

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

9/2023

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI) Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Alessandra Galluccio, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vighi, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzeri, Giulia Mentasti (coordinatori), Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Cecilia Pagella, Tommaso Trincherà

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili). La licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen. (o SP)*, 1/2023, p. 5 ss.

LA LEGGE DELEGA PER LA RIFORMA FISCALE: UNA PRIMA LETTURA DEI PROFILI PENALISTICI

di Paolo Veneziani

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi. – 2. Il “completo adeguamento” al principio del *ne bis in idem*. – 3. La responsabilità dell’ente da reato tributario, tra *ne bis in idem* e non punibilità. – 4. La revisione dei rapporti tra il processo penale e il processo tributario. Le ipotesi di non punibilità e le circostanze attenuanti. – 5. La rilevanza, nell’ottica penale, delle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria. – 6. L’efficacia del giudicato penale assolutorio nel processo tributario. – 7. L’implementazione dell’adempimento collaborativo e l’incentivazione a dotarsi di un efficace sistema di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale. – 8. La “più rigorosa distinzione” tra compensazione indebita di crediti non spettanti e inesistenti. – 9. La sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto obbligato.

1. Cenni introduttivi.

A fine agosto è entrata in vigore la legge delega per la riforma fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111, pubblicata in *G.U.* n. 189 del 14 agosto 2023), che demanda al Governo una vasta e profonda revisione del sistema tributario e contiene, altresì, una serie di previsioni che riguardano il versante penale *stricto sensu* inteso, nonché le sanzioni amministrative.

Il perno della riforma del sistema sanzionatorio in materia tributaria è rappresentato dall’art. 20 della citata legge delega (“*Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale*”), sebbene disposizioni dalla rilevanza tutt’altro che secondaria siano dettate anche altrove, come meglio si vedrà nel prosieguo.

Si può quindi procedere ad una prima lettura di tali “*principi e criteri direttivi specifici*”, circoscrivendo l’attenzione alle imposte sui redditi e all’IVA, ovvero lasciando al di fuori del perimetro della ricognizione gli altri tributi indiretti ed i tributi degli enti territoriali: ciò allo scopo di individuare i possibili tratti del nuovo volto del sistema penale tributario, in una prospettiva di aggiornamento del d. lgs. n. 74/2000. I temi principali destinati ad emergere ruotano intorno ad alcuni concetti ed istituti ben noti.

In primo luogo, il principio del *ne bis in idem* (sostanziale e processuale), che si mira a meglio realizzare soprattutto mediante una maggiore integrazione tra sanzioni penali e sanzioni amministrative.

Un altro punto focale, connesso al precedente, è rappresentato dal sistema del c.d. doppio binario (penale e tributario), che pare destinato ad una rivisitazione sotto vari aspetti. In particolare, si stabilisce di prevedere una particolare efficacia del giudicato penale, affinché l'accertamento dei fatti materiali in sede dibattimentale faccia stato nel processo tributario, laddove il processo penale si sia concluso con una sentenza irrevocabile "perché il fatto non sussiste" o "per non aver commesso il fatto".

Invero, anche le previsioni in tema di non punibilità in senso stretto e di circostanze attenuanti, declinate altresì in rapporto alla durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, comportano esigenze di coordinamento tra il versante amministrativo e quello penale.

Centrale, in prospettiva *de iure condendo*, è poi l'implementazione dell'adempimento collaborativo, con gli incentivi alle imprese affinché si dotino di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*), anche mediante previsione in chiave "premiale" di una espressa causa di non punibilità per il delitto di dichiarazione infedele. Si prevede, inoltre, di estendere la platea degli enti che possono accedere al regime della *cooperative compliance* e di introdurre più agili procedure di collaborazione, basate pur sempre su un confronto preventivo tra Fisco e contribuente, per soggetti privi dei requisiti necessari per fare ingresso nel meccanismo dell'adempimento collaborativo, ma che gestiscano in maniera corretta il rischio fiscale, in base ai parametri legali di riferimento.

Last but not least, vanno segnalate le disposizioni della legge delega in punto di rilevanza esimente da riconoscere alla sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo per fatto non imputabile al contribuente e di revisione della distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, nell'ottica della compensazione indebita.

Così circoscritto il perimetro della presente analisi, si può procedere a svolgere qualche sintetica annotazione in merito ai punti suddetti e a talune problematiche ulteriori, legate ai medesimi.

2. Il "completo adeguamento" al principio del *ne bis in idem*.

Quanto agli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali, si prevede innanzitutto di "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*" (art. 20, comma 1, n. 1).

Si può notare come l'enunciato normativo sia rimasto intatto nei passaggi parlamentari, riproducendo in maniera integrale il testo che già compariva nel disegno di legge n. 797 (A.C. n. 1038), presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, On. Giorgetti, alla Camera dei Deputati il 23 marzo 2023.

Si fa menzione, dunque, del *ne bis in idem* nell'ottica sostanziale dell'integrazione di diversi tipi di sanzione (penale e amministrativa): ma è utile tenere presente che la declinazione del *ne bis in idem* è duplice, sia in senso sostanziale, sia in senso processuale¹.

Ciò premesso, il quadro attuale del sistema penale tributario delineato dal d. lgs. 74/2000 in tema di imposte dirette e di IVA presenta, in effetti, non pochi aspetti problematici nell'ottica del *ne bis in idem*².

Nella prospettiva sanzionatoria, l'art. 19 d. lgs. 74/2000 si affida – come è noto – al principio di specialità; quando uno stesso fatto è punito sia come reato tributario, sia come illecito amministrativo, e quindi sia con la sanzione criminale, sia con la sanzione amministrativa, si deve applicare soltanto la disposizione speciale³.

Peraltro – come è altrettanto risaputo – il principio di specialità non basta, da solo, a garantire il *ne bis in idem*, già a livello sostanziale. Per di più, la giurisprudenza si è dimostrata piuttosto restia a ravvisare il rapporto di specialità nel settore in esame. Basti qui citare un solo esempio: le sentenze gemelle delle Sezioni Unite del 2013 sui reati, rispettivamente, di omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate. La Cassazione, in estrema sintesi, nega che vi sia un rapporto di specialità tra la fattispecie tributaria di omesso versamento e la corrispondente fattispecie penale (ravvisando piuttosto una progressione) e comunque esclude che sia configurabile una violazione del *ne bis in idem*, anche qualora il destinatario della sanzione sia il medesimo (questioni ulteriori si pongono se i destinatari sono soggetti diversi, in particolare ente e persona fisica)⁴.

Si comprende, quindi, come esistano non trascurabili “frizioni” tra il diritto “punitivo” tributario vivente e quanto previsto a livello sovranazionale in tema di *ne bis in idem*, sia dall'art. 4, paragrafo 1, Prot. n. 7 CEDU, sia dall'art. 50 della CDFUE (Carta dei diritti fondamentali dell'UE, ovvero Carta di Nizza, che - in virtù delle modifiche

¹ La letteratura e la giurisprudenza in argomento sono vastissime, sicché in questa sede ci limita ad alcuni riferimenti, cui si rinvia anche per ulteriori indicazioni bibliografiche.

² Cfr., per tutti, F. MAZZACUVA, *I rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti*, in *I reati tributari* (a cura di R. BRICCHETTI e P. VENEZIANI), *Trattato teorico-pratico di diritto penale* diretto da F. PALAZZO e C.E. PALIERO, Torino, 2017, p. 581 ss.

³ A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, III ediz., Milano, 2020, p. 154 ss. (in particolare, p. 161 ss. per ciò che attiene al “problematico rapporto tra la lettura riduttiva del principio di specialità offerta dalla giurisprudenza e il principio europeo del *ne bis in idem*”).

⁴ Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, in *Cassazione penale*, 2014, p. 38 ss. e Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato, in *Cassazione penale*, 2014, p. 54 ss., rispettivamente in tema di omesso versamento dell'IVA e di omesso versamento di ritenute certificate (con nota di A. CIRAULO, *La punibilità degli omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*, *ibidem*, p. 66 ss.). In argomento, si vedano le osservazioni critiche di A. ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, I, p. 866; nonché E.M. MANCUSO, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO, Vicenza, 2016, p. 533 ss, e spec. p. 545 (ove si conclude che “proprio il sistema deputato a prevenire il *ne bis in idem* sostanziale – la specialità di cui all'art. 19 d. lgs. n. 74/2000 – non ha funzionato”). Cfr. altresì A. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari*, in A. GULLO – F. MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016, p. 116 ss.

introdotte dal Trattato di Lisbona - ha effetti vincolanti, al pari dei Trattati UE, risultando così direttamente applicabile nel nostro ordinamento)⁵.

Nella prospettiva processuale, il tema è strettamente connesso a quello dell'autonomia tra procedimento penale e procedimento tributario, sin dall'abolizione della c.d. pregiudiziale tributaria attuata con la l. 516/1982.

La scelta risulta confermata dall'art. 20 d. lgs. 74/2000, in tema di rapporti tra procedimento penale e processo tributario: *"Il procedimento amministrativo di accertamento e 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"*. Il che pone più di un interrogativo circa il rispetto del *ne bis in idem* (processuale), stante la duplicazione di procedimenti che si sviluppano su un "doppio binario" (pur con il correttivo di cui all'art. 21, d. lgs. 74/2000, mirato ad evitare il potenziale cumulo delle sanzioni che dovessero essere irrogate all'esito dei due procedimenti)⁶.

Ancora: il divieto di *bis in idem* processuale è collegato, ma logicamente distinto rispetto al tema della necessità di garantire una ragionevole proporzione tra sanzione e fatto offensivo.

Laddove nella delega si indica l'obiettivo di *"razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione,*

⁵ F. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Diritto penale contemporaneo*, 30 giugno 2014; ID., *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Diritto penale contemporaneo*, 28 settembre 2015; N. RECCHIA, *Il ne bis in idem transnazionale nelle fonti eurolunitarie. Questioni risolte e nodi problematici alla luce delle recenti sentenze della Corte di Giustizia UE*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, p. 1373 ss.; G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Diritto penale contemporaneo*, 14 settembre 2014; G. PISANI, *Principio di specialità*, in *Trattato di diritto penale dell'economia* diretto da A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, t. I, Torino, 2017, p. 1255 ss.

⁶ Anche per ulteriori indicazioni, F. D'ARCANGELO, *I rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario*, in *I reati tributari* (a cura di R. BRICCHETTI e P. VENEZIANI), cit., p. 687 ss. Quanto alla giurisprudenza sovranazionale, v. in particolare Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C. 524/15 Menci. Come si ricorderà, nella fattispecie al M. era stata inflitta, in via definitiva, una sanzione amministrativa di natura penale per omesso versamento, entro i termini di legge, dell'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno di imposta 2011 ed era stato altresì avviato un procedimento penale nei confronti del medesimo per il reato di omesso versamento dell'IVA. La Corte di Giustizia, con esplicito riferimento all'art. 21 del d. lgs. n. 74/2000, ha ritenuto che la normativa nazionale in discussione preveda "condizioni idonee a garantire che le autorità competenti limitino la severità del complesso delle sanzioni imposte a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato commesso". La Corte ha pertanto dichiarato che l'art. 50 CDFUE "deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato art. 50, purché siffatta normativa sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari". Ciò all'ulteriore condizione che vi siano "norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti" e che "consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti". V. altresì Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C. 537/16, *Garlsson Real Estate SA* (in tema di manipolazione del mercato).

ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*”, si fa riferimento al sistema sostanziale, che deve garantire una risposta proporzionata, meglio “integrando” la sanzione amministrativa e la sanzione penale.

Le due sanzioni, quella penale in senso stretto e quella amministrativa, parrebbero quindi destinate a convivere (*bis*) in rapporto all’*idem* (sostanziale). Non sembra, peraltro, che possa essere obliterato il rischio di un *bis in idem* processuale, da fronteggiare mediante la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. Non a caso, già all’art. 18, c. 1, lett. a), n. 2) del citato disegno di legge delega n. 797, si prefigurava anche di “rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all’effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all’esercizio dell’azione penale”. La sfera di operatività della revisione è stata poi estesa, nel testo proposto dalla VI Commissione permanente del Senato comunicato alla Presidenza il 31 luglio 2023, rispetto al testo approvato dalla Camera il 12 luglio 2023, prevedendosi di attribuire un rilievo preminente a quanto accertato in sede penale in caso di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, di modo che “i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario, quanto all’accertamento dei fatti medesimi”. Tale modifica è stata approvata e recepita nella legge delega (art. 20, comma 1, lett. a, n. 3), sicché in sede di attuazione si dovrà disciplinare nel dettaglio una siffatta deroga al principio del c.d. doppio binario (v. *infra*).

Ritornando al contesto per così dire strategico e complessivo della delega, il richiamo ad una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione sembra riecheggiare l’indirizzo della Corte EDU, Grande Camera, inaugurato con la celebre sentenza del 15 novembre 2016 *A. e B. contro Norvegia*, che ha segnato una sorta di *revirement* rispetto al precedente orientamento (tendenzialmente favorevole alla concentrazione delle contestazioni in un procedimento unico, allo scopo di privilegiare esigenze di certezza soggettiva ed oggettiva, nonché di economia processuale)⁷.

Ciò che rimane costante, nel diritto vivente, è l’interpretazione estensiva dell’art. 4, paragrafo 1, Prot. n. 7 CEDU, secondo cui «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». Nonostante il dato letterale faccia riferimento al “reato” e alla “procedura penale”, il concetto di *matière pénale* che se ne ricava è notoriamente molto ampio.

⁷ In argomento, anche per ulteriori riferimenti, basti citare F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Diritto penale contemporaneo*, 18 novembre 2016, Con particolare riferimento alla tematica del *market abuse*, F. MUCCIARELLI, “Doppio binario” sanzionatorio degli abusi di mercato e *ne bis in idem*: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica, in *Diritto penale contemporaneo*, 15 marzo 2019. Anche per ulteriori riferimenti, F. MAZZACUVA, *Il ne bis in idem dimezzato: tra valorizzazione delle istanze di proporzione della sanzione e dissolvimento della dimensione processuale*, in *Giurisprudenza commerciale*, n. 4, 2020, II, p. 940 ss.; ID., *Ne bis in idem e diritto penale dell’economia: profili sostanziali e processuali*, in *Il ne bis in idem* (a cura di A. MANGIARACINA), Torino, 2021, p. 205 ss.

Si confermano, infatti, come a tutt'oggi validi i c.d. "Criteri Engel" utilizzati dalla Corte EDU per individuare e delimitare la "materia penale", ai fini degli artt. 6 e 7 della Convenzione. Non è affatto decisiva la qualificazione della procedura e della sanzione come "penale" da parte dell'ordinamento nazionale; occorre verificare, piuttosto, se la sanzione sia punitiva nella sostanza, sulla base appunto dei "criteri Engel", e se il procedimento possa sfociare nell'irrogazione di una sanzione *lato sensu* "penale"⁸.

La novità introdotta dalla Corte EDU, nel caso *A. e B. c. Norvegia* – anche questa risaputa – è che non si ravvisa violazione del *ne bis in idem* 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).

Una *sufficiently close connection in substance and time* sussiste se (par. 132 della citata sentenza): (i) i diversi procedimenti perseguano scopi complementari e pertanto concernano aspetti diversi del comportamento illecito in questione; (ii) la duplicità di procedimenti in conseguenza della stessa condotta sia prevedibile, in astratto e in concreto; (iii) i due procedimenti siano condotti in modo da evitare, nella misura del possibile, ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove; (iv) 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 *A. e B.* 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 laddove 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)⁹.

La nozione di *sufficiently close connection in substance and time* potrebbe quindi rappresentare un parametro di riferimento per il legislatore delegato, al fine di ricostruire un sistema sanzionatorio integrato che possa evitare non solo indebite duplicazioni di procedimenti, ma anche reiterazioni delle accuse e delle potenziali sanzioni per i medesimi fatti, con conseguenti distonie rispetto al *ne bis in idem*.

⁸ Sul concetto di "materia penale", anche alla luce della giurisprudenza sovranazionale, L. MASERA, *La nozione costituzionale di materia penale*, Torino, 2018, p. 25 ss.; F. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, p. 95 ss. e p. 287 ss. (con particolare riferimento ai nessi con il principio del *ne bis in idem*).

⁹ Si tratta di concetti notoriamente ripresi e sviluppati dalla nostra Corte Costituzionale; si veda p. es. Corte Cost., sentenza 10 maggio 2022, n. 149.

Nel contempo, occorre tuttavia rimarcare come i parametri di valutazione descritti dalla Corte EDU siano alquanto elastici e sfumati, e tutt'altro che semplici da contemperare in un'ottica di riforma complessiva del sistema penale tributario, o comunque di un significativo *restyling* del medesimo.

Il nodo andrà sciolto dal legislatore delegato, anche sulla scorta delle indicazioni della Corte costituzionale in materia¹⁰. Già all'indomani della sentenza *A. e B.*, la Consulta ha infatti sottolineato il carattere innovativo impresso da detta pronuncia al divieto di *bis in idem*: si è passati “dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata”. Con particolare riguardo al rapporto tra procedimento tributario e procedimento penale, “vi è la possibilità che in concreto gli stessi siano ritenuti sufficientemente connessi, in modo da far escludere l'applicazione del divieto di *bis in idem*, come testimonia la stessa sentenza A e B contro Norvegia, che proprio a tali procedimenti si riferisce”. Di qui il convincimento del Giudice delle Leggi che il citato *revirement* nella giurisprudenza della Corte EDU renda meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di *bis in idem* alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, ma non sia affatto da escludere, anche nell'ambito degli illeciti tributari, “ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali”: così avallando un giudizio casistico, affidato all'autorità che procede, onde verificare di volta in volta se il giudizio penale sia o meno legato temporalmente e materialmente al procedimento tributario, al punto da non costituire un *bis in idem* convenzionale.

È peraltro evidente che il demandare la valutazione in concreto al singolo giudice, in rapporto alle peculiarità del caso concreto, risulti non troppo appagante nella prospettiva della certezza del diritto e della prevedibilità delle conseguenze sanzionatorie, tant'è che la stessa Corte Costituzionale ha espressamente invitato il legislatore a stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni

¹⁰ Cfr., in particolare, Corte Cost., sentenza 24 gennaio 2018, n. 43. Nel giudizio *a quo*, il Tribunale di Monza aveva sollevato, in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4, Protocollo n. 7 CEDU, questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale». Nel caso di specie, in sede penale si procedeva per il delitto di cui all'art 5, comma 1, d. lgs. 74/2000, a fronte di un fatto storico integrante anche gli estremi degli illeciti amministrativi previsti dall'art. 1, comma 1, del decreto legislativo n. 471/1997, quanto all'IRPEF, e dall'art. 5, comma 1, del medesimo d. lgs., quanto all'IVA. In relazione a tali illeciti amministrativi, l'imputato era già stato sanzionato in sede tributaria per un importo pari al 120 per cento delle imposte evase, all'esito di un procedimento amministrativo oramai definitivamente concluso con atti non più soggetti a impugnazione. Nel caso di specie, la Consulta ha ritenuto che con la citata sentenza A e B contro Norvegia, i presupposti della sollevata questione di legittimità costituzionale fossero venuti meno.

che il sistema del cosiddetto doppio binario genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU¹¹.

Tale invito risulta accolto nella legge delega, ma con un enunciato che affida pressoché *in toto* al Governo il non certo agevole compito di ridisegnare la disciplina di riferimento. Il formante legislativo, in ultima analisi, dovrebbe "riappropriarsi" di tutta una serie di prerogative oggi delegate al diritto vivente, che ha plasmato una pluralità di regole - per lo più calibrate sul caso singolo - finalizzate ad evitare il *bis in idem*: regole che sarebbe fuori luogo anche solo tentare di ripercorrere in questa sede. Basti solo ricordare come la giurisprudenza di legittimità tenda a richiedere una verifica sempre più rigorosa circa la proporzionalità della sanzione complessivamente inflitta rispetto al disvalore dei fatti commessi, al fine di stabilire se la sanzione debba essere "riproporzionata" (operando sulla porzione ancora *sub iudice*, penale o amministrativo), oppure se occorra procedere - sempre allo scopo di garantire un trattamento sanzionatorio complessivo proporzionato - addirittura ad una disapplicazione totale di una sanzione ulteriore, qualora la prima assorba l'intero disvalore del fatto, nei suoi vari aspetti¹².

In sede di attuazione della delega si potrebbe quindi attingere al diritto vivente per incardinare a livello normativo ciò che il dialogo tra le Corti, nazionali e sovranazionali, ha sin qui prodotto, onde restituire all'interprete un quadro unitario di riferimento legale.

Ciò renderebbe necessaria un'opera di revisione tanto ampia e sistematica, quanto complessa, laddove si intendesse por mano alla radice alle numerose sovrapposizioni tra fattispecie penali e fattispecie amministrative, meglio coordinando i rispettivi procedimenti. Oppure - e all'opposto - in sede di attuazione della delega si potrebbe essere tentati di ripiegare verso soluzioni per così dire minimali e più semplici, ma tutto sommato poco appaganti, come quella introdotta - nella prospettiva degli abusi di mercato e proprio al fine di dirimere le problematiche in tema di *bis in idem* - modificando il disposto dell'art. 187-terdecies T.U.F.¹³.

Sarebbe, come è ovvio, impossibile anche solo enunciare in questa sede le criticità evidenziate in dottrina con riguardo a tale disposizione. Basti ricordare, ad esempio, come il meccanismo di scomputo individuato dal legislatore (per cui l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza per lo stesso fatto, delle misure punitive già irrogate "in prima battuta" dall'una o dall'altra) sia stato considerato insufficiente, non incidendo sulla

¹¹ Cfr. C. Cost., sentenza 8 marzo 2016, n. 102. Sui collegamenti tra proporzione e colpevolezza, a livello di principi costituzionali, V. MANES, *Proporzione senza geometrie*, in *Giur. Cost.*, 2016, p. 2108 ss.

¹² P. es. Cass., Sez. V, 15 aprile 2019, n. 39999, Respigo, con la precisazione che il giudice si può avvalere dei criteri di cui all'art. 133 c.p. per valutare il rapporto tra afflittività globale della "sanzione integrata" e il disvalore complessivo del fatto commesso, allo scopo di giungere ad un esito sanzionatorio proporzionato. Anche per altre indicazioni, cfr. A. TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2018, n. 3, p. 275; A. ANDRONIO, *Il problema del "ne bis in idem" tributario*, in *La disciplina penale in materia di imposte dirette e I.V.A.*, a cura di A. SCARCELLA, Torino, 2019, p. 393 ss.

¹³ Si fa riferimento alle modifiche introdotte con l'art. 4, comma 17, del d. lgs. 10 agosto 2018, n. 107.

(previa) duplicazione di procedimenti e fornendo indicazioni generiche in punto di determinazione delle sanzioni¹⁴.

3. La responsabilità dell'ente da reato tributario, tra *ne bis in idem* e non punibilità.

Quanto alla prospettiva della responsabilità dell'ente, la delega avrebbe forse potuto prevedere uno o più criteri direttivi *ad hoc* (e così anche in merito alle problematiche in tema di non punibilità della *societas*: sul tema della non punibilità, in rapporto altresì al *ne bis in idem*, v. *infra*).

L'introduzione dei reati tributari fra i reati presupposto del d. lgs. 231/2001, operata dapprima con la riforma del 2019¹⁵ ed implementata con il d. lgs. 75/2020, di attuazione della direttiva P.I.F., pone una serie di esigenze ulteriori di coordinamento degli effetti sanzionatori, sia sul versante penale, sia sul versante delle forme di responsabilità amministrativa, che rendono ancora più complesso il compito del legislatore delegato¹⁶.

¹⁴ Si rinvia, anche per ulteriori riferimenti, al recente contributo di C. SILVA, *La proporzionalità della pena in materia di abusi di mercato. Profili problematici di un sindacato diffuso di ri-equilibrio sanzionatorio*, in *Sistema Penale*, 22 giugno 2023, p. 4 ss. Su tali tematiche e più in generale sul *ne bis in idem*, in rapporto alle fondamentali esigenze di proporzione della risposta sanzionatoria, cfr. - oltre ai lavori già citati *supra* - F. MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. Pen. Cont.*, 10 agosto 2018, p. 1 ss.; A. ALESSANDRI, *Diritto penale e attività economiche*, Bologna, 2010, p. 101 ss. (con un quadro assai efficace dell'ipertrofia sanzionatoria che affligge il settore); V. MANES, *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2020, p. 144 ss.; N. RECCHIA, *Il principio di proporzionalità. Scelte di criminalizzazione e ingerenza nei diritti fondamentali*, Torino, 2020, *passim*.

¹⁵ La riforma in materia penale tributaria del 2019 origina dal c.d. decreto fiscale, ossia il decreto legge n. 124 del 26 ottobre 2019, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157. La legge di conversione è stata pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* del 24 dicembre 2019 e la riforma è entrata in vigore il 25 dicembre 2019.

¹⁶ Per tutti, F. MUCCIARELLI, *I reati tributari nel 'catalogo 231': un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa*, in *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, Quaderno n. 14 della Scuola Superiore della Magistratura, Roma, 2022, p. 177 ss. (anche in *Sistema Penale*, 28 marzo 2022); P. SEVERINO, *L'inserimento dei reati tributari nel d. lgs. n. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sistema penale*, 7/2020, p. 128; ID., *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2011: profili sanzionatori e logiche premiali*, in C.E. PALIERO - F. VIGANÒ - F. BASILE - G.L. GATTA (a cura di), *La pena, ancora: fra attualità e tradizione*, vol. II, Milano, 2018, p. 1100 ss.; M. BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in *La responsabilità da reato degli enti*, vol. I, *Diritto sostanziale*, a cura di G. LATTANZI - P. SEVERINO, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 611 ss.; E. SCAROINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato tra premialità e non punibilità*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2020, 2, p. 201 ss.; R. ALAGNA, *I reati tributari e il regime di responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, pp. 397 ss. (spec. 402); S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sistema penale*, 7 gennaio 2020; G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 3/2019, p. 79 ss.; F.M. MAGNELLI, *Sulla (in) compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. Pen. Web*, 2019, p. 12; A. PERINI, *Brevi note su profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *Sistema Penale*, 3 dicembre 2019, p. 17 ss.; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2020, p. 229 ss.; M. SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, p. 2692 ss.;

Allo stato attuale del quadro normativo, il sistema tributario *lato sensu* inteso vede infatti una moltiplicazione delle sanzioni proprio sul versante del d. lgs. 231/2001, con taluni eccessi evidenziati dalla prassi applicativa: eccessi che talora si cerca di arginare mediante rimedi pretori, coniati in ragione delle peculiarità del caso concreto, allo scopo precipuo di evitare reazioni punitive indebite e sproporzionate¹⁷. Ma proprio tali rimedi, per quanto apprezzabili, sottolineano l'opportunità di un intervento del legislatore, che sia inteso a delineare un quadro di riferimento generale e astratto, connotato da sufficiente determinatezza, prevedibilità e proporzione delle risposte sanzionatorie.

Invero, anche a volere salutare con favore l'inclusione dei reati tributari fra i reati-presupposto della responsabilità dell'ente, pare difficilmente negabile che la persona giuridica sia oggi destinataria di un trattamento punitivo a tratti eccessivamente severo e in definitiva "meritevole di una rimediazione da parte del legislatore, sol che si consideri il profilo del cumulo di sanzioni propriamente tributarie-amministrative che pesano sulla *personne morale* in quanto contribuente, cui si aggiungono quelle contemplate dal d. lgs 231/01"¹⁸.

In particolare, proprio nell'ottica del trattamento sanzionatorio, "emerge un profilo che lascia dubitare della 'proporzione' del doppio binario di tipo cumulativo: gli artt. 19 e 21 d. lgs 74/2000 stabiliscono un meccanismo di alternatività delle sanzioni con riguardo alla persona fisica, meccanismo non previsto, né replicabile nella prospettiva della persona giuridica responsabile *ex d. lgs 231/01*. Ne segue un cumulo materiale, del tutto assimilabile a quello in materia di abusi di mercato, senza neppure la mitigazione

C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Arch. pen.*, 2017, pp. 82 ss.; ID. *Reati tributari*, in *www.ilpenalista.it*, 25 maggio 2020; A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2006, II, p. 88; S. CAVALLINI - A. INGRASSIA, *Brevi riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2016, II, p. 109 ss. (ove si critica la prospettiva di una mera "aggiunta" della responsabilità amministrativo-penale a quella già contemplata in via amministrativa e si analizza una sorta di "terza via", mediante una sostituzione del modello *ex d. lgs. n. 231* alle forme tradizionali). Si vedano anche i lavori della Commissione ministeriale presieduta dal Cons. Greco (Commissione di studio per la riforma del d. lgs. 231/2001, 2007); in argomento: P. IELO, *Commissione Greco. Dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida dir.*, 2010, n. 1, p. 22. Sull'evoluzione storica del catalogo dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente, ovvero della "parte speciale" del d. lgs. n. 231/2001, A. GULLO, *Considerazioni generali ed evoluzione storica*, in *Responsabilità da reato degli enti*, a cura di G. LATTANZI e P. SEVERINO, cit., pp. 353 ss. Infine, (volendo) P. VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, p. 3086 ss.

¹⁷ Di recente, per una interessante soluzione pratica mirata a garantire il rispetto del principio di proporzione ed evitare violazioni del *bis in idem* nella prospettiva della responsabilità dell'ente da reato, v. Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, decreto di archiviazione 9 novembre 2022 (caso DHL), in *Sistema Penale*, 25 novembre 2022, con nota di F. MUCCIARELLI, *Ne bis in idem, sanzioni tributarie e responsabilità dell'ente*, in una vicenda nella quale all'ente era stato contestato l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-*quinqiesdecies* d. lgs. 231/2002, avendosi quale reato-presupposto il delitto di cui all'art. 2 d. lgs.74/2000.

¹⁸ F. MUCCIARELLI, *I reati tributari nel 'catalogo 231': un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa*, in *Sistema Penale*, cit., p. 18.

contemplata dall'art. 187-*terdecies* TUF: un esito che interroga fortemente sul rispetto del canone della proporzione punitiva"¹⁹.

Altrettanto spinoso è il tema della non punibilità dell'ente, tenuto conto della portata dell'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, secondo cui la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia (comma 1, lett. b)²⁰.

Alla stregua dell'interpretazione giurisprudenziale sin qui maturata, infatti, si profila il paradosso per cui la società che estingue il proprio debito tributario da reato pagando integralmente quanto dovuto, prima di avere conoscenza formale vuoi di una qualsivoglia attività amministrativa, vuoi della pendenza di un procedimento penale, vedrebbe in ogni caso sopravvivere la propria responsabilità da reato tributario, al cospetto invece della non punibilità del reato nella prospettiva dell'autore-persona fisica (es. legale rappresentante)²¹.

In proposito, si è suggerito il rimedio interpretativo, basato sulla *ratio* del sistema improntato alla riscossione del tributo, per cui l'art. 8 cit. non opererebbe rispetto alla causa di non punibilità dei reati tributari, dovendosi trattare allo stesso modo il sistema che concerne la persona fisica e quello che riguarda l'ente; in alternativa, non resterebbe che prospettare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d. lgs. n. 74/2000, nella parte in cui non è applicabile agli enti responsabili ai sensi del d. lgs. n. 231/2001²². In ogni caso, sembra irragionevole punire l'ente "ex d. lgs. 231" per un delitto non più punibile commesso da una persona fisica nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso.

È difficile comprendere come un reato non (più) punibile, tra l'altro emerso proprio grazie ad un'iniziativa volontaria dell'ente, integralmente satisfattiva delle pretese erariali, possa fungere da presupposto per la responsabilità ai sensi del d. lgs. n. 231/2001 della persona giuridica: si tratta di situazioni ben diverse da quelle in cui il reato si estingue per morte del reo o per prescrizione, a maggior ragione laddove l'ente abbia fornito un contributo decisivo per riparare *in toto* l'offesa cagionata dal delitto.

Orbene, a prescindere dai limiti oggettivi della legge delega, in un'ottica di riforma più generale parrebbe auspicabile introdurre i necessari aggiustamenti a fronte di un quadro siffatto, che allo stato non brilla per chiarezza e può dar luogo a trattamenti sanzionatori poco ragionevoli.

¹⁹ F. MUCCIARELLI, *I reati tributari nel 'catalogo 231'*, cit., p. 19.

²⁰ Sul tema, anche per ulteriori riferimenti, C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 534 ss.; E. BASILE, *La società (non) punibile, del come e del perché*, in *Studi Paliero*, t. II, Milano, 2022, p. 909 ss.

²¹ La Cassazione ha ritenuto persistere la responsabilità da reato dell'ente, anche in caso di proscioglimento della persona fisica stante la non punibilità per lieve entità del fatto *ex art. 131-bis c.p.* (Cass., Sez. III, 17 novembre 2017, n. 9072, C.E.D. n. 272447; Cass., Sez. III, 10 luglio 2019, n. 1420, C.E.D. n. 277722; sul tema, M. GAMBARDILLA, *Condotte economiche e responsabilità penale*, II ed., Giappichelli, Torino, 2020, 96 ss.). In effetti, sembrerebbe necessaria una specifica valutazione delle caratteristiche della singola causa di non punibilità in senso stretto e del contesto in cui essa è destinata ad operare, per valutarne l'efficacia nei riguardi dell'ente.

²² R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 19 marzo 2020, pp. 2 e 9 s.

4. La revisione dei rapporti tra il processo penale e il processo tributario. Le ipotesi di non punibilità e le circostanze attenuanti.

Altro aspetto cruciale, non privo di connessioni con quanto sinora esposto, attiene al criterio direttivo di cui si è fatto cenno poc'anzi, secondo il quale la revisione dei rapporti tra il processo penale e il processo tributario deve avvenire *“adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale”*.

Innanzitutto, può essere opportuno ricordare il collegamento che esiste tra il tema della *“non punibilità”* e quello del *ne bis in idem*.

Nella misura in cui, per ragioni di opportunità politico-criminali, il legislatore detta una *causa di non punibilità in senso stretto*, può raggiungere *indirettamente* il risultato di evitare una indebita duplicazione della sanzione per lo stesso fatto, o comunque un risultato molto simile.

Per esempio: in base al vigente art. 13, comma 1, d.lgs. 74/2000, i reati di omesso versamento delle ritenute, dell'IVA e di indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti non sono punibili se i debiti tributari, compresi sanzioni ed interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, ecc., entro un certo termine. In tal modo, chi ha pagato le sanzioni amministrative (oltre al debito e agli interessi) evita le sanzioni penali per lo stesso fatto: quindi, non si realizza una violazione del divieto di *bis in idem*. Al risultato non si perviene *a monte*, escludendo l'applicabilità della fattispecie penale, ma per così dire *a valle*, ritenendo la fattispecie non punibile²³.

Sembra dunque trovare conferma la tendenza secondo la quale la *“non punibilità”* nel settore penale tributario si pone come categoria in espansione.

La stessa riforma del 2019 – di per sé improntata ad un inasprimento delle sanzioni penali, attuato non solo sul versante delle pene principali, ma anche mediante l'introduzione della confisca c.d. *“allargata”* – ha ampliato la sfera di non punibilità di cui all'art. 13 per i reati in tema di dichiarazione, aggiungendo i delitti di dichiarazione fraudolenta (artt. 2, 3) alle ipotesi di non punibilità in precedenza previste solo per la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione²⁴.

Di recente, inoltre, è entrato in vigore il c.d. decreto bollette (decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34), convertito dalla legge 26 maggio 2023, n. 56, recante *«Misure urgenti*

²³ *Ex plurimis*, A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in *I reati tributari* (a cura di R. BRICCHETTI e P. VENEZIANI), cit., p. 527 ss. Sulla punibilità come *“fulcro dogmatico”* del reato tributario e sulla logica riscossiva della non punibilità in senso stretto, F. CONSULICH, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, p. 1386 ss.; sul recente *“trionfo della non punibilità”*, F. PALAZZO, *La non-punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, in *Sistema penale*, 19 dicembre 2019.

²⁴ La non punibilità, in queste ipotesi, deriva dall'integrale pagamento degli importi dovuti, con interessi e sanzioni, prima della formale conoscenza di una qualunque attività di accertamento amministrativo ovvero del procedimento penale.

a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali»²⁵, che all'art. 23 detta una "Causa speciale di non punibilità dei reati tributari" (come si legge nella rubrica). Più precisamente, i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del d. lgs. n. 74/2000 "non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello" (comma 1).

Si prevede altresì che il contribuente dia immediata comunicazione all'Autorità giudiziaria che procede dell'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e che, contestualmente, informi l'Agenzia delle Entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale (comma 2).

Tali adempimenti sortiscono quale effetto la sospensione del processo di merito a far data dalla ricezione delle comunicazioni di cui al comma 2 e sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle Entrate della corretta definizione della procedura, nonché dell'integrale versamento delle somme dovute, ovvero della mancata definizione della procedura, o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione (comma 3).

In sostanza, l'articolo 23, comma 1, cit., introduce una nuova causa di non punibilità, che si pone come speciale rispetto a quella dettata dall'art. 13, comma 1, d. lgs. 74/2000, il quale non viene modificato, ma appare destinato a cedere il passo alla nuova disposizione, laddove questa risulti applicabile²⁶.

Se infatti è "comune" ad entrambe le disposizioni il riferimento ai reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento dell'IVA e di indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti, la non punibilità del "decreto bollette" prevede una serie di elementi specializzanti di maggior favore. Tra questi ultimi, spicca il termine per il pagamento, che viene differito a prima della sentenza di appello (anziché prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado). Inoltre, l'art. 23 prevede che non siano punibili i contribuenti che si avvalgano delle procedure di definizione agevolata introdotte dall'art. 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge n. 197 del 2022 (ossia dalla legge di bilancio 2023) per regolarizzare la propria posizione contributiva.

In pratica, le varie misure della c.d. "pace fiscale" o "tregua fiscale" introdotte dalla legge di Bilancio 2023 si traducono in una rivisitazione della non punibilità dei reati di omesso versamento e di indebita compensazione, caratterizzata non solo dal rinvio a modalità di definizione agevolata, ma anche da scadenze assai dilatate nel tempo.

²⁵ In G.U. n. 124 del 29-5-2023.

²⁶ In argomento, G.L. GATTA, "Tregua fiscale" e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?, in *Sistema Penale*, 12 aprile 2023; S. PRANDI, D.l. 30 marzo 2023, n. 34: una nuova causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e indebita compensazione, in *Sistema penale*, 2023, 6 aprile 2023.

In particolare, sono previste possibilità di rateizzazione del pagamento del debito tributario, con connessa sospensione del processo penale per periodi che possono raggiungere i cinque anni²⁷.

Sul versante tributario, poi, i termini per la regolarizzazione sono stati oggetto di proroga con il decreto bollette ed è verosimile che altre proroghe possano succedersi, dilatando di riflesso i tempi del processo penale.

In più, l'art. 23 non prevede espressamente la sospensione della prescrizione²⁸, il che può porre una serie di dubbi interpretativi circa il maturare della causa estintiva del reato ovvero dell'improcedibilità dell'azione penale nel giudizio di impugnazione.

Ebbene, tale *excursus* – pur se sommario – può forse consentire un più compiuto inquadramento della delega fiscale *in parte qua* e delle connesse prospettive *de iure condendo*, laddove si tratta, appunto, di adeguare i profili processuali e sostanziali relativi alla disciplina delle ipotesi di non punibilità e delle circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari.

In proposito, anche alla luce dei recenti interventi legislativi, appena ricordati, si può intravedere il rischio che la proliferazione dei piani di estinzione dei debiti tributari e soprattutto la durata di questi piani, potendo incidere sulla punibilità o sulla concessione di circostanze attenuanti, finisca per reintrodurre, nella sostanza, una sorta di pregiudiziale tributaria, sia pure non sottesa all'accertamento della violazione, ma piuttosto finalizzata alla riscossione, con riferimento alle ipotesi di reato potenzialmente non punibili o meno severamente punibili.

Orbene, è vero che il pagamento del tributo, ancorché in maniera rateale e in misura ridotta, va nella direzione di un ripristino, sia pure parziale, del bene giuridico tutelato, tradizionalmente individuabile nell'interesse dello Stato alla (quasi) tempestiva e (quasi) completa percezione del *quantum* dovuto (con le implicazioni anche sovranazionali sottese alle violazioni in materia di IVA).

Peraltro, l'esperienza storica sembra dimostrare in maniera piuttosto chiara che la pregiudiziale tributaria è stata la principale causa di ineffettività dei reati tributari nel nostro Paese, nonostante la sospensione della prescrizione penale.

Pertanto, se la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario dovesse essere attuata mediante meccanismi simili a quelli introdotti con la "pace fiscale" e il "decreto bollette", si potrebbe rischiare una seria involuzione degli assetti di tutela degli interessi coinvolti.

Una eccessiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, unita alla sospensione dei procedimenti penali, potrebbe infatti compromettere l'effettività del sistema, o perlomeno ingenerare il convincimento che la dilazione sia uno strumento per sottrarsi alla sanzione, a prescindere dall'adempimento.

²⁷ G.L. GATTA, "Tregua fiscale", cit., p. 3.

²⁸ Il comma 4 si limita a prevedere che "Durante il periodo di cui al comma 3 possono essere assunte le prove nei casi previsti dall'articolo 392 del codice di procedura penale", il che potrebbe addirittura rappresentare un argomento a sostegno della conclusione per cui il corso della prescrizione non è sospeso, dal momento che si può compiere attività processuale diretta alla formazione della prova.

In ogni caso, non sembra facile conciliare, da una parte, l'esigenza di consentire al contribuente di "esdebitarsi" nei confronti del Fisco in base a modalità e tempistiche che tengano conto di situazioni di oggettiva crisi, anche al fine di ottenere un trattamento di favore in sede penale, e, dall'altra, di velocizzare ovvero di contenere entro limiti accettabili i tempi dei procedimenti penali medesimi.

5. La rilevanza, nell'ottica penale, delle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria.

Osservazioni almeno in parte analoghe si possono formulare con riferimento all'ulteriore criterio direttivo, che prevede di *"attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto"*.

Detto criterio è piuttosto generico e quindi non chiarissimo. Anche qui si potrebbero annidare, forse, rischi di reintroduzione di meccanismi nella sostanza simili ad una pregiudiziale tributaria o comunque tali da compromettere effettività e celerità del sistema penale, destinati ad emergere - in particolare - qualora i percorsi di definizione del debito non giungessero a buon fine in percentuale significativa, costringendo in pratica a riattivare una corrispondente mole di procedimenti penali, a distanza di anni rispetto al momento consumativo del delitto contestato (al netto del nodo della prescrizione).

Ciò nondimeno, per altri versi, il criterio direttivo sembra opportuno per dirimere una serie di aspetti problematici e di contraddizioni perlomeno latenti, nel quadro normativo vigente.

Si pensi alla totale autonomia tra il procedimento penale e quello tributario (art. 20 d. lgs. n. 74/2000), con possibile contrasto tra giudicati. Essa è accettata come fisiologica alla luce del contesto normativo vigente, ma al tempo stesso è arduo considerarla come un valore in sé; in linea di principio, almeno, il contrasto tra giudicati andrebbe prevenuto o superato²⁹.

La complessità delle questioni sottese al criterio direttivo in esame emerge evidente, anche solo a considerare come la definizione in sede extrapenale possa riguardare la quantificazione dell'imposta evasa, che può essere determinante ai fini della verifica circa la sussistenza degli elementi costitutivi del fatto tipico rappresentati dalle soglie di punibilità, laddove previste.

Orbene, è risaputo che - alla luce del quadro normativo vigente - si può addivenire ad una quantificazione diversa del tributo evaso in sede penale ed extrapenale, al di là della circolazione del materiale probatorio dall'uno all'altro versante. Del resto, nel procedimento penale ci si può giovare di più penetranti

²⁹ Circa i limiti legali dettati alla revisione del giudicato penale, si consideri, in particolare, il disposto dell'art. 630 c.p.p.

strumenti di indagine, ma all'opposto esistono una serie di limiti alla rilevanza delle presunzioni tributarie³⁰.

Tuttavia, se in sede tributaria si giungesse ad una definizione di un *quantum* di imposta evasa (anche in via *lato sensu* transattiva), di tale quantificazione si dovrebbe tenere conto anche ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto, in base alla direzione che sembra essere indicata dalla delega. In altri termini, qualora sia raggiunta una definizione in sede amministrativa, il giudice penale – almeno tendenzialmente – non dovrebbe rimettere in discussione ciò che è stato oggetto della definizione medesima, “*ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto*”. Ma se questa fosse la regola ai fini della valutazione circa la *sussistenza* o meno del fatto tipico, *a fortiori* in sede penale si dovrebbe prendere atto della definizione in sede amministrativa quando essa incida su una circostanza attenuante, o su una causa di non punibilità, o sul pagamento in misura ridotta rispetto alla pretesa iniziale dell'imposta, o degli interessi, o delle sanzioni. Molto dipenderà, ovviamente, dalle scelte che si andranno ad operare in sede di attuazione della delega, all'interno di una cornice che lascia ampia discrezionalità.

6. L'efficacia del giudicato penale assolutorio nel processo tributario.

In direzione per così dire inversa rispetto a quella considerata nel paragrafo che precede, spicca la già accennata efficacia dell'assoluzione irrevocabile maturata in sede penale “perché il fatto non sussiste” o “per non aver commesso il fatto”, destinata “a fare stato” nel procedimento tributario quanto ai fatti materiali oggetto di accertamento in sede dibattimentale penale.

Ebbene, una siffatta soluzione sembra da accogliere con favore, partendo dal presupposto che nel processo penale si può giungere ad un livello di approfondimento istruttorio superiore rispetto a quanto avviene in sede tributaria, anche grazie a strumenti – quali le prove testimoniali – che possono rivelarsi decisivi ai fini di una compiuta ricostruzione dei profili in fatto. A ciò si aggiunga che la ripartizione degli oneri probatori e la regola di giudizio dell'oltre ogni ragionevole dubbio possono risultare risolutivi nel giudizio penale, a fronte di fatti di difficile accertamento, che viceversa in sede tributaria si prestano ad essere oggetto di verifica giovandosi di presunzioni. Ne discende che la pur limitata efficacia del giudicato penale assolutorio si pone come una garanzia per il contribuente nel processo amministrativo, potendo rappresentare, al tempo stesso, un tassello di un quadro normativo più ampio, che non

³⁰ Sul tema, cfr. di recente - anche per ulteriori riferimenti - A. COMELLI, *Circolazione dei materiali probatori dal processo penale al processo tributario, autonomia decisoria e libero convincimento del giudice*, in *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, cit., p. 13 e ss.; M. CERESA-GASTALDO, *L'accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale. Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudizi*, *ibidem*, p. 45 e ss. Tra le numerose pronunzie di legittimità, si può segnalare, p. es., Cass., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 30890, C. ed altro, CED n. 254251. Lo stesso giudicato formatosi in sede tributaria rappresenta uno degli elementi di cui può tenere conto il giudice penale (art. 238-bis c.p.p.), il quale peraltro mantiene un potere di valutazione autonomo, senza alcun obbligo di recepire gli esiti dell'accertamento formatosi sulla base di regole probatorie differenti.

rinuncia per definizione al doppio processo, penale e tributario, per gli stessi fatti materiali, ma pone alcuni argini a duplicazioni (di accertamento e di sanzioni) sempre più difficili da giustificare al cospetto del principio del *ne bis in idem*, sostanziale e processuale.

Come è stato subito rilevato³¹, poiché nella delega si fa espressa menzione di fatti materiali accertati in sede dibattimentale (penale), non potranno fare stato nel processo tributario provvedimenti diversi dalla sentenza irrevocabile di assoluzione maturata all'esito del dibattimento. Restano esclusi pertanto i provvedimenti con cui si dispone l'archiviazione del procedimento e le sentenze di non luogo a procedere all'esito dell'udienza preliminare, e a rigore anche le sentenze di assoluzione per insussistenza del fatto o per non aver commesso il fatto maturate all'esito di un giudizio abbreviato (condizionato o meno). Quest'ultimo aspetto, quantomeno, sembra giustificare talune perplessità, potendo per sovrammercato disincentivare l'accesso a tale rito alternativo.

7. L'implementazione dell'adempimento collaborativo e l'incentivazione a dotarsi di un efficace sistema di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Già nella versione originaria del citato d.d.l. n. 797, all'art. 18, c. 1, lett. a), n. 3, si intendeva demandare al Governo il compito di prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, ex art. 4 d. lgs. 5 agosto 2015, n. 128, nonché la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese prive dei requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo, potessero assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni (amministrative e penali). All'esito dell'*iter* parlamentare, tale disposizione risulta immutata nel suo tenore letterale, avendo solo cambiato collocazione nella legge delega (come si può constatare dalla lettura dell'art. 20, comma 1, lett. a), n. 4 di quest'ultima)³².

Peraltro, occorre sottolineare che nel passaggio in Senato sono stati dapprima accolti in Commissione, e poi recepiti nel testo legislativo, alcuni emendamenti di particolare rilievo nella prospettiva penalistica. Più precisamente, si è inteso potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo

³¹ In sede di primissimo commento, p. es., A. IORIO, *L'archiviazione nel penale non entra nel processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 agosto 2023, p. 21.

³² Se ne riporta il testo: "prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni". Anche per i necessari riferimenti, si rinvia a G.L. GATTA, *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance*, in *Dir. pen. cont.*, 4 giugno 2018, p. 9 ss. In seguito all'introduzione di determinati delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell'ente, risultano evidenti le sinergie tra *Tax Control Framework* per la gestione ed il controllo del rischio fiscale (requisito per aderire al regime di adempimento collaborativo italiano) e modelli organizzativi ex d. lgs. 231/2001, in un'ottica complessiva di *Corporate Tax Governance*.

prevedendo, fra l'altro: (i) l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (art. 17, c. 1, lett. g, n. 1.9.1); (ii) l'esclusione, ferme restando le disposizioni previste ai sensi dell'articolo 20, comma 1, lettera b), delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali (art. 17, c. 1, lett. g, n. 1.9.2)³³.

Degna di nota è altresì la previsione di introdurre un regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche che trasferiscano la propria residenza in Italia, nonché per quelle che la mantengono all'estero ma posseggano nel territorio dello Stato, anche per interposta persona o tramite *trust*, un reddito complessivo – comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta – mediamente pari o superiore a un milione di euro. In tal caso, “*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del n. 1), anche in merito alla semplificazione degli adempimenti e agli effetti ai fini delle sanzioni amministrative e penali*” (art. 17, comma 1, lett. g, n. 3). Pertanto, anche in relazione a questo particolare regime di adempimento collaborativo, paiono applicabili le previsioni di natura premiale di cui si è fatto cenno *supra*, che possono spingersi sino alla esclusione delle sanzioni amministrative tributarie e delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele. Sembra, peraltro, che debbano essere meglio precisati, in sede attuativa, i presupposti in presenza dei quali il contribuente possa beneficiare della esenzione dalle sanzioni, posto che questo particolare regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche non può poggiare sul *Tax Control Framework* proprio delle società di maggiori dimensioni.

Detto ciò, può essere utile ricordare – in estrema sintesi – come il regime di adempimento collaborativo (o *cooperative compliance*) fra Agenzia delle Entrate e contribuenti dotati di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia stato introdotto dal legislatore italiano con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128³⁴, al precipuo scopo di favorire la cosiddetta “*tax compliance*”, ossia il

³³ Si prevede altresì (1.9.3) la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

³⁴ “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*”. In definitiva, la *cooperative compliance* è stata disegnata dal

corretto e spontaneo adempimento da parte dei contribuenti delle obbligazioni tributarie, sia formali che sostanziali.

Il legislatore delegante mostra di aver puntato in maniera decisa in direzione di un rafforzamento e di una estensione del dialogo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, ossia di un approccio *ex ante* che – attraverso un procedimento ed un confronto in via anticipata – consenta di ottenere sufficienti certezze sulla correttezza della condotta che si andrà a tenere e quindi sul fatto che determinate decisioni in materia fiscale non andranno ad esporre a sanzioni né le persone fisiche che le hanno assunte, né la società.

A sua volta, il legislatore nazionale – sin dal 2015 – si è mosso sulla scorta delle indicazioni OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico), che puntano proprio su un cambiamento culturale nell’impostazione dei rapporti tra Fisco e contribuente, così profondo da sfociare appunto in una *cooperative compliance* tra i medesimi³⁵.

Già in precedenza, a livello di *enhanced relationship*, ossia di un rapporto tra contribuente e Fisco ispirato alla collaborazione e alla reciproca fiducia, si richiedeva espressamente alle imprese di dotarsi di strumenti efficaci per la rilevazione, la misurazione, la gestione ed il controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*), anche in funzione di argine nei riguardi di forme di “pianificazione fiscale aggressiva” e quindi anche di prevenzione di illeciti fiscali, ovvero di veri e propri reati tributari. Il passaggio alla *cooperative compliance* ha ulteriormente sottolineato, anche a livello terminologico, sia l’obiettivo da raggiungere (la “*tax compliance*”), sia il mezzo con cui raggiungerlo (la “*cooperation*”)³⁶.

Orbene, in base all’art. 17 della legge delega (Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo), si prevede appunto di introdurre misure che incentivino l’adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso il potenziamento del regime dell’adempimento collaborativo di

legislatore italiano avendo a mente – sulla scorta delle indicazioni OCSE – l’obiettivo di superare il rapporto conflittuale tra contribuenti e Uffici finanziari e di appodare ad un dialogo collaborativo basato sulla reciproca fiducia, da cui entrambe le parti possono ottenere vantaggi (secondo la logica dei modelli “*win-win*”). In argomento, per tutti, M. LEO, *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in *il fisco*, 2015, 29, p. 2807 ss.; C. MELILLO, *L’evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell’OCSE*, in *Rass. trib.*, 4/2015, p. 932 ss.; S. M. GALARDO, “*Cooperative Compliance*”: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida, in *Corr. Trib.*, 36/2016, p. 2735 ss.; Sul tema della gestione del rischio fiscale, in rapporto ai sistemi di *tax governance*, nonché sui modelli di gestione di tale rischio, nella prospettiva della *cooperative compliance* nei gruppi d’impresa, M. RAVERA – B. SANTACROCE, *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella “Cooperative Compliance”*: impatti operativi per i gruppi d’impresa, in *Corr. Trib.*, 47-48, 2016, p. 3601 ss.

³⁵ Cfr. ad es. il documento OCSE *Study into the role of Tax Intermediaries* (2008) in tema di “*enhanced relationship*”; e il rapporto OCSE *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance* (2013). In Italia, un passaggio fondamentale è stato segnato dall’introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, con l. 27 luglio 2000, n. 212.

³⁶ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, p. 264; G. MARINO, *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Corporate Tax Governance* (a cura di G. MARINO), Milano, 2018, 3 sscit., pp. 11-12; A. NUZZOLO – P. VALENTE, *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, in *il Fisco*, 2014, pp. 1860-1861.

cui al titolo III del citato d. lgs. 128/2015, accelerando il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto e nel contempo provvedendo a dotare l'Agenzia delle entrate di adeguate risorse, con un progressivo incremento delle medesime. La platea degli enti cui è consentito l'accesso al regime di *cooperative compliance* dovrà essere estesa alle società di per sé prive dei requisiti di ammissibilità, ma che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti *de quibus*, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo.

La spinta nel senso di rafforzare un approccio *ex ante*, anche promuovendo forme di leale collaborazione tra uffici e contribuenti (di cui si è fatto cenno poc'anzi), è confermata dalla previsione di introdurre “nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo”; nonché di “prevedere procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi”³⁷.

Si deve tenere presente, peraltro, che la platea dei soggetti dotati dei requisiti per accedere alla *cooperative compliance* è assai ristretta e che – nonostante il progettato ampliamento – la stragrande maggioranza dei contribuenti ne rimarrà comunque esclusa.

Per i soggetti di minore dimensione titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, tagliati fuori dal regime di adempimento collaborativo, si prevede allora l'introduzione del c.d. *concordato preventivo biennale* (art. 17, comma 1, lett. g, n. 2), pure ispirato ad una logica di collaborazione *ex ante* tra uffici finanziari e contribuenti, mediante un contraddittorio preventivo con modalità semplificate, finalizzato al raggiungimento di un accordo per la definizione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi (e dell'IRAP, che però non incide sulle problematiche penalistiche sottese al d. lgs. 74/2000), con irrilevanza di eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato biennale “anticipato”.

A proposito degli effetti premiali sul versante sanzionatorio del concordato preventivo biennale, nulla dice l'art. 17 della legge delega, a differenza di quanto avviene con riferimento alle ipotesi di *cooperative compliance* e – sia pure meno perspicuamente –

³⁷ Cfr. art. 17, comma 1, lett. g, n. 1.5. e n. 1.6. Nella legge delega si valorizzano le certificazioni rilasciate da professionisti qualificati, a vari fini. Si prevede infatti di introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Anche la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento (v. sopra) è prevista nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili. Ancora: la delega ad introdurre istituti speciali di definizione fa riferimento alla presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati, che attestino la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti.

con riguardo al peculiare regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche che trasferiscano la propria residenza in Italia ovvero che la mantengono all'estero, ma posseggano nel territorio dello Stato un reddito complessivo mediamente pari o superiore a un milione di euro.

Sembra almeno in parte "soccorrere", tuttavia, quanto stabilito in linea generale dall'art. 20, comma 1, lett. a, n. 4 della legge delega, nel senso di prevedere che non solo "la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128", ma anche "la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni".

La disposizione fa peraltro riferimento alle "imprese" prive dei requisiti per accedere alla *cooperative compliance*, mentre tace riguardo ai titolari di reddito di lavoro autonomo, che pure si vogliono ammettere al concordato preventivo biennale. Per questi ultimi, quindi, parrebbe mancare una previsione *ad hoc* idonea a garantire - in presenza di determinati presupposti, quali la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale, ecc. - l'esenzione dalle sanzioni (tributarie e penali): il che potrebbe dar luogo a una disparità di trattamento non facilmente giustificabile nella prospettiva dell'art. 3 Cost.

Ci si può infine domandare quale sia la natura giuridica da attribuire alle suddette clausole di esenzione da responsabilità penale dettate, nella legge delega, dall'art. 17, comma 1, lett. g, n. 1.9.2 (laddove si fa menzione della "esclusione delle sanzioni penali tributarie, con particolare riferimento a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele"), cui fa rinvio a sua volta il comma 1, lett. g), n. 3 del medesimo articolo, nonché dall'art. 20, comma 1, n. 4 (dove pure si utilizza l'espressione "escludere le sanzioni", in un contesto di disciplina comune alle sanzioni amministrative e penali).

In base ad un'interpretazione letterale, sembra che si debbano ricondurre tali ipotesi di esclusione delle sanzioni penali alle *cause di non punibilità in senso stretto*, proprio perché ciò che viene meno è (unicamente) la conseguenza sanzionatoria del reato.

In casi siffatti, l'assenza di reazione da parte dell'ordinamento si spiega in base a ragioni di opportunità pratica tenute presenti dal legislatore, per lo più in vista di specifici obiettivi politico-criminali, pure a fronte della valutazione del fatto come tipico, anti-giuridico e colpevole³⁸. Tale soluzione si sposa con la logica "premiata" espressamente dichiarata nella legge delega (cfr., in particolare, l'art. 17, comma 1, lett. g, n. 1.9: "potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo", con ogni evidenza allo scopo di incentivare tale strumento).

Naturalmente, in sede di analisi sistematica del reato, si dovrà verificare – prima di giungere alla valutazione circa la punibilità o meno, in senso stretto – se sussistano i necessari elementi costitutivi, e segnatamente – *in subiecta materia* – se debba essere

³⁸ M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi Marinucci*, II, Milano, 2006, p. 1721 ss.

escluso “a monte” il dolo, o comunque o la rimproverabilità dolosa, a fronte di un errore inevitabile e quindi scusabile sul precetto penale, tale da escludere la colpevolezza³⁹. Invero, con riferimento al regime di adempimento collaborativo, il fatto (sia nella sua dimensione storica, sia nella sua tipicità) si inserisce per definizione nel contesto di più ampio contegno collaborativo e di una interlocuzione preventiva con gli Uffici finanziari, e si assume preceduto da un’esaustiva comunicazione circa l’esistenza dello specifico rischio fiscale (la cui concretizzazione come fatto addirittura penalmente rilevante ben potrebbe risultare un esito inopinato e, in definitiva, non voluto o quantomeno non rimproverabile). In tal senso può spingere altresì la valorizzazione del dato per cui la valutazione del rischio fiscale e la gestione del medesimo, in base alla filosofia stessa del *Tax Control Framework* e dei modelli organizzativi orientati alla prevenzione dei reati tributari, viene effettuata con l’ausilio di professionisti qualificati (che in ottica di riforma risultano viepiù coinvolti, anche con funzioni certificative, nelle procedure finalizzate a garantire il corretto adempimento degli obblighi fiscali), così da poter ingenerare nel contribuente un ragionevole affidamento - tenuto conto anche della previa interlocuzione con gli Uffici preposti - circa la correttezza del proprio operato.

8. La “più rigorosa distinzione” tra compensazione indebita di crediti non spettanti e inesistenti.

All’art. 20, comma 1, n. 5) della legge delega si prevede di “*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*”.

Si preannuncia quindi un intervento del legislatore delegato sul disposto dell’art. 10-*quater* del d. lgs. 74/2000, la cui portata va oltre le imposte dirette e l’IVA, prestandosi a ricomprendere qualunque tributo⁴⁰.

L’istituto su cui si basano le fattispecie incriminatrici dettate da primo e dal secondo comma della disposizione in esame (rispettivamente, in tema di compensazione di crediti non spettanti e di crediti inesistenti) è rappresentato dalla “compensazione tributaria”, ex art. 17 d. lgs. n. 241/1997.

È opinione comune che i crediti fatti valere in compensazione possano essere tutti quelli cui fa riferimento l’art. 17 cit., non solo relativi alle imposte dirette e all’IVA, ma anche ai contributi previdenziali ed assistenziali, ai premi per l’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, ecc.⁴¹. All’interrogativo se rilevino solo le

³⁹ Sul tema, con particolare riferimento al diritto penale dell’economia, inclusi i reati tributari, M. LANZI, *Error iuris e sistema penale. Attualità e prospettive*, Torino, 2018, *passim*.

⁴⁰ Cfr. S. CAVALLINI, *L’indebita compensazione*, in *I reati tributari* (a cura di R. BRICCHETTI e P. VENEZIANI), cit., p. 358.

⁴¹ Per tutti, A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 527; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, p. 330. Si discute invece se le fattispecie incriminatrici tutelino tutte le tipologie di contributi erariali e locali, nonché i contributi previdenziali cui si riferisce l’art. 17, cit., oppure se sia tutelato solo l’interesse al versamento dell’IVA e delle II.DD. La Cassazione non limita i tributi suscettibili di mancato versamento alle

compensazioni “verticali” (ossia nell’ambito di un solo tributo: es. IVA) od “orizzontali” ovvero “trasversali” (tra crediti e debiti riconducibili a tributi eterogenei), la Corte di Cassazione ha fornito risposta estensiva: i reati di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti sono configurabili sia in caso di compensazione verticale, riguardante debiti e crediti afferenti alla medesima imposta, sia in caso di compensazione orizzontale, concernente crediti e debiti di natura diversa⁴².

Tanto sinteticamente premesso, ai fini in esame occorre ricordare come - rispetto alla formulazione primigenia della norma, introdotta nel tessuto del d.lgs. 74/2000 con il d.l. 223/2006 - il legislatore sia intervenuto con il d. lgs. 158/2015 a scindere in due distinte fattispecie incriminatrici la figura unitaria di delitto originariamente prevista, strutturandole in maniera del tutto autonoma rispetto all’art. 10-*bis* (cui invece, in precedenza, si operava un rinvio).

Mentre nell’originaria formulazione risultava indifferente che l’omesso versamento fosse riconducibile all’utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, dopo la riforma del 2015 si è al cospetto di due autonome e distinte previsioni di reato, differenziate anche nel trattamento sanzionatorio, come evidenziato dalla più

II.DD. e all’IVA (ad es. Cass. Sez. II, 20 maggio 2009, Ceconi, CED n. 35968) e in effetti la norma incriminatrice – pur inserita in un contesto che riguarda in generale l’interesse alla percezione delle II.DD. e dell’IVA - fa riferimento letterale al mancato versamento di somme dovute ai sensi dell’art. 17 cit., senza ulteriori distinzioni (S. CAVALLINI, *L’indebita compensazione*, cit., p. 361).

⁴² Cfr. p. es. Cass., Sez. VI, 28 settembre 2021, n. 37085, pubblicata in *Sistema Penale*, 15 dicembre 2021, con commento di L. FRANZETTI, *Delitto di indebita compensazione (art. 10 quater d. lgs. n. 74/2000) e rilevanza delle compensazioni “orizzontali”*. Nello stesso senso, Cass., Sez. III, 18 settembre 2020, n. 389: in merito alla questione di diritto se integri il reato di indebita compensazione ex art. 10-*quater*, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 il fatto di compensare con crediti inesistenti debiti di natura previdenziale e assistenziale, la giurisprudenza ha fornito risposta tendenzialmente positiva, ritenendo che la fattispecie in esame possa configurarsi sia in caso di compensazione ‘verticale’, riguardante crediti e debiti afferenti alla medesima imposta, sia in caso di compensazione ‘orizzontale’, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, in quanto può avere ad oggetto tutte le somme dovute che possono essere inserite nell’apposito modello F24, incluse quelle relative ai contributi previdenziali e assistenziali. In questa prospettiva, “risponde, dunque, del reato ex art. 10-*quater* del d. lgs. n. 74 del 2000 non solo, come è pacifico, chi omette di versare imposte dirette o l’IVA utilizzando indebitamente in compensazione crediti concernenti altre imposte o crediti di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte ovvero contributi dovuti ad enti di previdenza. La norma in esame, in altri termini, si presta a reprimere l’omesso versamento di somme di denaro attinente a tutti i debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario, con la conseguenza che sono sottoposti a tale disciplina sia le compensazioni di debiti Iva o imposte sui redditi con altri tributi e contributi dovuti, sia le compensazioni di questi ultimi tributi e contributi con crediti Iva e imposte dirette, potendo venire in rilievo, sul lato attivo o passivo del rapporto obbligatorio, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme generali”. Analogamente, Cass., Sez. III, 9 marzo 2021, n. 43089: il delitto di indebita compensazione di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*quater* (...) si consuma al momento della presentazione dell’ultimo modello F24 relativo all’anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l’utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell’indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale. In dottrina, anche per ulteriori indicazioni, v. D. BADODI, *Indebita compensazione*, in *La riforma dei reati tributari* (a cura di C. NOCERINO e S. PUTINATI), Torino, 2015, p. 237 ss.

severa cornice edittale del secondo comma dell'art. 10-*quater*, destinata a riflettere il maggior disvalore del fatto in ipotesi di indebita compensazione di crediti *inesistenti*. Peraltro, se sono chiare e giustificate le ragioni politico-criminali che hanno suggerito nel 2015 di "sdoppiare" l'incriminazione, altrettanto evidenti sono le criticità che affliggono il disposto del vigente art. 10-*quater*, alle quali opportunamente potrebbe porre rimedio il legislatore delegato.

In particolare, sono stati puntualmente evidenziati i profili di irragionevolezza che derivano dalla comminatoria edittale prevista per l'ipotesi di indebita compensazione di crediti inesistenti (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) in rapporto alla pena dettata per la dichiarazione infedele: osservazione che pare, peraltro, ridimensionata dal deciso inasprimento della pena edittale di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000 a seguito della riforma del 2019. Tale aspetto critico può comunque risultare corroborato dal confronto delle soglie di punibilità previste per la dichiarazione infedele e per l'indebita compensazione (caratterizzata, quest'ultima, da una soglia di offensività nettamente inferiore).

Inoltre, è alquanto dubbio e meritevole di rivisitazione il ricorso alla criminalizzazione per la compensazione di crediti non spettanti, a maggior ragione a fronte del disposto dell'art. 4, comma 1-*bis* e della relativa delimitazione della sfera di rilevanza penale del fatto di dichiarazione infedele⁴³.

9. La sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto obbligato.

Questa breve rassegna può concludersi prendendo in esame la tematica relativa alla sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto obbligato.

Con specifico riferimento alle sanzioni penali, infatti, la legge delega – seguendo un'indicazione contenuta sin dalle prime proposte di riforma – ha previsto di "*attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso*" (art. 20, comma 1, lett. *b*, n. 1).

Ci si può chiedere se una siffatta previsione possa avere una reale portata innovativa rispetto al diritto oggi "vivente". Può risultare utile, allora, un rapido riepilogo di alcune indicazioni ormai consolidate che provengono dalla giurisprudenza di legittimità.

In caso di crisi finanziaria dell'impresa obbligata al pagamento dell'imposta, "al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi occorrono l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite misure idonee, da valutarsi in concreto"; e

⁴³ S. CAVALLINI, *L'indebita compensazione*, cit., p. 368; A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs. 'illecito penale personale'*, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 136 ss.

comunque, “per escludere la volontarietà della condotta, è necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell’inadempimento all’obbligazione verso l’Erario a fatti non imputabili all’imprenditore, che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico”⁴⁴.

Altrove, ma con esiti non dissimili nella sostanza, si fa riferimento al concetto di forza maggiore, *ex art. 45 c.p.*⁴⁵

Ma “proprio perché la forza maggiore postula l’individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto e imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell’agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell’evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo a un’azione o un’omissione cosciente e volontaria, la Corte di Cassazione ha sempre escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante”⁴⁶.

Al di là dell’istituto che di volta in volta possa essere preso in considerazione (dolo, *suitas*, forza maggiore o altro), ricorre un termine per così dire esiziale per la difesa dell’imputato di omesso versamento: “scelta”. Se infatti, in base all’accertamento di merito, emerge una *scelta* (consapevole e volontaria, e del resto - se così non fosse - non si tratterebbe neppure di una scelta nel senso proprio del termine), su di essa può poggiare la condanna: nel diritto vivente, la scelta non esclude né il dolo, né la coscienza e volontà della condotta (ossia la *suitas*), né è compatibile con la forza maggiore, per limitarsi alle categorie dogmatiche più frequentemente evocate. Viceversa, se il soggetto obbligato “non ha avuto altra scelta”, ovverosia in caso di impossibilità di pagare entro la scadenza del termine penalmente rilevante, si apre la via ad un esito assolutorio del giudizio. Naturalmente, i giudici di merito possono far buon governo di tali principi di

⁴⁴ P. es. Cass., Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352, Schirosi. Sempre su una falsariga analoga, “occorre la prova che il contribuente non sia stato in grado, per cause indipendenti dalla sua volontà, di reperire le necessarie risorse per l’adempimento dell’obbligo tributario”, ecc. (Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467).

⁴⁵ P. es. Cass., Sez. V, 3 aprile 2017, n. 23026, Mastrolia. Per una sintesi delle posizioni della dottrina, anche in chiave critica rispetto agli orientamenti giurisprudenziali, si rinvia a A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 502 ss. (ed in particolare p. 507 ss. per quanto concerne il tema della crisi di liquidità in rapporto all’omesso versamento di tributi).

⁴⁶ Così Cass., Sez. III, 24 giugno 2021, n. 30677, in tema di art. 10-ter d. lgs. 74/2000 (ove si richiama, fra l’altro, la sentenza delle Sezioni Unite Penali del 28 marzo 2013, n. 37424, Romano). Ancora, Cass., Sez. III, 13 novembre 2018, n. 12809: il reato di omesso versamento dell’IVA è integrato dalla scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che la società attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti; Cass., Sez. III, 12 gennaio 2021, n. 9083: “il reato di omesso versamento delle ritenute fiscali e dell’IVA è integrato, siccome è a dolo generico, dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, sicché non rileva, sotto il profilo dell’elemento soggettivo, la circostanza che l’imprenditore attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti (Sez. 3, n. 3705 del 19/12/2013, dep. 2014, Casella, Rv. 258056), anche qualora il datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, abbia deciso di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai lavoratori dipendenti. Ed invero, l’ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l’adempimento prioritario dei debiti da lavoro dipendente (art. 2777 c.c.) rispetto a quelli erariali (art. 2778 c.c.) vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della ‘*par condicio creditorum*’, al fine di escludere l’elemento soggettivo del reato (Sez. 3, n. 52971 del 06/07/2018, Moffa, Rv. 274319)”.

diritto, e nella valutazione del fatto sovente mostrano un'apprezzabile elasticità, che consente di salvaguardare le esigenze preventive e al tempo stesso di consentire qualche apertura rispetto ad un quadro di riferimento improntato a notevole rigore.

Tanto premesso, sembra profilarsi il rischio che anche attribuendo specifico rilievo - con apposita disposizione di legge - all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso, non si riesca a scalfire un orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità, ovvero che si finisca per recepire in sede di attuazione della delega tale orientamento, senza quindi innovare rispetto alla *law in action*.

Ad esito diverso si sarebbe potuti approdare prevedendo l'introduzione di una causa di esclusione della colpevolezza, imperniata sul concetto di inesigibilità⁴⁷, in situazioni particolari di crisi in cui siano in giuoco anche diritti di creditori diversi dall'Erario (quali ad esempio dipendenti, fornitori necessari a garantire la prosecuzione dell'attività, banche finanziatrici, ecc.), sicché a ben vedere il pagamento non sarebbe impossibile in senso assoluto, ma potrebbe risultare eccessivo pretenderlo sotto minaccia della pena e dunque elevare un rimprovero giuridico-penale al soggetto inadempiente.

⁴⁷ Sul concetto di "inesigibilità" in rapporto alla crisi di liquidità nella prospettiva dei reati tributari, cfr. ad es. Trib. Milano, Sez. III, 18 febbraio 2016, n. 13701, in *Dir. pen. cont.*, 23 marzo 2016, con nota di S. FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e 'soggettiva inesigibilità'*; nonché, con riguardo all'eccezionale situazione determinata dalla pandemia, Trib. Milano, Sez. II, 4 giugno 2021, n. 6254, in *Giur. Pen. Web*, 19 gennaio 2022, con nota di G. DE LISI, *L'omesso versamento di ritenute al tempo del Covid. Un'ipotesi di inesigibilità "sopravvenuta"?*

Editore

ASSOCIAZIONE
**"PROGETTO GIUSTIZIA
PENALE"**