

Contributo relativo allo "Schema di decreto legislativo recante testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali"

Premetto che limiterò, anche per rispettare i tempi di consegna indicati, le osservazioni di cui sono stato richiesto allo "schema di decreto legislativo recante testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali" e, segnatamente, in tale ambito, alla parte II titolo I (Sanzioni penali).

Aggiungo che, naturalmente, le stesse si manterranno nello stretto ambito della natura "compilativa" propria dello strumento del testo unico, significativamente ricordata anche a pag.2 della Relazione illustrativa allo schema di decreto.

1. All'art.72 (Omissioni del pubblico ufficiale o dell'incaricato di un pubblico servizio) dello schema di decreto, la norma, che trova il suo corrispondente nell'art.3 del d.lgs. del Capo Provvisorio dello Stato n. 1159 del 1947, nel riportare esattamente il testo di quest'ultimo, è così formulata: «Il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che al fine d'interrompere o di turbare la regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte dirette ed indirette, ordinarie e straordinarie, rifiuta, omette o ritarda atti del proprio ufficio o servizio, è punito con la reclusione da un anno a sei anni».

Vi è allora da chiedersi se, laddove nella norma è scritto, pur in assoluta conformità con il testo dell'art.3, «reclusione da un anno a sei anni», non sia auspicabile scrivere invece, per ragioni rispondenti all'ordinario *modus redigendi* delle norme in particolare nella parte sanzionatoria, «reclusione da uno a sei anni».

Nella relazione illustrativa, infatti, si precisa che «le disposizioni vigenti sono trasfuse senza modificarne la formulazione a eccezione delle ipotesi in cui mantenendo la portata applicativa attualmente vigente sia stato necessario attualizzarne il testo o introdurre disposizioni di coordinamento per mere esigenze sistematiche di aggiornamento a sopravvenute modifiche normative nel settore di riferimento o per esigenze formali di coordinamento normativo con altre disposizioni dell'ordinamento ivi comprese quelle inserite nei testi unici di cui alla delega in esame».

Si ritiene pertanto che, alla luce delle ipotesi ricordate in tale passaggio, anche una modifica meramente "cosmetica" quale quella che qui si dovrebbe apportare al testo, onde evitare la ripetizione del termine "anno", ben potrebbe rientrare in tale ambito.

2. Salvo errori, non risulta "trasfuso" nel testo unico emanando, né compare tra le norme abrogate di cui agli artt.101 e 102 dello schema, la norma, tuttora, salvo errori, vigente,

dell'art.11, comma 1, del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011 (Emersione di base imponibile) convertito dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011.

Il testo di detta norma è il seguente: «Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

A propria volta, l'art. 76 del d.P.R. n. 445 del 2000, espressamente richiamata *quod poenam*, prevede testualmente che «chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia. La sanzione ordinariamente prevista dal codice penale è aumentata da un terzo alla metà».

Ne consegue che la condotta prevista dall'art.11, comma 1, cit. è dunque punita ai sensi delle disposizioni previste dal codice penale (segnatamente di quelle, relative alla falsità in atti, contemplate dal titolo VII capo III del libro II del codice penale).

Si ritiene pertanto, non ravvisandosi ragioni di segno contrario, e nella rispondenza alla necessaria funzione "esaustiva" dello strumento del testo unico, che la disposizione di cui all'art.11 comma 1, per la natura penale della sanzione che la contrassegna, dovrebbe essere inclusa, con introduzione di un apposito articolo, tra quelle di cui al titolo I della parte II dello schema di testo unico. Corrispondentemente, dovrebbe prevedersi l'abrogazione, da inserire nell'art. 101 dello schema di decreto, dell'art.11, comma 1, suddetto.

3. Non risulta, salvo errori, "trasfusa" nel testo unico emanando, né figura, salvo errori, tra le norme abrogate, neppure la disposizione di cui all'art. 23 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34, convertito dalla legge 26 maggio 2023, n. 56, attualmente vigente, che recita: « i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, 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».

Plausibilmente, il suo mancato inserimento nello schema di testo unico potrebbe essere dovuto alla natura "temporanea" della norma, intrinsecamente collegata, per il tramite del riferimento alle modalità e ai termini delle norme dalla stessa richiamate, a istituti

transienti". natura, dunque, non compatibile con la struttura di un testo unico, non suscettibile, alla stregua dei principi generali, di contenere disposizioni transitorie.

Tuttavia, la mancata presenza della norma all'interno di un testo che, nelle aspettative di chi lo applichi, dovrebbe essere tendenzialmente completo ed esaustivo, potrebbe indurre l'operatore, fuorviandolo, a non considerare l'esistenza della stessa.

Potrebbe dunque considerarsi la possibilità di adottare, alla stessa stregua di quanto fatto nell'art. 98 dello schema (ove si è inserito richiamo, inedito rispetto all'originario art.21 del d.lgs. n. 74 del 2000, agli artt. 119 e 124 del testo unico della giustizia tributaria, rispettivamente ripropositivi degli artt. 21-*bis* e 21-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000), un richiamo all'art.23 cit. da inserire verosimilmente, per identità di materia, nell'art.89 (Pagamento del debito tributario) che trova corrispondenza nell'attuale art.13 del d. lgs. n. 74 del 2000. In particolare potrebbe, analogamente al "meccanismo" utilizzato nell'art. 98, inserirsi un comma 6 che reciti: «Resta fermo quanto previsto dall'articolo 23 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34, convertito dalla legge 26 maggio 2023, n. 56

4 ottobre 2024

Gastone Andreazza
Pres. Sez. Corte di cassazione

