

## La riforma dei reati tributari



**Barbara Nigro**

Avvocato e partner dello Studio Legale  
Tributario Marino e Associati in Milano

### Incidenza del ristoro del danno erariale sulla punibilità dei reati

#### 1. Introduzione

Il sistema sanzionatorio penale tributario italiano è stato oggetto di recente di un'importante revisione ad opera del Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 158/2015<sup>[1]</sup>, emanato in attuazione dei principi direttivi contenuti nell'articolo 8, comma 1, L. n. 23/2014<sup>[2]</sup>, con la quale è stata prescritta al Governo la realizzazione di un "sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

La disposizione da ultimo citata ha infatti dettato importanti linee guida per la revisione del D.Lgs. n. 74/2000 (in tema di "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto") individuate per rispondere alle (due) esigenze di predeterminazione delle condotte illecite e di proporzionalità della risposta sanzionatoria rispetto alla gravità dei comportamenti, con l'obiettivo ultimo, espresso, di rafforzare la competitività dell'Italia a livello internazionale<sup>[3]</sup>, fornendo agli investitori stranieri (ma anche alle imprese italiane) un quadro giuridico più chiaro, meglio rispondente, dunque, alle istanze di delimitazione della sfera del penalmente rilevante, di determinatezza delle fattispecie incriminatrici e di razionalità nella scelta degli strumenti di reazione all'illecito, avendo maggiore cura del rapporto tra gravità del fatto dannoso e gravità della sanzione. Il Legislatore delegante sembra aver riconosciuto che uno dei difetti del sistema penale tributario era l'assenza di bilanciamento tra la funzione general-preventiva della pena e la funzione retributiva, e quindi proprio la mancanza di proporzionalità fra il tasso di offensività, di pericolosità e di disvalore sociale di talune condotte e la criminalizzazione delle stesse.

Le scelte del Legislatore sono state quindi fortemente orientate alla protezione dei valori della Carta costituzionale espressi nelle disposizioni di cui agli articoli 25 comma 2 (legalità della pena), 13 comma 1 (libertà personale) e 27 comma 3 (finalismo rieducativo della pena) e ai principi – che da quei canoni discendono – di frammentarietà (l'intervento penale viene necessariamente circoscritto ad una sfera residuale di valori

meritevoli di protezione e in tal senso si caratterizza come frammentario), proporzionalità (la irrogazione della pena deve essere proporzionata alla gravità dell'illecito), sussidiarietà (necessità che il diritto penale costituisca la *extrema ratio* di tutela della società dovendosi prevedere una sanzione penale solo in assenza di strumenti sanzionatori alternativi dotati di pari efficacia dissuasiva) e offensività (la mera aderenza del fatto alla norma di per sé non integra il reato, essendo necessario anche che la condotta sia effettivamente lesiva del bene giuridico protetto dalla norma)<sup>[4]</sup>.

Va detto comunque che il recente intervento normativo si pone in continuità rispetto alla vigente disciplina penale tributaria edificandosi sulle stesse fondamenta, la cui struttura portante è costituita dai delitti in tema di dichiarazione, rappresentati, rispettivamente, dalla dichiarazione fraudolenta (mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex articolo 2 D.Lgs. n. 74/2000 o mediante altri artifici ex articolo 3), dalla dichiarazione infedele (articolo 4 D.Lgs. n. 74/2000) e dalla omessa dichiarazione (articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000). Pur, quindi, muovendosi nelle medesime coordinate di fondo del sistema vigente, il Legislatore della riforma ha:

- rafforzato la tutela con riguardo ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, connotati da una artificiosità particolarmente insidiosa anche rispetto all'azione di accertamento o esecutiva dell'Amministrazione finanziaria;
- ridotto l'ambito della rilevanza penale, circoscrivendola ai soli casi caratterizzati da un particolare disvalore giuridico, prevedendo l'applicazione di sanzioni amministrative anziché penali, per i fatti privi di connotati di frode, attraverso un generale innalzamento delle soglie di punibilità disseminate nelle singole fattispecie criminose<sup>[5]</sup>;
- introdotto cause di non punibilità, ed enucleato circostanze attenuanti, conseguenti all'adempimento del debito tributario<sup>[6]</sup>.

Nel presente scritto sarà analizzata la novellata disciplina dei rapporti tra pagamento del debito tributario e reati fiscali. Uno degli istituti più innovativi della riforma in esame

è, in effetti, contemplato nell'articolo 11 D.Lgs. n. 158/2015 recante modifiche all'articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000 che risulta così attualmente rubricato "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario". Nella novellata disciplina, l'estinzione dei debiti tributari mediante pagamento dell'imposta, nonché delle sanzioni amministrative e degli interessi, ha una duplice valenza, costituendo, a seconda della fattispecie delittuosa per la quale si procede, una causa di non punibilità ovvero una circostanza attenuante.



Nello specifico, la riparazione dell'offesa diviene causa di esclusione della punibilità:

- a) per i reati di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate (articolo 10-bis D.Lgs. n. 74/2000), di omesso versamento dell'IVA (articolo 10-ter) e indebita compensazione di crediti non spettanti (articolo 10-quater, comma 1) qualora l'imputato paghi i debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, nonché mediante il ravvedimento operoso (articolo 13, comma 1);
- b) per i reati di dichiarazione infedele (articolo 4 D.Lgs. n. 74/2000) e di omessa dichiarazione (articolo 5) a condizione che l'integrale pagamento degli importi dovuti a seguito del ravvedimento operoso ovvero la presentazione della dichiarazione omessa (entro il termine di presentazione della dichiarazione relativo al periodo d'imposta successivo) siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (articolo 13, comma 2).

Il pagamento integrale del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, è invece idoneo a garantire l'applicazione della circostanza attenuante che si sostanzia nella riduzione sino alla metà delle pene e nella non applicazione delle pene accessorie<sup>[7]</sup> (articolo 13-bis, comma 1):

- a) per i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, se il pagamento interviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento ma dopo che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di pendenze amministrative o penali a suo carico;

- b) per i reati di dichiarazione fraudolenta (articoli 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8), occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10), indebita compensazione con crediti inesistenti (articolo 10-quater, comma 2), sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (articolo 11).

## 2. **Le cause di non punibilità**

La previgente disciplina introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, in attuazione della Legge delega (del 25 giugno 1999 n. 205) – che prescriveva al Legislatore di "prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno" – aveva già riconosciuto particolare rilevanza al risarcimento del danno effettuato mediante il pagamento del debito tributario, prevedendo, con gli articoli 13 e 14 D.Lgs. n. 74/2000, due circostanze attenuanti (originariamente comportanti entrambe un'attenuazione della pena principale fino alla metà<sup>[8]</sup> e la non applicazione delle pene accessorie) concernenti il "pagamento dei debiti tributari" relativi ai fatti costitutivi dei delitti (previgente articolo 13) e la "riparazione dell'offesa" recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata (articolo 14) per l'ipotesi, residuale e tutt'oggi operante (destinata ad operare allorché sia preclusa la possibilità di fare ricorso alla prima) in cui i debiti tributari connessi alle violazioni risultino estinti per prescrizione o decadenza<sup>[9]</sup>.

In allora, il Legislatore delegato si era trovato nella necessità di mediare due esigenze contrapposte: da un lato, introdurre istituti premiali idonei a rappresentare un concreto incentivo al pagamento dei debiti tributari, dall'altro evitare una lacerazione nell'efficacia deterrente del tessuto punitivo, non dovendosi vanificare l'efficacia dissuasiva delle fattispecie criminose. In tale contesto, il Legislatore aveva ritenuto di scartare "la soluzione «estrema» – che pure avrebbe potuto astrattamente ipotizzarsi a fronte della genericità dell'indicazione del legislatore delegante – di elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato" in quanto una siffatta soluzione avrebbe consentito ai contribuenti di "monetizzare il rischio della responsabilità penale"<sup>[10]</sup>.

La Legge delega del 2014, in ordine ai meccanismi premiali, è stata meno esplicita della precedente, pur tuttavia, il Legislatore delegato, muovendosi nell'ambito delle linee guida di revisione del sistema sanzionatorio, ha inteso riconoscere, in alcune ipotesi, al comportamento respiciente del contribuente, che provveda a regolarizzare le proprie pendenze con l'Amministrazione finanziaria, l'effetto della esclusione della punibilità.

La volontà premiale di cui al novellato articolo 13, come visto in premessa, è riservata alla tipologia di reati non connotati da frode e opera diversamente a seconda che si tratti di reati di omesso pagamento (articolo 13, comma 1) ovvero di infedeltà dichiarativa (articolo 13, comma 2).

Per il primo gruppo di fattispecie criminose (articoli 10-bis, 10-ter<sup>[11]</sup>, 10-quater, comma 1), l'unica condizione per l'ottenimento del beneficio è che l'imputato paghi integralmente il

debito tributario (comprensivo di sanzioni e interessi) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (ex articolo 492 del Codice di procedura penale [di seguito c.p.p.])[12] e l'adempimento potrà avvenire anche attraverso le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla legislazione tributaria (in specie, accertamento con adesione, rinuncia all'impugnazione degli atti impositivi e conciliazione giudiziale, previsti, rispettivamente, dalle disposizioni di cui agli articoli 1 e seguenti D.Lgs. n. 218/1997, articolo 15 del medesimo Decreto e articoli 48 e 48-bis D.Lgs. n. 546/1992) nonché attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (ex articolo 13 D.Lgs. n. 472/1997[13]).

Come si legge nella citata Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 158/2015, per la citata tipologia di reati omissivi, la previsione della non punibilità trova la sua giustificazione politico-criminale nella scelta di concedere al contribuente, che abbia correttamente indicato il proprio debito tributario, risultando in seguito inadempiente nel versamento, la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'Erario. Dacché, per i reati di omesso versamento, il comportamento, seppur non spontaneo, teso a sanare il debito, rende sufficiente il ricorso alle sole sanzioni amministrative.

Per la seconda categoria di reati (infedele dichiarazione e omessa dichiarazione, articoli 4 e 5) la novellata disciplina prevede che il fatto non è punibile qualora il debito tributario (comprensivo di interessi e sanzioni) sia stato integralmente pagato per effetto del ravvedimento operoso ovvero qualora la dichiarazione omessa sia stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. È prevista inoltre un'ulteriore condizione per l'operatività del beneficio e cioè che il ravvedimento e la presentazione della dichiarazione inizialmente omessa siano intervenuti prima che l'autore abbia avuto formale conoscenza di azioni di accertamento avviate dall'Amministrazione finanziaria ovvero di procedimenti penali: si tratta di situazioni in cui, ai fini della rinuncia alla pena da parte dello Stato, è ritenuta necessaria la spontaneità del ravvedimento del contribuente con l'estinzione tempestiva dei debiti. In questi casi, come spiegato nella Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione[14], il nucleo delle condotte non risiede in un mancato versamento di quanto dichiarato, ma "retrocede" ad un momento precedente connotato di un maggiore disvalore: da qui l'esigenza della previsione di una caratteristica diversa e ulteriore rispetto al mero ravvedimento ossia la spontaneità concretizzata in un agire tempestivo e anticipatorio rispetto alla formale conoscenza di un accertamento fiscale ovvero di un procedimento penale.

A questo riguardo, la "formale conoscenza" di un'indagine penale è nozione desumibile dal Codice di rito, considerandosi atti con cui l'indagato acquisisce conoscenza di un procedimento penale l'informazione di garanzia di cui all'articolo 369 c.p.p., l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari di cui agli articoli 415-bis e 406 c.p.p., fissazione d'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di

archiviazione di cui all'articolo 410 c.p.p., invito a comparire per rendere interrogatorio di cui all'articolo 375 c.p.p., decreto penale di condanna di cui agli articoli 459 c.p.p. e seguenti, ordinanze relative a misure cautelari personali, decreti di sequestro. Con riguardo invece alle altre situazioni di formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche avviate dall'Amministrazione finanziaria, il riferimento è alle attività che danno luogo alla presenza degli organi verificatori presso gli spazi del contribuente (disciplinate dall'articolo 52 D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA, richiamato in maniera espressa dall'articolo 33 D.P.R. n. 600/1973 in materia di imposte sui redditi), nonché a tutte le ulteriori attività amministrative di accertamento che si traducono nella notifica di atti quali "inviti", "richieste" e "questionari" (di cui agli articoli 51, comma 2 D.P.R. n. 633/1972 e 32 D.P.R. n. 600/1973) oltre alla notifica di processi verbali di constatazione e avvisi di accertamento[15].

Stante la lettera della citata Relazione della Corte di Cassazione, il requisito della formale conoscenza sarebbe da valutare con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato.

La concreta applicazione della causa di non punibilità per i delitti di infedele e omessa dichiarazione, stante la condizione soggettiva che valorizza la respipendenza volontaria del contribuente, comporterà evidentemente un'attività di controllo da parte dell'Autorità Giudiziaria anche attraverso una corrispondenza con i soggetti attivi della verifica fiscale (Uffici dell'Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza) nonché estesa alla verifica di eventuali procedimenti penali già pendenti presso la Procura della Repubblica[16].

## 2.1.

### Il pagamento del debito tributario e la rateizzazione

Al pari di quanto previsto nella versione precedente dell'articolo 13, la norma fa riferimento all'estinzione del debito evidenziando l'irrelevanza della rateizzazione dello stesso, avendo la disposizione il fine di premiare una condotta che porti un concreto ed effettivo beneficio in termini patrimoniali a favore dell'Erario. Tuttavia, con il fine di incentivare ulteriormente il pagamento del *quantum* dovuto, il Legislatore, nella novellata disposizione, ha inserito l'ultimo comma a mezzo del quale è prevista, in caso di estinzione del debito tributario mediante rateizzazione ancora non perfezionata prima dell'apertura del dibattimento, la possibilità di effettuare il pagamento del debito residuo entro tre mesi, termine che può essere prorogato per ulteriori tre mesi dal Giudice una sola volta, ferma restando la sospensione della prescrizione. Con tale previsione si è posto rimedio a un inconveniente che di fatto finiva per precludere al contribuente l'accesso al beneficio avendo la giurisprudenza di legittimità finora escluso l'applicabilità della circostanza attenuante (oggi causa di non punibilità) in caso di rateizzazione del debito d'imposta[17]. Tale orientamento può oggi considerarsi superato a fronte della modifica legislativa introdotta nell'ambito delle disposizioni concernenti le cause di esclusione della punibilità e che peraltro risulta espressamente estesa anche alla circostanza attenuante di cui al successivo articolo 13-bis.

**2.2.****L'estinzione del debito tributario da parte di terzi**

Si è visto quindi che l'effetto premiale ricollegato dal nuovo articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000 al risarcimento del danno si sostanzia in una causa di non punibilità. La norma, tuttavia, non precisa che il pagamento del debito tributario debba pervenire all'Erario direttamente dall'imputato, ponendo l'accento unicamente sulla riparazione del danno cagionato dal reato a prescindere dal soggetto che provveda a tale ripristino. Sotto questo profilo, la causa di non punibilità in questione sembra essere provvista del carattere della oggettività ritenendosi, quindi, ammissibile l'estinzione del debito mediante pagamento anche da parte di un terzo delle somme dovute.

Sul punto potrebbe infatti soccorrere la Relazione Governativa al D.Lgs. n. 74/2000 ove espressamente si affermava che il pagamento estintivo giova all'imputato *"anche se eseguito da un terzo"*: l'ipotesi tradizionale è quella del pagamento effettuato dalla società o dall'ente (soggetto d'imposta) in rapporto a fatti commessi da amministratori o rappresentanti legali. In tali casi, il legale rappresentante potrà beneficiare del pagamento effettuato dall'ente ai fini dell'applicabilità dell'istituto premiale di cui all'articolo 13 in esame.

**2.3.****La documentazione circa l'avvenuta estinzione del debito tributario**

Al fine di usufruire del beneficio in parola, occorrerà fornire la prova dell'avvenuta estinzione del debito tributario. In proposito, il D.Lgs. n. 158/2015, pur introducendo le nuove disposizioni in tema di non punibilità, non ha previsto alcunché in ordine alla documentazione utile. È possibile dunque ritenere che anche alla novellata disciplina si applichino le indicazioni contenute nel Decreto del Ministro delle Finanze del 13 giugno 2000, emanato in attuazione dell'articolo 22 D.Lgs. n. 74/2000, denominato *"Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari"* il quale, in termini generali, richiede un'apposita dichiarazione redatta in conformità ad un modello indicato nel Decreto medesimo, da presentarsi all'Ufficio giudiziario procedente unitamente alla ricevuta di pagamento effettuato. La dichiarazione deve recare l'attestazione, rilasciata dall'Ufficio finanziario competente all'accertamento che il debito tributario relativo ai fatti costitutivi del reato oggetto del procedimento penale è stato estinto.

**2.4.****La particolare tenuità del fatto quale ulteriore causa di non punibilità?**

Va rilevato che la riforma in esame, nell'introdurre le cause di non punibilità per i reati tributari connotati da minor disvalore giuridico non ne ha prevista una speciale nel caso in cui il fatto sia di particolare tenuità né ha richiamato in modo espresso l'applicabilità della causa di non punibilità prevista dall'articolo 131-bis del Codice penale (di seguito c.p.). Detta disposizione, introdotta con il D.Lgs. n. 28/2015, entrato in vigore il 2 aprile 2015, prevede al comma 1 che *"nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando per le modalità della condotta e per l'esiguità*

*del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento non risulta abituale"*.

Premesso che non può procedersi in questa sede ad una esegesi complessiva ed integrale dell'articolo 131-bis c.p. che esulerebbe dall'argomento del presente contributo, merita, comunque, evidenziare in estrema sintesi, che ai fini del riconoscimento della presente causa di non punibilità, è necessario che il giudicante operi una specifica valutazione di meritevolezza. A tal fine il giudice deve accertare se, in base ai due *"indici-requisiti"* (così definiti dalla Relazione di accompagnamento) *"modalità della condotta"* ed *"esiguità del danno e del pericolo"*, valutati congiuntamente secondo i criteri direttivi di cui all'articolo 133, comma 1, c.p. (ossia natura, specie, mezzi, oggetto, tempo, luogo ed ogni altra modalità dell'azione, gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato, intensità del dolo o grado della colpa), sussistano i due *"indici-criterio"* (come sempre definiti dalla Relazione di accompagnamento) *"particolare tenuità dell'offesa"* e *"non abitualità del comportamento"*. L'esito positivo di tale verifica permetterà al giudicante di stimare il fatto di particolare tenuità ed escluderne, quindi, la punibilità.

Ciò premesso, va rilevato che la III. Sezione Penale della Suprema Corte, con Ordinanza n. 21014/15, depositata in data 20 maggio 2015, ha rimesso alle Sezioni Unite della medesima Corte di Cassazione la questione se la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto prevista dall'articolo 131-bis c.p. sia applicabile ai reati tributari che prevedono una determinata soglia di punibilità.



In detta ordinanza, la III. Sezione Penale, pur rimettendo la questione al vaglio delle Sezioni Unite, ha, comunque, riconosciuto che *"una indicazione di tipo meramente orientativo parrebbe includere anche i reati tributari nella categoria dei reati ammissibili, tenuto conto che laddove la soglia di punibilità non venga superata ci si troverà di fronte ad un «non reato», mentre laddove il limite venga superato, si tratterebbe di valutare l'entità dell'offesa rispetto al livello di superamento della soglia: si pensi a titolo meramente esemplificativo, ad un superamento della soglia per poche migliaia di euro, non apparendo plausibile il mancato accesso all'istituto in relazione alla necessità di dover valutare nella sua interezza l'entità complessiva dell'evasione o del mancato versamento del tributo"*<sup>[18]</sup>. La parola passa, comunque, alle Sezioni Unite della Corte di

Cassazione, chiamate a risolvere definitivamente la questione se la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto prevista dall'articolo 131-bis c.p. sia o meno applicabile ai reati tributari che prevedono una determinata soglia di punibilità.

### 3.

#### Le circostanze del reato

L'articolo 12 D.Lgs. n. 158/2015 ha inserito nel corpo del Decreto sui reati tributari l'articolo 13-bis rubricato "Circostanze del reato", il quale da una parte ha previsto, fuori dei casi di non punibilità, circostanze attenuanti della pena nel caso in cui il contribuente estingua il debito tributario oggetto di reato mediante integrale pagamento dello stesso, dall'altro ha introdotto un inasprimento della sanzione nel caso in cui il reato sia commesso da un professionista o da un intermediario bancario o finanziario che abbia agito, nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale, in qualità di compartecipe del reato del proprio cliente, elaborando o commercializzando modelli di evasione fiscale[19].



Soffermandoci sulla circostanza attenuante, il comma 1 dell'articolo 13-bis, con alcune differenze rispetto alla previgente normativa (contenuta nel vecchio testo dell'articolo 13) dispone, per tutti i reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000, al di fuori delle cause di non punibilità previste dall'attuale articolo 13, la diminuzione fino alla metà della pena prevista (ciò che qualifica la circostanza attenuante come ad effetto speciale, in quanto l'attenuazione è superiore ad un terzo), senza applicazione delle pene accessorie, qualora il contribuente provveda, mediante pagamento integrale delle somme dovute (anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie[20]), ad estinguere il debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento. La circostanza attenuante in parola troverà dunque applicazione per i delitti fraudolenti connotati da un maggior disvalore – dichiarazione fraudolenta (articoli 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8), occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10), indebita compensazione con crediti inesistenti (articolo 10-quater, comma 2), sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (articolo 11) – per i quali il pagamento non assurge a causa di non punibilità, nonché con riferimento alle ipotesi di infedele od omessa dichiarazione (articoli 4 e 5) nel caso in cui il pagamento integrale delle somme dovute avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento ma dopo che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche.

In questi casi, il pagamento comporterà anche la possibilità di accedere all'istituto di applicazione della pena su richiesta delle parti ex articolo 444 c.p.p. (istituto del patteggiamento). Nello specifico, il comma 2 dell'articolo 13-bis, confermando quanto già previsto prima della modifica legislativa[21], prevede che per tutti i delitti considerati dal D.Lgs. n. 74/2000, il patteggiamento possa essere richiesto solo quando ricorra la circostanza attenuante di cui al comma 1, ossia, come detto, quando prima della dichiarazione di apertura del dibattimento venga effettuato il pagamento ad estinzione dei debiti tributari, ovvero nel caso in cui sia stato esperito il ravvedimento operoso. Il pagamento dei debiti tributari si pone quindi come presupposto essenziale del negozio sulla sanzione.

La disposizione di cui al comma 2 si indirizza evidentemente solo alle fattispecie diverse dai reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater per i quali l'adempimento tributario intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento vale già quale causa di non punibilità; mentre, sempre con riferimento a tali delitti, qualora il pagamento integrale avvenga dopo la dichiarazione di apertura del dibattimento, non sarà possibile accedere ad alcuno dei regimi previsti dai commi 1 e 2 dell'articolo 13-bis, essendo già scaduti i termini entro cui presentare l'istanza ex articolo 444 c.p.p. La norma fa poi salva altresì la causa di non punibilità prevista per i delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione quando il ravvedimento interviene spontaneamente prima della formale conoscenza dell'accertamento o del procedimento penale.

### 4.

#### L'estinzione del debito e l'impedimento all'applicazione della confisca

Con le innovate disposizioni di cui agli esaminati articoli 13 e 13-bis, finalizzati a premiare il comportamento collaborativo del contribuente, deve essere coordinata la norma diretta a ridisegnare la disciplina della confisca applicabile ai delitti tributari. L'articolo 10 del citato Decreto ha infatti aggiunto, per mezzo dell'articolo 12-bis, una nuova disposizione che, da un lato, attribuisce alla misura ablativa in questione una collocazione normativa più appropriata, finora contenuta nel disposto dell'articolo 1, comma 143 L. n. 244/2007, che estendeva ai reati tributari la confisca, anche per equivalente, prevista dall'articolo 322-ter c.p.[22], dall'altro amplia l'applicabilità della stessa a tutte le fattispecie di reati tributari (anche quindi al reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, escluso dalla disciplina precedente sul presupposto che la particolare natura del reato avrebbe reso difficile rinvenire un profitto direttamente collegabile alla condotta illecita); per altro verso, e per ciò che qui più rileva, esclude l'operatività del provvedimento, in forma totale o parziale, laddove vi sia un impegno del contribuente a versare all'Erario, anche in parte, quanto dovuto.

In specie, la disposizione di nuova introduzione prevede quale presupposto per l'adozione del provvedimento ablativo la pronuncia di una sentenza di condanna o di applicazione di pena su richiesta delle parti e individua quale oggetto della confisca i beni che costituiscono "profitto" o "prezzo" del fatto illecito, salvo che questi beni non appartengano a un soggetto estraneo al reato ovvero, quando la confisca diretta non sia

possibile, i beni di qualsiasi natura, nella disponibilità del reo di valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato (confisca per equivalente). Le due tipologie di confisca, tra loro alternative, sono individuate come obbligatorie.

Certamente innovativa è la disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 12-bis laddove si prevede che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario, anche in presenza di sequestro (alla stessa prodromico), precisandosi che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta. Viene quindi disciplinato il rapporto della misura ablativa con l'adempimento del tributo evaso secondo uno schema di alternatività tra misura confiscatoria e recupero dell'imposta che vede prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in coerenza con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario di cui all'articolo 13.

L'intervento normativo si pone nel solco della giurisprudenza di legittimità secondo la quale la restituzione all'Erario dell'imposta evasa fa venir meno lo scopo principale della confisca per equivalente, misura maggiormente utilizzata per i reati tributari. Posta, infatti, la funzione sanzionatoria dell'istituto in esame, tale finalità verrebbe meno con la sanatoria della posizione fiscale da parte del contribuente, infatti *"se il reo provvede al pagamento dell'imposta, considerato che il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, col pagamento viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablativo; viene meno la stessa ragione giustificatrice della confisca, da rinvenirsi proprio nella necessità di evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo"*[23].

Tuttavia, la novella, se da un lato fa proprio il principio secondo cui l'adempimento dell'obbligazione tributaria, sia pure tardivo, fa venire meno il profitto del reato che la confisca è destinata ad aggredire, dall'altro pone dei profili problematici laddove stabilisce che anche *"l'impegno a versare"* quanto dovuto all'erario sia idoneo ad escludere l'operatività della confisca. La norma non chiarisce in cosa consista l'impegno del contribuente idoneo ad impedire la misura ablativa e il termine ultimo entro cui l'impegno a restituire possa intervenire, con conseguente incertezza rispetto all'adozione del provvedimento giudiziale che non può non essere adottato in sede di definizione del processo (condanna o patteggiamento). I primi commenti alla disposizione sono nel senso di ritenere, con riguardo al primo aspetto, che, pur operando il principio del libero convincimento, con la conseguente assenza di una prova legale cui possa ritenersi subordinata la dimostrazione dell'impegno, quest'ultimo possa essere valorizzato solo ove si sostanzi in un impegno *"formale"* che il contribuente abbia assunto con l'Amministrazione finanziaria, non risultando soddisfacente un impegno unilateralmente assunto[24]. Con riguardo al termine entro cui il contribuente possa formalizzare il proprio impegno, si è sottolineato che la stessa lettera della norma sia idonea a risolvere in via interpretativa la questione in quanto essa non impedisce l'adozione del provvedimento di confisca ma prevede solo che questa *"non opera"* in presenza dell'impegno a pagare, cosicché l'impegno si riflette non sull'adozione del provvedimento (obbligatorio) ma solo sugli effetti della misura. Dacché, il giudice, pur in presenza di

un impegno a pagare, sarebbe impedito dall'adottare la confisca solo in presenza di un pagamento effettivo e integrale, laddove, in presenza di un impegno non seguito dal completo adempimento, il giudice potrebbe adottare il provvedimento di confisca, semmai limitato nell'entità a fronte di un pagamento rateale. L'impegno del contribuente potrebbe, dunque, anche intervenire dopo la decisione di merito, dovendo, nel caso, essere sottoposto al giudice dell'esecuzione ai fini dell'eventuale revoca o riduzione della confisca[25].

## 5. **La riparazione dell'offesa nel caso di estinzione del debito tributario per prescrizione o decadenza**

Da ultimo, per un quadro completo della tematica, merita un cenno la disciplina di cui all'articolo 14 D.Lgs. n. 74/2000, non oggetto di modifiche ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, che prevede l'applicazione di un'attenuante speciale nell'ipotesi in cui i debiti tributari connessi alle violazioni per le quali si procede penalmente risultino estinti per prescrizione o decadenza dell'azione di accertamento. In particolare, la disposizione stabilisce che l'imputato possa chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di *"equa riparazione"* dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata. In ordine all'entità della somma da corrispondere, l'articolo 14 non richiede una coincidenza con il debito tributario (comprensivo delle sanzioni amministrative) ma prescrive la commisurazione con la *"gravità dell'offesa"*, individuando un limite minimo (risultante dal ragguaglio, ex articolo 135 c.p., della pena detentiva minima prevista per il delitto contestato). Qualora il pagamento avvenga nel termine fissato dal giudice, il contribuente potrà fruire di un'attenuante pari a quella prevista dall'articolo 13-bis.

La *ratio* della disposizione risiede, tutt'ora, anche dopo la riforma, nella necessità di evitare possibili disparità di trattamento sanzionatorio tra i contribuenti che si trovano nella situazione in cui il debito tributario, relativo al fatto costitutivo del reato tributario commesso, risulti estinto per prescrizione o decadenza, e quelli che possono beneficiare della circostanza attenuante del pagamento del debito di cui all'attuale articolo 13-bis, consentendo loro di poter fruire di un analogo trattamento (diminuzione della pena fino alla metà e disapplicazione delle pene accessorie).

Poiché il pagamento non presuppone in alcun modo un'ammissione di responsabilità da parte dell'imputato, è espressamente previsto che, in caso di assoluzione o di proscioglimento, la somma versata debba essergli restituita.

## 6. **Conclusioni**

All'esito dell'esame delle richiamate disposizioni, risulta rafforzata la valenza del pagamento del debito tributario in sede amministrativa quale circostanza dirimente in grado di determinare mitigazioni in sede penale. Tale rafforzamento, per un verso, si pone in linea con gli intenti del Legislatore della Legge delega in sede di revisione del sistema sanzionatorio, i quali, come si è visto, mirano a ridurre l'area di operatività della sanzione penale, in conformità al principio, di matrice europea,

di proporzionalità[26], dall'altro, l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, attenuata, e tuttavia non risolve compiutamente, la questione del divieto del *ne bis in idem*[27], rispetto al quale, il sistema del "doppio binario" sanzionatorio, non precludendo la concorrente applicazione in capo al medesimo soggetto, con riferimento alla stessa condotta, di sanzioni amministrative e penali, non può che porsi strutturalmente in contrasto.

Il Legislatore delegato, chiamato ad "articolare meglio i rapporti tra sistema sanzionatorio penale e sistema sanzionatorio amministrativo regolati, come noto, dal principio di specialità"[28] non ha infatti prospettato, in sede di riforma, alcuna compiuta soluzione della detta problematica, ancorché, in più occasioni, la CEDU sia intervenuta per dichiarare, sia pure in relazione al sistema sanzionatorio tributario di altri Stati, la violazione del divieto fondato sul principio in base al quale "nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge"[29].

La Corte di Strasburgo ha ritenuto che l'applicazione di sanzioni di tipo penale oltre che di tipo amministrativo tributario, quando queste non abbiano una finalità solamente risarcitoria, ma anche deterrente e punitiva[30], costituisce violazione del diritto a non essere giudicato o condannato due volte per lo stesso fatto.

Più attenta a marcare i profili di strutturale incompatibilità dell'ordinamento tributario con il principio del *ne bis in idem* si sta mostrando la giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, che a più riprese ha sollecitato una statuizione univoca in merito. Ancora al momento in cui si scrive, sono pendenti, infatti, in relazione alla violazione del principio del *ne bis in idem*, due questioni di costituzionalità (sebbene, in verità, non tutte strettamente riferibili alla materia tributaria), rimesse alla Consulta dalla Corte di Cassazione[31] (oltre ad una precedente rimessa dal Tribunale di Bologna[32]), nonché due rinvii pregiudiziali alla Corte di Giustizia da parte di alcuni giudici di merito[33].

Rende tuttavia testimonianza della necessità di una messa a punto con riferimento alla portata del principio del *ne bis in idem* la diversità di vedute assunta dalla giurisprudenza (a tal punto che in un caso il giudice ha ritenuto di fare diretta applicazione dell'articolo 649 c.p.p. a prescindere da qualsiasi coinvolgimento della Corte Costituzionale o della Corte di Giustizia dell'Unione europea[34]), in considerazione del fatto che finora la Corte di Cassazione non si è mostrata particolarmente propensa a riconoscere la sussistenza di violazioni del principio del *ne bis in idem*[35].

Invero, la Corte di Cassazione ha asserito che il principio del *ne bis in idem* non è da ritenersi violato nei rapporti tra omesso versamento di ritenute certificate o IVA e gli illeciti amministrativi di omesso versamento periodico delle somme dovute a tali titoli, in quanto tra il predetto reato e illecito amministrativo non intercorrerebbe un rapporto di specialità bensì di progressione, cui pertanto sarebbero riconducibili differenti ipotesi sanzionatorie. Più specificatamente, secondo l'interpretazione prospettata dai Giudici di legittimità, la diversità tra le due fattispecie è data dal fatto che l'illecito amministrativo trova il proprio compimento

al momento dell'omesso versamento periodico delle singole scadenze; al contrario, la fattispecie punita a titolo di reato si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale[36]. Una simile interpretazione non si ritiene accettabile alla luce dei criteri di matrice sostanziale cristallizzati dalla CEDU, giacché trascura, con ogni evidenza, il dato sostanziale per cui la condotta illecita posta in essere dal trasgressore, al di là della qualificazione legale assunta, è sostanzialmente la medesima.

Di talché, in presenza di pronunce della Suprema Corte di Cassazione che hanno opposto, pur sotto differenti profili, dei limiti al riconoscimento della garanzia del *ne bis in idem*, i detti rinvii pregiudiziali possono ritenersi gli unici idonei a rimuovere gli effetti pregiudizievoli conseguenti alla violazione del divieto di doppia punizione del medesimo soggetto a fronte della medesima infrazione.

Dipoi, con riferimento alla fattispecie di cui agli articoli 13 (anche nella versione antecedente all'intervento di riforma) e 13-bis D.Lgs. n. 74/2000, non può tacersi di ulteriori criticità, laddove tali norme, come visto, prevedono che la non applicazione o, alternativamente, l'applicazione in misura ridotta delle sanzioni penali sia condizionata al pagamento integrale del debito e delle sanzioni amministrative tributarie irrogate.

Ebbene, in proposito è ragionevolmente lecito domandarsi se il coordinamento esistente tra i due sistemi sanzionatori, amministrativo e penale, sia idoneo a escludere *ab origine* la violazione del principio del *ne bis in idem*. A tal riguardo, pur nell'assenza di univoche statuizioni, è nondimeno possibile svolgere alcune considerazioni sulla scorta di quanto riconosciuto da talune pronunce rese dalla CEDU.

Esaminando dunque la predetta giurisprudenza, non pare che il solo fatto che la sanzione penale risulti annullata ovvero mitigata in considerazione dell'applicazione, rispettivamente, dell'istituto di cui agli articoli 13 e 13-bis D.Lgs. n. 74/2000 sia in grado di per sé di scongiurare la violazione del principio del *ne bis in idem*, laddove, con riguardo alla causa di non punibilità si dia rilievo, ad esempio, al profilo procedimentale, considerando che, pur avendo il contribuente definito la esposizione debitoria in sede amministrativa, il procedimento penale potrebbe essere stato comunque attivato (senza contare che, anche da un punto di vista sostanziale, la rimozione della rilevanza penale potrebbe non determinarsi nel caso in cui il contribuente non riesca a definire la pendenza con l'Amministrazione finanziaria entro i termini previsti dall'articolo 13).

Con riguardo all'articolo 13-bis è sin troppo evidente la sovrapposizione dei procedimenti e delle sanzioni e anche qualora la misura della sanzione amministrativa tributaria risulti di lieve entità non viene meno per questo la natura essenzialmente penale ed afflittiva della stessa, secondo i criteri sostanzialistici adottati dalla Corte di Strasburgo e recepiti nel nostro ordinamento[37]. Nella sentenza *Jussila*[38], la Corte di Strasburgo ha ritenuto sostanzialmente penale la sovrattassa applicata dalla legge finlandese in caso di evasione dell'IVA, sebbene essa ammontasse ad appena il 10% dell'imposta evasa.

Parimenti, nella sentenza *Nykänen*[39], la Corte si è pronunciata sull'illecito di evasione della tassa sui dividendi previsto nell'ordinamento finlandese, in relazione al quale, oltre alla sanzione penale, era previsto anche il pagamento di una sovrattassa non particolarmente gravosa. Eppure, anche in questo caso, l'applicazione del solo criterio *Engel* concernente la natura dell'offesa è stata sufficiente per riqualificare la sovrattassa in illecito penale: infatti, per la legge finlandese, la sovrattassa non era intesa come una compensazione pecuniaria conseguente al danno subito dall'Erario, ma come una punizione avente finalità deterrente, analogamente a quanto avviene nel nostro ordinamento.

Anche sotto tale profilo, è dunque evidente che l'attenuazione della sanzione penale per effetto del venir in rilievo della circostanza attenuante di cui all'articolo 13-bis non è elemento sufficiente ad assicurare la compatibilità del doppio binario sanzionatorio attualmente in vigore con il principio del *ne bis in idem*, siccome cristallizzato dalle pronunce della Corte di Strasburgo.

Alla luce delle riportate riflessioni, non si può fare a meno di rilevare, da un lato, l'instabilità del panorama sia sotto il profilo delle scelte legislative sia sotto il riguardo dei pronunciamenti giurisprudenziali, dall'altro la necessità di un ripensamento, in chiave più generale, del complessivo sistema sanzionatorio tributario procedendo in tal modo a rimuovere le suddivisioni esistenti tra apparato sanzionatorio amministrativo tributario e penale[40], cosicché da aderire alla visione sostanzialistica (e maggiormente garantista) a più riprese sollecitata a livello sovranazionale dalla Corte di Strasburgo.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.studioalaimo.it/wp-content/uploads/2015/01/tax-evaders.jpg> [20.05.2016]

<http://www.pmi.it/wp-content/uploads/2015/04/Non-punibilita%CC%80-e1428354581134.jpg> [20.05.2016]

[http://cdn-1.lavoroefinanza.it/obj/guida-ai-reati-tributari\\_aadbfd80597bd06bfec2511691b0c816.jpg](http://cdn-1.lavoroefinanza.it/obj/guida-ai-reati-tributari_aadbfd80597bd06bfec2511691b0c816.jpg) [20.05.2016]

[1] Pubblicato su Supplemento Ordinario n. 55/L alla Gazzetta Ufficiale, serie generale, n. 233 del 7 ottobre 2015, in vigore dal 22 ottobre 2015. Il D.Lgs. consta di tre titoli: il primo dedicato alla revisione dell'apparato sanzionatorio penale, il secondo concernente la revisione dell'apparato sanzionatorio amministrativo – intervenendo, in particolare, sui D.Lgs. n. 471/1997 e n. 472/1997 e su alcune disposizioni sanzionatorie contenute nel Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 131/1986 in materia di imposta di registro e nei D.Lgs. n. 346/1990 e n. 347/1990 in materia di imposte ipotecaria e catastale e sulle successioni e donazioni – e il terzo relativo alla decorrenza degli effetti del titolo secondo, originariamente prevista per il 1. gennaio 2017, poi anticipata al 1. gennaio 2016 a mezzo dell'articolo 1 comma 133 della Legge (di seguito L.) n. 208/2015 (Legge di stabilità 2016) e, infine, riguardante le abrogazioni e le disposizioni finanziarie.

[2] Nota come Delega fiscale, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 59 del 12 marzo 2014. Si riporta, per comodità di lettura, il testo dell'articolo 8 comma 1: "Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi a un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo

6 comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative".

[3] Così la Relazione illustrativa del Governo allo schema di D.Lgs. concernente la revisione del sistema sanzionatorio penale, la quale, in particolare, sottolinea che, nel perseguimento di tale scopo, un ruolo centrale è rivestito dalla stabilità del quadro giuridico di riferimento che può ottenersi, oltre che tramite la predeterminazione delle condotte illecite, anche attraverso la certezza della misura sanzionatoria, la rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione, la percezione della pena come risposta adeguata, proporzionata, non vessatoria né di carattere espropriativo.

[4] Sui principi della Legge delega, si veda Corso Piermaria, Possibili obiettivi della revisione del sistema sanzionatorio penale, *Corriere Tributario* n. 15/2014, pagine 1161 e seguenti; Salvini Livia, Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario, *Rassegna Tributaria*, n. 2/2015, pagina 545 e seguenti; Perrone Antonio, La nuova disciplina dei reati tributari: "luci" ed "ombre" di una riforma ancora in cantiere, *Riv. Dir. Trib.*; Cavallini Stefano, Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria, del 20 luglio 2015, in: <http://www.penalecontemporaneo.it> [20.05.2016].

[5] Sono state ad esempio innalzate le soglie di punibilità per i fatti di omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10-bis D.Lgs. n. 74/2000) e di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiun-

to (di seguito IVA) (articolo 10-ter), al di sotto delle quali il ricorso a misure sanzionatorie di tipo amministrativo, già previste dalla legislazione vigente, è apparso proporzionato alle caratteristiche dell'illecito (in tal senso la citata Relazione illustrativa). Inoltre, anche con riguardo al delitto di dichiarazione infedele è previsto l'innalzamento delle soglie di punibilità con conseguente ridimensionamento della sfera di applicazione della norma penale e l'esclusione della rilevanza penale della non corretta classificazione e valutazione di elementi attivi o passivi effettivamente esistenti, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza o della non deducibilità degli elementi passivi reali. Anche il delitto di omessa dichiarazione ha subito un intervento di modifica da parte del Legislatore Delegato che ha inasprito la sanzione prevista in precedenza, sia nel minimo sia nel massimo edittale, innalzando anche la soglia di punibilità.

[6] Per una più completa disamina relativa alle modifiche apportate al sistema penale tributario italiano si rinvia a Santoriello Ciro/Perini Andrea, La riforma dei reati tributari (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158), *Officina del Diritto*, Il Penalista, Milano 2015; Nocerino Carlo/Putinati Stefano (a cura di), La riforma dei reati tributari, *Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino 2015; Gambogi Gianluca, La riforma dei reati tributari, *Commento al decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158*, Milano 2016; Iorio Antonio, I nuovi reati tributari, *Milanofiori Assago (MI) 2015*; Guida alla riforma fiscale, *Le sanzioni penali*, a cura dello Studio Pirola Pennuto Zei & Associati, I Professionisti de Il sole 24 ore, n. 2/2016.

[7] Il catalogo delle sanzioni accessorie è contenuto nell'articolo 12 D.Lgs. n. 74/2000, che non ha subito alcuna modifica ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, il quale stabilisce che la condanna per taluno dei delitti tributari importa, per determinati periodi temporali, la interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, l'incapacità di contrattare



con la Pubblica amministrazione, interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria, l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di Commissione Tributaria, pubblicazione della sentenza.

**[8]** Successivamente, con la modifica legislativa di cui all'articolo 2, comma 36 *vicies semel*, lettera i), Decreto Legge (di seguito D.L.) n. 138/2011, convertito, con modificazioni, nella L. n. 148/2011, il pagamento del debito tributario di cui all'articolo 13 comportava la riduzione della pena fino ad un terzo. L'attuale articolo 13-bis, risultante a seguito delle modifiche apportate con il D.Lgs. n. 158/2015, con il ripristino della riduzione della pena fino alla metà, ricrea un'armonia sistematica tra le due tipologie di attenuanti.

**[9]** L'articolo 14 D.Lgs. n. 74/2000 non è stato oggetto di modifiche da parte del D.Lgs. n. 158/2015 e, nella specie, prevede che l'imputato possa chiedere di essere ammesso a pagare, anche in tal caso prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma da lui indicata a titolo di equa riparazione dell'offesa recata dal reato, prevenendosi, comunque, un meccanismo specifico per la determinazione della somma.

**[10]** Così si è osservato nella Relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000. Per un più approfondito commento in ordine alla *ratio* delle disposizioni di cui agli articoli 13 e 14 del citato Decreto, si rinvia a Di Amato Astolfo/Pisano Roberto, *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Vol. 7, I reati tributari, Padova 2002, pagina 260; Lanzi Alessio/Aldrovandi Paolo, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova 2011, pagina 83.

**[11]** Si è sostenuto che dissonante con il progetto di riforma, ispirato alla graduazione della sanzione alla gravità della condotta e alla volontà di depenalizzare le fattispecie meno gravi, è la mancata abrogazione del delitto di omesso versamento di IVA punito dall'articolo 10-ter considerato che, soprattutto quando esso è determinato da comprovate difficoltà economiche, connesse a carenza di liquidità dell'impresa, non è comportamento che mostra un disvalore sociale tale da meritare l'applicazione della pena, potendo ben essere sufficiente la sola sanzione amministrativa. La disposizione prevede solo l'innalzamento della soglia di punibilità, non essendo attribuito alcun rilievo alle ragioni che possano aver comportato la condotta omissiva. Sul punto si veda Perrone Antonio, op. cit., pagina 81.

**[12]** Tale limite temporale si pone in continuità con le previgenti disposizioni in tema di circostanze attenuanti condividendone la ragione di evitare lunghe sospensioni o rinvii del dibattimento in prossimità della decisione, finalizzati ad iniziative risarcitorie.

**[13]** L'istituto del ravvedimento operoso, che consiste nella rimozione spontanea della violazione originata da errori od omissioni, il cui effetto principale è la riduzione, sulla base di regole differenziate, delle sanzioni irrogabili, è stato oggetto di modifiche ad opera della L. n. 190/2014 (Legge di Stabilità per il 2015) che ne ha ampliato l'ambito di applicazione

consentendo al contribuente, incorso in violazioni di obblighi tributari formali e sostanziali, di rimuovere la violazione anche successivamente alla constatazione degli illeciti da parte degli organi accertatori. Limite invalicabile alla possibilità di ravvedere la violazione è la circostanza che al contribuente sia stato notificato un atto di liquidazione o accertamento con riferimento a tale violazione ovvero che lo stesso abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità recante le somme dovute ex articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis D.P.R. n. 633/1972. Si segnala che il D.Lgs. n. 158/2015 è intervenuto operando una correzione all'articolo 13 D.Lgs. n. 472/1997, ponendo tra le ipotesi di ravvedimento riguardanti solo i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate anche l'ulteriore nuova fattispecie prevista dalla lettera *b quater*), secondo cui le sanzioni si riducono a un quinto qualora il contribuente si ravveda dopo la consegna del processo verbale di constatazione da parte degli organi verificatori.

**[14]** Corte di Cassazione. Ufficio del Massimario. Settore penale. Novità legislative: Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1 L. n. 23/2014; Relazione al D.Lgs. n. 158/2015, n. III/05/2015, pubblicata il 28 ottobre 2015.

**[15]** Si tratta di una disciplina che richiama quella prevista dalla L. n. 186/2014, recante, *inter alia*, Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale, in tema di *voluntary disclosure*. Sul punto si veda Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale accertamento, n. 10/E del 13 marzo 2015, pagine 25 e seguenti.

**[16]** In tal senso, Amadeo Roberta, *Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*, in: Nocerino Carlo/Putinati Stefano, op. cit., pagina 329. Sul tema specifico delle cause di non punibilità si vedano anche Iorio Antonio, op. cit., pagine 90 e seguenti; Iorio Antonio/Mecca Sara, *Nuovi rapporti tra pagamento del debito tributario e reati*, Corriere Tributario, n. 45/2015, pagine 4463 e seguenti; Gambogi Gianluca, *Cause di estinzione di alcuni reati tributari* (articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000), *La riforma dei reati tributari*, Commento al decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, pagine 379 e seguenti; Santoriello Ciro/Perini Andrea, op. cit., pagine 75 e seguenti.

**[17]** Cfr. da ultimo Cass. Pen., Sez. III, 10 febbraio 2015, n. 11352. La Suprema Corte ha osservato che il dettato della norma (articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000, nella sua formulazione ante riforma del 2015), laddove richiede l'estinzione del debito conduce a ritenere che "presupposto necessario del trattamento sanzionatorio più favorevole sia l'integrale pagamento di quanto dovuto all'Erario, non essendo dunque sufficiente la mera ammissione al provvedimento di rateazione intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento". Proseguono i Giudici, richiamando la *ratio* della norma "la condotta meritevole del trattamento premiale è solo quella effettivamente idonea ad

apportare un beneficio in termini patrimoniali all'Erario, non apparendo significativo sotto tale profilo il mero provvedimento di ammissione alla rateazione posto che l'interessato, una volta ammesso alla rateazione, ben potrebbe restare inadempiente rispetto al pagamento delle singole rate [...]. Anche in caso di procedure conciliative o di adesione, presupposto dell'applicabilità della circostanza attenuante è l'intervenuta integrale estinzione del debito d'imposta [...]. L'attenuante in questione, non è applicabile, in altri termini, in caso di rateazione del debito d'imposta già iscritto a ruolo e indicato nella cartella di pagamento, atteso che il riconoscimento del beneficio è subordinato all'integrale ed effettiva estinzione dell'obbligazione tributaria. E l'avvenuto puntuale pagamento delle eventuali rate già scadute non garantisce certamente il pagamento delle successive rate a scadere" (in senso conforme, cfr. Cass. Pen., Sez. III, 16 luglio 2014, n. 37748; Cass. Pen., Sez. III, 27 novembre 2013, n. 5681).

**[18]** Quanto statuito nella suddetta ordinanza risulta conforme alla recentissima Sentenza n. 44132 del 2 novembre 2015 pronunciata dalla IV. Sezione Penale, in materia di guida sotto l'influenza dell'alcool di cui all'articolo 186, Nuovo Codice della Strada (D.Lgs. n. 285/1992). Premesso che anche questa fattispecie di reato è connotata da soglie, risultando la guida sotto l'influenza dell'alcool punita con una sanzione amministrativa o con due diversi reati di gravità crescente, nella pronuncia in esame la Suprema Corte ammette l'applicabilità dell'articolo 131-bis ai reati connotati da precise soglie, quali sono anche i reati tributari. Osserva, infatti, la Suprema Corte che, pur in assenza di una esplicita presa di posizione del Legislatore, la collocazione dell'articolo 131-bis nella "parte generale" del c.p. esprimerebbe, comunque, l'intento del Legislatore stesso di non limitarne l'efficacia a talune fattispecie di reato. La Sentenza in esame, poi, giunge anche ad un'altra conclusione, ossia che la previsione di soglie, quale ne sia la funzione, "non è incompatibile con il giudizio di particolare tenuità del fatto perché in ogni caso la soglia svolge le proprie funzioni sul piano della selezione categoriale mentre la particolare tenuità conduce ad un'altra tra le epifanie nella dimensione effettuale, secondo il paradigma della sussidiarietà in concreto". Va detto che le SS.UU. penali della Cassazione, con una pronuncia le cui motivazioni sono in corso di deposito, hanno statuito l'applicabilità della causa di non punibilità ex articolo 131-bis in materia di guida sotto l'influenza dell'alcool. La pronuncia potrebbe avere influenza anche nel giudizio pendente dinanzi alle medesime SS.UU. con riguardo ai reati tributari.

**[19]** Definiti dalla Relazione illustrativa "modelli seriali di evasione fiscale". Tale citazione è ripresa anche dalla Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, op. cit., nella quale sono posti anche alcuni interrogativi in ordine alla esatta individuazione dei "professionisti" che svolgono attività di "consulenza fiscale", non essendo chiaro se la norma si riferisca solo a coloro che sono abilitati dalla Agenzia delle Entrate alla trasmissione delle

dichiarazioni ovvero ricomprenda tutti i soggetti che svolgono attività *lato sensu* di consulenza fiscale. Né risulta chiaro, dal dettato della disposizione, se il Legislatore ha inteso estendere l'aggravante a tutti i compartecipi ovvero solo al professionista/intermediario che abbia elaborato i modelli seriali di evasione, espressione, a sua volta, tutt'ancora da definirsi.

**[20]** Anche in tal caso vengono in rilievo gli istituti volti alla definizione agevolata del rapporto impositivo: l'accertamento con adesione, la rinuncia all'impugnazione e la conciliazione giudiziale di cui si è discusso sopra. Peraltro, il mancato richiamo, al comma 1, al ravvedimento operoso non pare costituire una causa ostativa alla sua utilizzabilità, considerandosi che l'istituto può operare quale causa di esclusione della punibilità, tenuto conto altresì dell'ampiezza e genericità dell'espressione utilizzata nella disposizione in esame che richiede l'estinzione del debito mediante pagamento elencando, senza esaustività, le modalità. Si veda sul punto Amadeo Roberta, *op. cit.*, pagina 341.

**[21]** Si evidenzia che la disposizione limitativa dell'accesso al patteggiamento è stata introdotta (nell'ambito del previgente articolo 13, al comma 2-bis), con il D.L. n. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 148/2011, ed a seguito della sua introduzione è stata sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale per irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati dello stesso reato, a seconda delle rispettive condizioni economiche (in relazione all'articolo 3 della Carta Costituzionale) e per limitazione del diritto di difesa dell'imputato non abbiente che vedrebbe precluso l'accesso al rito speciale esclusivamente per motivi legati alla propria condizione di impossidenza (in relazione all'articolo 24 della Costituzione). La Corte Costituzionale, con Sentenza 28 maggio 2015, n. 95, ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale del previgente articolo 13, comma 2-bis, sottolineando, mediante rinvio a precedenti pronunce, come rientri nella discrezionalità del Legislatore, riconnettere al titolo del reato, e non soltanto al livello della pena edittale, un trattamento più rigoroso per l'accesso al rito alternativo: l'esercizio di tale discrezionalità – in quanto basato su apprezzamenti di politica criminale, connessi specialmente all'allarme sociale generato dai singoli reati – sarebbe sindacabile solo ove si trasformi in manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio, come avviene quando le scelte operate determinino inaccettabili sperequazioni tra figure criminose omogenee. Nell'occasione, la Corte ha ribadito che *"qualunque norma che imponga oneri patrimoniali per il raggiungimento di determinati fini risulta diversamente utilizzabile a seconda delle condizioni economiche dei soggetti interessati a conseguirli. Non per questo solo, tuttavia, essa è costituzionalmente illegittima. Ciò avviene esclusivamente in due ipotesi: da un lato, quando ne risulti compromesso l'esercizio di un diritto che la Costituzione garantisce a tutti paritariamente (quale il diritto di azione e difesa in giudizio, [...]); dall'altro, quando gli oneri imposti non risultino giu-*

*stificati da ragioni connesse a circostanze obiettive, così da determinare irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio".* Inoltre, aggiunge la Corte, l'onere patrimoniale imposto risulta giustificato da ragioni obiettive, ossia dal generale interesse alla eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il valore sintomatico del ravvedimento del reo, oltre che dallo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi. Sul tema del patteggiamento nei reati fiscali si veda anche Corte Costituzionale, Ordinanza n. 225 del 5 novembre 2015 con la quale è stata ordinata la restituzione degli atti al Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale Ordinario di Torino che aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale della medesima disposizione in riferimento a numerosi parametri, per una rinnovata valutazione in ordine alla rilevanza della questione alla luce dell'intervenuto Decreto n. 158/2015 di modifica del sistema sanzionatorio anche in riferimento alla norma sottoposta a scrutinio.

**[22]** La Relazione illustrativa presenta l'articolo 10 D.Lgs. n. 158/2015 come avente carattere solo in parte innovativo, limitandosi a fornire una collocazione normativa più adeguata alla disposizione *"extravagante"* in tema di confisca obbligatoria per i delitti tributari. Per un confronto tra la disposizione previgente e la previsione della novella dell'articolo 12-bis si veda Sanvito Corrado, *La nuova confisca obbligatoria in caso di reati tributari trova collocazione sistemica*, Il Fisco, n. 32/2015, pagine 3143 e seguenti.

**[23]** Cfr. Cass., Sez. Pen., 3 dicembre 2012, n. 46726 *la quale poi epilogò sancendo che "il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca, darebbe luogo ad un'inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato [...]. Discende da ciò che il mantenimento della misura ablativa è giustificato fino al momento in cui si realizza il recupero delle imposte evase a favore dell'Amministrazione finanziaria con corrispondente diminuito del patrimonio personale del contribuente, momento superato il quale non ha più ragione di essere mantenuto in vita il sequestro preventivo"*. Sul punto si veda il commento di Iorio Antonio/Mecca Sara, *op. cit.*, pagine 591 e seguenti. Sul carattere preminentemente sanzionatorio della confisca per equivalente si veda anche Cass. Sez. V, 16 gennaio 2004, n. 15445 e SS.UU., 25 ottobre 2005, n. 41936.

**[24]** Si veda Tassani Thomas, *La "nuova" confisca tributaria*, Il Fisco, n. 43/2015, pagina 4130 secondo cui *"il requisito normativo si realizzi nell'ambito degli esistenti moduli procedurali e processuali, dai quali emerga, in relazione al debito d'imposta accertato o in via di accertamento, l'impegno giuridicamente qualificato, sulla base di definizioni consensuali o comportamenti concludenti"*, venendo in considerazione in primo luogo le fattispecie di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale e di transazione fiscale nelle quali l'impegno del contribuente risulta dalla definizione concordata con l'Amministrazione finanziaria. Nello stesso senso Santoriello Ciro/Perini Andrea,

*op. cit.*, pagina 54, secondo cui *"Quanto alla definizione della nozione di impegno del contribuente, [...], non pare possa prescindere dalla presentazione da parte dell'indagato di una formale istanza diretta tanto al giudice che all'Amministrazione finanziaria, con la quale per l'appunto palesi tale sua intenzione. In particolare, presumibilmente dovrà richiedersi che il contribuente faccia ricorso alle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie producendo davanti all'autorità giudiziaria l'accordo in quella sede raggiunto, mentre non sarà sufficiente un impegno unilateralmente assunto dal privato"* (in proposito, cfr. Procura della Repubblica di Trento, Circolare del 7 ottobre 2015).

**[25]** Per una più completa disamina dei profili problematici della novella legislativa in questione si rinvia a Amato Giuseppe, *L'estinzione del debito impedirà di applicare la misura ablativa*, Guida al Diritto, n. 46 del 14 novembre 2015, pagine 72 e seguenti; Amato Giuseppe, *Il semplice accordo non fa venire meno le ragioni del sequestro*, *ibidem*, pagina 76 e seguenti; Delsignore Stefano, *La riforma dei reati tributari*, *Le novità del D.Lgs. n. 158/2015*, pagine 283 e seguenti; Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, *op. cit.* In generale sull'istituto della confisca tributaria, si veda Tassani Thomas, *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, *Rassegna Tributaria*, n. 6/2015, pagine 1385 e seguenti; Santoriello Ciro/Perini Andrea, *op. cit.*, pagine 49 e seguenti.

**[26]** Cfr. articolo 5 del Trattato sull'Unione europea, in base al quale il principio di proporzionalità assurge a criterio-guida nell'azione delle istituzioni europee.

**[27]** Il rispetto del principio del *ne bis in idem*, cioè del diritto di non essere perseguito o condannato due volte per lo stesso reato è disciplinato, in maniera sostanzialmente analoga, a livello di fonti sovranazionali, dall'articolo 4 del Protocollo 7 della Corte europea dei diritti dell'uomo (di seguito CEDU), e dall'articolo 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (di seguito CDFUE), nonché, nell'ordinamento italiano, dall'articolo 649 c.p.p. Per una esposizione puntuale del principio, si veda Astarita Silvia, (voce) *Ne bis in idem*, *Digesto*, Sez. pen., Torino 2008; Rafaraci Tommaso, (voce) *Ne bis in idem*, *Enc. Dir.*, Annali, Vol. III, Milano 2010, pagina 857. Benché il divieto del *ne bis in idem* sia formulato pressoché analogamente in tutte le disposizioni richiamate, differente è il rango (e conseguentemente il grado di cogenza) assunto dalle fonti testé menzionate nell'ordinamento domestico, in quanto la norma dell'articolo 4 del Protocollo 7 CEDU si pone, secondo quanto riconosciuto dalle sentenze *"gemelle"* della Consulta n. 348 e 349 del 2007, quale norma costituzionalmente interposta, ai sensi dell'articolo 117, comma 1 della Costituzione, con conseguente obbligo di rimessione degli atti al Giudice delle leggi da parte del giudice a quo qualora ravvisi un contrasto con la disciplina domestica; al contrario, qualora venga invocato il principio del

ne bis in idem di cui all'articolo 50 CDFUE, il giudice potrà disapplicare direttamente la norma dell'ordinamento interno che ritiene incompatibile con il diritto dell'Unione europea. In ultimo, sul punto, vi è da segnalare il tentativo, effettuato di recente dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 49 del 2015, di limitare il grado di permeabilità dell'ordinamento domestico ai principi della CEDU, in quanto, a dire dei Giudici di legittimità, il giudice a quo, prima di sollevare la questione di legittimità costituzionale per violazione dell'articolo 117, comma 1 della Costituzione, dovrebbe verificare che il principio invocato sia parte del "diritto consolidato" generato dalla giurisprudenza europea e, solo in caso di risposta affermativa, procedere alla rimessione degli atti all'esame della Consulta. Cfr. Corte Cost., 26 marzo 2015, n. 49. Per un commento si veda Viganò Francesco, La Consulta e la tela di Penelope, Osservazioni a primissima lettura su C. cost., sentenza del 26 marzo 2015, n. 49, in materia di confisca di terreni abusivamente lottizzati e proscioglimento per prescrizione, Diritto penale cont., 30 marzo 2015.

**[28]** Così la Relazione Illustrativa del D.Lgs. n. 158/2015. Il riferimento al principio di specialità impone quantomeno di farvi brevemente cenno. Il principio in parola, quale criterio regolatore dei rapporti tra reato tributario e illecito amministrativo, è disciplinato, nell'ambito del Decreto sui reati tributari, all'articolo 19, in forza del quale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione che prevede una sanzione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica esclusivamente la disposizione speciale. D'altro canto, sotto il profilo procedimentale, la successiva disposizione di cui all'articolo 20 prevede la separazione del procedimento penale da quello amministrativo, non essendo consentito che uno dei due possa essere sospeso in attesa della definizione dell'altro. Di poi, l'articolo 21, nel presupposto che la fattispecie penale sia sempre speciale e che l'accertamento in ordine alla sussistenza o meno di tale specialità competeva esclusivamente al giudice penale, dispone che l'Amministrazione finanziaria proceda comunque all'irrogazione della sanzione amministrativa relativa alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, sebbene essa non sia eseguibile nei confronti dell'autore della violazione, salvo che il procedimento penale si definisca con provvedimento di archiviazione o con sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. Sempre con riguardo al principio di specialità, la stessa Corte di Strasburgo ne ha riconosciuto la valenza quale criterio regolatore del concorso apparente di norme. Cfr. CEDU, sentenza del 29 maggio 2001, Fischer c. Austria. In proposito, Giovannini Alessandro/Murciano Luigi P., Il principio del "ne bis in idem" sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta, Corriere Tributario, n. 20/2014, pagina 1548 evidenziano che "La ratio di questa impostazione è evidente: impedire che una

scelta non fondata del «capo d'imputazione», perché non coronata da successo processuale, possa poi creare dei vuoti di reazione, tali da garantire, nei fatti, spazi d'impunità. Tale preoccupazione emerge dalla stessa Relazione ministeriale al D.Lgs. n. 74/2000. Essa finisce, però, per determinare una sicura violazione del principio sancito dall'articolo 4 del protocollo 7 della CEDU e ribadito dall'articolo 50 del Trattato dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, per lo meno nei termini in cui quel principio è stato adesso interpretato dai giudici di Lussemburgo e Strasburgo; e finisce per elidere, in realtà, proprio il principio del ne bis in idem sostanziale, del quale, invece, sembrerebbe a prima vista costituire declinazione". In ultimo, mette conto rilevare che il principio di specialità e il divieto del ne bis in idem operano su piani differenti. Difatti, sulla scorta del principio di specialità, in presenza di un concorso tra sanzione amministrativa tributaria e penale, troverà applicazione quest'ultima, in quanto la sanzione penale include elementi maggiormente caratterizzanti la fattispecie sanzionata; diversamente, il principio espresso dalla CEDU è bidirezionale, trovando applicazione tanto nel caso di sanzione amministrativa precedente a quella penale quanto nel caso inverso.

**[29]** Non sono invero poche le pronunce rese, di recente, sul principio del ne bis in idem dai giudici di Strasburgo. Cfr. CEDU, sentenza del 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri c. Italia (la controversia in questione non atteneva al diritto tributario, bensì alla materia dell'intermediazione finanziaria); successivamente la Corte ha affermato principi identici anche per la materia tributaria: cfr. Nykänen c. Finlandia, 20 maggio 2014; Glantz c. Finlandia, 20 maggio 2014; Häkkä c. Finlandia, 20 maggio 2014; Pirttimäki c. Finlandia, 20 maggio 2014; Lucky Dev c. Svezia, 27 novembre 2014; Rinas c. Finlandia, 27 gennaio 2015; Kiiveri c. Finlandia, 10 febbraio 2015; Osterlund c. Finlandia, 10 febbraio 2015. Innumerevoli i commenti succedutisi in dottrina. Tra i tanti contributi, si segnalano Zaccone Cesare/Romano Francesca, Il concorso tra sanzioni penali e sanzioni amministrative: le fattispecie di cui agli artt. 185 e 187 ter, TUF alla luce di una recente sentenza della Corte di Strasburgo, Riv. Dir. Trib., n. 4/2014, pagina 147 e seguenti; Cesari Guglielmo, Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione, Riv. Dir. Trib., n. 5/2014, pagina 74 e seguenti; Poddighe Andrea, Il divieto del ne bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno, Riv. Dir. Trib., n. 7-8/2014, pagina 104 e seguenti; Sacchetto Claudio, Sanzioni tributarie e CEDU, Rassegna Tributaria, n. 2/2015, pagina 483 e seguenti; Giovannini Alessandro, Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico, Rassegna Tributaria, n. 5/2014, pagina 1152 e seguenti; Giovannini Ales-

sandro/Murciano Luigi P., op. cit., pagina 1548 e seguenti; Palasciano Alessandro, Il doppio binario penale-tributario: dalle pronunce CEDU alla Corte di Cassazione, Il Fisco, n. 46/2014, pagina 4544 e seguenti; Caraccioli Ivo, La progressiva assimilazione tra sanzioni penali ed amministrative, Il Fisco, n. 24/2014, pagina 2374 e seguenti; Sturla Maria Teresa, Il ne bis in idem tra Corte EU e Corte Costituzionale, Giur. It., n. 8/2015, pagina 2006 e seguenti; Vinciguerra Giulio, Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU, Diritto Pratica Tributaria, n. 2/2015, pagina 282 e seguenti; Flick Giovanni Maria, Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?, Rivista Societaria, 2014, pagina 953 e seguenti; Flick Giovanni Maria, Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo, Rassegna Tributaria, n. 5/2014, pagina 939 e seguenti; Antonini Pierluigi, Ne bis in idem e omesso versamento di ritenute: un'occasione persa per la Cassazione, Corriere Tributario, n. 28/2015, pagina 2197 e seguenti. Peraltro, anche la Corte di Giustizia dell'Unione europea (di seguito CGUE) ha avuto modo di pronunciarsi con riguardo al divieto del ne bis in idem. Cfr. CGUE, sentenza del 26 febbraio 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson. Per un commento della sentenza si veda Di Federico Giacomo, La possibilità di cumulare sanzioni penale e fiscali ai sensi dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, Rassegna Tributaria, n. 5/2013, pagina 1185 e seguenti, nonché Dorigo Stefano, Il rapporto tra sanzione tributaria e sanzione penale secondo la Corte di Giustizia e i possibili effetti sull'ordinamento italiano, Riv. Dir. Trib., n. 7-8/2013, pagina 204 e seguenti.

**[30]** Per stabilire se ci si trovi dinanzi ad una sanzione avente carattere penale, la CEDU ha da tempo elaborato tre criteri, i cosiddetti "criteri Engel", dal nome della pronuncia che costituisce la *leading case* in materia (cfr. CEDU, sentenza dell'8 giugno 1976, Engel e altri c. Olanda), ossia 1) la qualificazione attribuita all'illecito dal diritto interno, 2) la natura dell'illecito, nonché 3) la natura e gravità della sanzione. Con ogni evidenza, l'approccio adottato dalla CEDU è di tipo sostanzialistico e si fonda sulla natura affittiva o meno delle sanzioni comminate. L'interpretazione dell'aggettivo "penale" alla luce dei criteri sostanziali elaborati dalla CEDU è stata, peraltro, recepita anche dalla stessa giurisprudenza della Corte Costituzionale, secondo cui "tutte le misure di carattere punitivo-affittivo devono essere soggette alla medesima disciplina della sanzione penale in senso stretto" (cfr. Corte Cost., sentenza del 26 maggio 2010, n. 196). Ebbene, l'attuale sistema sanzionatorio tributario italiano, a seguito della riforma realizzata nel biennio 1996-1997, risulta modellato sulla scorta di principi penalistici (si pensi, a mero titolo esemplificativo, al principio di legalità della pena, alla previsione della personalità della sanzione, alla concettualizzazione del *favor rei*, alla modalità con cui sono disciplinati gli stati soggettivi, le cause

di esclusione, la disciplina del concorso nel reato, alla previsione della non trasmissibilità della sanzione agli eredi) di talché è incontrovertibile la natura "penale" delle sanzioni da esso previste. In ordine alla natura del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, valgono per tutti le considerazioni di Del Federico Lorenzo, Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.lgs. n. 472/1997, Riv. Dir. Trib., n. 1/1999, pagina 107 e seguenti; Batistoni Ferrara Franco, Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente, Diritto Pratica Tributaria, n. 1/1999, pagina 1509 e seguenti; Giovannini Alessandro, Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, Diritto Pratica Tributaria, 1997, pagina 1196 e seguenti; Marongiu Gianni, Le sanzioni amministrative tributarie, Riv. Dir. Trib., n. 1/2004, pagina 374 e seguenti. Nemmeno risulta sufficientemente delineata, sulla scorta dei criteri individuati dalla CEDU, la distinzione operata dall'ordinamento domestico tra le fattispecie punite in via amministrativa e quelle che assumono rilievo a livello penale, in ordine al requisito dell'identità del fatto, circostanza dirimente ai fini dell'applicabilità del divieto del *ne bis in idem*. Al proposito, la CEDU riconosce che ciò che importa non è il tipo legale, bensì l'identità materiale e naturalistica del fatto assunto a presupposto della sanzione. Poco importa dunque che le fattispecie sanzionatorie amministrative tributarie e penali si differenzino sul piano della tipicità. Ciò che conta, per ritenere violato il divieto, è che l'effetto si risolva nella doppia punizione del medesimo fatto concreto (cfr. CEDU, sentenza del 10 febbraio 2009, Zolotukhin c. Russia).

**[31]** Cfr. Cass. Pen., Sez. V, ord. 15 gennaio 2015, n. 1782. Per un commento si veda Sturla Maria Teresa, op. cit., pagina 2006 e seguenti; Cass. Pen., Sez. V, ord. 21 gennaio 2015, n. 950. Per un commento si veda Marcheselli Alberto, Alla Consulta il doppio binario nelle sanzioni tributarie e finanziarie, *l'Espresso* quotidiano, 23 gennaio 2015.

**[32]** Per quanto riguarda la questione rimessa alla Corte Costituzionale dal Tribunale di Bologna, Sez. I, Pen., con l'ordinanza del 21 aprile 2015 – ove era stata dichiarata rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale per violazione dell'articolo 117, comma 1, della Costituzione, in relazione all'articolo 4 del Protocollo 7 CEDU, nonché dell'articolo 649 c.p.p., in relazione all'articolo 10-ter D.Lgs. n. 74/2000, nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui all'imputato sia già stata comminata, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della CEDU e dei relativi Protocolli – si ha notizia, per mezzo della stampa (*Il Sole 24 Ore* del 9 marzo 2016), della circostanza che la Corte Costituzionale abbia restituito gli atti al giudice rimettente "per sopravvenute modifiche legislative", per cui la Corte non si sarebbe pronunciata nel merito dei

rilevi sollevati dal Tribunale, il quale dovrà verificare se la questione è ancora rilevante dopo le modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 158/2015 che ha rivisto al rialzo le soglie del reato. Al momento in cui si scrive non sono ancora disponibili le motivazioni. Per un commento della predetta ordinanza di rimessione, si rimanda a Caianiello Michele, *Ne bis in idem* e illeciti tributari per omesso versamento dell'Iva: il rinvio della questione alla Corte costituzionale, Diritto penale contemporaneo, 18 maggio 2015.

**[33]** Cfr. Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015. Per un commento si veda Centore Paolo, "Ne bis in idem" e sanzioni fiscali: una rivoluzione culturale prima che giuridica, Riv. Giur. Trib., n. 1/2016, pagina 80 e seguenti; Giovannini Alessandro, Le sanzioni per omesso versamento dell'Iva davanti alla Corte di Giustizia, *Corriere Tributario*, n. 6/2016, pagina 439 e seguenti; Viganò Francesco, *Ne bis in idem* e omesso versamento dell'Iva: la parola alla Corte di giustizia, Diritto penale contemporaneo, 28 settembre 2015; Trib. Santa Maria Capua a Vetere, 11 maggio 2015. Mette conto altresì evidenziare che, a fronte di una precedente ordinanza di rinvio, formulata dal Tribunale di Torino (Trib. Torino, Sez. Pen., 27 ottobre 2014), in tema di omesso versamento delle ritenute d'imposta (articolo 10-bis D.Lgs. n. 74/2000 e articolo 13 D.Lgs. n. 471/1997) la CGUE ha dichiarato la propria incompetenza, avendo cura di precisare come la questione portata alla sua attenzione "concerna l'applicazione di disposizioni di diritto italiano [...] in un contesto che non presenta alcun nesso con il diritto dell'Unione". Cfr. CGUE, ord. 15 aprile 2015, C-497/14, Burzio. Per un commento sulla sentenza di *non liquet*, si veda Mazza Oliviero, L'insostenibile convivenza fra *ne bis in idem* europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari, *Rassegna Tributaria*, n. 4/2015, pagina 1033 e seguenti, nonché Scoletta Marco, Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del *ne bis in idem*: la Corte di Giustizia dichiara la propria incompetenza, Diritto penale contemporaneo, 8 maggio 2015.

**[34]** Cfr. Trib. Asti, Sez. Pen., 7 maggio 2015, n. 717, secondo cui "entrambe le soluzioni adottate – questione di legittimità costituzionale da un lato e rinvio pregiudiziale dall'altro – non appaiono pienamente soddisfacenti", nulla ostando "ad una applicazione diretta dell'articolo 649 c.p.p. al di là dei limiti apparentemente segnati dal suo tenore letterale".

**[35]** Cfr. Cass. Pen., Sez. III, sentenza del 15 maggio 2014, n. 20266, in tema di omesso versamento delle ritenute d'acconto; Cass. Pen., Sez. III, 1. ottobre 2014, n. 40526, anch'essa con riguardo all'omesso versamento delle ritenute d'acconto; Cass., 12 marzo 2015, n. 10475, anch'essa con riguardo all'omesso versamento delle ritenute d'acconto. Per un commento si veda Bossi Claudio, Omesso versamento delle ritenute d'acconto: la Cassazione esercita il "power to overruling", Diritto penale contemporaneo, 13 marzo 2015; Cass. Pen., Sez. III, 20 luglio 2015, n. 31378, con riguardo all'ipotesi di omesso versamento delle ritenute previdenziali per i lavoratori

dipendenti. Per un commento si veda Valsecchi Alfio, Per la Cassazione non viola il divieto di *ne bis in idem* la previsione di un doppio binario sanzionatorio per l'omesso versamento di ritenute previdenziali, Diritto penale contemporaneo, 21 settembre 2015.

**[36]** Con riferimento alla cosiddetta "teoria della progressione illecita" si vedano Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424 e 37425, avente ad oggetto le previsioni sanzionatorie di cui all'articolo 10-bis D.Lgs. n. 74/2000 e all'articolo 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997.

**[37]** Sul punto si veda Cociani Simone Francesco, Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria, Riv. Dir. Trib., n. 5/2015, pagine 405 e seguenti. Nel senso di ritenere non superato il problema del *ne bis in idem* anche alla luce delle nuove disposizioni di cui agli articoli 13 e 13-bis, si veda anche Centore Paolo, op. cit., nota n. 8, pagina 82.

**[38]** CEDU, sentenza del 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia.

**[39]** CEDU, sentenza del 20 maggio 2014, Nykänen c. Finlandia.

**[40]** Tale auspicio è stato formulato, di recente, da Giovannini Alessandro, La serietà delle sanzioni e la riforma mancata, *Corriere Tributario*, n. 9/2016, pagina 687 e seguenti.