

Profili penali della legge delega per la riforma fiscale

di Giovanni Flora

La legge delega per la riforma fiscale, approvata definitivamente dalla Camera dei Deputati il 4 agosto 2023, contiene anche numerose disposizioni che interessano il sistema sanzionatorio, amministrativo e penale degli illeciti tributari. Particolare importanza assumono quelle che attengono alla attuazione del *ne bis in idem*, alla non punibilità degli omessi versamenti, ai rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale, alla riforma dei reati in materia di accise.

The enabling law approved by the parliament the August 4th 2023, concerning the tax law reform, contents several provisions of law dedicated to the criminal and administrative violations. In particular: about the ne bis in idem principle, the causes allowing to not punish the lack of the TVA or taxes withholding payment, the connections between the criminal and administrative proceedings, the reform of the crimes and administrative violations in the excise duties field.

Un primo sguardo d'insieme

L'art. 20, L. n. 111 del 2023 (della legge delega per la riforma fiscale) contiene numerose disposizioni "per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale". Tre le macro-aree di intervento che qui interessano. La prima concerne "aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali" (art. 20, lett. a, nn. 1, 2, 3, 4, 5); la seconda riguarda specificamente le sanzioni penali in senso stretto (art. 20, lett. b, nn. 1 e 2); la terza attiene al riordino del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e contiene specifiche disposizioni sul sistema sanzionatorio penale in senso stretto, così dettagliate e numerose da lasciar intendere che il legislatore delegato debba procedere a riscrivere un nuovo articolato, sostitutivo di quello contemplato dal T.U. del 1995 (D.Lgs. n. 504/1995).

Gli interventi sulla attuale disciplina penale in materia di imposte dirette ed iva (attualmente dettata - come è noto - dal D.Lgs. n. 74/2000 e succ. mod.), pur di natura, per così dire "rapsodica", toccano tuttavia alcuni nodi cruciali della materia, tra i più rilevanti dei quali vanno subito ricordati: i rapporti tra illecito tributario penale e illecito tributario amministrativo anche al fine di dare piena attuazione al principio del *ne bis in idem*; la non punibilità degli omessi versamenti (di iva e di ritenute) per impossibilità incolpevole sopravvenuta; l'attribuzione di espresso rilievo alla definizione avvenuta in sede tributaria ai fini di conferire rilievo penale al fatto (con evidente

implicito riferimento al superamento delle soglie di punibilità); l'adeguamento delle disposizioni processuali al rilievo assunto dal pagamento rateale del debito tributario, anche a seguito delle procedure "conciliative" con l'Agenzia delle Entrate concluse anche prima del promovimento dell'azione penale e che notoriamente fa guadagnare o l'impunità o una drastica riduzione della pena e con inevitabili riflessi anche sulla disciplina del sequestro preventivo.

Il "completo adeguamento" del sistema sanzionatorio amministrativo e penale al principio del *ne bis in idem* (art. 20, lett. a, n. 1)

Il D.Lgs. n. 74 del 2000, con l'art. 19, aveva ritenuto di poter risolvere il problema del "concorso" tra illecito penale e illecito tributario amministrativo puntando tutto sul principio di specialità, sulla falsariga di quanto stabilito nell'art. 9, L. n. 689 del 1981. Ma l'apparente semplicità della soluzione è stata progressivamente messa in crisi da due fattori sopravvenuti: la nozione euro unitaria di sanzione (e quindi di illecito) "sostanzialmente penale" ancorché formalmente amministrativa (e la giurisprudenza europea ha sempre ritenuto le sanzioni "amministrative tributarie", a cominciare dalla sovrattassa, sostanzialmente penali); la nozione, anch'essa di fonte euro unitaria, ma ripresa prontamente anche dalla nostra Corte Costituzionale e dalla stessa giurisprudenza di legittimità, di "stesso fatto" da intendersi come "stesso fatto materiale" indipendentemente dalla

struttura tipica dell'illecito (si pensi, ad es., che la giurisprudenza ha sempre negato che l'illecito amministrativo dell'omesso versamento iva e l'omologo illecito penale punissero il medesimo fatto, essendo diversa la struttura tipica).

Date queste ineludibili premesse il compito che spetta al legislatore delegato non appare per nulla facile. La strada più semplice sarebbe quella di "addolcire" le sanzioni amministrative che colpiscono fatti identici a quelli costituenti reato. Il problema sarebbe risolto alla radice: tali sanzioni (ed illeciti) amministrativi tributari non potrebbero essere più qualificati come "sostanzialmente penali" ed il complessivo carico sanzionatorio potrebbe ritenersi di per sé proporzionato. Ma certo bisognerebbe procedere ad una revisione di tutto l'armamentario sanzionatorio amministrativo tributario cui potrebbe provvedersi con una clausola generale di riduzione.

Una seconda strada potrebbe essere, paradossalmente, proprio quella di una "conferma" del principio di specialità. A fronte di due illeciti, uno formalmente e l'altro sostanzialmente penale, non si vede perché debbano trovare applicazione entrambi. Varranno le regole che disciplinano il concorso di reati/concorso apparente di norme.

Troppo semplice?

Una terza via potrebbe essere quella di tradurre in norma l'elaborazione a livello europeo del *ne bis in idem*, indicandone come "presupposti" quelli stabiliti per la prima volta (e per vero "in negativo") dalla Corte EDU nel famoso caso A. e B. contro Norvegia (Grande Camera 15 novembre 2016), stabilendo che una stessa persona non può essere sottoposta a sanzione sia penale sia amministrativa per uno stesso fatto materiale se i due procedimenti non apprestano una risposta punitiva coerente ed unitaria, nel rispetto del principio di proporzionalità e non hanno una stretta connessione temporale e sostanziale. Due le possibili obiezioni. La norma verrebbe costruita prendendo a modello un orientamento giurisprudenziale europeo, peraltro assai restrittivo, la cui stabilità nel tempo non è affatto assicurata, con l'inconveniente di "ingessare" i presupposti della (non) operatività del *ne bis in idem* che potrebbero invece mutare nel tempo. Come è dimostrato dalla quotidiana prassi applicativa, si tratta di requisiti (la stretta connessione sostanziale e temporale, la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo) assai sfuggenti che lasciano al singolo giudice la più ampia discrezionalità. Insomma, si tratterebbe di una norma sostanzialmente inutile, incapace di autonomia forza precettiva. Senza contare poi che

bisognerebbe normare anche i criteri regolatori della concorrente applicazione di sanzioni penali e amministrative (non si dimentichi poi la concorrente applicazione di confisca e di sanzioni all'ente *ex D.Lgs. n. 231 del 2001*) per dare un qualche criterio con il quale "costruire" un trattamento "proporzionato" (il modello dell'art.187-*terdecies* TULF potrebbe essere "esportato" anche nel settore penale tributario?). Per vero in caso di fortuito insuccesso del criterio di specialità o di convergenza di plurime sanzioni su soggetti solo formalmente diversi (ad es.: sanzione penale per il legale rappresentante dell'ente; sanzione "amministrativa" da reato per l'ente) non sarebbe inopportuno prevedere un meccanismo che assicuri la proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio.

La non punibilità degli omessi versamenti.

La non punibilità degli omessi versamenti per "incolpevole impossibilità sopravvenuta" (art. 20, comma 1, lett. b, n. 1).

Uno dei problemi più spinosi in materia di reati tributari, frequentemente ricorrenti nella prassi, è quello della responsabilità per gli omessi versamenti dell'iva e delle ritenute fiscali quando chi vi è obbligato si trova in una crisi incolpevole e sopravvenuta di liquidità: non può pagare perché non ha la provvista necessaria o comunque, attanagliato dalla necessità di effettuare plurimi adempimenti doverosi, concomitantemente scadenti, non può provvedere al pagamento di tutti e dovrebbe fare delle scelte dolorosamente necessitate. La giurisprudenza di merito ha cercato talvolta di risolvere il problema in via equitativa, ma senza conferire sostanza dogmatica adeguata alle soluzioni adottate (ovvio che in questi casi non si può parlare né di forza maggiore, né di stato di necessità), la più convincente delle quali poteva forse rinvenirsi nella mancanza di dolo: è vero che la norma si "accontenta" del dolo "generico", ma è anche vero che in mancanza di disponibilità di risorse non si può dire che chi omette veramente "voglia" omettere, mancandogli la possibilità di scegliere se tenere o no quel comportamento. La giurisprudenza di legittimità, salvo rare eccezioni, è invece notoriamente attestata su posizioni rigorosissime ed anche recentissimamente ha ribadito (Cass. Pen., Sez. III, 16 giugno 2023, n. 33430) che, in primo luogo, la crisi di liquidità deve essere "incolpevole" e ne elenca una serie di requisiti pressoché impossibili da integrare, concludendo poi che la impossibilità di adempiere deve essere (oltre che "incolpevole") assoluta.

La legge delega invece (art. 20, comma 1, lett. b, n. 1) incarica il legislatore delegato di prevedere una specifica causa di non punibilità degli omessi versamenti (dell'iva e delle ritenute fiscali) in caso di "sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso".

Premesso che la soluzione più semplice sarebbe depenalizzare gli omessi versamenti, tra l'altro estranei non solo alla logica del D.Lgs. n. 74 del 2000, ma anche ai criteri di criminalizzazione stabiliti dalla legge delega del 2014 (come la stessa Corte costituzionale ha ricordato *per incidens* nella sentenza Corte cost. n. 157 del 2022) - intervento non consentito dalla delega - per il legislatore delegato non sarà facile scrivere un testo capace di dare adeguata sostanza normativa all'esigenza evocata dal legislatore delegante. Forse la soluzione migliore potrebbe essere quella di un copia-incolla dell'espressione contenuta nella legge delega cui far seguire qualche esempio esplicativo nella relazione di accompagnamento. In essa si dovrebbe rendere chiaro che la "impossibilità", che certo non deve essere "preordinata" né dovuta a cause dipendenti dalla volontà del contribuente indagato/imputato, compendiata nel brocardo "*ad impossibilia nemo tenetur*", che evoca un limite esecutivo implicito di ogni condotta omissiva, non va intesa solo come impossibilità fisica, ma anche e soprattutto come umana inesigibilità di una condotta diversa da quella tenuta.

La formula utilizzata nella delega, tra l'altro, facendo riferimento ad una "sopravvenuta impossibilità non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso", chiaramente affranca "il soggetto stesso" dall'onere di esperire tutti i possibili tentativi, anche estremi, di reperire comunque la provvista (tra i quali, ad es., la vendita dei propri beni) ai fini di integrare gli estremi della "incolpevolezza", non richiedendo affatto, a mio parere, l'adozione di comportamenti attivi diversi ed ulteriori rispetto alla ordinaria diligenza (per es., esigere correttamente i pagamenti da parte dei propri debitori).

I rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale

I rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale (art. 20, comma 1, lett. a, n. 3).

La delega si propone anche di rivedere gli attuali assetti dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario (art. 20, comma 1, lett. a, n. 3). L'intervento dovrà svolgersi su due piani: quello del conferimento di efficacia di giudicato nel

procedimento tributario alla sentenza di assoluzione "perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso" quanto ai fatti materiali accertati in sede dibattimentale nel processo penale; quello dell'adeguamento dei profili penali sostanziali e processuali connessi alle ipotesi di non punibilità o all'applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale.

Quanto al primo piano, l'attuale normativa prevede infatti che ciascun procedimento segua il suo corso (art. 20, D.Lgs. n. 74/2000), anche se il successivo art. 21, comma 2 regola i casi della eseguibilità delle sanzioni amministrative in caso di archiviazione, o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. La delega vuole invece che si stabilisca la rilevanza, già all'interno del processo tributario, della sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso. Quindi si dovrà stabilire che tale sentenza faccia stato nel processo (e a maggior ragione nel procedimento N.d.R.) tributario quanto ai fatti materiali accertati in sede dibattimentale. La delega, comunque, non distingue, né correttamente potrebbe, tra assoluzione ai sensi del primo o del secondo comma dell'art. 530 c.p.p. (opportunamente nemmeno citato nel testo), stante la piena equivalenza delle due formule anche ai fini extrapenali (Cass. Civ. 5 luglio 2022, n. 27130).

La ragione sta nelle maggiori garanzie che sul piano probatorio sono apparecchiate nel processo penale rispetto a quelle tipiche del processo tributario il quale, nonostante qualche timida apertura alla prova testimoniale, ancora conosce la prova per presunzioni, anche "semplici" e addirittura prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. La limitazione all'esito dibattimentale, con esclusione di quanto accertato con giudizio abbreviato non pare sinceramente del tutto ragionevole, anche perché le regole probatorie del giudizio abbreviato e del dibattimento sono le stesse. Ma v'è un limite di delega che pare difficilmente superabile. Certo nella prassi non potrà non tenersi conto, nel procedimento tributario e fin dall'inizio, di sentenze di tale tenore emesse anche a seguito di giudizio abbreviato e anche dei decreti di archiviazione.

Sul punto dei rapporti tra processo tributario e processo penale occorre poi tener conto di quanto dispone la delega all'art. 20, comma 1, lett. b, n. 2, che così recita: "attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in via amministrativa e giudiziaria

(tributaria N.d.R.) ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto”. Evidentemente la delega vuole incentivare le procedure “conciliative” tra fisco e contribuente (per es.: accertamento con adesione) che normalmente portano ad un abbattimento della pretesa tributaria che potrebbe far scendere il *quantum* di evasione “concordato” al di sotto dei limiti di rilevanza penale. Siccome nella prassi applicativa questa conseguenza non è ad oggi pacifica, la delega ha voluto che se ne facesse oggetto di una espressa previsione. Si potrebbe obiettare che l’istituzione di un tale vincolo potrebbe tradursi nella introduzione di una “prova legale” del fatto in sede penale, contraria al principio del “libero convincimento”. Vedremo se il legislatore delegato vorrà temperare questa previsione consentendo al giudice penale di discostarsi dagli esiti delle procedure conciliative in presenza di elementi di prova in grado di smentirli con certezza.

Più complicato sembra il compito del legislatore delegato nella attuazione della delega connessa al secondo dei livelli ricordati. Premesso che la durata dei piani di estinzione dei debiti tributari può essere anche molto lunga, fino a quale stadio del processo si può consentire di attendere il completamento del pagamento del debito tributario? Per rinvenire un punto di equilibrio si potrebbe muovere da quanto già previsto dall’art. 23, L. n. 34 del 2023 il quale indica nella pronuncia della sentenza in grado di appello, il tempo limite dell’estinzione del debito per poter fruire della non punibilità, per i reati di omesso versamento. Tenendo però conto che quella così generosa previsione era contemplata in considerazione delle particolari contingenze in cui è maturata ed era una norma “temporanea”, si potrebbe allora ritenere più ragionevole fissare detto limite nella chiusura del dibattimento di primo grado.

Il riferimento alla necessità di favorire il pagamento rateale anche nella fase anteriore all’esercizio dell’azione penale, sembrerebbe suggerire un intervento anche sui presupposti per operare il sequestro preventivo in funzione di confisca. Notoriamente il sequestro costituisce ostacolo pressoché insormontabile al pagamento e, prima ancora, alla conclusione di procedure conciliative con l’Agenzia delle Entrate. Si potrebbe così ipotizzare di prevedere che, in caso di accordi già raggiunti con l’A.E., sia stata pagata almeno la prima rata e non vi siano ragioni per ritenere sussistente il pericolo concreto di inadempimento, anche in considerazione delle condizioni personali o patrimoniali dell’indagato o

dell’imputato e della particolare insidiosità della condotta, il sequestro non possa essere disposto.

Se - come pare - lo spirito della delega è quello di favorire al massimo l’attivazione delle procedure “conciliative” con l’Agenzia delle Entrate, il pagamento del debito fiscale e la chiusura in tempi rapidi del procedimento, l’introduzione di una norma del genere sembra assolutamente necessaria; anche perché l’accento della delega anche alla fase antecedente all’esercizio dell’azione penale, resterebbe altrimenti privo di sostanziale attuazione.

La più rigorosa distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti nel meccanismo di compensazione ed i suoi riflessi sulle fattispecie penali di indebita compensazione (art. 20, comma 1, lett. a, n. 5)

L’art. 20, lett. a), n. 5 della delega dispone che si debba introdurre una più rigorosa distinzione normativa tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta “non spettanti” e crediti di imposta “inesistenti”. La distinzione ha rilievo, infatti, non solo ai fini di stabilire il livello delle sanzioni amministrative, ma anche delle sanzioni penali contemplate dall’art. 10-*quater*, D. Lgs. n. 74 del 2000: pena da sei mesi a due anni se i crediti indebitamente compensati sono non spettanti, pena da un anno e sei mesi a sei anni se i crediti sono inesistenti.

Le soluzioni astrattamente ipotizzabili sono due: inserire le due definizioni nell’art. 1, D. Lgs. n. 74 del 2000, intitolato, appunto, “definizioni”; oppure, secondo una tecnica preferibile, precisare le definizioni nella sede tributaria dedicata alla materia delle compensazioni (art. 13, D.Lgs. n. 471 del 1997) e farvi rinvio nella descrizione delle fattispecie incriminatrici. Piuttosto potrebbe porsi un problema, assai frequente nella prassi, del trattamento da riservare a crediti la cui spettanza sia obiettivamente controversa in ragione della particolare tecnicità del presupposto. Forse prevedere in casi del genere la non punibilità di chi porta in compensazione un credito la cui spettanza sia obiettivamente controversa potrebbe essere opportuno. Anche in considerazione che l’art. 15, D.Lgs. n. 74 del 2000, di pressoché nulla applicazione nella prassi, riferisce la obiettiva incertezza alla portata e all’ambito di applicazione delle norme tributarie, mentre qui l’incertezza riguarderebbe i presupposti tecnici della applicazione delle norme tributarie (ad esempio, può risultare obiettivamente controverso se una ricerca che ha originato crediti che si vogliono

portare in compensazione sia assistita o meno dal requisito della “novità” secondo il c.d. “manuale di Frascati”).

Verso un nuovo T.U. in materia di accise? (art. 20, comma 2)

Il comma 2 dell’art. 20 della delega detta una serie numerosa e dettagliata di principi e criteri direttivi “per il riordino del sistema sanzionatorio in materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”. In sostanza il legislatore delegato è chiamato a riscrivere il TU di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

Volendo sintetizzare, possiamo distinguere un intervento sul piano della rimodulazione delle fattispecie (da “razionalizzare”) ed uno sul piano delle sanzioni. L’idea centrale della riorganizzazione delle fattispecie in materia è quella di introdurre un illecito di sottrazione con qualsiasi mezzo e modalità all’accertamento e al pagamento dell’accisa sui tabacchi lavorati indicati nel Titolo I del Capo III-bis del T.U. n. 504 del 1995 (punibile con una pena compresa tra i due e i cinque anni di reclusione); una autonoma fattispecie associativa (punita con una pena compresa tra i tre e gli otto anni di reclusione), da inserire nell’elenco dei reati di criminalità organizzata di competenza della DDA, contemplati nell’art. 51, comma 3-bis, c.p.p. Si prevede poi di mantenere l’anomalia della punibilità del tentativo con la stessa pena del delitto consumato, tipica dei delitti di contrabbando.

Viene da domandarsi se, volendo procedere ad una razionalizzazione, non si possa fare a meno di tutte le numerose ipotesi di “delitti ostacolo” qualificati come ipotesi di “tentativo presunto” e affidare la tutela alla sola fattispecie (consumata e tentata) a forma libera di cui si è appena parlato. In ogni caso ci si può augurare che sia fatta una accurata selezione delle fattispecie di tutela avanzata che si ritenga opportuno conservare e, soprattutto, si elimini il riferimento che le considera forme di tentativo presunto, anche per il pericolo di inquinamento, fino ad ora scongiurato, che ne potrebbe derivare in ordine alla ricostruzione sistematica della figura generale del tentativo in termini di eccessivo arretramento della soglia di punibilità.

Sotto il profilo del trattamento sanzionatorio, oltre quanto già si è detto sui livelli edittali delle principali “nuove” fattispecie, la delega, opportunamente, richiede la eliminazione della multa come sanzione aggiuntiva alla pena detentiva, prevede la introduzione di circostanze aggravanti “coerenti con quelle previste dalla disciplina doganale in materia di contrabbando di tabacchi lavorati”; la confisca obbligatoria delle cose servite o destinate a commettere l’illecito o che ne sono l’oggetto e, naturalmente, del prezzo, del prodotto o del profitto del reato, anche per equivalente, altresì in caso di “patteggiamento” ed anche per “sproporzione”, limitatamente, però, ai delitti puniti con pena non inferiore nel massimo a cinque anni. A proposito di quest’ultima forma di confisca, ci si potrebbe chiedere se, ancorché la delega non lo preveda espressamente, non sia il caso di introdurre un limite di imposta evasa al di sotto del quale escluderne la possibilità, conformemente a quanto attualmente contemplato dall’art. 12-ter, D.Lgs. n. 74 del 2000 per i delitti in materia di imposte dirette ed iva.

Verso la valorizzazione di nuove forme di collaborazione tra fisco e contribuente (art. 20, comma 1, lett. a, n. 4)

Merita un fine un cenno quanto previsto dall’art. 20, comma 1, lett. a), n. 4 della delega. Ovvero la previsione della possibilità che forme di adozione di “un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale” e la “preventiva comunicazione del rischio fiscale da parte di imprese non ancora ammesse, per assenza di requisiti (almeno un miliardo di euro di fatturato, N.d.R.), al regime di ‘adempimento collaborativo’, possano assumere rilevanza ai fini della esclusione o della diminuzione delle sanzioni (anche penali)”. Ipotesi embrionale, tutta da costruire, ma che va in una direzione di estremo interesse.

Vero è, per concludere, che forse il maggiore rilievo che la delega può assumere a fini penali sta proprio nell’aver progettato la costruzione di un sistema fiscale più equo, sopportabile ed “accettato”, tale da favorire quella intimizzazione del precetto penale tipico della c.d. “prevenzione generale positiva” molto più efficace di quella “mediante intimidazione”.