

BREVI OSSERVAZIONI IN MERITO ALLO SCHEMA DI DECRETO IN MATERIA DI REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI PER GLI ILLECITI DI NATURA TRIBUTARIA (Atto n. 144).

In premessa deve evidenziarsi come sia opportuna ed anzi urgente una rivisitazione del rapporto tra lo Stato ed il contribuente, che produca come effetti *da un lato* maggiori entrate per l'Erario e *dall'altro* maggiori certezze per i soggetti obbligati al pagamento delle imposte, garantendo loro che le norme dettate in materia di tributi siano connotate da chiarezza ed equità.

La rifondazione del rapporto Stato-contribuente deve evidentemente passare anche attraverso una rivisitazione del sistema sanzionatorio, nella cui disciplina deve trovare piena attuazione il principio di proporzionalità (art. 3 Cost.; *cfr.* da ultimo pronuncia Corte Costituzione n. 46 del 17.3.2023); tale intervento renderebbe certamente più credibile l'intero sistema dell'imposizione fiscale e farebbe percepire come cogenti e non *vendicative* le previsioni del Legislatore in materia tributaria.

È altresì importante coordinare la disciplina delle sanzioni amministrative con quella penale, in modo da evitare una duplicazione dei trattamenti punitivi, che ancora una volta metterebbe in discussione la sostenibilità del sistema.

Dunque, assolutamente meritorie sono le finalità perseguite con la legge delega n. 111/2023.

Tuttavia, non possono trascurarsi alcune criticità - *non di poco momento* - ravvisate nell'esaminare lo schema di decreto legislativo in materia di revisione delle sanzioni tributarie, che potrebbero risultare di difficile risoluzione sul piano interpretativo e che talvolta potrebbero condurre a frustrare proprio quegli obiettivi di equità e di chiarezza perseguiti dal Legislatore con la riforma in atto.

Il presente breve elaborato non ha pretese di esaustività e avrà lo scopo esclusivo di richiamare l'attenzione su alcune delle nuove norme che saranno oggetto del parere della Commissione Giustizia e della Commissione Finanze, ritenute *problematiche ora* sul piano pratico *ora* su quello sistematico.

§) Prova del fatto posto a fondamento dell'illecito fiscale.

In primis si rileva che l'art. 20 del D.lgs. 74/2000 non è stato modificato nel suo primo comma e che pertanto è stata confermata la scelta di non creare un rapporto di pregiudizialità tra il processo penale e quello tributario (Art. 20 co. 1: *“Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*).

È stato però introdotto un **comma 1 bis**, che prevede che *“le sentenze rese nel processo tributario divenute irrevocabili e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato”*.

Applicando in modo testuale il comma in argomento, dovrebbe ritenersi che con l'entrata in vigore del medesimo sarebbe possibile per il giudice penale acquisire al fascicolo del dibattimento, senza il consenso delle parti, sentenze passate in giudicato emesse dal giudice tributario ed atti di accertamento dell'Amministrazione finanziaria divenuti definitivi.

Se fosse effettivamente questa la nuova previsione di legge, tale norma introdurrebbe delle relevantissime deroghe ai principi fondamentali che regolano l'attività istruttoria nell'ambito del rito ordinario del processo penale di primo grado, nel solo caso in cui oggetto del giudizio fossero reati tributari.

In particolare, quanto alla previsione relativa alla possibilità per il giudice penale di acquisire al fascicolo del dibattimento le sentenze irrevocabili del giudice tributario, deve osservarsi che non si tratta di una novità in sé; l'innovazione risiederebbe però nella valenza probatoria da attribuire a tali provvedimenti giurisdizionali rispetto alla ricostruzione del fatto posto a fondamento dell'illecito penale.

Al riguardo deve considerarsi che già l'art. 238 *bis* c.p.p. prevede la possibilità per il giudice penale di utilizzare, per la formazione del proprio convincimento, pronunce definitive di altre autorità giudiziarie; recita, infatti, che *“le sentenze divenute irrevocabili possono essere acquisite ai fini della prova del fatto in essere accertato e sono valutate a norma degli artt. 187 e 192 co. 3 c.p.p.”*.

Come può con immediatezza constatarsi, la norma codicistica esclude l'autosufficienza sul piano probatorio delle sentenze definitive rispetto all'accertamento di un fatto che debba fondare l'affermazione della penale responsabilità dell'imputato; la prova del fatto potrà

ritenersi raggiunta dal giudice penale solo laddove gli elementi ritenuti provati dalla diversa autorità giudiziaria trovino riscontro in ulteriori elementi raccolti *aliunde*.

Il codice di procedura penale prevede dunque che le risultanze di un precedente giudicato acquisite ai sensi dell'art. 238 *bis* c.p.p. debbano essere valutate dal giudice penale alla stregua della regola probatoria di cui all'art. 192, co. 3 c.p.p., ovvero come elemento di prova la cui valenza necessita di essere corroborata da altri elementi di prova che lo confermino, questi ultimi formati in contraddittorio tra le parti.

Dunque all'attualità, l'acquisizione al fascicolo del dibattimento ai sensi dell'art. 238 *bis* c.p.p. di sentenze divenute irrevocabili non comporta, per il giudice di tale procedimento, alcun automatismo nel recepimento e nell'utilizzazione, a fini decisori, dei fatti e dei relativi giudizi contenuti nei passaggi argomentativi della motivazione delle suddette sentenze, dovendosi, al contrario, ritenere che quel giudice conservi integra l'autonomia e la libertà delle operazioni logiche di accertamento e formulazione di giudizio a lui istituzionalmente riservate (da ultimo Cass. Pen. Sez. 3 sent. n. 33972 del 16.6.2023; conf. Cass. n. 1269/2004; n. 16626/2006; n. 12349/2008; n. 8823/2009; n. 4704/2014; n. 11140/2016; Sez. 4 sent. n. 10103/2023).

L'art. 20 co. 1 *bis* cit., non facendo richiamo all'art. 192 co. 3 c.p.p., consentirebbe invece al giudice penale, esclusivamente nei processi aventi ad oggetto reati tributari, di affermare la colpevolezza dell'imputato sulla base della sola decisione del giudice tributario, maturata all'esito di un giudizio al quale, nonostante la recente riforma in materia di attività istruttoria nel processo tributario (cfr. Legge n. 130/2022), non sono estese tutte le garanzie del processo penale.

Deve ricordarsi che alla sanzione penale deve ricorrersi come *extrema ratio* e che rientra tra le principali garanzie riconosciute all'imputato quella che la prova si formi nel contraddittorio tra le parti, principio che può essere derogato solo con il consenso delle medesime.

Invece il nuovo comma in esame consentirebbe di ritenere accertati nel processo penale fatti che sono stati ritenuti provati dal giudice tributario sulla base di prove raccolte nell'ambito di un contraddittorio che è oggettivamente ancora sbilanciato in favore dell'Amministrazione.

Dunque è evidente la deroga alla regola di giudizio dettata dall'art. 238 *bis* c.p.p.; con l'entrata in vigore dell'art. 20 co. 1 *bis* in esame il giudice penale, solo nell'ambito dei processi per reati fiscali, potrebbe fondare la propria decisione su quella del giudice

tributario (*sia essa di accoglimento o di rigetto del ricorso del contribuente*) anche in modo esclusivo, senza che gli sia necessario verificare l'esistenza di elementi di riscontro, con evidente compressione dell'operatività dell'art. 533 co. 1 c.p.p. così come modificato dall'art. 5 L. 46/2006, che prevede che il giudice possa affermare la responsabilità dell'imputato solo laddove abbia raggiunto la prova della sussistenza del fatto e della colpevolezza di chi lo ha commesso al di là di ogni ragionevole dubbio.

Quanto all'utilizzabilità delle sentenze irrevocabili del giudice tributario, sarebbe dunque opportuno riformulare l'art. 20 co. 1 bis in esame, riprendendo la dizione dell'art. 238 *bis* c.p.p. o, in alternativa, verificare a monte se sia effettivamente giustificata l'importante deroga alla regola di giudizio ordinaria fissata dalla citata disposizione codicistica per i soli reati tributari.

Altrettanto complesso è armonizzare con le norme del codice di procedura penale quella che prevede la possibilità di acquisire al fascicolo del dibattimento gli atti di accertamento definitivi, con la possibilità di fondare sugli stessi la prova del fatto illecito.

Preliminarmente non si comprende cosa si debba intendere con la locuzione "*possono essere acquisiti*" nel processo penale le sentenze irrevocabili del giudice tributario e gli atti dell'amministrazione finanziaria definitivi. L'interrogativo nasce dal fatto che poiché si tratta evidentemente di atti rilevanti ai fini della decisione, non si comprende perché si preveda la mera "possibilità" di acquisirli e se, con particolare riferimento all'atto di accertamento, lo stesso debba sostituire l'esame, nel contraddittorio tra le parti, della polizia giudiziaria o dei funzionari dell'Amministrazione che abbiano effettuato l'attività di indagine o se invece debba aggiungersi all'assunzione di detta prova orale.

In pratica, nel comma in esame è scritto che l'atto di accertamento definitivo possa essere acquisito *ai fini della formazione della prova del fatto con essi accertato*, ma poi non si precisa la regola di giudizio che dovrà orientare la valutazione del medesimo e del suo rapporto con la prova orale.

Deve osservarsi che il contenuto degli atti di accertamento o le informative della polizia giudiziaria, sotto la vigenza del regime attuale, non possono entrare nel patrimonio conoscitivo del giudice penale se non attraverso l'esame di coloro che li hanno curati e redatti, salvo che le parti acconsentano alla loro acquisizione con espressa rinuncia all'esame del redattore.

Ammettere *sic et simpliciter* l'acquisizione al fascicolo del dibattimento dell'atto di accertamento, ed utilizzarlo come unica fonte di conoscenza ai fini della ricostruzione del fatto, significa trasformare il rito ordinario del processo penale in un sostanziale rito abbreviato, senza però che sia stato richiesto dall'imputato e senza che sia riconosciuto allo stesso il trattamento premiale della riduzione del terzo della pena.

Si consideri poi che il contribuente potrebbe operare a monte la scelta di non contestare le pretese dell'Amministrazione finanziaria in sede amministrativa - *per le più disparate ragioni* -, ma invece di conservare la possibilità di difendersi nell'ambito di un eventuale processo penale; opzione che con la nuova norma in parola gli sarebbe sostanzialmente preclusa.

Appare chiaro che l'art. 20 co. 1 *bis* crei non solo problemi di carattere interpretativo nell'ambito del complesso sistema della prova nel processo penale, ma che origini una disparità di trattamento tra gli imputati che rispondano di reati tributari e quelli cui siano contestati tutti gli altri reati, per i quali vige il principio dell'oralità della prova e dell'esame dei testi nel contraddittorio tra le parti (*cross examination* e sistema delle contestazioni delle precedenti dichiarazioni), derogabile solo per concorde volontà delle stesse.

Parrebbe allora opportuno o escludere la possibilità di acquisire al fascicolo del dibattimento - *salvo consenso unanime delle parti* - l'atto di accertamento definitivo ovvero verificare a monte se sia effettivamente giustificata la deroga al principio dell'oralità del processo penale e a quello dell'assunzione delle prove in contraddittorio tra le parti per i soli reati tributari.

§) Confisca obbligatoria e sequestro preventivo penale.

Certamente condivisibile è la preoccupazione, che si rileva attraverso la lettura complessiva dello schema di decreto legislativo in esame, relativa all'eventuale ricorrere di condizioni di difficoltà economico-finanziarie del contribuente, che suggeriscano di consentirgli di rateizzare il pagamento delle imposte, allo scopo di conseguire contemporaneamente l'obiettivo di far incassare all'Erario maggiori entrate e quello di rendere esigibile l'adempimento degli obblighi tributari nei confronti di contribuenti in una situazione di difficoltà economico-finanziaria.

Anche in tale ottica sembra essere stato rivisto l'art. 12 *bis* co. 2 del d.lgs. 74/2000, che dovrebbe essere rubricato non più "Confisca" ma "Sequestro e confisca".

Deve premettersi che, in materia di delitti tributari inerenti le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, in caso di condanna o di applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (patteggiamento), l'art. 12 *bis* co. 1 stabilisce che è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscano il profitto o il prezzo.

Questa previsione è stata confermata nello schema di decreto in esame.

All'attualità, inoltre, il comma 2 dell'art. 12 *bis* cit. prevede: *“La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”*.

La formulazione nuova parrebbe rivoluzionare in radice la disciplina vigente, in quanto introdurrebbe la seguente previsione: *“Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali e 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”*.

Per essere più chiari, all'attualità la disciplina (*in materia di imposizione sui redditi e sul valore aggiunto*) prevede che si debba sempre procedere al sequestro dei beni che costituiscono il prezzo o il profitto del delitto tributario in quanto ne è prevista sempre la confisca nel caso in cui l'imputato non sia prosciolto; la Suprema Corte ammette la possibilità di dissequestrare detti beni, anche progressivamente nel tempo, nella misura in cui il debito verso il Fisco sia onorato (in tal senso si è pronunciata reiteratamente ed univocamente la Corte di Cassazione; *ex multis* Cass. Sez. 3 sent n. 20887 del 15.4.2015).

La nuova norma invece escluderebbe sempre la possibilità di sequestrare preventivamente i beni dell'indagato/imputato per reati tributari tutte le volte in cui lo stesso avviasse il versamento di quanto dovuto al Fisco mediante rateizzazione (anche a seguito di procedure conciliative o con adesione) ¹.

Dunque, sembrerebbe che in tutti i casi in cui fosse in corso una rateizzazione il giudice penale non potrebbe più applicare la misura cautelare reale in parola, fatta salva l'ipotesi in cui accertasse la sussistenza in concreto del pericolo della dispersione della garanzia

¹ Sarebbe sempre ferma l'operatività della confisca successiva laddove si verificasse il persistere nell'inadempimento, nella misura del debito residuo.

patrimoniale, che andrebbe desunta dalle condizioni reddituali e patrimoniali del contribuente e dalla gravità del reato.

Ebbene, *nulla quaestio* se tale disposizione si dovesse considerare come la codificazione di un orientamento della Suprema Corte ormai consolidatosi (da ultimo Cass, Sent. n. 37727 del 6.10.2022 conforme alla pronuncia della SS.UU. n. 36959 del 26.11.2021), secondo cui nell'ambito di procedimento per reati tributari il giudice penale, nel decidere nel senso del sequestro preventivo finalizzato alla confisca - *anche per equivalente* -, sarebbe tenuto a motivare adeguatamente in ordine alla sussistenza del *periculum in mora* che renda necessaria l'adozione della misura cautelare reale, ai fine di garantire effettività alla tutela del diritto di proprietà, dell'interesse alla continuità dell'attività di impresa e della salvaguardia dei posti di lavoro, oltre che il rispetto del principio di proporzionalità.

Tuttavia, forse, la scelta di generalizzare la non sequestrabilità dei beni del contribuente che semplicemente acceda ad una procedura di rateizzazione dell'imposta dovuta, prevedendo come limite la sola verifica dell'insussistenza del pericolo della dispersione della garanzia patrimoniale, potrebbe essere un'opzione troppo rischiosa per il Fisco, in quanto l'indagato/imputato potrebbe strumentalmente iniziare il pagamento dei ratei al fine di sottarsi al rischio del sequestro, per poi interrompere il pagamento una volta disfattosi dei propri beni, rimasti nella sua libera disponibilità in conseguenza del mancato sequestro e che avevano rappresentato per il giudice penale proprio quella necessaria garanzia patrimoniale del soddisfacimento del credito dell'Erario che aveva giustificato l'esclusione dell'apposizione del vincolo reale.

Sarebbe forse più cauto, al fine di contemperare il rischio di paralizzare l'attività di impresa (con danno dell'imprenditore e del Fisco stesso) con le esigenze cautelari poste a fondamento della misura reale del sequestro, non generalizzare tale nuova disciplina (atteso che già all'attualità il giudice penale è tenuto a verificare in modo rigoroso il ricorrere del requisito del *periculum in mora*), stabilendo invece un coordinamento tra le norme in materia di sequestro penale preventivo e quelle dettate per le imprese in crisi.

Al riguardo si consideri che il Nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza (d.lgs. 83/2022) ha innovato profondamente la filosofia di fondo del diritto concorsuale, che è passata da una concezione statica di tutela esclusiva dei creditori, parametrata ai principi della *par condicio creditorum* e della massimizzazione del soddisfacimento degli stessi ad una concezione dinamica, nella quale la conservazione dell'impresa in attività costituisce un valore tutelato, che deve coordinarsi con i diritti dei creditori e che, anzi, può ove necessario

comportare una loro ragionevole compressione, purché lo strumento o la procedura con la quale si realizzi la ristrutturazione dell'impresa non risultino dannosi per i creditori rispetto al risultato che conseguirebbero attraverso un'ipotetica alternativa liquidatoria.

L'art. 88 del codice in parola estende i medesimi principi anche alla posizione del creditore pubblico (crediti tributari e contributivi), ammettendo il soddisfacimento parziale del credito dell'Erario - *purché il trattamento non sia peggiorativo rispetto all'alternativa liquidatoria* -, al fine di bilanciare gli interessi dei creditori, anche privilegiati, con quelli aziendalistici e di conservazione dei posti di lavoro.

Ebbene forse solo in questi casi dovrebbe ritenersi bastevole per poter decidere l'esclusione del sequestro in sede penale, l'impegno a rispettare il piano di rateizzo assunto dall'indagato/imputato, stante il controllo contemporaneo operato dal giudice civile, che ha certamente compiutamente valutato il quadro complessivo della situazione economico-finanziaria del contribuente medesimo (anche con il supporto di consulenti) e degli impegni presi nei confronti dei creditori.

§) Cause di non punibilità e circostanze attenuanti ad effetto speciale.

La nuova disciplina introduce nuove cause generali di non punibilità dei reati tributari.

L'art. 13 d.lgs. 74/2000, nella nuova formulazione, stabilirebbe che il contribuente non sarebbe punibile nei seguenti casi (*i primi tre sono previsti già dalla disposizione attualmente vigente*): **1)** in tema di omesso versamento di ritenute, IVA e di indebita compensazione di crediti fiscali non spettanti qualora il debito tributario - comprensivo di interessi e sanzioni - venga estinto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento penale; **2)** per i delitti di dichiarazione fraudolenta o infedele o di omessa dichiarazione, qualora entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo si sia integralmente estinto il debito tributario in sede di ravvedimento operoso o sia stata presentata la dichiarazione omessa (*sempre che il soggetto agente non abbia già avuto conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche o di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*); **3)** qualora prima della dichiarazione di apertura del dibattimento il debito sia in fase di estinzione mediante rateizzazione (in tal caso il giudice concede un termine di tre mesi per consentire il pagamento del debito residuo rinnovabile di ulteriori tre mesi, con sospensione del decorso della prescrizione); **4)** (**ipotesi che sarà introdotta dalla riforma**) in tema di omesso versamento delle ritenute e dell'I.V.A., quando il fatto derivi da causa sopravvenuta non imputabile al contribuente per

una crisi non transitoria di liquidità dovuta o all'inesigibilità di crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche, in assenza di azioni idonee a superare la crisi; **5) (ipotesi che sarà introdotta dalla riforma)** in tema di omesso versamento delle ritenute e dell'I.V.A., quando il fatto sia da valutarsi di particolare tenuità ai sensi dell'art. 131 bis c.p., tenuto conto: A) dello scostamento dalla soglia prevista per la rilevanza penale del fatto; B) del pagamento integrale della rateizzazione, laddove non integri una causa di non punibilità autonoma; C) dell'entità del debito residuo nel caso in cui sia in corso una rateizzazione; D) dello stato di crisi del debitore ai sensi dell'art. 2 co. 1 lett. a del d.lgs. 14/2019.

Ebbene, quanto alla causa di esclusione della punibilità sub 3), deve rilevarsi che nel riformulare l'art. 13 in esame si è persa l'occasione di chiarire cosa accada nelle ipotesi in cui il piano concordato con l'Amministrazione finanziaria preveda un elevato numero di ratei mensili, a fronte della previsione che il giudice penale, al fine di consentire di ultimare il pagamento del debito - *condizione che determina l'operatività della causa di non punibilità* -, possa sospendere il processo solo per tre mesi prorogabili di ulteriori tre.

A tale ultimo riguardo non può non considerarsi che non tutti gli illeciti tributari sono rilevanti penalmente, ma solo quelli per i quali l'omesso versamento abbia superato determinati importi (art. 10 *quater* co. 1 € 50.000,00, art. 10 *bis* € 150.000,00, art. 10 *ter* € 250.000,00); dunque è verosimile che il piano di rateizzo proprio in tali casi preveda un numero elevato di rate.

L'art. 13 bis d.lgs. 74/2000 introduce nuove circostanze attenuanti ad effetto speciale - *le pene sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie* -, valide per i delitti tributari (*in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*) nelle seguenti ipotesi: **1)** quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario - *comprensivo di interessi e sanzioni* - sia stato estinto, anche a seguito di procedura conciliative e di adesione all'accertamento; solo nel caso ricorra tale circostanza attenuante l'imputato è ammesso a definire la propria posizione ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (*ipotesi già vigente all'attualità*); **2) (ipotesi che sarà introdotta con la riforma)** quando il contribuente estingua o stia estinguendo il proprio debito tributario prima della chiusura del dibattimento - *anche a seguito di procedure conciliative o di adesione all'accertamento* -. L'imputato dovrebbe dare pronta comunicazione al giudice della rateizzazione e il giudice dovrebbe sospendere il giudizio per un anno, prorogabile di ulteriori tre mesi più tre mesi se

l'Amministrazione finanziaria comunicasse la regolarità dei pagamenti. Nel periodo di sospensione del processo sarebbe sospeso altresì il decorso del termine di prescrizione.

Anche in questo caso non è chiarita la disciplina da applicarsi nelle ipotesi in cui il piano di rateizzazione superi i 18 mesi, che corrispondono al periodo massimo di sospensione del processo penale - art. 13 *bis* nuova formulazione -; deve ribadirsi che non tutti gli illeciti tributari sono rilevanti penalmente, ma solo quelli sopra soglia (art. 10 *quater* co. 1 € 50.000,00, art. 10 *bis* € 150.000,00, art. 10 *ter* € 250.000,00); dunque è verosimile che il piano di rateizzo, proprio nei casi penalmente rilevanti, preveda un numero elevato di rate.

A tale ultimo proposito, del resto, basti considerare che l'art. 23 del D.L. n. 34 /2024 ha introdotto una causa speciale di non punibilità in ordine ai reati tributari quando la violazione sia definita e le somme dovute siano state integralmente versate dal contribuente prima della pronuncia della sentenza di appello. Tale disposizione prevede che, in caso di pendenza di un processo penale avente ad oggetto proprio i debiti tributari che sono in corso di estinzione tramite di rateizzazione, per tutto il periodo in cui devono effettuarsi i versamenti, il processo rimanga sospeso² (art. 23 co. 3: *“Il processo di merito è sospeso dalla ricezione delle comunicazioni di cui al comma 2, sino al momento in cui il giudice è*

2

Art. 23: Causa speciale di non punibilità dei reati tributari.

“1. I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

2. Il contribuente dà immediata comunicazione, all'Autorità giudiziaria che procede, dell'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e, contestualmente, informa l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale.

3. Il processo di merito è sospeso dalla ricezione delle comunicazioni di cui al comma 2, sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione.

4. Durante il periodo di cui al comma 3 possono essere assunte le prove nei casi previsti dall'c.p.p. (casi in cui è possibile per le parti richiedere l'incidente probatorio)”.

informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione).

Ebbene, data la scelta di prevedere nuove cause di non punibilità con l'atto di Governo in esame, si potrebbe approfittare della già prevista modifica dell'art. 13 co. 3 cit. e dell'aggiunta dei commi 3 *bis* e 3 *ter*, per coordinare l'operatività delle cause di non punibilità di carattere generale con quella speciale di cui all'art. 23 D.L. 34/2023, atteso che la causa di non punibilità da ultimo introdotta, per il lasso di tempo limitato coincidente con il termine tributario previsto dalla legge di bilancio per poter usufruire di una delle speciali procedure di conciliazione, opera in sostituzione di quelle di cui all'art. 13.

Si tratta infatti di cause di non punibilità riferite alle medesime fattispecie criminose, quelle di cui agli artt. 10 *bis* (omesso versamento di ritenute certificate), 10 *ter* (omesso versamento dell'IVA) e 10 *quater*, comma 1 (indebita compensazione), D.Lgs. 74/2000, e che prevedono come comune presupposto di operatività l'integrale versamento degli importi dovuti dal contribuente, che deve essere completato entro un certo termine individuato in rapporto al procedimento penale. Si tratta di importi significativi: come già ricordato i tre reati tributari interessati dalle cause di non punibilità in parola sono integrati solo in caso di superamento di soglie fissate dalla legge, rispettivamente, in euro 150.000 (art. 10 *bis*), 250.000 (art. 10 *ter*) e 50.000 (art. 10 *quater*, comma 1)³.

Dunque, *in primis*, si potrebbe uniformare il termine ultimo entro il quale debba essere effettuato il pagamento del debito tributario al fine di godere dell'esclusione della sanzione penale, che invece all'attualità - *come visto* - è fissato nel momento della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado dall'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000 e nella pronuncia della sentenza di appello dall'art. 23 D.L. n. 34/2023.

A tale riguardo si osserva che se la finalità perseguita dal legislatore è quella di incentivare la definizione di tutte le vertenze tributarie, rinunciando a sanzionare penalmente

³ L'art. 23 però non copre le fattispecie dichiarative di cui al Capo I del Titolo II del D.Lgs. 74/2000, né le fattispecie punite più severamente dal Capo II, quali i reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), indebita compensazione di crediti inesistenti (art. 10-*quater*, comma 2) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

le condotte delittuose di cui agli art. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, comma 1, D.Lgs. 74/2000 in caso di totale adempimento dell'obbligazione tributaria (e non quella di deflazionare i giudizi penali), potrebbe generalizzarsi il termine della sentenza d'appello.

Inoltre si potrebbe ancora intervenire per superare un'ulteriore ingiustificata disparità di trattamento creatasi con il mancato coordinamento delle due norme in esame: in particolare deve osservarsi che il disallineamento tra i termini entro i quali estinguere il debito fiscale in modo utile per beneficiare di una delle cause di esclusione della punibilità, potrebbe comportare un trattamento differente degli imputati che estingueranno il debito secondo le procedure di cui alla legge finanziaria 197/2022 prima della sentenza di appello, beneficiando della causa speciale di non punibilità (*ex art. 23*), rispetto a quelli che, invece, avendo già estinto il debito tributario prima dell'entrata in vigore della legge n. 197/2022 ma successivamente alla dichiarazione di apertura del dibattimento dei processi che abbiano ad oggetto debiti tributari estinti secondo gli ordinari strumenti di definizione delle controversie fiscali, non potranno beneficiare né della nuova causa di non punibilità né di quella ordinaria prevista dall'art. 13 D.lgs. 74/2000.

Una possibile soluzione ermeneutica, costituzionalmente orientata, potrebbe essere quella di legittimare l'estensione analogica della esclusione della punibilità a tutti agli imputati che abbiano estinto integralmente il debito tributario, a prescindere che lo abbiano fatto ai sensi dell'art. 13 piuttosto che dell'art. 23.

Affrontare questi problemi di coordinamento appare necessario, in attuazione del disegno di rendere la disciplina tributaria sempre più credibile per i contribuenti, obiettivo che impone di formulare le norme in modo che abbiano una coerenza interna e che si coordinino con le altre del complessivo sistema tributario, garantendo il pari trattamento tra contribuenti che versino in condizioni assimilabili.

§) Distinzione tra *crediti inesistenti* e *crediti non spettanti*.

Ulteriori problemi verosimilmente sorgeranno nell'operare la distinzione tra *crediti inesistenti* e *crediti non spettanti*, dalla quale discenderà la possibilità o meno per il contribuente di accedere a discipline di favore.

Sarebbero *non spettanti* i crediti fiscali fondati su fatti reali ma non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di *specifici elementi* o *particolari qualità* ovvero i crediti

utilizzati in misura superiore a quella prevista dalla legge; sarebbero invece *crediti inesistenti* quelli per i quali non sussisterebbero i presupposti costitutivi (*art. 13 del d.lgs. 471/1997 come modificato dall'art. 2 dell'Atto di Governo n. 144*).

Ebbene le norme dello schema di decreto in esame non delineano sufficientemente la differenza tra *difetto di fatti costitutivi della pretesa* e *difetto di specifici elementi* o di *particolari qualità del credito*.

Deve ricordarsi che, nell'ottica di tutelare l'affidamento del contribuente e di favorire un rapporto trasparente tra lo stesso e l'Amministrazione finanziaria, si prevede la non sanzionabilità dell'illecito fiscale in caso di non chiarezza della normativa di riferimento; dunque fornire parametri verificabili (all'Amministrazione ed al contribuente *prima* e al giudice *poi*) in merito alla predetta distinzione è presupposto necessario per applicare il trattamento deteriore (in materia di indebita compensazione, di applicazione di cause di non punibilità ecc.) al contribuente che abbia avanzato pretese relative a *crediti inesistenti*.

§) Sanzioni accessorie e principio di legalità.

L'atto di Governo in esame introduce novità anche con riguardo alle sanzioni accessorie.

Nella nuova formulazione l'art. 21 del d.lgs. 472/1997 non stabilirebbe più un limite massimo di durata delle sanzioni dell'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore nelle società o negli enti riconosciuti, dell'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, dell'interdizione dal conseguimento di titoli abilitativi (licenze, concessioni o autorizzazioni) e della sospensione dall'attività di impresa o di lavoratore autonomo, all'attualità fissato in sei mesi.

Tale limite dovrebbe essere eliminato e la misura delle sanzioni accessorie dovrebbe essere determinata dalle singole leggi di imposta in proporzione della gravità della violazione e della misura della sanzione principale (art. 21 co. 2 nuova formulazione)⁴.

Tuttavia non si comprende quali saranno i limiti temporali di cui dovrà tenere conto l'operatore del diritto per il periodo tra l'entrata in vigore del nuovo art. 21 e le discipline che il legislatore dovrà introdurre per individuare i nuovi limiti minimi e massimi da tenersi presenti, imposta per imposta, nella determinazione delle pene accessorie.

⁴ Art. 21 co. 2 nuova formulazione: "*Le singole leggi di imposta, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e alla misura della sanzione principale*".

Con l'eliminazione *tout court* del limite massimo di sei mesi, in assenza della previsione di una disciplina transitoria, si determinerebbe la violazione del principio di legalità in relazione alle pene accessorie, la cui durata sarebbe determinata dal giudice in assenza di parametri verificabili.

§) Prevedibilità delle entrate fiscali.

Premesso che la disciplina di cui allo schema di decreto in esame sarà stata certamente valutata sotto il profilo finanziario, in modo da operare una previsione sull'effetto dell'applicazione delle nuove norme sulle entrate fiscali dello Stato nei prossimi anni, tuttavia ci si permette di avanzare dubbi sulla piena prevedibilità di quella che sarà la condotta dei contribuenti a fronte di una nuova disciplina che non riduce la pressione fiscale ma che stabilizza una serie di meccanismi che agevolano il pagamento a rate delle imposte, a fronte di un forte ridimensionamento delle sanzioni, sia penali che amministrative.

Se infatti il ricorso "eccezionale" a misure che hanno consentito al contribuente di regolarizzare la propria posizione con il Fisco godendo di una serie di agevolazioni nella liquidazione del debito e nei tempi di pagamento dello stesso (rottamazioni, misure "saldo e stralcio". etc.) ha comportato che lo Stato *facesse cassa*, non può escludersi che la sostanziale *codificazione* di tali misure rischi di incoraggiare la sistematicità del pagamento dilazionato.

Ciò in quanto al momento delle scadenze fiscali il contribuente, posto innanzi alla scelta di rispettarle - *pagando tutto e subito* - o di rateizzare i pagamenti a fronte di un *sovrapprezzo* accettabile e dell'esclusione della sanzione penale, potrebbe preferire la seconda opzione, tenuto conto del vantaggio economico che trarrebbe dal conservare liquidità, in considerazione degli elevatissimi tassi di interesse praticati per i finanziamenti.

Dunque, l'operatività degli istituti di favore introdotti per il contribuente che non paghi alla scadenza ma che si impegni a pagare a rate, andrebbe forse più cautamente bilanciata con l'introduzione di trattamenti premiali - ad esempio nell'ambito delle gare pubbliche o nel rilascio di titoli abilitativi - che incoraggino il pagamento delle imposte alla scadenza e per l'intero ammontare.

La fondatezza del presente rilievo trova del resto riscontro nello stesso schema di decreto in esame, nella parte in cui prevede di derogare al principio della retroattività della *lex mitior*, all'unico possibile scopo di evitare il rischio di procurare un ridimensionamento non prevedibile degli incassi fiscali o comunque una forte incertezza nella tempistica degli stessi.

Non può infatti ragionevolmente ritenersi che l'obiettivo perseguito stabilendo l'irretroattività delle norme più favorevoli per il contribuente sia quello di non creare caos normativo, obiettivo in verità non raggiungibile con tale deroga e che è già ampiamente frustrato nella situazione della legislazione tributaria attuale.

Roma, li 8.4.2024.

Dr.ssa Luciana Crisci
Luciana Crisci