
Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



1. I PRINCIPI DELLA LEGGE DELEGA

di Roberto Fanelli

1.1. IL RIORDINO DELLE SANZIONI

La Legge delega per la riforma tributaria 9 agosto 2023, n. 111 ha previsto, all'art. 20, anche la revisione del **sistema sanzionatorio** tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA, agli altri tributi indiretti, ai tributi degli enti territoriali, alle accise e alle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e alle violazioni della normativa doganale.

La norma è suddivisa in tre commi:

- **comma 1:** revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali. A sua volta, il comma 1 distingue gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali (lett. a), le sanzioni penali (lett. b) e le sanzioni amministrative (lett. c);
- **comma 2:** revisione del sistema sanzionatorio in materia di **accisa** e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo Unico Accise - TUA). Il comma 2, in particolare, prevede la razionalizzazione dei sistemi sanzionatori amministrativo e penale per semplificarli e renderli più coerenti con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, tra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte (lett. a), l'introduzione dell'illecito di sottrazione, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati (lett. b), la razionalizzazione e il coordinamento sistematico delle disposizioni vigenti in materia di vendita senza autorizzazione e di acquisto da persone non autorizzate alla vendita, applicate ai tabacchi lavorati (lett. c), l'introduzione della confisca per i reati previsti dal predetto testo unico, puniti con pena detentiva non inferiore, nel limite massimo, a 5 anni (lett. d) e l'integrazione del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, con i reati previsti dal predetto testo unico, prevedendo l'applicazione di sanzioni amministrative effettive, proporzionate e dissuasive;
- **comma 3:** la revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della **normativa doganale**. Il comma 3 prevede, nel dettaglio, il coordinamento e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel testo unico di cui al D.P.R. n. 43/1973 (TULD), concernente il contrabbando dei tabacchi lavorati, con quella, introdotta nel TUA, inerente la sottrazione, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati (comma 2, lett. b), in coerenza con la disciplina delle altre fattispecie di contrabbando previste dal citato testo unico (lett. a), il riordino della disciplina sanzionatoria contenuta nel Titolo VII, Capo I, del predetto Testo Unico n. 43/1973, in materia di contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, il riordino e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel Titolo VII, Capo II, del citato Testo Unico n. 43/1973, prevedendo, in caso di revisione, l'introduzione di soglie di punibilità, di sanzioni minime oppure di sanzioni determinate in misura proporzionale all'ammontare del tributo evaso, in relazione alla gravità della condotta (lett. c),

1. I principi della Legge delega

1.2. Gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali

l'integrazione del comma 3 dell'art. 25-*sexiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001, con la previsione dell'applicazione delle sanzioni interdittive per i reati previsti dal citato Testo Unico n. 43/1973.

Con il **D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87** è stata data attuazione alla Legge delega per quanto attiene alla revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle **imposte sui redditi**, all'**IVA** e agli altri **tributi indiretti**.

In particolare, il D.Lgs. apporta modifiche alle norme in materia di violazioni e sanzioni tributarie di cui:

- al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 recante “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della Legge 25 giugno 1999, n. 205*”;
- alle disposizioni attuative del Codice di **procedura penale**, D.Lgs. 28 luglio 1989, n. 271;
- al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”;
- al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 recante “*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*”;
- al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 recante “*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3, comma 133, lettera q), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662*”;
- al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 recante “*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662*”;
- al sistema delle violazioni e sanzioni dei tributi contemplati dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, recante “*Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'art. 3, comma 133, lettera q), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662*”.

Con il **D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141** è stata data attuazione alla Legge delega per quanto attiene alla revisione del sistema sanzionatorio in materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e alla normativa doganale.

1.2. GLI ASPETTI COMUNI ALLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

L'art. 20, comma 1, della Legge delega n. 111/2023 delinea i principi e reca i criteri direttivi per gli **aspetti comuni** alle sanzioni amministrative e penali, ponendo tre obiettivi.

Il **primo obiettivo** è quello di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*.

Il **secondo obiettivo** è la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di

applicazione di circostanze attenuanti, materia attualmente regolata dagli artt. 13 e 13-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, che contiene la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi, IVA e riscossione.

La Legge delega prescrive l'armonizzazione dei **termini di estinzione** per beneficiare della non punibilità o delle attenuanti con l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale.

Il **terzo obiettivo** posto dalla norma di delega consiste nella previsione che le sanzioni siano ridotte di entità o del tutto escluse, nel quadro di un regime di adempimento collaborativo, nel caso di volontaria adozione da parte del contribuente di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Le sanzioni potranno essere ridotte o escluse anche nel caso di preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese le quali non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo.

A tal riguardo, si osserva che l'art. 6, comma 3, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in materia di **adempimento collaborativo**, prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 3) del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, prevedeva che per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non avesse condiviso la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sarebbero state ridotte della metà e comunque non potessero essere applicate in misura superiore al minimo edittale, fermo restando la sospensione della loro riscossione fino alla definitività dell'ac-
certamento.

I nuovi commi 3, 3-*bis* e 3-*ter* del citato art. 6 del D.Lgs. n. 128/2015 delineano una gamma di **esimenti** ed **attenuanti**, così articolata:

- fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, **non si applicano sanzioni** amministrative al soggetto che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle Entrate, in modo tempestivo ed esauriente, i rischi fiscali e sempreché il comportamento tenuto sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione. Ai fini del riconoscimento della esimente sanzionatoria i rischi devono essere comunicati tramite interpello ovvero tramite una comunicazione di rischio (cfr. art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 128/2015), che contenga gli elementi prescritti dall'art. 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e) e dal successivo comma 2 del D.M. 15 giugno 2016, recante le disposizioni in materia di interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo (comma 3);
- quando il contribuente adotta una condotta riconducibile a un rischio fiscale “non significativo” ricompreso nella mappa dei rischi, le sanzioni amministrative sono **ridotte della metà** e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale, fermo restando che la loro riscossione è in ogni caso sospesa

1. I principi della Legge delega

1.2. Gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali

fino alla definitività dell'accertamento (comma 3-*bis*); si ricorda che per “rischi fiscali significativi” si intendono i rischi fiscali che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di comunicazione preventiva previsti dal Decreto istitutivo del regime di adempimento collaborativo (si veda, a tal riguardo, il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 26 maggio 2017, n. 101573, punto 1. lettera j). Da tale definizione si ottiene, *a contrario*, quella di rischio fiscale “non significativo”, vale a dire il rischio fiscale che non richiede l’obbligo di comunicazione preventiva; è facoltà del contribuente comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta **precedenti** a quello di ingresso al regime di adempimento collaborativo, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, **prima** che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati. La comunicazione deve essere effettuata improrogabilmente entro 120 giorni dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, deve contenere gli elementi di cui all'art. 4, comma 1, lett. a), b), c), d) ed e) del D.M. 15 giugno 2016 e deve contenere altresì l'esposizione in modo chiaro e univoco del comportamento adottato dal contribuente. In presenza di tali condizioni, si applicano le disposizioni di cui al comma 3 (v. *supra*) e al comma 4 (v. *infra*).

Il richiamato comma 4 dell'art. 6, D.Lgs. n. 128/2015, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. b) n. 2), del D.Lgs. n. 108/2024, prevede che fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale **comunicati** in modo tempestivo ed esauriente all’Agenzia delle Entrate, mediante l’interpello ovvero tramite una comunicazione di rischio (cfr. art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 128/2015), che contenga gli elementi prescritti dall'art. 4, comma 1, lett. a), b), c), d) ed e) e dal successivo comma 2 del citato D.M. 15 giugno 2016, **prima della presentazione** delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell’interpello o della comunicazione, non si applicano le disposizioni penali in materia di **dichiarazione infedele** (art. 4, D.Lgs. n. 74/2000) e l’interpello o la comunicazione non costituiscono notizia di reato.

1.2.1. Il divieto del “*bis in idem*”

L'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1), della Legge delega n. 111/2023 stabilisce che nell'esercizio della delega il Governo è tenuto a razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del “***ne bis in idem***”.

Tale principio è previsto dall'art. 4 del Protocollo n. 7 alla **Convenzione Europea sui Diritti dell’Uomo** (CEDU).

In particolare, il paragrafo 1 di tale articolo stabilisce che “*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*”, fermo restando, ai sensi del paragrafo 2, che ciò non può impedire la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.

Il paragrafo 3 dello stesso art. 4 sancisce che “*Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'art. 15 della Convenzione*”.

Il principio del “*ne bis in idem*” mira a tutelare l’imputato non solo contro la prospettiva dell’infilzazione di una seconda pena, ma ancor prima contro la prospettiva di subire un **secondo processo** per il medesimo fatto: e ciò a prescindere dall’esito del primo processo, che potrebbe anche essersi concluso con un’assoluzione.

La *ratio* primaria della garanzia - declinata non quale principio “ordinamentale” a valenza oggettiva, funzionale alla certezza dei rapporti giuridici, ma quale diritto fondamentale della persona - è dunque quella di evitare l’ulteriore sofferenza, e i costi economici, determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali quella persona sia già stata giudicata (Corte Cost., 22 giugno 2022, n. 25, punto 5.1.1).

Il *ne bis in idem* non si oppone, invece, alla possibilità che l’imputato sia sottoposto, in esito a un **medesimo procedimento**, a due o più sanzioni distinte per il medesimo fatto (ad esempio, a pene detentive, pecuniarie e interdittive), ferma la diversa garanzia rappresentata dal principio di proporzionalità della pena (cfr. par. 1.2.).

I **presupposti** essenziali per l’applicazione del principio del “*ne bis in idem*” sono:

- a) la sussistenza dei medesimi fatti materiali sui quali si fondano le due accuse penali, indipendentemente dalla loro eventuale diversa qualificazione giuridica (cfr. Corte EDU, sentenza della grande camera, 10 febbraio 2009, parr. 79-84);
- b) la sussistenza di una previa decisione, non importa se di condanna o di assoluzione, che concerna il merito della responsabilità penale dell’imputato e sia diventata irrevocabile, non essendo più soggetta agli ordinari rimedi impugnatori (Corte EDU, sentenza citata del 10 febbraio 2009, par. 107);
- c) la sussistenza di un *bis*, ossia di un secondo procedimento o processo di carattere penale per quei medesimi fatti.

Per quanto la lettera dell’art. 4 Prot. n. 7 CEDU enunci un divieto di “*perseguire*” o “*punire*” nuovamente taluno dell’ambito di “*procedimenti penali*” per un “*reato*”, secondo la giurisprudenza della CEDU, il concetto di sanzione penale è di tipo sostanzialistico e non meramente formale, come è invece nell’ordinamento italiano in cui si privilegia una nozione formale di reato, inteso come ogni fatto per il quale l’ordinamento giuridico prevede una delle sanzioni indicate nell’art. 17 del c.p. (“*le pene principali stabilite per i delitti sono: 1) la morte; 2) l’ergastolo; 3) la reclusione; 4) la multa. Le pene principali stabilite per le contravvenzioni sono: 1) l’arresto; 2) l’ammenda*”). Pertanto, hanno natura sostanzialistica di sanzione penale anche le **sanzioni**, formalmente quali-

1. I principi della Legge delega

1.2. Gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali

ficate **amministrative**, quando le stesse mirano essenzialmente a punire per impedire la recidiva e, quindi, perseguono “*uno scopo preventivo, ovvero dissuadere gli interessati dal ricominciare, e repressivo, in quanto sanzionano una irregolarità*” e non si prefiggono unicamente di riparare un danno di natura finanziaria (CEDU, Sez. II, 4 marzo 2014, casi nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10). Da ciò deriva che il principio del “*ne bis in idem*” costituisce un canone generale del diritto dell’Unione e, quindi, sussiste anche per le violazioni di carattere amministrativo (cfr., CGUE, 8 marzo 2022, causa C-205, punto 31 e CGUE, 8 maggio 2019, causa C-712/17).

D’altro lato, comunque, la Corte EDU afferma che non necessariamente l’inizio o la prosecuzione di un secondo procedimento di carattere sostanzialmente punitivo in relazione a un fatto per il quale una persona sia già stata giudicata in via definitiva nell’ambito di un diverso procedimento, pure di carattere sostanzialmente punitivo, dà luogo a una violazione del “*ne bis in idem*”.

Una tale violazione deve, infatti, essere **esclusa** allorché tra i due procedimenti vi sia una “*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*”, così che essi rappresentino una risposta coerente e sostanzialmente unitaria al medesimo illecito (Corte EDU, sentenza A e B, par. 130).

Al fine di verificare se una tale connessione sussista, la CEDU ha enunciato, in particolare, i **criteri** seguenti (CEDU, sentenza grande camera, 15 novembre 2016; vedi anche CGUE, grande sezione, 20 marzo 2018, causa C-524/15):

- se i diversi procedimenti perseguano scopi complementari e pertanto concernano diversi aspetti del comportamento illecito in questione;
- se la duplicità di procedimenti in conseguenza della stessa condotta sia prevedibile, in astratto e in concreto;
- se i due procedimenti siano condotti in modo da evitare, nella misura del possibile, ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove;
- se siano previsti meccanismi che consentano, nel secondo procedimento, di tenere in considerazione la sanzione eventualmente già inflitta nel primo procedimento, in modo da evitare che l’interessato sia sottoposto a un trattamento sanzionatorio complessivo eccessivamente gravoso.

La citata sentenza CEDU 15 novembre 2016 ha altresì precisato, da un lato, che una violazione del “*ne bis in idem*” sarà tanto meno probabile quanto meno i procedimenti concorrenti comportino la stigmatizzazione caratteristica del “nucleo duro” del diritto penale, e sarà invece tanto più probabile quanto più lo stesso procedimento formalmente “amministrativo” presenti connotati stigmatizzanti simili a quelli propri del processo penale in senso stretto (par. 133); e, dall’altro, che anche allorché tra i due procedimenti sussista un nesso sostanziale sufficientemente stretto, una violazione del diritto convenzionale in parola potrebbe ugualmente verificarsi allorché difetti, in concreto, una sufficiente **connessione** cronologica tra gli stessi: requisito, quest’ultimo, funzionale a tutelare la persona contro una ingiustificatamente protratta situazione di incertezza circa la propria sorte (par. 134).

Sulla base di questi criteri, la **giurisprudenza** della CEDU ha in numerose occasioni ravvisato violazioni dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU determinate dalla pendenza di un procedimento penale (in senso stretto) per fatti già oggetto di provvedimenti sanzionatori formalmente amministrativi, ma dalla ritenuta natura sostanzialmente punitiva, valorizzando di volta in volta l'assenza di una connessione temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti (CEDU, 18 maggio 2017; CEDU 16 aprile 2019; CEDU 6 giugno 2019), e/o l'assenza di una sufficiente connessione sostanziale tra i procedimenti, perseguendo gli stessi le medesime finalità e in considerazione dell'assenza di meccanismi che consentissero di evitare duplicazione delle prove nonché di tenere conto, nel secondo procedimento, delle sanzioni già irrogate.

Il D.Lgs. n. 87/2024 (art. 1, comma,1 lett. h), al fine di dare attuazione ai principi della Legge delega relativi al principio del *“ne bis in idem”* ha modificato, anzitutto, il comma 2 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, intervenendo sulla disciplina del **concorso** fra norme penali e norme tributarie.

In particolare, la nuova disposizione 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-*quinquiesdecies* del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, si applica il comma 2 dell'art. 21 (che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributari 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). Ciò significa, in altre parole, che le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato **non sono eseguibili** nei confronti delle società o enti ai quali sia contestata la responsabilità amministrativa da reato ai sensi dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001, 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 (sul punto, si rinvia, più ampiamente, al par. 2.2.1.).

Resta, in ogni caso, ferma la responsabilità *ex D.Lgs. n. 231/2001* per gli enti e le società.

In secondo luogo, l'art. 1, comma,1 lett. l) del D.Lgs. n. 87/2024 apporta modificazioni all'art. 21, del D.Lgs. n. 74/2000, rubricato *“Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti”*. Le modifiche, nella sostanza, rappresentano lo svolgimento procedimentale dell'art. 19 e riprendono, per darne coerenza sistematica, le disposizioni dei successivi artt. 21-*bis* e 21-*ter*.

1.3. LE SANZIONI PENALI

L'art. 20, comma 1, lett. b) della Legge delega fissa criteri e principi da adottare per le sole sanzioni penali, individuando **due criteri** direttivi.

Il primo di essi è di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta **impossibilità**, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili.

1. I principi della Legge delega

1.3. Le sanzioni penali

Il secondo criterio direttivo è di dare specifico rilievo in sede penale alle **definizioni** raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.

Per quanto riguarda il primo aspetto, la finalità della Legge delega è quella di tentare di risolvere una questione lungamente dibattuta, sia in dottrina sia in giurisprudenza, dando rilievo alla “**sopraggiunta impossibilità**”, per motivi non imputabili al contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, considerando, quindi, tale condotta penalmente non punibile.

Sul punto, la **giurisprudenza** di legittimità ha, in prevalenza, ritenuto causa esimente soltanto la “forza maggiore”, che può ritenersi sussistente solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell’evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all’assoluta ed incolpevole impossibilità dell’agente di uniformarsi al comando, per via di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell’agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell’evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un’azione od omissione cosciente e volontaria dell’agente (Cass. pen., 14 maggio 2021, n. 24879). Sotto questo aspetto, si è ritenuto che le **dificoltà economiche** dell’imprenditore non possono integrare la forza maggiore penalmente rilevante e quindi scusabile (Cass. pen., 5 maggio 2016, n. 18680; Cass. pen., 5 aprile 2013, n. 18402), forza maggiore che va esclusa anche in caso di generico inadempimento dei clienti, trattandosi di evenienza non imprevedibile, che appartiene all’ordinario rischio di impresa (Cass. pen., 19 giugno 2024, n. 24264; Cass. pen., 19 dicembre 2023, n. 4214; Cass. Pen., 7 marzo 2023, n. 37826). Si osserva, peraltro, che nel caso in cui l’omesso versamento dipenda dalla “sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso” verrebbe sicuramente meno l’elemento soggettivo e, quindi, la punibilità sarebbe da escludere in base ai principi generali, prima ancora che per la previsione della Legge delega.

Il D.Lgs. n. 87/2024, come si dirà *infra*, ha attuato la previsione della Legge delega introducendo una ulteriore causa di non punibilità, per i delitti di omesso versamento di ritenute e di omesso versamento di IVA (artt. 10-*bis* e 10-*ter*, del D.Lgs. n. 74/2000), nei casi in cui il fatto dipenda da cause non imputabili all’autore sopravvenute, rispettivamente, all’effettuazione delle ritenute o all’incasso dell’IVA (ipotesi, quest’ultima, abbastanza indefinita, perché l’IVA deve essere versata a seguito della differenza positiva, calcolata per masse, tra IVA sulle operazioni attive e IVA detraibile, talché non è chiaro cosa il Legislatore delegato abbia inteso con la locuzione “incasso dell’IVA”). La novità introdotta dal Decreto delegato, rispetto alla previsione della Legge delega, è che il giudice deve tener 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.

Per quanto riguarda il secondo dei criteri direttivi enunciati, vale a dire quello di dare specifico rilievo in sede penale alle **definizioni** raggiunte in sede amministrativa o giu-

diziale (accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento, conciliazione giudiziale) circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali, si evidenzia che già l'art. 13, nel testo vigente prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 87/2024, prevedeva la non punibilità per i delitti di **omesso versamento** (di ritenute e di IVA) e di indebita compensazione di crediti non spettanti, qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, fossero stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso (art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000).

I **delitti dichiarativi** (dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione), invece, non erano punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, fossero stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, qualora il ravvedimento o la presentazione fossero intervenuti **prima** che l'autore del reato avesse avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (art. 13, comma 2). Pertanto, nel sistema pre-riforma i reati dichiarativi non potevano beneficiare della non punibilità in presenza delle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale (accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento, conciliazione giudiziale), essendo a tal fine richiesta la regolarizzazione della violazione prima che il Fisco avesse iniziato controlli, ispezioni e accertamenti.

Il comma 3 dell'art. 13, peraltro, stabiliva che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario era in fase di estinzione mediante **rateizzazione**, veniva dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo (con sospensione, per uguale tempo, della prescrizione), con facoltà del Giudice di prorogare tale termine una sola volta per non oltre 3 mesi.

L'art. 13-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000 prevedeva, a sua volta, che, fuori dai casi di non punibilità (art. 13), le pene per i delitti previsti dallo stesso D.Lgs. n. 74/2000 beneficiavano di una **riduzione** fino alla metà (con la non applicazione delle pene accessorie) se, **prima** della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, fossero stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Peraltro, il pagamento del debito tributario costituiva anche condizione per poter accedere al "patteggiamento" (art. 13-bis, comma 2).

A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 87/2024, la formulazione dell'art. 13, per quanto attiene la non punibilità dei delitti di **omesso versamento** (di ritenute e di IVA) e di indebita compensazione di crediti non spettanti è rimasta invariata.

(segue)

Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.

