

Commissioni riunite
2° Commissione (Giustizia) del Senato della Repubblica
6° Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica

Esame dell'atto del Governo n. 144
(Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario)

Audizione della prof.ssa avv. Livia Salvini

Ordinario di diritto tributario presso la LUISS – Guido Carli di Roma

In questo breve documento mi soffermerò su alcune disposizioni recate dallo Schema in esame riguardanti la disciplina penaltributaria, nell'ottica del diritto tributario. Nell'ambito di un personale giudizio positivo sul complesso della riforma del sistema sanzionatorio tributario, evidenzierò alcune criticità che potrebbero compromettere, a mio avviso, il più efficace perseguimento degli obiettivi della riforma stessa.

1. Definizione di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti.

L'art.1, comma 1, lettera a) e l'articolo 2, comma 1, lettera l), nn. 2), 3) e 4) dello Schema in esame modificano l'art.1, comma 1, lettere g-*quater*) e g-*quinquies*) d. lgs. n. 74/2000 e l'art.13, commi 4 e 5, aggiungendo altresì il comma 5 *bis*, d.lgs. n. 471/1997. Le nuove disposizioni hanno adottato definizioni di crediti di imposta "non spettanti" e "inesistenti" (definizioni utilizzate per la configurazione del reato di indebita compensazione di cui all'art. 10 *quater*) analoghe sia per il sistema sanzionatorio amministrativo che per quello penale. Nello specifico, si prevede che sono "inesistenti" i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi, in continuità con l'attuale dettato normativo.

Vengono invece definiti "non spettanti" i crediti diversi dai crediti inesistenti (che sono quindi da individuarsi in via residuale rispetto a questi ultimi):

- fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità;
- utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista.

Pur condividendo l'intento del legislatore di rendere più nitida l'identificazione delle due fattispecie, sarebbe opportuno precisare meglio l'ambito operativo della nozione di crediti inesistenti,

anche in considerazione del fatto che la figura dei crediti non spettanti dovrebbe ricavarsi per differenza rispetto alla prima (cfr. relazione illustrativa allo schema di decreto in commento).

In particolare, per scongiurare il protrarsi del contrasto interpretativo sviluppatosi in seno alla Corte di Cassazione¹, sarebbe preferibile precisare la linea di confine tra:

- (i) la mancanza dei presupposti costitutivi (che rende un credito inesistente), e
- (ii) il “*difetto di specifici elementi o particolari qualità*” (che integra, all’opposto, la fattispecie del credito meramente non spettante, laddove fondato su fatti reali).

Andrebbe cioè chiarito in che termini la mancanza di “*specifici elementi o le particolari qualità*” fondanti il credito sia tale da non far venir meno in radice il presupposto costitutivo del credito stesso e, quindi, la sua esistenza.

L’incertezza rispetto all’operatività della nuova disciplina è acuita dalla previsione del nuovo comma 5-*bis*, dell’art. 13, d.lgs. n. 471/1997 secondo cui, nei casi in cui i fatti posti a fondamento del credito inesistente siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, è prevista una sanzione aumentata rispetto a quella ordinariamente applicabile per l’utilizzo di crediti inesistenti. Si introduce così – peraltro solo nel sistema delle sanzioni amministrative e non anche in quello penale – una terza categoria di credito “non genuino” che si affianca a quelle del credito non spettante e del credito inesistente, ossia la categoria del “credito fraudolento”, connotato dal requisito del falso, e tale da meritare una sanzione maggiorata rispetto a quella applicata al credito “solo” inesistente (in particolare, la sanzione del credito inesistente è rimodulata al 70%, mentre quella del credito fraudolento è la sanzione base del 70%, aumentata dalla metà al doppio).

L’introduzione di una ulteriore nozione di credito fraudolento desta perplessità sotto diversi profili:

- i) essa sembra non rispondere alla finalità di allineamento delle nozioni di credito non spettante e di credito inesistente nella loro parallela rilevanza in ambito tributario e penale;
- ii) se inesistente non è solo il credito connotato da falsità ma anche quello reale, ancorché mancante di un presupposto costitutivo, si svuota di contenuto la parallela nozione di credito non spettante, credito che, in un’ottica di semplificazione e certezza, è ad oggi definito come

¹ In proposito, basti pensare alle diverse conclusioni raggiunte da diverse sezioni della S.C., rispettivamente, nell’ordinanza n. 3993 del 13 febbraio 2024 e nella sentenza a Sezioni Unite n. 34419 dell’11 dicembre 2023. In particolare, nella pronuncia più recente, pur muovendo dai principi affermati dalle Sezioni Unite, il credito per investimenti in aree svantaggiate è stato ritenuto rientrante nel *genus* della non spettanza, in quanto comunque esistente, anche se il bene non era stato adibito a funzioni produttive entro il termine previsto. All’opposto, secondo le Sezioni Unite il credito è stato considerato inesistente, atteso che “*in tema di agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate, il mantenimento del beneficio è condizionato dalla materiale adibizione «del bene oggetto dell’investimento alla funzione produttiva sua propria entro due anni da quando lo stesso si è reso disponibile all’impresa»*” e, in questa prospettiva, “*l’adempimento di un obbligo di tal genere se, da un lato, condiziona l’esistenza e/o il mantenimento dell’agevolazione (e del diritto di credito), dall’altro si traduce nel compimento di una attività da parte del contribuente che, più di altre, non necessariamente è suscettibile di rilevazione in sede di controllo formale*”.

“fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità”².

In altri termini, risulta opinabile e quindi, non certo il confine tra il credito non spettante ed il credito inesistente, poiché il difetto del presupposto costitutivo (del credito inesistente) può sovrapporsi al difetto di specifici elementi o particolari qualità (del credito non spettante); diviene quindi assolutamente centrale individuare normativamente, e per ogni tipologia di credito di imposta, il “presupposto costitutivo”, declinando la nozione a seconda delle fattispecie positive. Solo in tal modo, attraverso la definizione tassativa dell’illecito, si garantisce certezza alla sanzione applicabile³.

In alternativa, tornando alla originaria dicotomia, alla categoria del credito non spettante dovrebbero essere chiaramente ricondotte tutte le situazioni nelle quali la “non genuinità” del credito è frutto di un’erronea applicazione della normativa di riferimento o della sua difficile interpretazione⁴. Ed alla categoria del credito inesistente, cui sono riservate le sanzioni più gravi, si dovrebbero ricondurre le sole ipotesi (non tipizzate, in questa ipotesi alternativa) caratterizzate da falsità ed elevata insidiosità nei confronti dell’Erario, in quanto derivanti da condotte artificiali dei contribuenti.

Così, inoltre, si riuscirebbe a giustificare la condivisibile eliminazione, nella nozione di crediti inesistenti, della previsione sulla non rilevanza degli stessi mediante controlli automatizzati⁵, previsione fino ad oggi giustificata dalla volontà di escludere da tale categoria quei casi “non molto gravi” in cui, ancorché il credito sia carente di elementi costitutivi o sia “non reale”, la sua inesistenza è agevolmente rilevabile e, quindi, non altamente insidiosa per le attività di controllo del Fisco.

² A quest’ultima categoria, inoltre, dovrebbero essere chiaramente ricondotte tutte le situazioni nelle quali la “non genuinità” del credito è frutto di un’erronea applicazione della normativa di riferimento o della sua difficile interpretazione. A titolo esemplificativo, non sembra che con le nuove disposizioni possa dirsi definitivamente risolta la questione, nell’ambito della disciplina dei crediti per ricerca e sviluppo, se il mancato rispetto del requisito di novità (affidata alla complessa interpretazione di documenti tecnici come il noto Manuale di Frascati) comporti l’assenza di un presupposto costitutivo (che incide sull’esistenza stessa del credito) o, diversamente, dia luogo alla mancanza di uno specifico elemento o di una particolare qualità dei presupposti fondanti il credito medesimo.

³ Come affermano le Sezioni Unite della S.C., nella sentenza n. 34419 dell’11 dicembre 2023, “*sul piano giuridico tributario, la nozione (di mancanza dei presupposti costitutivi, nda) è indubbiamente più sottile poiché postula, accanto ad una declinatoria fenomenica, anche la ricognizione positiva, con riguardo alle singole previsioni d’imposta, di quei requisiti - condizioni, termini e forme - normativamente imposti come elementi costitutivi dei singoli crediti d’imposta. In particolare, il credito va considerato inesistente non solo quando le attività e i presupposti fondanti non sono mai venuti in essere ma anche quando siano assenti le ulteriori condizioni essenziali - formali o sostanziali - previste dal legislatore*”.

⁴ In particolare, non sembra sufficiente a tal fine prevedere, come è stato fatto nel nuovo comma 2 bis dell’art. 10 quater, la mera non punibilità dell’agente per il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti: l’obiettivo incertezza dovrebbe valere, a monte, come discriminante tra l’inesistenza e la non spettanza del credito (si noti infatti che la scriminante non vale per i crediti definiti come inesistenti), ferma restando anche la previsione del citato comma 2 bis che quindi comporterebbe la non punibilità delle fattispecie di compensazione di crediti astrattamente inesistenti laddove in concreto si verificasse l’obiettivo incertezza.

⁵ Che allo stato è presente nella nozione di crediti inesistenti rilevante ai fini tributari, ma non anche in quella rilevanti ai fini penali. Come si legge nella sentenza della Cassazione penale n. 6/2024, la definizione dell’art. 13, comma 5, del D. Lgs. 471/1997, imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi e della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli automatizzati deve ritenersi applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa.

2. Coordinamento nell'ambito del sistema penaltributario.

2.1. Come è noto, il coordinamento delle sanzioni amministrative e penali previste per gli illeciti costituenti reato tributario attualmente è regolato dalla l. n. 74/2000 nel modo seguente: non possono essere applicate sia la sanzione amministrativa che quella penale *per lo stesso fatto* ma si deve applicare solo la disposizione “speciale” (c.d. principio di “specialità”), disposizione che di norma è quella penale; il procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa si deve svolgere nei modi e nei tempi ordinariamente previsti dalle norme fiscali e solo la riscossione coattiva della sanzione deve restare sospesa fino all'esito definitivo del giudizio penale; i procedimenti e i processi tributari iniziano e si svolgono indipendentemente da quelli penali (è il noto principio del “doppio binario”). Da molti anni questi principi sono in crisi, provocando in molti casi una doppia risposta sanzionatoria, amministrativa e penale, in violazione del principio del *ne bis in idem*, sia processuale (doppia pendenza di un processo sugli stessi fatti) che sostanziale (doppia irrogazione della sanzione). Anzi, si può addirittura parlare, seppure impropriamente, di *ter in idem* se a ciò si aggiunge, per le società, la responsabilità *ex d. lgs. n. 231/2001* per i reati fiscali specificamente previsti (art. 25 *quinquiesdecies*), commessi dai soggetti apicali.

Il principio del *ne bis in idem* vale – per come è attualmente configurato e configurabile in base alla giurisprudenza – solo se il soggetto destinatario della sanzione è il medesimo. Ciò esclude in radice l'operatività del principio qualora si tratti di società. Infatti in questo caso il destinatario della sanzione penale è la persona fisica (di norma, il rappresentante legale) mentre il destinatario della sanzione amministrativa tributaria ovvero della sanzione *ex decreto 231* è il contribuente-società: non si tratta quindi dello stesso soggetto.

Con l'art. 1, lett. h) dello Schema si interviene sulla disciplina del concorso fra norme penali e norme tributarie modificando l'art. 19, comma 2, d.lgs. 74/2000, sulla base del criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1) che prevede la razionalizzazione del 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*.

In particolare – come precisa la relazione illustrativa allo Schema – nell'art. 19 si opera un rinvio, per i soli enti e società, all'art. 21, comma 2 *bis* di nuova previsione, secondo cui, in caso di sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o società passibile di responsabilità amministrativa da reato ai sensi dell'art. 25-*quinquies* decreto 231, si applica il comma 2 dell'art. 21, che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato salva la definizione del procedimento con archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

Alla luce dei primi commenti, queste nuove disposizioni – ed altre collegate di carattere procedimentale di cui per brevità si omette il richiamo – non appaiono idonee a superare le attuali

problematiche di moltiplicazione della risposta sanzionatoria amministrativa e penale a fronte del medesimo illecito. Queste considerazioni appaiono condivisibili.

In primo luogo, ancorare il tentativo di superamento del *bis in idem* all'applicazione del principio di specialità di cui all'art. 19 d. lgs. n. 74/2000 significa sostanzialmente rimettere il perseguimento dell'obiettivo alle decisioni della giurisprudenza, assai poco propensa a riconoscere in concreto l'operatività di tale principio⁶. Probabilmente una maggiore efficacia del nuovo sistema sarebbe perseguibile attraverso una definizione normativa dei casi di specialità.

In secondo luogo, non sembra che le nuove disposizioni – se interpreto correttamente il nuovo comma 2 *bis* dell'art. 21 – escludano la più rilevante forma di duplicazione della risposta sanzionatoria (sebbene, come sopra ho rilevato, non rientrante a stretto rigore di termini nell'ambito dell'operatività del principio del *ne bis in idem*), e cioè quella sanzionatoria tributaria nei confronti della società e quella sanzionatoria penale nei confronti della persona fisica che ha commesso il reato. Sembrerebbe infatti, stando alla Relazione che illustra in modo non lineare una disciplina resa vieppiù complessa dai rinvii contenuti nelle norme di nuova introduzione, che la norma da ultimo citata escluda solo la duplicazione tra sanzione penale comminata nei confronti della persona fisica e quella comminabile alla società ex decreto 231 (duplicazione che neanche essa peraltro rientra nell'ambito del principio del *ne bis in idem*, oggetto di delega).

Ciò, mentre nell'art. 19, comma 2, ult. parte, come modificato dallo Schema, si ribadisce (contraddittoriamente?) che il principio di specialità non vale per le società, neanche con riferimento alle sanzioni 231, perpetuando l'esistenza della triplice risposta sanzionatoria (nei confronti di due soggetti diversi) in dipendenza dello stesso fatto reato.

E, si può aggiungere, tanto più il nuovo sistema sembra distonico, tanto più viene enfatizzata l'efficacia scriminante o attenuante del pagamento dell'imposta, dal momento che per le violazioni penali commesse dal rappresentante di società (o da altro soggetto che ha operato per essa) è proprio quest'ultima che provvede al pagamento del tributo ovvero alla definizione della pendenza in sede amministrativa o contenziosa.

2.2. Ancora sotto il profilo del coordinamento della risposta sanzionatoria, il nuovo art. 21 *bis*, comma 3, prevede⁷ che la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste pronunciata nei confronti dell'imputato faccia stato nel processo tributario, anche a favore della società rappresentata, in ordine ai medesimi *fatti materiali*. Si tratta di una disposizione di indubbio favore per i contribuenti, dal momento che una analoga efficacia non è prevista per le sentenze di condanna, come invece prevedeva la “vecchia” legge sulle sanzioni penali tributarie (art. 12 l. n. 516/1982). Tuttavia la nuova norma si presta

⁶ Si consenta il rinvio a: *Manuale professionale di diritto penale tributario*, a cura di SALVINI e CAGNOLA, II ed., Torino 2022, 35 ss.

⁷ Implicitamente in deroga all'art. 654 cpp, e quindi anche nel caso in cui le norme tributarie pongano limiti alla prova del fatto controverso.

ad una obiezione che non trova risposta nello Schema in esame: in assenza di una previsione che disponga la pregiudizialità del processo penale rispetto a quello tributario (tramite la necessaria sospensione di quest'ultimo, espressamente negata dall'art. 20), il fatto che una sentenza definitiva penale giunga prima del giudicato tributario è rimesso a fattori di tempo del tutto casuali e, in definitiva, potrebbe segnare la irragionevolezza della nuova disposizione.

3. I reati di omesso versamento.

I nuovi artt. 10 *bis* e 10 *ter* prevedono che l'omesso versamento, con le soglie indicate, è punito “*sempre che*”

a) *il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;*

b) *si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a cinquantamila euro.”*

In termini del tutto generali, queste norme vanno valutate favorevolmente. Ed infatti, da un lato si prolunga al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione il termine per l'effettuazione del versamento, inutilmente decorso il quale si perfeziona il reato di omesso versamento. D'altro lato, si dà specifico rilievo alle procedure di rateizzazione del debito tributario emergente dalla dichiarazione presentata: il fatto che vi sia una rateizzazione in corso impedisce che l'omesso versamento integri la fattispecie criminosa (lett. a) e, nel caso in cui il contribuente decada per morosità dai benefici della rateazione, comunque il reato non è integrato se il debito residuo è pari o inferiore a cinquantamila euro (settantacinquemila per l'IVA).

Secondo la relazione illustrativa, “*viene, dunque, introdotta per entrambi i delitti una condizione obiettiva di punibilità* ⁸, *costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato, siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b).*” “*Al fine di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni così descritte, e in particolare per l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa, è stato previsto un differimento della data di consumazione di entrambi i reati al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (sostituto di imposta o iva).*”

Si deve peraltro rilevare che il coordinamento tra la prima e la seconda fattispecie di nuova introduzione sembra logicamente richiedere l'applicazione, che il legislatore non ha previsto, di una procedura analoga a quella dettata dal nuovo art. 13 *bis* che individua e disciplina le circostanze attenuanti

⁸ Pur esulando le questioni penalistiche dalla mia competenza, rilevo che, ai sensi dell'art. 44 c.p. la condizione obiettiva di punibilità è un evento esterno, aggiuntivo e successivo rispetto al fatto punibile, mentre nel caso in esame – sempre secondo la Relazione – la condizione deve ritenersi verificata “all'atto della consumazione del reato”, sembrando dunque piuttosto doversi qualificare come elemento che connota il fatto punibile. In ogni caso, permane il problema evidenziato nel testo.

del reato. Tale procedura nella sostanza prevede che il processo sia sospeso su richiesta dell'imputato e che il giudice si pronunci definitivamente solo dopo che l'Agenzia delle Entrate ha comunicato o l'avvenuta integrale estinzione del debito, o la decadenza dal beneficio della rateazione. Solo attraverso l'adozione di una procedura analoga si possono infatti conciliare la fattispecie di cui alla lett. a) con quella di cui alla lett. b): se il giudice assolvesse solo perché all'atto della consumazione del reato è in corso una rateazione, non potrebbe poi assumere, contrariamente alle finalità perseguite dalla riforma, alcuna rilevanza per la punibilità dell'omesso versamento il fatto che il beneficio sia revocato e che residui un debito superiore alla soglia indicata.