I reati tributari alla luce del D.Lgs. 87/2024 : profili pratici

Scuola Superiore della Magistratura
Struttura territoriale di Reggio Calabria
31 gennaio 2025

Agenda

I. La riforma fiscale (D.Lgs. 87/2024)

II. I reati di omesso versamento (artt. 10-bis e 10-ter D.Lgs. 74/2000)

III. Le cause di non punibilità (art. 13) e le circostanze attenuanti (art. 13-bis)

IV. Il sequestro preventivo (art. 12-bis)

V. Il patteggiamento (art. 13-bis/1)

VI. I rapporti tra processo tributario e penale

I – La riforma fiscale (D.lgs. 87/2024): inquadramento

La riforma fiscale (D.Lgs. 87/2024)

In data **28 giugno 2024** è stato pubblicato in G.U. il **D. Lgs. 14 giugno 2024 n. 87** che introduce una profonda revisione del sistema sanzionatorio tributario, in attuazione della **delega per la riforma fiscale** (art. 20, l. 9 agosto 2023, n. 111).

La riforma, in vigore dal **29 giugno 2024**, si muove sulle seguenti direttrici:

- **razionalizzazione** del comparto sanzionatorio (penale e amministrativo), in attuazione del principio del *ne bis in idem*;
- disciplina dei **rapporti tra processo tributario ed amministrativo** (efficacia extrapenale delle sentenze di assoluzione)
- previsione per il contribuente che aderisca al c.d. regime di adempimento collaborativo di un'**estensione/riduzione delle sanzioni**

❖**generale riduzione dell'area dell'intervento penale**

❖**«ancoraggio» della risposta punitiva alla condotta fiscale del reo**

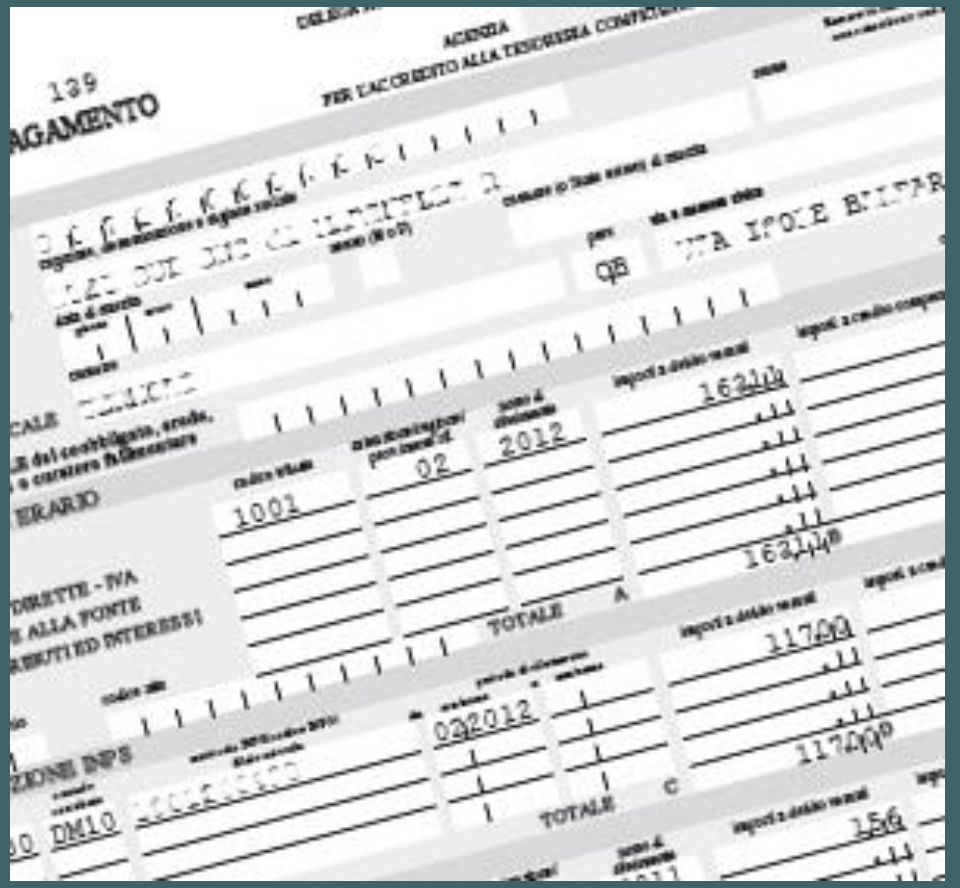
La riforma fiscale (D.Lgs. 87/2024)

Sul versante penale (D.Lgs. 74/2000 ***):

- introduce una distinzione «positiva» tra **crediti non spettanti e crediti inesistenti** (art. 10-*quater*)
- riformula le fattispecie di **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10-*bis*) e di **omesso versamento dell'IVA** (art. 10-*ter*)
- rimodula le **cause di non punibilità** previste dall'articolo 13:
  - reati di omesso versamento di ritenute certificate o di IVA
  - particolare tenuità del fatto *ex* 131-*bis* c.p.
- introduce nuove **circostanze attenuanti** (13-*bis*)
- introduce nuove norme per **coordinare il rapporto tra procedimento amministrativo e procedimento penale** (artt. 20, 21, 21-*bis*, 21-*ter*)

***** D. Lgs 14.11.2024, n. 175 "*Testo unico della giustizia tributaria*" ➔ abrogazione delle norme del D.Lgs. 74/2000 a far data dall'1.1.2026**

II – I reati di omesso versamento



I reati di omesso versamento

Art. 10-*bis*
(Omesso versamento di ritenute certificate)

1. *È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, **entro il 31 dicembre** dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta, **se il debito tributario non e' in corso di estinzione mediante rateazione**, ai sensi dell'art. 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di **decadenza dal beneficio della rateazione** ai sensi dell'art. 15-ter del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a **50.000 euro.***

Art. 10-*ter*
(Omesso versamento di IVA)

1. *È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, **entro il 31 dicembre** dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, **se il debito tributario non e' in corso di estinzione mediante rateazione**, ai sensi dell'art. 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997,n. 462. In **caso di decadenza dal beneficio della rateazione** ai sensi dell'art. 15-ter del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a **75.000 euro.***

I reati di omesso versamento

Novità («*funzionalizzazione riscossiva*»):

I. **Condizione obiettiva di punibilità:** non è più punito l'omesso versamento *ex se* ma solo il mancato adempimento accompagnato dal non essersi il contribuente avvalso dell'istituto della rateazione entro la data di consumazione del reato

II. **Slittamento della *data commissi delicti*:** 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta o a fini IVA (prima, entro «*la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta*» per l'art. 10-*bis*/ entro «*il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo*» per l'art. 10-*ter*) – il contribuente «*guadagna*» un anno (ad esempio, art. 10-*bis* relativo all'a.i. 2022, si passa dal 31.10.2023 al 31.12.2024–

III. **Soglia di punibilità «*a geometria variabile*»**: qualora il contribuente decada dal beneficio della rateazione, la fattispecie non rivive automaticamente ma solo se l'ammontare del debito residuo è superiore a **€ 50.000** (10-*bis*) o **€ 75.000** (10-*ter*)

I reati di omesso versamento

Criticità:

- **Sdoppiamento delle fattispecie?**
  - reato di **omesso versamento «classico»** (con l'aggiunta della condizione di punibilità)
  - reato di ***«decadenza dalla rateazione»*** (con l'aggiunta della soglia di punibilità)
- **Applicazione della nuova normativa (condizione obiettiva di punibilità):**
  - **Fatti post 29.6.2024: nessun problema:** se c'è un piano in corso, non arriveranno più c.n.r.; se contribuente decadrà, arriverà c.n.r.;
  - **Fascicoli pendenti**: trattandosi di ***lex mitior*** **(art. 2, c. 4, c.p.),** la riforma si applica retroattivamente, anche a fatti pregressi:
    - **fascicolo in indagine o in fase 415-*bis*** con piano in corso, non concluso; il reato tecnicamente non è più punibile ➔ **archiviazione**
    - **fascicolo a dibattimento** in analoga situazione ➔ **assoluzione dell'imputato**; e se poi il contribuente decade e viene esercitata nuovamente l'azione penale, ***bis in idem*****?** ➔ no

I reati di omesso versamento

Criticità:

- **Applicazione della nuova normativa (*data commissi delicti*)**: più favorevole al reo per alcuni profili e meno per altri:
  - **versamento di somme** (successivamente a prima scadenza – nel nostro esempio 31.10.2023 -e anteriormente rispetto alla seconda – 31.12.2024 -) tali da «**scendere**» sotto soglia
  - eventuale **cessazione dalla carica di legale rappresentante** *medio tempore*, tra le due date (ad esempio, 1.6.2024)
  - **decorso prescrizione**: la nuova disciplina, spostando in avanti il *tempus commissi delicti*, appare sfavorevole al reo …

❑in assenza di norma transitoria, la nuova normativa **dovrà applicarsi nei limiti in cui comporta effetti favorevoli per il reo (se fascicolo in fase di indagine, contestazione per fatti ante 29.6.2024 con il vecchio termine – prevale l'ottica della prescrizione -)**

- **Soglia di punibilità:** il contribuente, laddove non versi € 250mila di IVA, andrà esente da pena restituendone «*comodamente*» € 175mila
  - Ripercussioni in materia cautelare (cfr. *infra*): restituzione anche dei residui € 75.000? Il profitto del «reato» è destinato a **scomparire**

I reati di omesso versamento

Criticità:

- Compatibilità con le **cause di non punibilità** di cui agli **artt. 13/1 D.Lgs. 74/2000** e, da ultimo, **23 D.L. 30.3.2023, n. 34** (convertito con l. 26.5.2023, n. 56) ➔ **Residua uno spazio applicativo per queste norme?** art. 10-*quater*, c. 1

art. 23 D.L. 30.3.2023, n. 34

1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del D.Lgs. 74/2000, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalita' e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 [ndr legge di bilancio], purche' le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

2. Il contribuente dà immediata comunicazione, all'Autorita' 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 e' 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 ...

I reati di omesso versamento

Domande:

E' riemersa una «*pregiudiziale tributaria larvata*»?

Non è forse opportuna la depenalizzazione *in toto* di queste condotte?

Il reato di cui all'art. 10-*bis* è anche connotato da **oneri probatori significativi** (non solo acquisizione del mod. 770 e dei CUD – a mezzo *Puntofisco* – ma anche prova del rilascio degli stessi, mediante s.i.t. «***a campione***» dei dipendenti, cfr. Sez. 3, n. 2338 del 27/09/2022, D'Arrigo, Rv. 284035)

Ai fini della configurabilità del delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate … non è sufficiente il solo inoltro, in via telematica, all'Agenzia delle entrate della dichiarazione del sostituto d'imposta, posto che tale adempimento ***non si traduce nella materiale consegna ai sostituiti della certificazione, né può ritenersi a questa equipollente*** (Sez. 3, n. 18214 del 07/03/2024, **Chichikov**, Rv. 286284)

III – Le cause di non punibilità e le circostanze attenuanti

Le cause di non punibilità

Il D.lgs. 87/2024 ha, innanzitutto, aggiunto il c. 3-*bis* dell'art. 13, introducendo una **causa di non punibilità specifica** per i i reati di omesso versamento:

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 di cui al 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*

Le cause di non punibilità

Il legislatore, pertanto, ha tentato di specificare il disposto degli artt. 45 (**caso fortuito** e **forza maggiore**) e 54 c.p. (**stato di necessità**), calandolo nelle fattispecie degli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. 74/2000, superando l'interpretazione **severa** della condotta omissiva fornita dalla giurisprudenza finora: cfr. *ex multis*:

- «*In tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter D.Lgs. 74/2000, atteso che l'obbligo del predetto versamento* ***prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme*** *e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi*» (Sez. 3, n. 27202 del 19/05/2022, **Natale**, Rv. 283347)
- «*In tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso di crediti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000, trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa, sempre che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica. (Fattispecie, di annullamento con rinvio della sentenza di condanna, riguardante insoluti per circa* ***il 43% del fatturato****, cui era seguita una gravissima crisi di liquidità)*» (Sez. 3, n. 31352 del 05/05/2021, **Baracchino**, Rv. 282237)

Le cause di non punibilità

Presupposti di applicazione:

I. **Cause «sopravvenute»** all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA

II. **Crisi non transitoria di liquidità**

   I. Inesigibilità dei crediti per insolvenza di terzi

   II. Mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte della PA

III. **Mancata esperibilità** di azioni idonee al superamento della crisi

Di recente, la Suprema Corte (n. 30532 del 25.7.2024), proprio rilevando l'entrata in vigore del c. 3-*bis* dell'art. 13, ha annullato con rinvio la sentenza di condanna per il reato di omesso versamento IVA del legale rappresentante di una **società monomandataria della nota acciaieria ex ILVA**, le cui vicissitudini giudiziari avevano reso impossibile l'incasso delle prestazioni regolarmente fatturate, nonostante il ricorso a plurime azioni legali

Per la nozione di «crisi» cfr. **art. 2, c. 1, lett. C.C.I.I. (D.Lgs 14/2019)**: «*lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con* ***l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi***»

Le cause di non punibilità

Inserito nell'art. 13 anche il **comma 3-*ter*** ➔ **recepimento normativo dei criteri di applicazione della non punibilità per particolare tenuità del fatto**:

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'articolo 2, c. 1, lett. a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

In **sintonia** con l'art. 131-*bis* c.p. «*anche in considerazione della condotta susseguente al reato …*» ed in parziale **distonia** con giurisprudenza precedente (cfr. Sez. 3, n. 23515 del 11/07/2023, **Cambria**, non massimata: "*(…) il superamento della soglia di punibilità non costituisce l'unico elemento da prendere in considerazione, dovendo il danno prodotto dalla condotta essere valutato nella sua interezza e sotto ogni profilo. Il danno conseguente alla condotta incriminata non ha determinato tanto un'evasione dì imposta appena superiore alla soglia di punibilità quanto, piuttosto, il mancato azzeramento di un credito di imposta di importo consistente. L'adesione della società dell'imputato ad un piano di ammortamento del debito (peraltro nemmeno andato in porto) può rilevare ad altri fini ma non a quello del danno (o del pericolo di danno) al quale è stata esposto l'Erario*")

Le circostanze attenuanti

Viene così modificato anche l'art. 13-*bis* («Circostanze del reato»):

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'art. 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 c. 1, secondo periodo, 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 al secondo e al terzo periodo, 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 ...***

Le circostanze attenuanti

Le modifiche all'art. 13-*bis* prevedono una **sospensione *ad hoc*** (per complessivi **anni 1 e mesi 6**) del procedimento tutte le volte in cui, **fuori dai casi di non punibilità**, l'estinzione del debito erariale prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, comporti una **diminuzione** della pena, con:

- onere a carico dell'imputato di **dare comunicazione** al giudice procedente
- **sospensione del corso della prescrizione**

Sopravvive uno spazio applicativo per la disposizione di cui all'art. 13, c. 3 (3 mesi e 3 mesi)? ➔ di fatto superata dal nuovo art. 13-*bis*

IV – Il sequestro preventivo

Il sequestro preventivo

Il D.Lgs. 87/2024 riformula integralmente il c. 2 dell'art. 12-*bis*:

Art. 12-bis «*Confisca*»

1 - [confisca **obbligatoria** e **per equivalente** di **profitto/prezzo** del reato]

2 - *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*

Art. 12-bis «*Sequestro e confisca*»

1 - [confisca **obbligatoria** e **per equivalente** di **profitto/prezzo** del reato]

2 - ***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 preventivo

Pertanto:

- **Regola generale:** non si può richiedere/dar corso al sequestro preventivo del profitto del reato ove vi sia un piano di rateazione e questo risulti rispettato dal contribuente;
- **Eccezione**: sussistenza di un «*concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato*»

codificazione del principio di diritto SS.UU. «Ellade»

(n. 36959 del 24/06/2021, Rv. 281848):

«*Il provvedimento di sequestro preventivo di cui all'art. 321, c. 2, c.p.p., finalizzato alla confisca di cui all'art. 240 c.p., deve contenere la concisa motivazione* ***anche del "periculum in mora",*** *da rapportare alle ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo della confisca rispetto alla definizione del giudizio, salvo restando che, nelle ipotesi di sequestro delle cose la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisca reato, la motivazione può riguardare la sola appartenenza del bene al novero di quelli confiscabili "ex lege". (Fattispecie relativa a sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato in ordine al quale la Corte ha chiarito che l'onere di motivazione può ritenersi assolto allorché il provvedimento si soffermi sulle ragioni per cui, nelle more del giudizio, il bene potrebbe essere modificato, disperso, deteriorato, utilizzato od alienato.)*»

Il sequestro preventivo

Conseguenze/1:

Il P.M. è, quindi, **onerato** di indicare già nella richiesta di sequestro preventivo gli elementi da cui desumere la sussistenza del *periculum in mora,* spiegando perché non è possibile attendere lo svolgimento ordinario del giudizio per apprendere il profitto del reato:

- **gravità del reato** (insidiosità strategia evasiva)
- **entità imposta evasa**
- **pluralità/reiterazione** degli illeciti
- **contegno presente** e **passato** del contribuente

Il sequestro preventivo

Conseguenze/2:

- **Superamento dell'art. 1, lett. f)?** L'imposta evasa non andrà più intesa come differenza tra imposta dichiarata ed imposta dovuta ma la stessa (al pari del profitto del reato) sarà quella definita nell'eventuale accordo con il Fisco;

- **Destino dei sequestri preventivi**: in passato, nel caso di rateizzazione, il sequestro era destinato a permanere, salva la possibilità di documentare all'A.G. l'avvenuto pagamento di un determinato ammontare, con conseguente dissequestro parziale (cfr. al riguardo Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019, **Castiglione**, Rv. 275951) ma ora? **Revoca di tutti i sequestri** finalizzati alla confisca del profitto disposti in presenza di un accordo rateale, una volta verificata la regolarità dei pagamenti?

- **Scomparsa dell'inciso** «*Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta*»: *quid iuris* se il contribuente oggi in regola coi pagamenti dovesse interromperli, *medio tempore* distraendo ed occultando i beni aggredibili?

Il sequestro preventivo

Da ultimo … Cassazione Penale, Sezioni Unite, ud. 26 settembre 2024, inf. provv. n. 12 (Presidente Cassano, Relatore Silvestri)

All'esito dell'udienza del 26 settembre, le Sezioni Unite hanno fornito la seguente soluzione: «*La **confisca di somme di denaro** ha natura **diretta** soltanto in presenza della **prova della derivazione causale del bene rispetto al reato**, non potendosi far discendere detta qualifica dalla mera natura del bene. La confisca è, invece, qualificabile **per equivalente** in tutti i casi in cui non sussiste il predetto nesso di derivazione causale. In caso di **concorso di persone nel reato**, esclusa **ogni forma di solidarietà passiva**, la **confisca è disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto dal medesimo concretamente conseguito**. Il relativo accertamento è oggetto di prova nel contraddittorio fra le parti. Solo in caso di **mancata individuazione della quota di arricchimento** del singolo concorrente, soccorre il criterio della **ripartizione in parti uguali**. I medesimi principi operano in caso di sequestro finalizzato alla confisca per il quale l'obbligo motivazionale del giudice va modulato in relazione allo sviluppo della fase procedimentale e agli elementi acquisiti*».

V – Il patteggiamento

Il patteggiamento

La norma di riferimento è l'art. 13/*bis*, c. 2, che recita:

«*Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale 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'articolo 13, commi 1 e 2*».

Prima del D.Lgs. n. 87/2024 , lo «stato dell'arte» era definito dalla sentenza «Matassini», che evidenziava le differenze tra i reati previsti dall'art. 13/1 (cioè artt. 10*bis*, 10*ter* e 10-*quater*/1) ed i rimanenti previsti dall'art. 13/2:

In tema di reati tributari, la preclusione al patteggiamento posta dall'art. 13-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera solo con riguardo ai più gravi reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, richiamati dall'art. 13, comma 2, dello stesso decreto, dal momento che, in tali ipotesi, l'integrale pagamento del debito effettuato prima del predetto termine, ma dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, vale solo a ridurre il disvalore penale del fatto e non esclude la punibilità, mentre non opera per i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, richiamati dall'art. 13, comma 1, d.lgs. citato, per i quali l'estinzione del debito determina la non punibilità e, quindi, non può valere quale condizione per accedere al patteggiamento (Sez. 3, n. 9083 del 12/01/2021 Ud., **Matassini**, Rv. 281709)

Il patteggiamento

Situazione *ante* 29.6.2024

Art. 13/1 (reati artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater c. 1)	Art. 13/2 (reati artt. 2, 3, 4, 5)
DUE IPOTESI (rigida dicotomia) 1) estinzione debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento → non punibile (13/2) 2) no estinzione debiti tributari → sì patteggiamento (non opera l'art. 13bis/2)	**TRE IPOTESI** 1) estinzione debiti tributari con «attivazione» prima dell'apertura di verifiche → non punibile (13/2) 2) estinzione debiti tributari con «attivazione» dopo l'apertura di verifiche → punibile, sì attenuante (13bis/1), sì patteggiamento 3) non estinzione debiti tributari → no patteggiamento (opera l'art. 13bis/2)

Il patteggiamento

Situazione *post* 29.6.2024

- per i reati previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5 (inclusi nell'art. 13/2) ➔ nulla cambia (non si patteggia senza debito tributario estinto)
- per i reati previsti dagli artt. 10-*bis* e *10-ter*, la punibilità ora è esclusa non solo a fronte dell'estinzione del debito tributario (art. 13, c. 1) ma anche in presenza di un mero piano di rateizzazione (cfr. colonna n. 2) …

Artt. 10-*bis* e 10-*ter*

Ante

	1. Estinzione debito	2. Rateizzazione corso	3. No rateizzazione
Punibilità	No (art. (13/1)	Sì	Sì
Patteggiamento	No (*a fortiori*)	Sì (sent. Matassini)	Sì (sent. Matassini)

Post

	1. Estinzione debito	2. Rateizzazione in corso	3. No rateizzazione
Punibilità	No (art. 13/1)	No	Sì
Patteggiamento	No (*a fortiori*)	No (*a fortiori*)	Sì (sent. Matassini)

VI – I rapporti tra processo tributario e penale

I rapporti tra processo tributario e penale

La premessa è l'armonizzazione del sistema repressivo tributario con il principio del *ne bis in idem* …

Ai sensi dell'art. 649 c.p.p.: «*L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto*». Tale principio (c.d. ***ne bis in idem***), a seguito della firma del **Protocollo n. 7** aggiuntivo alla **CEDU**, fonda un diritto fondamentale del cittadino (**art. 4**), azionabile sia sul piano interno sia su quello sopranazionale, mediante ricorso alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (o rinvio pregiudiziale *ex* art. 267 TUE alla Corte di Giustizia).

Nell'interpretazione dell'art. 649, la Corte EDU adotta una **prospettiva sostanziale**, facendo rientrare nell'ambito di applicazione del divieto di ***bis in idem*** anche procedimenti/sanzioni formalmente non definiti come «***penali***» dal sistema giuridico nazionale (quindi, ad esempio «***amministrativi***») ma **aventi sostanziale carattere afflittivo** (sentenza Corte EDU del 4 marzo 2014, **Grande Stevens** ed altri contro Italia nonché, in precedenza, sentenza dell'8.6.1976, **Engel** e altri c. Paesi Bassi).

Il tema, quindi, deve essere tenuto presente in ogni indagine ma il «**doppio binario**» è possibile a condizione che vi sia:

I. **connessione sostanziale e temporale tra i procedimenti amministrativi e penali**

II. **complessiva proporzionalità** della risposta sanzionatoria alla gravità del fatto commesso

I rapporti tra processo tributario e penale

Le pronunce della Corte di Cassazione …

- *Non sussiste violazione del "ne bis in idem" convenzionale nel caso di applicazione, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale definitiva, di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale ai sensi dell'art. 4, Protocollo n. 7, CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista* ***una connessione sostanziale e temporale*** *tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema sanzionatorio e vengano* ***salvaguardate le garanzie procedurali*** *dirette ad assicurare la pienezza del contraddittorio. (Fattispecie in tema di* ***abuso di informazioni privilegiate*** *in cui la Corte, in motivazione, ha precisato che la connessione temporale deve essere riferita* ***al momento di avvio dei procedimenti*** *e di svolgimento degli stessi e non ai tempi di definizione, che possono anche non coincidere).* (Sez. 5, n. 31507 del 15/04/2021 Ud. (dep. 11/08/2021), **Cremonini**, Rv. 282038 – 01)
- «*In tema di manipolazione del mercato, l'irrogazione per il medesimo fatto sia di una sanzione penale che di una sanzione amministrativa definitiva - ai sensi degli artt. 185 e 187-ter, d.lgs. 24 febbraio 1998, n.58 -* ***non determina la violazione del principio del ne bis in idem****, a condizione che il cumulo delle sanzioni risulti* ***proporzionale*** *alla gravità del fatto commesso, in conformità ai principi di cui agli artt. 49, 50 e 52 CDFUE, nonché 4 Prot. n. 7 CEDU, così come interpretati dalle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-524/15, Menci; C-537/16, Garlsson Real Estate, nonché dalla sentenza della Corte EDU del 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia*» (Sez. 5, n. 45829 del 16/07/2018 Ud. (dep. 10/10/2018), **F.,** Rv. 274179 – 02)

I rapporti tra processo tributario e penale

«Il divieto di "bis in idem", alla luce della giurisprudenza costituzionale e convenzionale, non opera allorquando i diversi procedimenti sono avvinti da un ***legame materiale e temporale*** *sufficientemente stretto, in particolare consistendo il primo nel* ***perseguimento di finalità complementari****, nella* ***prevedibilità della duplicazione dei procedimenti****, nel grado di* ***coordinamento probatorio*** *tra essi e nella circostanza che, nel commisurare la seconda sanzione,* ***possa tenersi conto della sanzione irrogata per prima****, in modo da evitare un eccessivo carico sanzionatorio per il medesimo fatto»* (Sez. 3, n. 22033 del 07/02/2019 Ud. (dep. 20/05/2019), **Palma**, Rv. 276023 – 01)

Anche la **Corte Costituzionale**, con la sentenza **n. 149 del 16.6.2022**, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui, in materia di **diritto d'autore**, non vieta l'inizio o la prosecuzione di un procedimento penale a carico di chi sia già stato sanzionato in via amministrativa per la medesima violazione

I rapporti tra processo tributario e penale

Il D.Lgs. 87/2024 introduce **previsioni di «dialogo»** tra il processo penale ed amministrativo e **meccanismi di compensazione punitiva**, in ossequio al principio del *ne bis in idem* sostanziale

Art. 20 – «*Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*»

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.*
***1-bis.** **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 a 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**.*

La formula richiama l'art. 238-*bis* c.p.p. per le sentenze (penali) divenute irrevocabili ➔ perplessità

Art. 21. «*Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti*»

1. *L'ufficio competente irroga le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.*
2. *Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2 [persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente o rappresentante negoziale], salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. Resta fermo quanto previsto dagli articoli 21-bis e 21-ter. I termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi.*
2-bis. *La disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-quinquiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.*

I rapporti tra processo tributario e penale

Art. 21-*bis* - Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione

La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata ***in seguito a dibattimento*** *nei da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione 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 …*

Sole sentenze emesse a valle di «*dibattimento*» ➔ rischi di disincentivo per il rito abbreviato?

Art. 21-*ter* – «Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative»

Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, ***tiene conto di quelle già irrogate*** *con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva* **(complessiva proporzionalità della sanzione)**

I rapporti tra processo tributario e penale

Art. 129 disp. att. c.p.p. – «*Informazioni sul procedimento penale*»

3-quater. Quando esercita l'azione penale per i delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ***il pubblico ministero informa la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate****, dando notizia della imputazione.*

Art. 32, u.c. D.P.R. 29.9.1973, n. 600 – «*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative*» (imposte sui redditi)

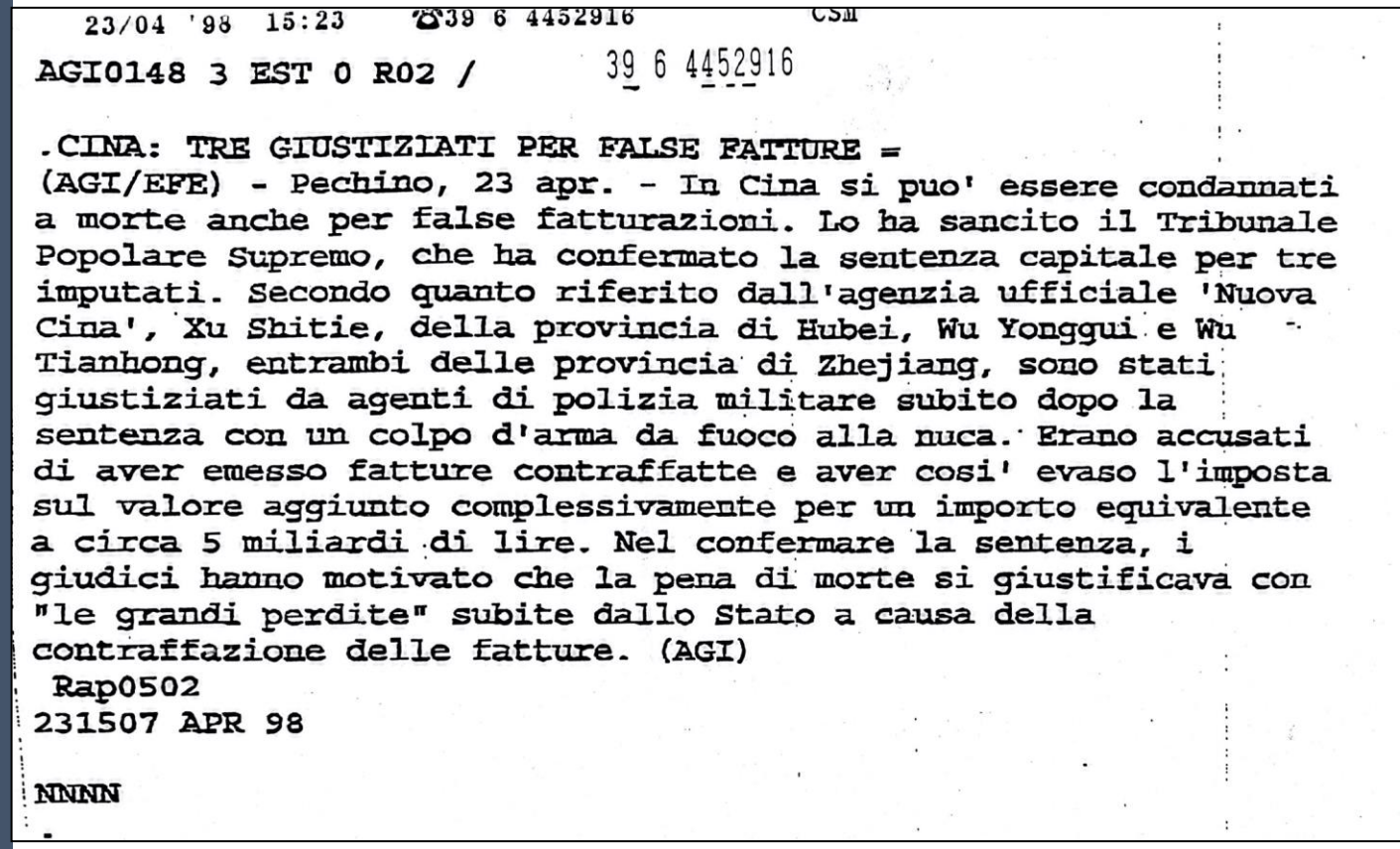
art. 51 D.P.R. 26.10.1972, n. 622 – «*Attribuzioni e poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto*»

Quando l'Agenzia delle entrate riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129, comma 3-quater, disp. att. c.p.p., risponde senza ritardo trasmettendo, anche al competente Comando della Guardia di finanza, l'attestazione relativa allo ***stato di definizione della violazione tributaria.***

Conclusioni

Conclusioni/1

… poco più di venti anni fa in Cina …



23/04 '98 15:23 ☎39 6 4452916 CSM

AGI0148 3 EST 0 R02 / 39 6 4452916

.CINA: TRE GIUSTIZIATI PER FALSE FATTURE =
(AGI/EFE) - Pechino, 23 apr. - In Cina si puo' essere condannati a morte anche per false fatturazioni. Lo ha sancito il Tribunale Popolare Supremo, che ha confermato la sentenza capitale per tre imputati. Secondo quanto riferito dall'agenzia ufficiale 'Nuova Cina', Xu Shitie, della provincia di Hubei, Wu Yonggui e Wu Tianhong, entrambi delle provincia di Zhejiang, sono stati giustiziati da agenti di polizia militare subito dopo la sentenza con un colpo d'arma da fuoco alla nuca. Erano accusati di aver emesso fatture contraffatte e aver cosi' evaso l'imposta sul valore aggiunto complessivamente per un importo equivalente a circa 5 miliardi di lire. Nel confermare la sentenza, i giudici hanno motivato che la pena di morte si giustificava con "le grandi perdite" subite dallo Stato a causa della contraffazione delle fatture. (AGI)
Rap0502
231507 APR 98

NNNN

Conclusioni/2

Rilevanza dei reati tributari

1) Politica criminale

- **Serialità ed insidiosità delle condotte riscontrate**
- **Distorsione della concorrenza a scapito delle imprese «oneste»**
- **Sottrazione di risorse per servizi pubblici**

2) Realtà giudiziaria

- **Centralità delle indagini finanziarie**
- **Lotta alla criminalità organizzata ed alla sua penetrazione nel tessuto economico-sociale**

IL «METODO FALCONE»

➔ «*Follow the money*»

Grazie

Dott. Mario Bendoni

Procura della Repubblica presso il Tribunale di Torino

«Gruppo Penale dell'Economia»

mario.bendoni@giustizia.it