indicate le somme dovute da ciascun contribuente all'amministrazione finanziaria.

A seguito della riforma operata dal D.Lgs. 46/1999 il sistema della *riscossione coatta di imposta* [vedi →] è stato completamente ridisegnato. In particolare per quanto riguarda il (—), che rappresenta il titolo esecutivo che consente all'amministrazione finanziaria di agire coattivamente per il recupero dei crediti fiscali, la nuova normativa prevede solo due tipi di (—): *ordinario* e *straordinario*.

Nel (—) ordinario vengono indicati i dati relativi al contribuente nonché le notizie relative all'imponibile, all'aliquota da applicare e all'imposta dovuta.

In ogni caso deve essere riportato il codice fiscale del contribuente, pena l'impossibilità di procedere all'iscrizione a (—). Per velocizzare i tempi è prevista la formazione di un unico (—), presso ogni ufficio, in cui sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in Comuni compresi nel territorio di competenza del concessionario.

Nel (—) straordinario, invece, formato solo se vi è un fondato pericolo per la riscossione, vanno iscritte non solo le imposte e i relativi interessi ma anche le sanzioni.

Una volta effettuata l'iscrizione a ruolo, se il debitore non paga nei termini stabiliti l'agente della riscossione provvederà a notificargli la *cartella di pagamento* [vedi →] contenente l'intimazione a pagare entro 60 giorni dalla notifica e con l'avvertimento che, in mancanza del pagamento, si procederà all'esecuzione forzata.

S

Sanzione pecuniaria D.Lgs. 18-12-1997, n. 472

Pagamento di una somma di denaro improduttiva d'interessi, inflitta a chi abbia commesso una violazione [vedi → *Illecito tributario*] da solo o *in concorso* con altre persone. Può essere determinata in *misura fissa* o tra un limite *minimo* e un limite *massimo*. Con la *sanzione accessoria*, la (—) ha surrogato la *pena pecuniaria* [vedi →] e la *soprattassa* [vedi →] che caratterizzavano il vecchio sistema sanzionatorio tributario non penale in vigore fino al 31 marzo 1998.

Sanzioni fiscali DD.Lgs. 18-12-1997, nn. 471-472-473; D.Lgs. 5-6-1998, n. 203; D.Lgs. 10-3-2000, n. 74

Le violazioni degli obblighi tributari comportano l'irrogazione di (—) tanto più numerose ed opportune quanto maggiore è il danno che il contribuente ha arrecato o intendeva arrecare alla collettività.

Le (—) hanno sia funzione *repressiva* sia funzione *intimidatrice*: non a caso spesso colpiscono non già l'evasione di imposta ma il comportamento attivo o omissivo del soggetto.

La normativa fiscale prevede *sanzioni di carattere amministrativo* per le violazioni di minore gravità e *sanzioni penali* per le irregolarità più gravi e per le frodi [vedi → *Reati tributari*].

L'ordinamento tributario contempla, inoltre, una vasta platea di *sanzioni accessorie* che sono la diretta conseguenza dell'applicazione della sanzione principale: si pensi a sospensione di licenze; sospensione dagli albi professionali; ritiro della patente di guida; chiusura degli esercizi; non eleggibilità a membro di commissioni tributarie.

Infine, per gli *illeciti civili di natura moratoria* la normativa fiscale dispone l'applicazione di *sanzioni civili restitutorie* (interessi) che mirano a colpire l'omesso o il tardivo pagamento.

Le (—) non penali sono state oggetto di una radicale riforma ad opera dei decreti legislativi 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997; tale riforma è in vigore dal 1° aprile 1998.

L'innovazione di maggiore rilevanza è rappresentata dalla previsione di una sanzione pecuniaria unica, con conseguente eliminazione della previgente distinzione tra *soprattassa* [vedi →] e *pena pecuniaria* [vedi →], per la quale sono stati stabiliti criteri di determinazione che ricalcano quelli delle sanzioni penali. Inoltre, sono state introdotte nuove fattispecie di sanzioni accessorie.

Le sanzioni penali sono state anch'esse oggetto di una riforma ad opera del D.Lgs. 74/2000 che ha ridisciplinato le fattispecie delittuose.

Scaglioni di reddito

Porzioni di reddito definite ai fini della determinazione dell'*IRPEF* [vedi →].

L'imposta lorda è, infatti, determinata applicando al reddito complessivo del contribuente, calcolato al netto degli *oneri deducibili* [vedi → *Deduzioni*], la relativa *aliquota di imposta* [vedi →] per (—).

Scritture contabili art. 2214-2220, 2709-2711 c.c.

Registri delle imprese contenenti la rappresentazione in termini quantitativi e/o monetari degli atti, della situazione del patrimonio dell'imprenditore e del risultato economico dell'attività svolta.

Costituiscono un elemento indispensabile per ogni impresa commerciale; infatti, ogni imprenditore commerciale (escluso il piccolo imprenditore e quello agricolo) deve tenere obbligatoriamente:

- il *libro giornale*, nel quale vanno annotate cronologicamente tutte le operazioni, nell'ordine in cui sono compiute;
- il *libro degli inventari*, in cui va redatto l'inventario all'inizio dell'esercizio dell'impresa e poi successivamente ogni anno.

Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere solo numerati progressivamente: è venuto meno, invece, l'obbligo di bollatura (L. 383/2001). Tutte le (—) prescritte dal codice devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine; inoltre, devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.

Il codice civile stabilisce inoltre per le *società di capitali* l'obbligo di tenere i cd. *libri sociali* sui quali devono essere annotati i dati che possono utilmente essere portati a conoscenza del pubblico.

Accanto a queste scritture (obbligatorie in via generale per ogni imprenditore commerciale), la legge impone poi la tenuta di altri libri e registri richiesti dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

Ai fini fiscali le scritture contabili che il contribuente è obbligato a tenere variano secondo il regime contabile adottato.

Sgravi fiscali

Esoneri, diminuzioni o agevolazioni di cui possono usufruire determinate categorie di contribuenti relativamente al pagamento delle imposte; per tali caratteri gli (—) assolvono una funzione, seppure indiretta, di *finanziamento*.

Essi, infatti, consentono di:

- stimolare la formazione del risparmio;
- favorire nuovi investimenti;
- incentivare l'occupazione (in quanto ogni misura atta ad incrementare lo sviluppo economico di un paese comporta un aumento della domanda di lavoro);
- incentivare il consumo di determinati beni.

Gli (—), inoltre, non implicano necessariamente una riduzione del *gettito fiscale*.