



STUDIO LEGALE MICULAN

LA RIFORMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE PENALI E AMMINISTRATIVE

Giovedì 26 novembre 2015, ore 15:00

Confindustria Udine

Largo Carlo Melzi n. 2 – 33100 Udine

Relatore: Avv. Maurizio Miculan

PRINCIPI GENERALI

Legge 23/2014 e D.Lgs. 158/2015



Specialità della sanzione penale rispetto a quella amministrativa – nella *Relazione Governativa* si legge che l'obiettivo delle nuove norme è quello di " **una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza, quella penale, ai soli casi connotati da particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo**".



Innalzamento soglie punibilità (intese come condizioni obiettive di punibilità, cfr. Corte di Cassazione) anche per i reati di riscossione (es. omessi versamenti).



Inserimento **cause di non punibilità** (a fronte della tempestiva ed integrale eliminazione del danno erariale) e rimodulazione circostanze attenuanti.



Considerazione della **crisi economica** – crescente moltiplicarsi dei procedimenti penali derivanti dalla situazione di insolvenza o crisi di liquidità delle imprese – riassetto del sistema anche in conformità a giurisprudenza Cedu (*ne bis in idem* a fronte del cumulo tra sanzioni penali ed amministrative).



Art. 8 Legge 23/2014: revisione del sistema penale tributario – **predeterminazione** – **proporzionalità** alla gravità dei comportamenti (offensività in concreto) - confini tra **elusione** ed evasione (D.Lgs. 128/2015) – centralità del momento dichiarativo.



Riconosciuta portata meno offensiva agli omessi versamenti non accompagnati da frodi o infedeltà – facilmente verificabili.



Adempimento integrale e tempestivo del debito tributario: causa di non punibilità – circostanza attenuante – condizione di accesso al patteggiamento ex art. 444 e ss. c.p.p..



Punto critico: **mancata previsione di raccordo tra procedimento penale e tributario**, nonostante giurisprudenza Cedu sul *ne bis in idem* sostanziale (il contribuente assoggettato in via definitiva ad una sanzione amministrativa tributaria tanto gravosa da considerarsi una “pena”, non può essere condannato per il medesimo fatto anche in sede penale).

LE FATTISPECIE DI REATO

ART. 2
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA
MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI
DOCUMENTI PER OPERAZIONI
INESISTENTI



E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.



Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

ART. 1 – A

“Fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”: le fatture o gli altri documenti aventi valore probatorio analogo in base alle norme tributarie:

- emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte (**oggettivamente** inesistenti);
- che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale (**oggettivamente** inesistenti);
- che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi (**soggettivamente** inesistenti).

ART. 1 – B

“Elementi attivi o passivi”: le componenti, espresse in cifre, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto **e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta** (es. crediti di imposta e ritenute, che intervengono dopo la determinazione del reddito complessivo o dell'imponibile iva e variano l'imposta netta).


ART. 1 – C

Il **“fine di evadere le imposte”** è un tipico **dolo specifico** - si intende comprensivo anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta.

Il D.Lgs. 158/2015 ha **abrogato** la parola «*annuale*».
Il delitto si consuma con l'inclusione di elementi passivi fittizi
derivanti da fatture false **in qualunque dichiarazione.**

Esempi di **dichiarazioni incluse.**

Dichiarazioni di operazioni intracomunitarie

- 
- dichiarazioni degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Intrastat) relativamente agli acquisti;
 - dichiarazioni di acquisto intracomunitario da parte di enti, associazioni o altre organizzazioni non soggetti passivi di imposta (Intra 13);
 - dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi effettuati da enti non soggetti passivi di imposta e da agricoltori esonerati (Intra 12).



Dichiarazione dei redditi ed Irap infrannuali in caso di messa in liquidazione di società



Dichiarazioni in caso di trasformazione, fusione e scissione

Dovrebbero **escludersi** dal novero i documenti non definiti "dichiarazioni", stante il divieto di analogia in *malam partem* delle norme incriminatrici, e così ad esempio:



Comunicazione
annuale iva



Comunicazione
operazioni
intercorse con
soggetti aventi sedi
in paradisi fiscali



Dichiarazioni di
intento degli
esportatori abituali
(non espongono
elementi passivi ma
solo la volontà di
acquistare in
sospensione di
imposta)



Corte di Cassazione – operazioni **inesistenti** – tutte le operazioni che mantengano difformità fra situazione rappresentata dalla fattura e realtà effettiva delle operazioni economiche; il reato si consumerà anche se l'operazione è effettivamente realizzata, ma sia difforme da quella documentata nelle fatture (Cass., 25812/2013).



Corte di Cassazione – **sovrafatturazioni** – il reato sussiste sia in caso di inesistenza oggettive, assoluta o relativa, sia in caso di sovrafatturazione qualitativa, a prescindere dal fatto che l'importo indicato, superiore a quello effettivamente realizzato, sia stato poi pagato o meno al fornitore del servizio (Cass., 28352/2013).



La Relazione Governativa precisa che il termine **fittizi**, ove impiegato nel decreto, vada inteso quale sinonimo di **inesistente**.

ART. 3

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI

1. Fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **compiendo operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi** o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento **e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria**, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi **o crediti o ritenute fittizi**, quando, congiuntamente:
 - a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, **ad euro 30.000**;
 - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore **ad euro 1.500.000, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque ad euro 30.000.**

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

- **Ampliata la sfera applicativa** della fattispecie – piano soggettivo – ascrivibile a tutti i soggetti tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi ed iva (non più reato proprio dei soli contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili).
- **Specialità reciproca** rispetto alla fattispecie ex art. 2 – Corte di Cassazione: *discrimen*: efficacia probatoria, secondo le norme tributarie, del documento utilizzato.
- Piano oggettivo - **eliminato** il riferimento alla **falsa rappresentazione** nelle scritture contabili obbligatorie;
- *Offensività: Corte di Cassazione* - nella condotta commissiva, il supporto fraudolento deve tradursi in espressioni tipiche oggettivamente distinti dalle mere violazioni contabili, funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace e dotate di idoneità decettiva.
- *Documenti falsi*: registrati nelle scritture contabili obbligatorie – detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.
- L'esatta **quantificazione** dell'imposta evasa compete al **giudice penale**, che può anche discostarsi dalla stima della A.F. (difficoltà di applicazione dei concetti fiscali di spettanza e utilizzabilità).
- **Esclusa rilevanza penale** delle **sottofatturazioni** e dei comportamenti **meramente omissivi** (omessa fatturazione o registrazione) – non costituiscono comportamento fraudolento.

ART. 4

DICHIARAZIONE INFEDELE

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi **inesistenti** quando, congiuntamente:
 - a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad **euro 150.000,00**;
 - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi **inesistenti**, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore ad **euro 3.000.000,00**.

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1 bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1 lettere a) e b).

La fattispecie è residuale rispetto ai due delitti di dichiarazione.

Il D.Lgs. 158/2015 ha innalzato le soglie di punibilità: l'imposta evasa sale da euro 50.000,00 a euro 150.000,00 ed il valore assoluto di imponibile evaso passa da 2 a 3 milioni.

La parola "fittizi" è stata sostituita con "inesistenti".

Quindi:

- **nessun costo realmente sostenuto potrà alimentare l'imposta evasa a fini penali;**
- **nella quantificazione dell'imposta evasa non si tiene conto della non inerenza dei costi e della indeducibilità di elementi passivi reali.**

Tale modifica ha **effetto retroattivo**, in ossequio all'art. 2 comma c.p..

Esempi di conseguenze pratiche: non saranno più segnalate all'autorità giudiziaria le contestazioni sull'indeducibilità dei costi in tema di transfer *pricing* (ed i relativi procedimenti dovranno essere definiti per l'intervenuta irrilevanza penale della violazione commessa); idem per i casi di transfer *pricing* interno e per le rettifiche di costi sostenuti con imprese collocate in paradisi fiscali (laddove l'esistenza della spesa sia provata a prescindere dalla sussistenza di economicità e convenienza).

Ai sensi del citato art. 1 lett. f), come per il delitto di cui all'art. 3, **l'imposta evasa** non è più quella teorica, ma quella **effettiva** che risulta **dopo il computo delle perdite** conseguite nell'esercizio o quelle pregresse spettanti ed utilizzabili.

Quindi:

ad esempio: è possibile che, a seguito di un accertamento, ad una società venga ripresa una base imponibile la cui imposta evasa supera la soglia di punibilità, ma non è ancora detto che il reato sia consumato; può essere che la società in quell'esercizio sia in perdita, e computando il valore negativo la base imponibile da tassare si riduca tanto da portare l'imposta effettiva sotto la soglia di punibilità.

Lo stesso principio può applicarsi ai gruppi che presentano la dichiarazione consolidata.

Prevista **causa di non punibilità** ex art. 13.

ART. 5

OMESSA DICHIARAZIONE

1. E' punito con la reclusione da **un anno e sei mesi a quattro anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad **euro 50.000,00**.

- 1.bis** E' punito con la reclusione **da un anno e sei mesi a quattro anni** chiunque non presenta, essendovi obbligato, la **dichiarazione di sostituto d'imposta**, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro 50.000,00.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e **1 bis** non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Il D.Lgs. 158/2015 ha **innalzato la soglia di punibilità** da 30.000,00 a 50.000,00 euro per imposte sui redditi ed iva (le due imposte non si sommano). Si applicherà **retroattivamente**, ex art. 2 comma 4 c.p., ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione (22 ottobre 2015).

➡ È stata **inasprita la sanzione**: da uno a tre anni, ora è da un anno e sei mesi a quattro anni; la pena più grave si applicherà solo alle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della nuova formulazione, non potendo retroagire ex art. 25 comma 2 Cost.

➡ E' introdotta la **nuova fattispecie** dell'omessa presentazione della dichiarazione del **sostituto di imposta**, con autonoma soglia di punibilità riferita alle ritenute non versate – **assente il dolo specifico**.

Per entrambe le fattispecie, non si considera omessa la dichiarazione presentata entro **90 giorni** dalla scadenza del termine.

La *Corte di Cassazione* considera **consumato** il reato **allo spirare del suddetto termine** – conseguenza: il nuovo delitto concernente il sostituto di imposta si applicherà anche alle omesse presentazioni del 2015, ove sia contestualmente superata la soglia di punibilità di euro 50.000,00.

Il disposto di cui all'art. 1 lett. f) (imposta evasa effettiva e non virtuale) pare applicabile anche all'omessa dichiarazione per quanto concerne l'utilizzo delle perdite pregresse rispetto all'anno in cui la dichiarazione non sia stata presentata; più difficoltosa appare l'ipotesi di computo delle perdite nell'esercizio in cui sia avvenuta l'omissione (di norma, i verificatori accertano maggiori ricavi, e non l'esistenza di perdite).

Conseguenze procedurali:

stante il massimo della pena previsto per le due fattispecie, sarà possibile, astrattamente ed alle condizioni di legge, applicare le **misure cautelari coercitive diverse dalla custodia in carcere** (es. arresti domiciliari, divieto di espatrio, obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria...) ex art. 280 c.p.p. (essendo puniti con la reclusione superiore nel massimo a 3 anni).

- **Corte di Cassazione (16573/2013)**: in presenza di rettifica induttiva per omessa dichiarazione, i componenti negativi sono deducibili se certi ed inerenti; il fatto di aver consegnato la dichiarazione all'intermediario abilitato per la trasmissione non esonera il contribuente da responsabilità ex art. 5.
- **Corte di Cassazione (35773/2015)**: il contribuente deve dare prova specifica dell'esistenza dei costi di cui chiede la deduzione; diversamente, l'imposta evasa è calcolata, ex art. 5, sui soli ricavi.
- **Corte di Cassazione (43695/2011)**: ove la norma tributaria fissi scadenze differenti per l'inoltro della dichiarazione (es. telematica o cartacea), il termine di 90 giorni decorre dall'ultima scadenza, a prescindere dalla modalità scelta dal contribuente per la presentazione.

Prevista causa di non punibilità ex art. 13

LA NORMATIVA NAZIONALE SULLA RESIDENZA FISCALE DELLE SOCIETA'

- ➔ **principio del reddito mondiale**: il residente in Italia versa in Italia le imposte sui redditi ovunque prodotti.
- ➔ **principio di territorialità**: il non residente versa in Italia le imposte sui redditi prodotti in territorio dello Stato.

Il primo **presupposto dell'obbligo dichiarativo** – da accertarsi ex art. 5 – è quindi la **residenza in territorio dello Stato**.

Per le società vigono regole particolari, nel caso in cui l'ente sia formalmente residente all'estero, ma l'A.F. reclaims la dichiarazione ed il versamento delle imposte in Italia, considerando, di fatto, la società residente in Italia e **fittizia la localizzazione all'estero**.

Il fenomeno dell'esterovestizione può darsi in due modalità:



Esterovestizione di FONTI DI REDDITO

(Holding di gestione partecipazioni)

Allocazione in Stati che prevedono esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni.



Esterovestizione di ATTIVITA' (di società industriali e commerciali)

Realizzata collocando all'estero il luogo di produzione del reddito di impresa.

ESTEROVESTIZIONE DI FATTO

(ART. 73 COMMA 3 TUIR)

si considerano residenti in Italia le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo di imposta, abbiano nel territorio dello Stato alternativamente:

- ➔ La **sede legale**: indicata nell'atto costitutivo o nello statuto.
- ➔ La **sede dell'amministrazione**: ove viene svolta l'attività di gestione per il raggiungimento degli obiettivi sociali.
- ➔ L'**oggetto principale**: l'attività esercitata in concreto ed in via primaria dalla società, essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente (art. 73 comma 4 TUIR; art. 73 comma 5 TUIR; Circ. G.d.F. n. 1/2008).

ESTEROVESTIZIONE DI DIRITTO

ART. 73 COMMA 5 *BIS* TUIR

Presunzione legale (inverte l'onere della prova a carico delle società estere).

Si considera esistente in territorio dello Stato, salvo prova contraria, la sede dell'amministrazione di società ed enti non residenti che detengano **partecipazioni di controllo** in società o enti residenti, se alternativamente gli enti medesimi:

- a) sono **controllati**, anche indirettamente, **da società** ovvero enti **residenti** nel territorio dello Stato ex art. 2359 comma 1 CC;
- b) sono **amministrati da un C.d.A.** o altro organo di gestione composto in prevalenza da **consiglieri residenti** in territorio dello Stato.

**DIREZIONE E COORDINAMENTO
E
DIREZIONE EFFETTIVA NEI GRUPPI DI
IMPRESE**

DIREZIONE E COORDINAMENTO IN SENSO PROPRIO (ART. 2497 C.C.)

- "...situazione di diritto in cui la controllante svolge l'attività di direzione della società controllata nel rispetto della relativa autonomia e delle regole che presiedono al suo funzionamento..." (Cass., sez. I, 13.02.2015, n. 2952).
- indicazioni strategiche di indirizzo nei confronti del gruppo, o indicazioni specifiche dirette alle sub-holding (movimentazioni finanziarie o sottoscrizioni di aumenti di capitale) per attuare le strategie generali deliberate dalla capogruppo per il conseguimento degli obiettivi unitari;
- temporanea compressione degli interessi di una controllata, nell'ottica della gestione dell'impresa di gruppo;
- direttive impartite dalla capogruppo non coercibili;
- connota uno **stato fisiologico di sottordinazione** degli interessi della consociata a vantaggio del gruppo nella sua globalità;
- non rileva come indice di estero vestizione della società partecipata.

DIREZIONE EFFETTIVA

- Identificazione delle modalità imprenditoriali che consentono alle singole società partecipate il conseguimento degli obiettivi strategici di più alto livello assegnati dalla controllante e la realizzazione, così, del più ampio disegno imprenditoriale del gruppo di appartenenza.
- Rileva ai fini dell'individuazione della sede dell'amministrazione, e quindi della residenza fiscale della società partecipata (Circ. Ag. Entrate 04.08.2006 n. 28/E).
- **Situazione patologica:** essa è in mano alla controllante, che realizza un rapporto di dominazione, in virtù del quale la controllante usurpa l'impulso imprenditoriale e le funzioni gestorie della consociata estera - **stabile asservimento alla controllante** - **estero vestizione** - **presunzioni** in tema di individuazione della residenza fiscale della società.

CORTE DI CASSAZIONE
(36540/2015, CASO "DOLCE E GABBANA")

Le **società controllate**, soprattutto nel caso di controllo totalitario, sono **per definizione prive di autonomia gestionale e finanziaria**.

La normativa in tema di esterovestizione è rivolta a contrastare le **costruzioni di puro artificio**.

Il **criterio della direzione effettiva** quale luogo di individuazione del domicilio fiscale può **non** essere **sufficiente**, o comunque comportare evidenti **storture applicative** in caso di società controllate ex **art. 2359 comma 1 c.c.** (soprattutto nel caso in cui il capitale sociale della controllata è interamente della società controllante).

Identificare *tout court* la **sede amministrativa** della società **controllata** con il **luogo in cui si assumono decisioni strategiche o dal quale partono gli impulsi decisionali** può in questi casi comportare **conseguenze aberranti** ove esso dovesse identificarsi con la sede della società controllante, in evidente **contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese al suo controllo**.

Identificare *tout court* la **sede amministrativa** della società **controllata** con il **luogo in cui si assumono decisioni strategiche o dal quale partono gli impulsi decisionali** può in questi casi comportare **conseguenze aberranti** ove esso dovesse identificarsi con la sede della società controllante, in evidente **contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese al suo controllo**.

In caso di società con sede legale estera controllata ex art. 2359 comma 1 cc **non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede di direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative** ove esso si identifichi con la sede, legale o amministrativa, della società controllante italiana.

È necessario accertare che la controllata estera non sia una **costruzione di puro artificio**, ma corrisponda ad una **entità reale che svolge effettivamente la propria attività** in conformità dello statuto e dell'atto costitutivo.

ART. 10

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI

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

- Il D.Lgs. 158/2015 **aggrava la pena**, portandola ad 1 anno e 6 mesi (da 6 mesi a 5 anni).
- L'inasprimento sanzionatorio si applicherà solo alle violazioni commesse **dopo il 22.10.2015**.
- *Conseguenze procedurali*: stante il massimo edittale, sarà consentito il ricorso alle **intercettazioni telefoniche** ex art. 266 c.p.p. (essendo il delitto punito con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni) **ed alle misure cautelari coercitive** ex art. 280 c.p.p..
- L'autore **non** potrà beneficiare del disposto di cui **all'art. 131 bis c.p.** (non punibilità per particolare tenuità del fatto, che si applica a reati puniti con pena non superiore nel massimo a 5 anni).

ART. 10-BIS

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE O CERTIFICATE

E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute **dovute sulla base della stessa dichiarazione** o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a **150.000,00 euro** per ciascun periodo di imposta.

- Il D.Lgs. 158/2015 ha **innalzato la soglia di punibilità** da 50 mila a 150 mila euro.
- Ai sensi dell'**art. 2 c.p.**, gli omessi versamenti per importi inferiori alla soglia non costituiscono più reato, sia riguardo ai contribuenti che hanno già ricevuto l'avviso bonario e sono stati segnalati all'Autorità Giudiziaria, pure se il procedimento è già in corso, sia riguardo a coloro che non siano stati ancora scoperti (comprese le omissioni consumate il 21/09/2015 per le ritenute 2014).
- Le omissioni non devono più risultare dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma è sufficiente che siano **indicate nel modello 770**.

ART. 10 TER

OMESSO VERSAMENTO DI IVA

E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad **euro 250.000,00** per ciascun periodo di imposta.

- Il D.Lgs. 158/2015 ha **innalzato la soglia di punibilità** da euro 50mila ad euro 250mila.
- La nuova soglia si applicherà agli omessi versamenti consumati **dal 28/12/2015**.
- Gli omessi versamenti pregressi di importi inferiori alla soglia non costituiranno più reato (**art. 2 c.p.**).

ART. 10 QUATER **INDEBITA COMPENSAZIONE**

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, **crediti non spettanti**, per un importo annuo superiore a 50.000,00 euro.
2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, **crediti inesistenti**, per un importo annuo superiore a 50.000,00 euro.

La nuova disposizione distingue tra indebita compensazione di:



Crediti non spettanti: medesimo trattamento sanzionatorio.



Crediti inesistenti: inasprimento della sanzione, considerando la fattispecie estremamente offensiva – non retroattivo per fatti pregressi in virtù dei principi costituzionali (art. 25 comma 2 Cost.) e normativi (art. 2 comma 4 c.p.).

Esempi di crediti inesistenti: ab origine (credito utilizzato non esiste materialmente oppure è stato già utilizzato una volta) – soggettivamente inesistenti (spettanti a soggetto diverso da quello che li utilizza in compensazione) – sottoposti a condizione sospensiva.

Invariata la **soglia di punibilità** (euro 50.000,00).

Conseguenze procedurali: per l'indebita compensazione di crediti inesistenti, stante l'aumento di pena sopra i 5 anni, saranno consentite:

- Le **intercettazioni** ex art. 266 c.p.p. (essendo reato punito con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni).
- La **custodia cautelare in carcere** ex art. 280 c.p.p. (essendo delitto punito con la reclusione non inferiore nel massimo a 5 anni), sussistendo le altre condizioni di legge.

DISCIPLINA DEL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

- Dal 02.09.2015 (entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015 sulla certezza del diritto) il raddoppio dei termini opera solo se la denuncia è trasmessa alla A.G. entro il termine ordinario di decadenza per l'accertamento (31.12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero del quinto anno successivo in caso di omessa dichiarazione).
- Per le norme procedurali, di norma, vige il principio del *tempus regit actum*.
- È prevista una normativa transitoria per determinati atti, a condizione che:
 - a) siano stati notificati/consegnati entro il 02.09.2015;
 - b) il successivo atto impositivo sia notificato entro il 31.12.2015.

ATTI CUI SI RIFERISCE IL PERIODO TRANSITORIO

- Avvisi di accertamento; atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.
- Atti impugnabili con cui l'Agenzia fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria (atti di recupero dei crediti di imposta).
- Inviti a comparire previsti per il procedimento di adesione.
- PVC di cui il contribuente abbia formale conoscenza.



Esempio 1: commesso un reato tributario, l'avviso di accertamento conseguente ad un PVC per l'anno di imposta 2009, consegnato prima del 02.09.2015, dovrà essere notificato entro il 31.12.2015 (pena l'illegittimità per omesso/tardivo invio della notizia di reato).



Esempio 2: commesso un reato tributario, il PVC notificato il 04.09.2015, riferito al periodo di imposta 2009, segue le nuove disposizioni – il relativo accertamento sarà valido solo se la notizia di reato sia stata inviata entro il 31.12.2014.

PENE ACCESSORIE

La condanna per uno dei delitti tributari comporta, per il tempo determinato dall'art. 12:

- l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
-
- l'incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione;
- l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria;
- l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;
- la pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 del codice penale;
- la condanna per i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici;
- le pene accessorie **non si applicano** nel caso in cui il reo estingua il debito tributario a norma dell'art. 13 *bis* ovvero effettui il pagamento a titolo di equa riparazione del debito prescritto a norma dell'art. 14.

LIMITE ALLA CONCESSIONE DELLA SOSPENSIONE CONDIZIONALE *EX ART. 12 D.Lgs. 74/2000*

Per i delitti di cui agli Artt. 2-10 del D.Lgs. 74/2000, l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;
- b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

CONFISCA

(ART. 12-BIS)

a) DIRETTA

- In caso di condanna o patteggiamento ex art. 444 c.p.p. è provvedimento obbligatorio.
- Sono esclusi i beni appartenenti a persona estranea all'illecito.
- Ha ad oggetto ciò che è servito a commettere il reato (prezzo) ovvero ciò che è derivato dal reato, costituendone il profitto (l'imposta evasa).
- E' normativamente previsto (comma 2) che essa **non operi per la parte che il contribuente *si impegna a versare all'erario*** anche in presenza di sequestro.
- La nuova formulazione esprime il *dictum* della Corte di cassazione, secondo cui la rateazione del debito, finchè pagata, impedisce la confisca; l'eventuale provvedimento ablatorio (o il relativo sequestro preventivo) va riproporzionata al debito ancora dovuto, per evitare una duplicazione di sanzioni.
- In caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

b) PER EQUIVALENTE

Incide su utilità patrimoniali di valore corrispondente al prezzo o al profitto, che siano nella materiale disponibilità del reo.

Estesa ai reati tributari prima dall'art. 1 comma 143 Legge 244/2007 ed ora dall'art. 12 D.Lgs. 74/2000.

- **Natura**: misura ablatoria di carattere afflittivo che assolve alla funzione di ripristinare la situazione economica modificata dalla commissione del fatto attraverso la corresponsione di somme di denaro corrispondenti al profitto del reato – diversa da misure di sicurezza preventive (Cass., sez. II, 12.05.2015, n. 24785).
- **Oggetto**: beni nella disponibilità dell'indagato (ed afferenti la sfera degli interessi economici di questo), già individuati o che si rinverranno o entrino in detta disponibilità successivamente al provvedimento, fino alla concorrenza dell'importo corrispondente al profitto del reato, anche se formalmente intestati a terze persone (Cass., sez. VI, 23.07.2015, n. 33765; Cass., sez. III, 12.05.2015, n. 36530).
- **Profitto del reato**: incrementi positivi in senso stretto del patrimonio del reo e qualsiasi utilità o vantaggio, suscettibile di valutazione economica o patrimoniale, che abbia determinato, per il reo, un aumento della capacità di accrescimento, godimento ed utilizzazione del suo patrimonio, in quanto causalmente derivante, direttamente o indirettamente, dal reato (Cass., sez. III, 22.04.2015, n. 24965).

- **Corte di Cassazione S.U.:** reato commesso dal legale rappresentante di una società – sdoppiamento tra autore del fatto e soggetto nel cui patrimonio matura il profitto del reato (società che ha evaso l'imposta) – no confisca per equivalente nei confronti dell'ente, salvo che la società sia schermo fittizio della persona fisica – ove però il profitto del reato sia costituito da denaro (risparmio di spesa da mancato pagamento imposta) o cose fungibili, la confisca ha natura diretta, e sarebbe adottabile nei confronti dell'ente, che non sarebbe "persona estranea all'illecito" commesso nel suo interesse, senza necessità di provare il nesso di derivazione dalla *res* del reato.
- **Confisca senza condanna (Corte di Cassazione S.U. – Corte Costituzionale 49/2015):** estinzione del reato per intervenuta **prescrizione**: il giudice può disporre la **confisca diretta** se vi è stata precedente pronuncia di condanna se sia rimasto inalterato nel merito, nei vari gradi di giudizio, l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla responsabilità dell'imputato ed alla qualificazione del bene quale profitto o prezzo; **non** può disporre la confisca **per equivalente**.

PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO **(ART. 13 E 13 *BIS* COMMI 1 E 2)**

L'estinzione tempestiva del debito tributario (con il versamento di imposte, interessi e sanzioni) si atteggia diversamente ed ha effetti diversi a seconda della tipologia di reato consumato:

- causa di non punibilità;
- circostanza attenuante;
- condizione per l'accesso al patteggiamento ex artt. 444 e ss. c.p.p..

L'ESTINZIONE DEL DEBITO QUALE CAUSA DI NON PUNIBILITÀ (ART. 13)

Prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, per i reati di:

- **omesso versamento ritenute;**
- **omesso versamento iva;**
- **indebita compensazione di crediti non spettanti** (con l'esclusione, quindi, di quella relativa a crediti inesistenti).

Il pagamento può essere eseguito avvalendosi degli istituti deflattivi tipici:

- adesione all'accertamento;
- procedure conciliative;
- ravvedimento operoso.

Se il contribuente si avvale della rateazione, i pagamenti devono concludersi entro 6 mesi dall'apertura del dibattimento (3 mesi, eventualmente prorogati di altri tre, con sospensione della prescrizione).

PER I DELITTI DI DICHIARAZIONE INFEDELE OMESSA DICHIARAZIONE

È richiesto un requisito ulteriore: l'adempimento deve essere **spontaneo** – deve precedere la formale conoscenza, da parte del contribuente, di accessi, ispezioni e verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o procedimenti penali.

L'adempimento consiste: per l'infedele dichiarazione nel versamento integrale del debito in ravvedimento operoso; per l'omessa dichiarazione nella presentazione di essa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

L'ESTINZIONE DEL DEBITO QUALE CIRCOSTANZA ATTENUANTE (ART. 13 *BIS* COMMA 1)

Per tutti gli altri delitti (fatture false, dichiarazione fraudolenta, occultamento scritture contabili, sottrazione fraudolenta al pagamento imposte, indebita compensazione con crediti inesistenti) ovvero per quelli ove la condizione di non punibilità non si è realizzata (ad es. per mancato rispetto dei termini di pagamento) l'adempimento prima della dichiarazione di apertura del dibattimento comporta:

- l'abbattimento fino alla metà della pena;
- la non applicazione delle pene accessorie;
- l'adempimento può effettuarsi:
 - con le procedure conciliative;
 - con l'adesione all'accertamento;
- non è previsto l'istituto del ravvedimento come utile a beneficiare dell'attenuante.

EFFETTO PROCESSUALE DELL'ESTINZIONE DEL DEBITO (ART. 13 *BIS* COMMA 2)

Il pagamento tempestivo ed integrale effettuato al di fuori delle ipotesi previste dall'art. 13 commi 1 e 2:

- con ravvedimento;
- con le procedure conciliative;
- con l'adesione all'accertamento.

Consente, altresì, di definire il procedimento mediante il **patteggiamento** di cui agli artt. 444 e ss. c.p.p..

Corte Costituzionale (95/2015): tale previsione non è costituzionalmente illegittima, in quanto l'accesso al rito premiale di cui all'art. 444 e ss. c.p.p. non è condizione essenziale per l'esercizio del diritto di difesa dell'imputato, tanto è vero che è escluso per diversi reati.

CIRCOSTANZA AGGRAVANTE SPECIALE AD EFFETTO SPECIALE (ART. 13 *BIS* COMMA 3)

- La pena è aumentata della metà se il reato è commesso dal compartecipe dell'illecito nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale** svolta da professionista o da intermediario finanziario attraverso l'elaborazione di **modelli di evasione fiscale**.
- Conforme ad orientamenti già espressi dalla Corte di Cassazione: concorso del commercialista, che tiene sistematicamente la contabilità del contribuente, nel delitto di dichiarazione infedele (24967/2015).
- Conforme ad orientamenti della Suprema Corte su altre fattispecie di reato (es. 49472/2013: il consulente può concorrere, quale *extraneus*, nel delitto di bancarotta fraudolenta patrimoniale, ove, consapevole degli intenti distrattivi dell'amministratore della società fallita, fornisca consigli su mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori e lo assista nella conclusione dei relativi negozi, o ne rafforzi il proposito criminoso; delitti di riciclaggio).

L'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione anticipa un possibile contenuto di detti modelli (da definirsi in applicazione giurisprudenziale):

- operazioni che comportano **un'evasione di imposta** costituente reato, commesse attraverso comportamenti dettati da **schemi prefissati e preordinati** seguiti o sottoposti a **più contribuenti**.

Esempio: elaborazione di schema dettagliato e determinato per esterovestire un soggetto italiano ed eludere la normativa fiscale (ubicazione sede all'estero, nomina di consiglieri di amministrazione aventi residenza estera quali prestanome, organizzazione fittizia delle riunioni sociali all'estero).

Estensione al contribuente: la Corte di Cassazione (22136/2013) impone lettura costituzionalmente orientata dell'art. 118 c.p. – perplessità sull'estensione oggettiva della nuova aggravante ove manchi consapevolezza, in capo al contribuente/cliente, della serialità dello schema nel quale rientra la condotta criminosa ideata ed adoperata.

LA PRESCRIZIONE DEI REATI TRIBUTARI

La prescrizione non è stata oggetto di modifica, pertanto, per i delitti commessi dal 17.09.2011, i termini sono i seguenti:

- 6 anni (7 e 6 mesi con l'interruzione) per omessi versamenti, indebite compensazioni e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte;
- 8 anni (10 con l'interruzione) per tutti gli altri.

Ai sensi dell'art. 17, il corso della prescrizione è interrotto, oltre che dagli atti di cui all'art. 160 c.p., anche dal verbale di constatazione e dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

- *Corte di Cassazione (38798/2015)*: il verbale di constatazione redatto nei confronti del contribuente che ha emesso le fatture false è idoneo ad interrompere il corso della prescrizione anche nei confronti di chi le utilizza in dichiarazione (imputato ex art. 2).
- *Corte di Giustizia (C-105/2014)*: ha condannato l'Italia ritenendo, per quanto concerne le misure di contrasto alle frodi iva, che l'aumento previsto in caso di interruzione (1/4) sia troppo esiguo, vanificando così l'efficacia delle sanzioni (data la lunghezza e complessità dei procedimenti penali in materia).
- *Corte di Cassazione (17 settembre 2015)*: ha **disapplicato** le disposizioni di cui agli artt. 160 comma 3 e 161 c.p. nella parte in cui limitano ad ¼ il prolungamento del termine di prescrizione in relazione all'iva.

ART. 18 BIS

CUSTODIA GIUDIZIALE

- Riguarda i beni **sequestrati diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie.**
- Tali beni possono essere affidati dalla A.G. in custodia agli organi dell'Amministrazione Finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.
- Si applicheranno le disposizioni di cui all'art. 259 c.p.p. (es. se la custodia riguardi dati, informazioni o programmi informatici, il custode nominato è avvertito dell'obbligo di impedirne l'alterazione o l'accesso da parte di terzi, salva diversa disposizione dell'A.G.).
- Le somme di denaro sequestrate ed i proventi dei beni confiscati affluiscono al Fondo Unico Giustizia (gestito da Equitalia Giustizia S.p.A.).

ABUSO DEL DIRITTO: I PRINCIPI DELLA RIFORMA

- Il D.Lgs. 128/2015, che ha innovato la disciplina dell'abuso del diritto, è in vigore dal 02.09.2015.
- Esso ha modificato **l'art. 10 *bis*** dello Statuto dei diritti del contribuente (**Legge 212/2000**), ridefinendo la nozione di abuso del diritto ed equiparando ad esso l'elusione.

Definizione

Una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebite

ELUSIONE

in precedenza solo ipotesi casistiche (Corte di Cassazione: rilevanza penale solo a condotte rientranti in specifiche disposizioni fiscali antielusive – vecchio art. 37 *bis* D.P.R. 600/1973 ora abrogato) – ora definita da norme che ne fissano i confini concettuali:

➡ **Comma 3:** non sono abusive operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale.

➡ **Comma 4:** il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta con la libertà di iniziativa economica scegliendo tra atti, fatti e contratti quelli meno onerosi fiscalmente.

Esempio: no condotta abusiva ove, per estinguere una società, si proceda a fusione anziché a liquidazione.

➡ **Comma 12:** no abuso ove vi sia violazione della norma, e quindi evasione (simulazione/dissimulazione/interposizione fittizia).

Quindi: abuso inizia dove finisce il legittimo risparmio di imposta – si realizza con fattispecie non riconducibili all'evasione.

ONERE DELLA PROVA

Amministrazione:

- a) prova rigorosa della condotta abusiva;
- b) spiegazione al contribuente dell'operazione alternativa che avrebbe dovuto adottare per evitare la contestazione.

Contribuente:

deve provare l'esimente delle valide ragioni extrafiscali (anche organizzative o gestionali dell'impresa).

ITER PROCEDURALE



Obbligo, a pena di nullità, del contraddittorio preventivo (notifica richiesta di chiarimenti al contribuente).



Obbligo, a pena di nullità, di motivazione per il non accoglimento dei chiarimenti forniti dal contribuente in sede di contraddittorio.

SI CODIFICA L'INSEGNAMENTO DI CORTE COSTITUZIONALE 132/2015

ABUSO DEL DIRITTO: **L'IRRILEVANZA PENALE DELL'ELUSIONE**

Nuovo comma 13 dell'art. 10 *bis*:
"le operazioni abusive non danno luogo a fatti
punibili ai sensi delle leggi penali tributarie.
resta ferma l'applicazione delle sanzioni
amministrative".

- La disposizione del comma 13, sancendo l'irrilevanza penale dell'elusione, avrà **effetto retroattivo**, secondo i principi costituzionali (art. 25) e normativi (art. 2 c.p.), a nulla rilevando, sul piano penale, la disposizione di cui al comma 5 dell'art. 1 del d.lgs 128/2015 (che limita l'efficacia retroattiva della nuova normativa sull'abuso alle operazioni già poste in essere per le quali al 01.10.2015 non è stato notificato l'avviso di accertamento).
- In ogni caso, anche per la materia amministrativa, il principio di applicazione retroattiva della *lex mitior* è confermato sia dalla Corte Europea Diritti dell'Uomo (caso Scoppola c. Italia/2009, in relazione all'art. 7 Cedu) sia dalla Corte Costituzionale (236/2011 in rapporto all'art. 3 Cost.).
- Disposizione innovativa anche rispetto alla giurisprudenza della *Corte di Cassazione*, che riteneva penalmente rilevante l'abuso del diritto riconoscendo l'assorbimento, nell'abuso, anche delle ipotesi di elusione riconducibili all'abrogato art. 37 bis D.P.R. 600/1973.

CORTE DI CASSAZIONE (40272/01.10.2015)

- 1) Elusione fiscale non più perseguibile penalmente ma solo con sanzione amministrativa;
- 2) riforma sulla depenalizzazione retroattiva (fatto non più previsto dalla legge come reato);
- 3) se il risparmio d'imposta consegue a strategia organizzativa o gestionale, non può essere contestata l'elusione;
- 4) impregiudicata possibilità di ravvisare illeciti penali nelle operazioni contrastanti con norme antielusive (es. norme che negano deduzioni o benefici fiscali, la cui auto attribuzione da parte del contribuente può integrare taluno dei delitti in dichiarazione).

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE: CENNI

Norme generali del D.Lgs. 74/2000

- Autonomia fra procedimento tributario e procedimento penale (art. 20).
- Concorso fra sanzioni amministrative e penali per fatti costituenti illecito penale ed amministrativo (art. 21).
- Fatti oggetto di notizia di reato: non possono concorrere, per lo stesso fatto, le applicazioni sia della sanzione amministrativa che di quella penale (art. 21).
- In tal caso, la sanzione amministrativa non è eseguibile se non dopo la definizione del procedimento penale in senso favorevole al contribuente (archiviazione; sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto).

I PRINCIPI DELLA RIFORMA

(L.DELEGA 23/2014 – D.LGS. 471/1997)

- **Proporzionalità**, secondo normativa UE, delle sanzioni in relazione al danno erariale effettivamente subito (es.: introduzione di sanzione in misura fissa - non proporzionale sull'iva teorica - nel caso di omessa applicazione dell'inversione contabile in presenza di operazioni soggette al reverse charge; riduzione sanzione per dichiarazione infedele determinata dall'errata imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi di reddito).
- **Inasprimento sanzioni** relative ai comportamenti **più insidiosi** perpetrati con il ricorso a documenti falsi o ad artifici (es. incremento della metà per dichiarazione fraudolenta realizzata mediante false fatture).
- **Riduzione delle sanzioni** applicabili in ragione del **comportamento attivo del contribuente** (omessa presentazione della dichiarazione che viene regolarizzata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva).
- *Favor rei*: la riforma entra in vigore il 01.01.2016 ed opererà per tutte le fattispecie per le quali, a quella data, gli accertamenti non saranno ancora definitivi).
- Le **perdite pregresse sono utilizzabili** su richiesta del contribuente (art. 25 D.Lgs. 158/2015) in diminuzione del maggior reddito oggetto di accertamento.

OMESSA DICHIARAZIONE CON IMPOSTE DOVUTE

Con la dichiarazione presentata entro il termine per quella dell'anno successivo, (solo se prima di controllo fiscale), si applica la sanzione dal 60% al 120% dell'imposta dovuta con un minimo di 200,00 euro.

In caso contrario le sanzioni rimangono dal 120% al 240% con un minimo di 250,00 euro. Ravvedimento sempre possibile nei 90 giorni.

OMESSA DICHIARAZIONE SENZA IMPOSTE DOVUTE

Si applica la sanzione da 250,00 a 1.000,00 euro
(2.000,00 euro per l'IVA).

Con dichiarazione presentata entro il termine per
quella dell'anno successivo la sanzione varia da
150,00 a 500,00 euro (1.000,00 euro per l'IVA)
con aumento fino al doppio per contribuenti con
partita iva.

DICHIARAZIONE INFEDELE

La misura della sanzione passa dal 90% al 180% dell'imposta.

In caso di condotte fraudolente la sanzione è aumentata della metà (dal 135% al 270%).

Sanzioni ridotte a 1/3 (dal 30% al 60%) se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e, comunque non, supera 30.000,00 euro.

Se non c'è danno erariale, l'errore di competenza sull'imputazione dei costi è sanzionato in misura fissa per 250,00 euro.



STUDIO LEGALE MICULAN

VIA GIOSUÈ CARDUCCI N. 3 – 33100 UDINE
T (+ 39) 0432 229347 F (+ 39) 0432 229380
STUDIOLEGALE@MICULAN.IT

Le presenti slides sono reperibili e scaricabili sul sito www.miculan.it