



ANDERSENLEGAL

STUDIO DI CONSULENZA LEGALE E TRIBUTARIA

# Convegno: Grande impresa e riforma dei reati tributari

10 maggio 2000 · Hotel Excelsior Gallia  
Piazza Duca D'Aosta 9 · Milano



## **Convegno del 10 maggio 2000**

### **Grande impresa e riforma dei reati tributari**

**Giontella** ravvedimento operoso e accertamento con adesione.

Nel decreto in più punti si fa riferimento a circostanze esimenti ma si può cogliere come si perde per la seconda volta l'occasione di introdurre una esimente per il contribuente che intenda ravvedersi tributariamente, così come si è persa del resto nell'art.13 del d.lgs sulle sanzioni tributarie, poichè in assenza di una previsione specifica nel decreto, la presentazione di un ravvedimnto operoso ai sensi dell'art.13, il contribuyente non farebbe altro che presentare una autodenuncia, quindi il contribuente che ricevesse una dichiarazione di questo tipo avrebbe l'obbligo di trasmettere gli atti, laddove ne ricorressero i presupposti, all'autorità giudiziaria per l'inizio di una azione penale. Per quanto riguarda l'art. 48 del decreto iva, l'ultimo comma sostituito dal d.lgs. sulle sanzioni, prevedeva una circostanza esimente, la norma, infatti, diceva testualmente che il soggetto che presenta un ravvedimento operoso ai sensi delle disposizioni in materia di iva era non punibile per i reati eventualmnte commessi ai sensi della legge n.516. In sede di modifica di questa disposizione legislativa non fu introdotto un nuovo sistema di esimente perchè l'art13 non ha più parlato di non punibilità in caso di presentazione di dichiarazione di ravvedimento operoso o in caso di comportamenti che facessero venire meno la applicabilità delle sanzioni e quindi comportamenti correttivi di violazioni commesse dal contribuente. Questo va in senso del tutto contrario rispetto a quello che era l'auspicio che i contribuenti e tutto il sistema spesso si proponeva e cioè quello di consentire un alleggerimento del contenzioso tributario da una parte, un maggiore introito da parte dell'amministrazione finanziaria dall'altra. Nelle schede si configura una possibile soluzione al caso di specie laddove si prevede che il comportamento di un contribuente che presenta una dichiarazione di ravvedimento operoso possa essere considerato alla stregua di una desistenza attiva, in reatà in una riflessione di questo tipo si possono inquadrare due tipi di problematiche in quanto tutte le violazioni prodromiche a quella che è la dichiarazione, sia in tema di sanzioni penali che di sanzioni tributarie, con questo nuovo decreto non costituiscono più violazioni sanzionabili autonomamente ed addirittura nel penale non costituiscono più violazioni. Quindi si parla qui non di ravvedimento che comporti la emissione di una fattura in luogo di una fattura omessa, ma parliamo solo di ravvedimenti da omessa presentazione della dichiarazione, da dichiarazione fraudolenta o infedele, un contribuente che presentasse un ravvedimento in relazione a queste tre fattispecie, si potrebbe ipotizzare che ponga in essere un atto di c.d. desistenza attiva che potrebbe essere definito come una sorta di comportamento che il nostro codice penale valuta alla stregua di un tentativo. Si potrebbero avere dei problemi ad interpretare la norma in questo modo per il fatto che la desistenza attiva non può avere in realtà a riferimento un reato consumato, nel caso di specie il reato di omessa presentazione della chiarazione piuttosto che una dichiarazione fraudolenta o infedele è già un reato consumato, quindi parlare di desistenza attiva potrebbe essere fuoviante, forse sarebbe più appropriato dire che si tratta di resipiscenza o di circostanza attenuante. Se fosse di desistenza attiva avremmo risolto il problema poichè il nostro codice penale che prevede, in realtà, nella ipotesi di desistenza attiva la applicabilità

delle pene da tentativo aumentate di un terzo, non sarebbe applicabile nel caso di specie poichè il novo decreto sulle sanzioni penali non prevede la punibilità del tentativo, questo proprio perchè sono state eliminate tutte le violazioni prodromiche e quindi si è inteso non consentire la applicazione di sanzioni penali laddove poi la violazione è punita come *ratio legis* solo quella finale e non quella prodromica. Però si potrebbero inquadrare in questo senso non poche difficoltà ad applicare questa previsione sulla desistenza attiva e quindi c'è una disposizione di legge, che è quella sui termini di presentazione delle dichiarazioni, la quale in realtà lascerebbe un piccolo spazio, ma non praticabile, poichè tale norma stabilisce che non si fa luogo alla applicazione delle sanzioni tributarie se il contribuente integra la dichiarazione annuale, trattandosi di una ipotesi che va al di là del ravvedimento operoso, che ha come finalità di dire che la dichiarazione dei redditi o iva è una dichiarazione di scienza e quindi in realtà integrabile come si vuole, allora il fatto che tale norma fa salva solamente la applicazione delle sanzioni amministrative dovrebbe salvaguardare dalla applicazione delle sanzioni penali, in questo senso non mi trovo d'accordo poichè in assenza di una circostanza esimente, il contribuente che presenti una dichiarazione da ravvedimento operoso, nella ipotesi in cui la dichiarazione contiene una ipotesi delittuosa, si autodenuncierebbe ed il soggetto che riceve la dichiarazione dovrà trasmettere gli atti alla procura. Tutto questo rappresenta un grande vuoto normativo così come, passando all'accertamento con adesione, l'aver considerato l'accertamento con adesione o la conciliazione giudiziale, che sono degli istituti introdotti proprio con le finalità deflattive del contenzioso tributario con finalità, quindi, che dovrebbero essere privilegiate, sono state considerate dal legislatore penale alla stregua di circostanze attenuanti, quindi solo ed esclusivamente come ipotesi di riduzione della pena applicabile, ma con una peculiarità per il fatto che, oltre a considerarle come circostanze attenuanti e quindi il legislatore penale ha soggiunto, considerando che ora vige il principio di specialità per cui o si applica la sanzione penale o quella tributaria e quindi ci sono delle particolari previsioni all'interno del d.lgs sui reati tributari secondo cui un procedimento di irrogazione delle sanzioni tributarie debba essere sospeso in caso di azione penale poichè per il principio di specialità non si dovrebbe fare luogo all'applicazione delle sanzioni tributarie nel corso di un procedimento penale.

L'ulteriore condizione per cui l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale possano essere considerate circostanze attenuanti è che il contribuente paghi anche le sanzioni tributarie, allora il contribuente si deve sottoporre ad un procedimento penale, avrà il beneficio delle attenuanti, ma in deroga alla applicazione del principio di specialità è costretto anche a pagare le sanzioni tributarie quindi, in realtà, si va controcorrente rispetto a quello che è un modo di legiferare che negli ultimi anni ha caratterizzato coloro che si sono occupati di norme tributarie, che è quello della deflattività del contenzioso tributario, che è quello dello stimolo del contribuente ad aderire, a ravvedersi, in realtà sembra che di tutto questo nel decreto legislativo sulle nuove sanzioni tributarie non vi sia alcuna traccia poichè, sia in tema di ravvedimento operoso, che costituisca una autodenuncia, che in tema di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale, il contribuente si vedrebbe comunque gravato oltre che dalla applicazione di sanzioni penali pur se ridotte anche da quelle tributarie in deroga invece al principio generale ispiratore di questa riforma.