

Senato della Repubblica

Commissione 2° Giustizia

Commissione 6° Finanze e tesoro

Perugia, 3 aprile 2024

Oggetto: Atto Governo n. 144 – Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi degli artt. 1 e 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111 – memoria in occasione dell'audizione informale di mercoledì 3 aprile 2024.

SOMMARIO

1. Premessa
2. Art. 2 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, con riferimento all'art. 1)
3. Art. 3 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con riferimento all'art. 6)
4. Art. 3 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con riferimento all'art. 7)
5. Art. 3 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con riferimento all'art. 18, non considerato nello schema di decreto delegato)
6. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'art. 12-bis)
7. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'art. 13)
8. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'art. 13-bis)
9. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'art. 21-bis)

Onorevole Presidente, Onorevoli Senatori,

mi sia consentito, anzitutto, ringraziare per l'invito rivoltomi a partecipare alle audizioni informali programmate in merito all'attuazione della riforma tributaria, avviata con legge delega 9 agosto 2023, n. 111 e, in particolare, per quanto concerne la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale.

Al riguardo, ho ritenuto utile predisporre un breve testo scritto che metto a disposizione delle Commissioni.

1. Premessa.

La revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, è tema di particolare rilievo.

Tradizionalmente, la sanzione è definita una delle possibili reazioni dell'ordinamento giuridico di fronte alla violazione di un dato precetto normativo.

Più in particolare, con riferimento a quel settore dell'esperienza giuridica che siamo soliti chiamare "Diritto tributario", non possiamo non premettere che esso risulta costituito da una legislazione particolarmente estesa e complessa – tanto da essere paragonata ad una «*foresta inestricabile*¹» – per di più caratterizzata da una «*patologica instabilità e mutevolezza*²».

Ebbene, credo che possa dirsi costituire "fatto notorio" (come tale non bisognevole di dimostrazione) che i surrichiamati caratteri dell'ordinamento tributario, tutt'oggi, rendono non poco *gravosa* l'attività di interpretazione e applicazione della norma tributaria, per aspetti significativi ancora affidata direttamente allo stesso contribuente, essendo le attività di controllo e riscossione – istituzionalmente affidate all'amministrazione finanziaria – del tutto "residuali", non foss'altro perché limitate, sotto il profilo soggettivo, ad una "porzione" dell'intera popolazione dei contribuenti e, sotto il profilo oggettivo, ad una parte minoritaria del gettito fiscale che, come noto, è prevalentemente acquisito attraverso la c.d. "autotassazione".

Sicché, l'intero sistema sanzionatorio tributario, articolato nei due sottosistemi: amministrativo tributario e penale tributario, vede affiancarsi alle tradizionali funzioni, afflittiva e deterrente, anche la capacità di costituire *misura del grado di civiltà dell'ordinamento*.

Ne consegue che ogni intervento legislativo in materia di sanzioni tributarie, siano esse di natura amministrativa ovvero penale, dovrebbe essere il risultato di un'attenta considerazione della dimensione sistematica dell'intero ordinamento.

A quest'ultimo riguardo, la dimensione ora evocata non può che estendersi anche alle fonti internazionali e comunitarie, i cui formanti giurisprudenziali (Corte EDU e Corte di giustizia UE), sempre più spesso, si pongono in "dialogo" con le nostre più alte magistrature (Corte costituzionale e Corte di cassazione), pure al fine di assicurare una tutela multilivello ai diritti del contribuente.

Da quanto precede, nel mettere mano al sistema sanzionatorio tributario, il legislatore dovrebbe evitare impropri condizionamenti, anche se appare illusorio ritenere che esso possa disinteressarsi del tutto delle conseguenze sulla *bursa publica* delle proprie scelte di "politica sanzionatoria", tanto più allorquando l'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. risulta non facile da mantenere.

Sicché, ben si comprende come le condizioni di finanza pubblica costituiscano un vincolo esterno in grado di influenzare il contenuto della riforma fiscale e la stessa struttura dell'ordinamento, anche se – più propriamente – dovrebbe rimettersi al solo strumento tributario la funzione di procacciare mezzi finanziari all'ente pubblico, lasciando al sistema sanzionatorio, nei due plessi sopra richiamati (amministrativo e penale), di esercitare le funzioni afflittiva e deterrente, poste a presidio della corretta applicazione delle norme.

* * *

¹ Tra i tanti, senza pretesa di esaustività, si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Prefazione alla I edizione*, Padova, 1995.

² Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Prefazione alla VIII edizione*, Padova, 2012.

Ciò premesso in termini generali, venendo al merito della presente audizione, è possibile sin da ora osservare che un intervento sull'apparato sanzionatorio, sia amministrativo che penale, era da tempo – e da più parti – auspicato.

Difatti, non pochi erano – e a tutt'oggi ancora sono – gli aspetti che, in attesa di un intervento legislativo, sono rimessi alla cura della giurisprudenza che però, per parte sua, non può che limitare il proprio intervento al singolo caso specifico.

Ancora, l'esigenza di un tale intervento legislativo sul sistema sanzionatorio risulta tanto più urgente quanto più la giurisprudenza delle "Corti europee" sopra richiamate (Corte EDU e Corte di giustizia UE) ha messo in rilievo possibili motivi di frizione tra l'ordinamento comunitario e i diritti fondamentali dell'uomo, da un lato, e l'ordinamento interno, dall'altro. Valgano per tutti i riferimenti al principio di proporzionalità della sanzione (su cui, recentemente, Corte cost. n. 46/2023), come pure al principio del *ne bis in idem* (su cui, recentemente, Corte cost. n. 149/2022). E, difatti, la delega si propone di intervenire su entrambi gli aspetti appena citati.

Pertanto, è certamente da salutare con favore la previsione di una delega anche in materia di sanzioni tributarie, sia penali che amministrative.

Quanto allo schema di decreto legislativo recentemente approvato, in via preliminare, dal Consiglio dei Ministri (A.G. n. 144), oggetto della presente audizione, esso mostra – come si dice – alcune "luci" ma, anche, altrettante "ombre".

In proposito, compito di chi parla è, quanto meno, cercare di gettare una piccola luce che possa contribuire a rischiarare quelle ombre che è parso di vedere.

Fuor di metafora, nella presente sede, si cercherà di indirizzare lo sguardo su alcuni degli aspetti dello schema di decreto in discorso che paiono suscettibili di essere migliorati, peraltro senza conseguenze eccessivamente rilevanti in termini di gettito.

Pertanto, a questo proposito, si eviterà di intervenire sulla questione della limitazione del principio del *favor rei* e della (ir)retroattività della *lex mitior* (di cui all'art. 5 del testo, rubricato «*Disposizioni transitorie e finali*»), limitandoci ad osservare che la stessa relazione illustrativa allo schema in parola, sul punto, si fonda sul presupposto che il principio surrichiamato non si applichi alle sanzioni amministrative, salvo il caso in cui queste ultime non possano dirsi avere natura «sostanzialmente penale». Talché, non sembra difficile prevedere l'insorgere di futuri contenziosi volti appunto a dimostrare la natura «sostanzialmente penale» di sanzioni (solo formalmente) definite «amministrative», il tutto secondo i parametri da tempo elaborati dalla consolidata giurisprudenza della Corte EDU, così da ottenere il riconoscimento della portata retroattiva della *lex mitior*.

* * *

Ancora, quanto alle considerazioni che seguiranno, si ritiene doveroso segnalare che queste sono anche il frutto delle riflessioni svolte in seno al c.d. "**Gruppo XIII - Sanzioni**" – istituito fra i soci dell'**Associazione Italiana fra i Professori e gli Studiosi di Diritto Tributario** (AIPSDT) – di cui fanno parte, oltre allo scrivente, i proff. Alessandro Giovannini dell'Università di Siena, Roberto Cordeiro Guerra dell'Università di Firenze, Daria Coppa dell'Università di Palermo, Maria Assunta Icolari dell'Università Guglielmo Marconi, Gianpiero Porcaro dell'Università di Udine, Francesco V. Albertini dell'Università di Milano, Andrea Buccisano dell'Università di Messina, cui va il mio ringraziamento per l'attività svolta proprio in vista della trasmissione dello schema di decreto alle Commissioni parlamentari.

Venendo ora ai principali aspetti che meritano attenzione, è possibile segnalare quanto appresso rispetto allo schema approvato, in via preliminare, dal Consiglio dei Ministri (A.G. n. 144).

Legenda: In carattere *grassetto* e *corsivo* sono indicate le proposte di modifica.

2. Art. 2 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, con riferimento all'art. 1).

Laddove lo schema di decreto modifica l'art. 1 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, prevedendo, al **comma 1**, una sanzione amministrativa unica nella misura del centoventi per cento (in luogo di una sanzione compresa tra il centoventi per cento e il duecentoquaranta per cento) dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di euro 250,00, e laddove si prevede che *«Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.»*, potrebbe essere opportuno subito dopo aggiungere che: *«Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, nonché il credito dell'anno precedente del quale non sia stato chiesto il rimborso e che non sia stato utilizzato in compensazione»*.

Relazione.

La modifica ora esposta consiste nel commisurare la sanzione all'effettiva differenza tra l'imposta risultante dall'accertamento conseguente all'inadempimento dell'obbligo dichiarativo e quella versata a qualsiasi titolo. Quanto segnalato risulta altresì coerente con ciò che fu affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria, seppur non di recente, proprio in relazione alla fattispecie di avvenuto versamento delle somme dovute in base ad una dichiarazione di cui sia stata omessa la presentazione (cfr. Agenzia delle Entrate - Circolare 19/06/2002, n. 54/E - Risposte ai quesiti formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata in data 21 maggio 2002 e 10 giugno 2002 - Risposta al quesito n. 17: *«riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. 471/97, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo»*).

Peraltro, la proposta di cui sopra mira altresì ad eliminare una difformità rispetto alla previsione normativa che sanziona la medesima violazione di omessa dichiarazione in materia di IVA (art. 5, co. 1, d. lgs. n. 471/1997), ove è espressamente previsto che per determinare l'imposta dovuta, alla quale deve essere commisurata la sanzione, debbano essere *«computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso (...)»*.

3. Art. 3 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con riferimento all'art. 6).

Laddove lo schema di decreto modifica l'art. 6 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, prevedendo di inserire un comma 5-ter, potrebbe essere opportuno espungere da tale previsto **comma 5-ter** la ulteriore condizione secondo cui la violazione sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, il tutto come di seguito:

«5-ter. Non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con i documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, ~~sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.~~»;

Relazione.

Sulle ragioni di tale proposta di soppressione, in breve, si può osservare quanto segue.

a. Nel nuovo comma 5-ter è introdotta un'ulteriore causa di non punibilità relativa all'adeguamento *«alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con i documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 ...»*, entro 60 giorni dalla pubblicazione dei medesimi. L'applicazione della nuova causa di esclusione è subordinata alla circostanza che *«la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria»*.

Tuttavia, le obiettive condizioni di incertezza sono, secondo il comma 2, già di per sé bastevoli ad escludere la punibilità, a prescindere dall'adeguamento a nuove circolari o consulenze giuridiche. Il collegamento istituito nel nuovo comma 5-ter fra l'incertezza normativa oggettiva e il tempestivo adeguamento alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria ha l'effetto di rendere una o l'altra delle due cause di non punibilità inapplicabile.

b. L'incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di non punibilità ai sensi del comma 2, è da riferirsi al momento in cui la violazione è commessa. Quindi, il sopraggiungere delle indicazioni, contenute in documenti di prassi, non può incidere su una fattispecie già realizzatasi, subordinandone il rilievo all'adeguamento da parte del contribuente.

c. D'altra parte, non è prevedibile che i nuovi documenti di prassi (circolari e consulenza giuridica), di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, che saranno emanati in futuro, elimineranno qualsivoglia margine di incertezza dall'ordinamento e, di riflesso, l'eventualità che trovi applicazione la causa di non punibilità di cui al comma 2. Tuttavia, escludendo la rilevanza di per sé, vale a dire senza adeguamento tempestivo, dell'incertezza normativa oggettiva quale causa di non punibilità, la stessa non potrebbe mai assumere rilievo a favore del contribuente fino a che non venisse superata da nuovi documenti di prassi.

d. Si consideri anche che la causa di non punibilità dell'incertezza normativa oggettiva è prevista non soltanto nell'art. 6, comma 2, del decreto n. 472/1997 in esame, ma anche negli articoli 8, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e 10, comma 3, legge 27 luglio 2000, n. 212. L'introduzione del comma 5-ter nell'art. 6, d.lgs. n. 472/1997, deve dunque essere coordinata anche con tali disposizioni.

4. Art. 3 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con riferimento all'art. 7).

Laddove lo schema di decreto modifica l'art. 7 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, prevedendo di riformulare il **comma 3**, potrebbe essere opportuno modificare il predetto comma 3, primo periodo, nel senso che dopo le parole: «*Salvo quanto previsto al comma 4*» sono aggiunte le seguenti: «***nonché all'articolo 3, comma 3-bis, con riguardo al principio di proporzionalità***».

Relazione.

La modifica ora proposta, consistente nel consentire la non operatività dell'incremento sanzionatorio (fino al doppio) quando questo comporti una conseguenza punitiva non proporzionata rispetto alla violazione commessa, mira a controbilanciare la natura obbligatoria dell'istituto, altrimenti destinato ad essere applicato in via automatica in presenza dei presupposti previsti dalla norma (ovvero in presenza di recidiva).

L'automatismo applicativo risulterebbe così mitigato in conformità al consolidato orientamento della Corte Costituzionale, la quale ha più volte dichiarato l'illegittimità costituzionale delle norme penali che, disponendo l'obbligatorietà dell'aumento di pena per recidiva, limitavano, attraverso una presunzione assoluta di una più accentuata colpevolezza, una verifica dell'adeguatezza e proporzionalità della risposta sanzionatoria rispetto al fatto concreto (cfr., da ultimo, Corte Cost., 8 luglio - 23 luglio 2015, n. 185).

5. Art. 3 (Modifiche al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con riferimento all'art. 18, non considerato nello schema di decreto delegato).

Laddove lo schema di decreto delegato non considera di modificare l'art. 18 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, potrebbe, al contrario, essere opportuno intervenire su tale art. 18, ai commi 1 e 2, nel senso di adeguarli alle denominazioni recentemente assegnate agli organi della giustizia tributaria, ovvero sostituendo le parole «commissioni tributarie» con le parole «corti di giustizia». Il tutto come meglio esposto appresso.

Art. 18 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

«Tutela giurisdizionale e ricorsi amministrativi

- 1. Contro il provvedimento di irrogazione è ammesso ricorso alle **corti di giustizia** tributarie.*
- 2. Se le sanzioni si riferiscono a tributi rispetto ai quali non sussiste la giurisdizione delle **corti di giustizia** tributarie, è ammesso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento, ricorso amministrativo in alternativa all'azione avanti all'autorità giudiziaria ordinaria, che può comunque essere adita anche dopo la decisione amministrativa ed entro centottanta giorni dalla sua notificazione. Salvo diversa disposizione di legge, il ricorso amministrativo è proposto alla Direzione regionale delle entrate, competente in ragione della sede dell'ufficio che ha irrogato le sanzioni.».*

Relazione.

Sulle ragioni di tali proposte di modifica, in breve, si può osservare quanto segue.

In base al testo dell'art. 1, 1° comma, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, così come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a), legge 31 agosto 2022, n. 130, «*gli organi di giurisdizione in materia tributaria previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, sono riordinati in corti di giustizia tributaria di primo grado, aventi sede nel capoluogo di ogni provincia, ed in corti di giustizia tributaria di secondo grado, aventi sede nel capoluogo di ogni regione*».

6. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'art. 12-bis).

Quanto alla previsione di cui all'art. 20, primo comma, lett. b), n. 2), della legge delega n. 111/2023, con cui si demanda al legislatore di «*attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto*», laddove lo schema di decreto delegato interviene in materia di sequestro e confisca, potrebbe essere opportuno meglio precisare la portata del principio (anzitutto di civiltà giuridica) secondo cui vi è un rapporto di alternatività tra il sequestro e la confisca in sede penale, da un lato, ed il recupero del debito tributario e la previsione di misure cautelari amministrative, dall'altro.

A tal proposito, potrebbe essere opportuno riformulare l'intero **art. 12-bis del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, rispetto al testo di legge attualmente vigente, nei termini di cui appresso.

Art. 12-bis d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74

«Sequestro e Confisca

1. ~~Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.~~

2. ~~La confisca non opera per la parte del debito tributario che risulti già estinta che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.~~ Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti. **Il sequestro non è disposto se è già stata eseguita una misura cautelare equivalente autorizzata dalla Corte di giustizia tributaria.**».

Relazione.

Sulle ragioni di tali proposte di modifica è possibile precisare che il testo dell'**art. 12-bis del d. lgs. n. 74/2000** potrebbe essere meglio formulato allo scopo di scongiurare il rischio di cumulo tra gli effetti ablatori derivanti dalla confisca e il pagamento del debito tributario, sia esso avvenuto in sede amministrativa che in sede penale.

Più in particolare, quanto alla presente proposta di riformulazione del **comma 1** dell'art. 12-*bis* predetto, posto che in base alla modifica del comma 2 dell'art. 13-*bis*, di cui allo schema di decreto in esame, il patteggiamento è ammesso solo a condizione che il debito tributario (comprese sanzioni e interessi) sia estinto prima dell'apertura del dibattimento, per evitare il cumulo degli effetti ablativi, conseguenti alla previsione della confisca anche nel caso in cui l'intero debito tributario (comprensivo di sanzioni e interessi) sia estinto, si propone di escludere la possibilità di disporre tale misura in caso di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p.

Peraltro, già oggi la giurisprudenza di legittimità tende ad affermare che il pagamento del debito tributario entro la data della dichiarazione di apertura del dibattimento, ove costituisca causa di non punibilità, non può costituire presupposto di legittimità per applicazione di una pena che, per parte sua, non potrebbe riguardare reati non più punibili al verificarsi di una delle cause di cui all'art. 13 del medesimo decreto (cfr. Cass. n. 11620/2021; Cass. n. 7415/2021; Cass. n. 10800/2019. Cass. n. 38684/2018).

Quanto invece alla presente proposta di riformulazione del **comma 2** dell'art. 12-*bis* predetto, coerentemente, si propone di ribadire che la confisca non opera per la parte del debito tributario che risulta già estinta (si pensi all'ipotesi di avvenuto versamento di una parte del debito rateizzato). Diversamente, non si comprenderebbe la modifica contenuta nello schema in commento laddove si prevede che il sequestro finalizzato alla confisca non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione.

Da ultimo, in chiusura del comma 2, sempre al fine di coordinare le misure cautelari amministrative (cfr. art. 22 d.lgs. n. 472/1997), poste a tutela del credito erariale, rispetto agli strumenti cautelari patrimoniali propri del processo penale, si propone di escludere il sequestro nei casi in cui sia già stata eseguita una misura cautelare amministrativa, di tipo reale, così come disposta in sede amministrativa tributaria (es. ipoteca e sequestro conservativo), altrimenti le due misure cautelari (amministrative e penali) rischierebbero di cumularsi.

7. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'art. 13).

Quanto testo dell'art. 13 del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 così come riformulato nello schema in esame, potrebbe essere utile valutarne l'intera riformulazione al solo scopo di meglio rispondere al richiamato principio di cui all'art. 20, primo comma, lett. b), nn. 1) e 2), della legge n. 111/2023, con cui si delega il legislatore: 1) ad «attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso»; 2) ad «attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto». Il tutto, nei termini che seguono.

Art. 13 d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74

«Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario

1. *I reati di cui agli articoli 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della ~~dichiarazione di apertura~~ chiusura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari,*

comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 2, 3, ~~4 e 5~~ non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

~~**3.** Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.~~

3-bis. I reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore, sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini del primo periodo il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi. **Il giudice tiene conto, altresì, della crisi di liquidità dovuta ad un ciclo economico negativo, anche se riferito allo specifico settore in cui opera l'impresa.**

3-ter. Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131-bis c.p., il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici:

- a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria;
- c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- d) la situazione di crisi ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera a), del d.lgs. 12/1/2019, n. 14.».

Relazione.

Riguardo alle ragioni di tali proposte di modifica è possibile precisare che, quanto al **comma 1** e al **comma 2**, il testo dell'**art. 13** potrebbe essere meglio formulato allo scopo di attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto.

In questo senso, quanto al riformulato **comma 1**, si propone di tenere conto della differente gravità tra i reati dichiarativi e, quindi, di escludere la condizione della "spontaneità" del pagamento integrale del debito tributario per i reati di dichiarazione omessa ed infedele di cui agli artt. 4 e 5, equiparandoli, ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità, ai reati di omesso versamento (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater).

Quanto al riformulato **comma 2**, laddove esso prevede una causa di non punibilità ove il debito tributario sia estinto a seguito di ravvedimento operoso entro il termine di scadenza per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché prima della formale conoscenza dell'esercizio di poteri istruttori ovvero di verifiche, si propone di circoscriverne l'applicazione ai soli reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3). Difatti, sopra come rilevato, i reati di omesso versamento e i reati dichiarativi, privi di fraudolenza (artt. 4 e 5), si ritiene possano beneficiare della causa di non punibilità di cui al comma 1 (a seguito di pagamento entro la chiusura del dibattimento). Di conseguenza, può essere soppressa l'intera previsione di cui al comma 3.

Riguardo alle ragioni della proposta di modifica riguardanti il **comma 3-bis**, la relativa formulazione mira a dare espressa attuazione al principio della delega di cui all'art. 20, primo comma, lett. b), n. 1), della legge n. 111/2023, con cui si rimette al legislatore di «*attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso*». A questo scopo, si intende escludere la punibilità per i reati di omesso versamento di ritenute e di iva – di cui, rispettivamente, agli articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74/2000 – nei casi in cui la violazione risulti dovuta ad una crisi di liquidità, a sua volta conseguente ad un ciclo economico negativo, anche riferito allo specifico settore di attività in cui l'impresa opera.

8. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'art. 13-bis).

Quanto testo dell'**art. 13-bis** del **d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74** così come riformulato nello schema in esame, potrebbe essere utile valutarne l'intera riformulazione al solo scopo di meglio rispondere al richiamato principio di cui all'art. 20, primo comma, lett. a), n. 3), della legge n. 111/2023, con cui si delega il legislatore a «*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo (...) adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale*», nonché ai già richiamati principi di cui all'art. 20, primo comma, lett. b), nn. 1) e 2), della stessa legge n. 111/2023, con cui si delega il legislatore: 1) ad «*attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso*»; 2) ad «*attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto*».

Il tutto, nei termini più avanti meglio esposti.

Art. 13-bis d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74

«Circostanze del reato

1. *Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale.*

1-bis. *Nei casi di cui al comma 1, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l’Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l’integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui ai periodi che precedono, la sospensione è revocata quando l’Agenzia delle entrate attesta l’integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso. **Se dopo il decorso dei termini di cui ai periodi precedenti il debito non risulta estinto, l’applicazione della circostanza attenuante è subordinata alla prestazione di idonea garanzia.***

2. *Per i delitti di cui al presente decreto l’applicazione della pena ai sensi dell’art. 444 c.p.p. può essere chiesta dalle parti solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto, nonché quando ricorre il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all’art. 13, commi 1 e 2.*

3. *Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell’esercizio dell’attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l’elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.».*

Relazione.

Riguardo alle ragioni della proposta di aggiungere un periodo al **comma 1-bis dell’art. 13-bis del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, per maggiore coerenza con i principi della legge delega sopra richiamati (laddove si prevede un adeguamento dei «*profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all’effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all’esercizio dell’azione penale*») si propone di concedere l’attenuante anche nel caso in cui il piano di rateizzazione non possa essere completato entro il termine di sospensione del processo, a condizione che l’imputato presti idonea garanzia fideiussoria.

9. Art. 1 (Modifiche al d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all’art. 21-bis).

Quanto testo dell’introdotta **art. 21-bis del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, così come formulato nello schema in esame, laddove l’art. 20, primo comma, lett. a), n. 3), della legge delega n. 111/2023 demanda al legislatore di «*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell’ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all’accertamento dei fatti medesimi (...)*» potrebbe essere opportuno adeguatamente integrare il testo formulato dal legislatore delegato al fine di equiparare alla sentenza irrevocabile di assoluzione con formula piena anche il decreto di archiviazione laddove questo, a determinate condizioni, dalla giurisprudenza sia domestica che comunitaria (e internazionale) è alla sentenza assimilato, nonché estendere gli effetti dei provvedimenti in parola (sentenza di assoluzione con formula piena e decreto di archiviazione) anche alla *qualificazione giuridica* dei «fatti materiali accertati», di tal guisa assicurando al decreto delegato maggiore coerenza rispetto all’altro

principio – di cui all'art. 20, primo comma, lett. a), n. 1), della legge delega n. 111/2023 – laddove esso demanda al Governo di «razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem», quest'ultimo da intendersi non solo nella sua dimensione sostanziale ma, anche, in quella processuale. Il tutto come meglio appresso esposto.

Art. 21-bis.

«Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione

1. *La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi, **nonché alla qualificazione giuridica degli stessi.***

1-bis. *Alla sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso è equiparato il provvedimento di archiviazione disposto, previa instaurazione del contraddittorio tra le parti, dal giudice per le indagini preliminari per infondatezza della notizia di reato trasmessa, sul presupposto della rilevanza degli stessi fatti per i quali sia già stata irrogata una sanzione amministrativa sostanzialmente penale.*

2. *La sentenza penale irrevocabile o il provvedimento di archiviazione possono essere depositati anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. La Corte di Cassazione assegna al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni. Trascorso tale termine, se non accoglie le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale o al decreto di archiviazione qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.*

3. *Le previsioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, **nonché alle ipotesi di provvedimento di archiviazione per infondatezza della notizia di reato trasmessa**, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.».*

Relazione.

Riguardo alle ragioni delle proposte di modifica ora esposte è possibile osservare quanto segue.

In ordine al **primo comma** dell'**art. 21-bis**, il riferimento «*alla qualificazione giuridica dei fatti materiali*» si propone di superare il rischio che, in difetto, la disposizione – ove limitata ai soli «*fatti materiali*» *tout court* – possa lasciare impregiudicata l'autonomia della «*qualificazione giuridica*» degli stessi fatti in ciascuno dei due procedimenti (penale e tributario), alla luce delle rispettive categorie legali e delle rispettive regole di giudizio.

In altri termini, l'attuale testo non scongiura il rischio che la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto (materiale) non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento in sede penale, non abbia «*efficacia di giudicato*» nel processo tributario allorquando sia differente la qualificazione giuridica in tale processo data dal relativo giudice

rispetto a quella accolta nel processo penale. La questione ora sollevata sembra particolarmente rilevante, ad esempio, in tema di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ovvero oggettivamente inesistenti sotto il solo profilo giuridico. In questi casi, infatti, il «fatto materiale» «accertato» in sede penale e, soprattutto, la conseguente «qualificazione giuridica» data in quella sede, sembrerebbe non far stato nel processo tributario, in altre parole, sembra che lo stesso fatto materiale possa essere oggetto di una diversa «qualificazione giuridica» in sede tributaria, anche in relazione al minor rigore probatorio consentito in quest'ultima sede (ove, come noto, lo strumento presuntivo conserva una sua peculiare rilevanza e diffusione nell'impiego).

Sicché, ove dovesse persistere una differente «qualificazione giuridica» dello stesso «fatto materiale» – così come il testo dello schema in commento sembrerebbe autorizzare a ritenere – la delega rischierebbe di rimanere inattuata sul punto e, inoltre, non solo lascerebbe in piedi il c.d. «doppio binario» (e quindi andrebbe direzione contraria rispetto all'obiettivo della riduzione del contenzioso tributario posto alla base della recente novella di cui alla legge n. 130/2022 in precedenza richiamata), ma, in definitiva, finirebbe per favorire il verificarsi di giudicati contrastanti, sebbene in relazione allo stesso fatto storico-naturalistico, con ulteriore rischio di contrasto con il principio del *ne bis in idem* (quanto meno ove inteso sotto il profilo processuale), rispetto al quale la stessa legge delega demanda al Governo di provvedere a «razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al – predetto – principio del *ne bis in idem*» [cfr. art. 20, primo comma, lett. a), n. 1), della legge delega n. 111/2023].

Circa la proposta di aggiunta del **comma 1-bis** all'**art. 21-bis**, questa, da un lato, mira ad evitare un aumento del contenzioso tributario in tutti quei casi in cui il contribuente abbia ottenuto l'archiviazione del procedimento penale, purché all'esito di un procedimento – caratterizzato dal requisito della medesimezza rispetto a quello amministrativo tributario – in relazione al quale tutte le parti siano state poste in grado di partecipare e, dall'altro, a più adeguatamente tenere in considerazione il principio del *ne bis in idem* considerato dalla delega [cfr. art. 20, primo comma, lett. a), n. 1), della legge delega n. 111/2023], specie con particolare riferimento alla dimensione processuale di questo (*ne bis vexari*).

Peraltro, è appena il caso di segnalare che – come anche recentemente osservato dalla Corte di Appello di Milano, Sezione I civile, in data 6 luglio 2023 – nel nostro ordinamento, così come integrato con quello internazionale³ e sovranazionale⁴, si è da tempo affermato il principio secondo cui anche provvedimenti dotati di una stabilità giuridica limitata possono comunque fondare l'applicazione del divieto di *bis in idem*⁵ che, permeando l'intero ordinamento, vieta la

³ Cfr. Corte Edu, 8 luglio 2019, *Mihalache c/Romania*, n. 54012/10 (par. 37).

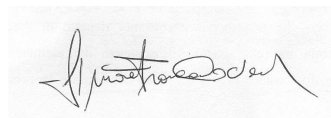
⁴ Cfr. Corte giust., 29 giugno 2016, C-486/14; Corte giust., 16 novembre 2010, C-261/09. Quanto alla nozione di «sentenza» (su cui l'art. 3, punto 2 della Decisione Quadro 2002/584 relativa al mandato d'arresto Europeo e alle procedure di consegna tra Stati membri) si veda altresì Corte giust., 25 luglio 2018, C-268/17; Corte giust., 11 febbraio 2003, C-187/01 e C-385/01.

⁵ Cfr. Corte cost., 19 gennaio 1995, n. 27, in *Cass. pen.*, 1995, p. 1147; Cass., S.U., 23 febbraio 2000, n. 8, in *Cass. pen.*, 2001, p. 48 con riferimento al decreto di archiviazione seguito da riapertura delle indagini senza autorizzazione del giudice ex art. 414 c.p.p.; Corte cost., 17 giugno 1997, n. 206, in *Cass. pen.*, 1997, p. 3277, con riferimento alla sentenza di non luogo a procedere in assenza del provvedimento di revoca ex art. 434 c.p.p.; Cass., Sez. I, 30 aprile

reiterazione dei procedimenti e delle decisioni sull'identica *res iudicanda*, peraltro in piena sintonia con le esigenze di razionalità e funzionalità connaturate al sistema rispetto al quale l'art. 649 c.p.p. costituisce un singolo, specifico, punto di emersione che, in ogni caso, non esaurisce la portata del principio in parola.

Ancora, merita senz'altro sottolineare come lo stesso Giudice ambrosiano abbia qualificato il *ne bis in idem* alla stregua di un diritto fondamentale, come tale riconosciuto sia dal Trattato Edu che dalla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), con il risultato di imporne il rispetto anche al giudice nazionale chiamato ad applicare la legge interna.

Pertanto, nella misura in cui il provvedimento di archiviazione – che non è impugnabile nel merito (pur essendo revocabile a seguito di richiesta di riapertura delle indagini da parte del pubblico ministero in presenza dei relativi presupposti) – costituisce l'esito di uno scrutinio effettuato da parte di un giudice terzo ed imparziale, specie ove esso avvenga previa instaurazione del contraddittorio tra le parti, esso risulta senz'altro assistito da quella stabilità giuridica che, a sua volta, accertato il requisito della «medesimezza» (soggettiva e oggettiva), risulta idoneo a fondare l'applicazione del *ne bis vexari*.



(Simone Francesco COCIANI)