

**Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera dei deputati,
nell'ambito dell'esame dello Schema di decreto legislativo recante
revisione del sistema sanzionatorio tributario (atto n. 144)**

Audizione

***Prof. Antonio Felice Uricchio - Ordinario di diritto tributario, Università
di Bari Aldo Moro***

27 marzo 2024

Onorevoli Deputati,

ringrazio il Presidente e i Componenti di queste Commissioni per l'opportunità di intervenire in merito allo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario (atto n. 144) emanato in attuazione dell'articolo 20 della legge di delega per la riforma fiscale n. 111 del 2023) il quale riordina la disciplina delle sanzioni amministrative e penali tributarie, apportando significative novità, correlando soprattutto l'entità delle medesime alla gravità della condotta dell'autore delle violazioni secondo i principi di proporzionalità e offensività previsti dal diritto unionale.

Sul tema occorre segnalare la recente pronuncia della Corte costituzionale (sentenza n. 46 del 17 marzo 2023) con la quale il giudice delle leggi ha definito con maggiore puntualità la portata del principio di proporzionalità in materia di sanzioni amministrative tributarie chiarendo che, in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7, commi 1 e 4, del d.lgs. n. 472/1997 e del principio generale di proporzionalità tra condotta illecita e reazione dell'ordinamento, può essere ridotta fino alla metà del minimo edittale la sanzione irrogabile in difetto di un chiaro intento evasivo ed allorché il contribuente si sia attivato per l'eliminazione o attenuazione delle potenziali conseguenze dell'illecito. Ancora più solida è la giurisprudenza unionale e interna sul principio del *ne bis idem* il quale trova una più compiuta attuazione nelle disposizioni proposte soprattutto nel rapporto tra processo penale e processo tributario anche nella parte relativa all'attenuazione del principio del doppio binario, in passato posto a base del rapporto tra i due ordinamenti processuali.

Alla luce di tali iniziali considerazioni, deve ritenersi che la revisione della disciplina sanzionatoria sia quanto mai, riducendo l'entità delle sanzioni amministrative (tra le più alte d'Europa) senza perdere di vista il principio di afflittività e di deterrenza proprio di ogni sistema sanzionatorio. Apprezzabile appare la maggiore valorizzazione del principio di offensività ovvero della personalità dell'autore della violazione o della gravità della condotta, già prevista dall'art. 7, d.lgs 472 del 1907 attuato anche attraverso la riduzione della sanzione fino ad un quarto, quando concorrono circostanze da cui emerga una sproporzione tra violazione e sanzione ovvero con l'aumento fino alla metà in presenza di circostanze di particolare gravità poste in essere dal soggetto destinatario della sanzione (sia esso debitore dell'imposta che altro soggetto cui sia riferibile la condotta illecita).

In questo senso, va salutata con favore l'aggiunta di una nuova causa di non punibilità in forza della quale non è punibile il contribuente che si adegui alle indicazioni rese dall'Amministrazione

finanziaria con i documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, ove abbia provveduto, entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Merita di essere segnalata la modifica della disciplina della cd recidiva, certamente più semplice di quella precedente; invero, il legislatore con le modiche proposte ha previsto che la sanzione possa essere aumentata fino al doppio nei confronti di colui che, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole. A tal fine si rende opportuno realizzare una sorta di casellario giudiziario delle sanzioni tributario anche attraverso il dialogo e l'interazione tra banche dati dell'amministrazione finanziaria e della giustizia tributaria.

Desta qualche perplessità la disciplina contenuta nell'art. 1 in materia di indebita compensazione e in particolare la distinzione tracciata (in qualche modo recuperata da una parte della giurisprudenza) tra crediti inesistenti e crediti non spettanti. Essa poggia sull'assenza degli elementi costitutivi cui si collega il credito (crediti inesistenti) ovvero sulla non riconducibilità dei *“fatti reali” alla disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità ovvero per l'utilizzo in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista*. Invero tale distinzione appare di difficile applicazione anche in considerazione della complessità e della varietà delle fattispecie di crediti d'imposta contemplati dalla disciplina vigente (secondo la stima della Commissione del MEF presieduta dal prof. Marè sulle spese fiscali sarebbero oltre 600 le agevolazioni e i bonus fiscali). La disciplina proposta sembra poi prescindere dal comportamento fraudolento del contribuente ovvero dalle modalità con cui la condotta illecita viene realizzata (artificiosa rappresentazione di fatti non reali ovvero dei presupposti cui si collega il credito, ecc.).

Sul punto, alla luce di quanto detto, offro alla Vostra autorevole valutazione il superamento nella disposizione della distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti, valorizzando la categoria di crediti fraudolenti.

Va poi segnalato che l'**articolo 1, comma 1, lett. d)** reca la previsione di una **causa di non punibilità** del reato di **indebita compensazione di crediti non spettanti** nel caso di **obiettiva incertezza** circa la spettanza del credito. A tal fine, la disposizione interviene sull'art. 10-*quater* del decreto legislativo

n. 74 del 2000 (*Indebita compensazione*). Tale disposizione, nel testo attualmente vigente al comma 1, punisce con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione **crediti non spettanti** per un importo annuo superiore a 50 mila euro. Il comma 2 punisce con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti per un importo annuo superiore a 50 mila euro. L'intervento è volto ad introdurre per la fattispecie **di indebita compensazione di un credito non spettante** una causa di non punibilità qualora, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono **condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito**.

Si ricorda che l'articolo 23 del decreto-legge n. 34 del 2023 prevede una **causa speciale di non punibilità dei reati tributari**, ivi inclusi quelli di cui al citato articolo 10-*quater*, quando le violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello. Perché operi tale causa di non punibilità è necessario che il contribuente dia immediata comunicazione dell'avvenuto pagamento delle somme dovute all'autorità giudiziaria che procede, contestualmente informando l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione.

Anche in tale caso potrebbe apparire utile definire e circoscrivere meglio la fattispecie, al fine di evitare dubbi e incertezze, le “*condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito*”, anche in considerazione della pluralità e complessità delle disposizioni in materia di crediti d'imposta (tra i quali alcuni strutturali altri incentivanti come i vari bonus e super bonus edilizi)

Procedendo nell'analisi, va evidenziato che l'articolo 1, comma 1, lett. m) introduce il nuovo articolo 21 bis nel decreto legislativo n. 74 del 2000, nell'intento di “rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale.

Invero, in forza della disciplina proposta che supera il principio del doppio binario, all'esito del procedimento penale, nei casi in cui l'imputato ottiene un'assoluzione definitiva, con formula

piena, perché il fatto non sussiste ovvero l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati, in sede dibattimentale, faranno stato nel processo tributario, quanto all'accertamento dei fatti medesimi. Una siffatta soluzione è di certo da accogliere con favore, poiché, come è noto, nel processo penale, dal punto di vista istruttorio, si può pervenire a una ricostruzione dei fatti più approfondita e accurata rispetto al procedimento tributario, soprattutto attraverso le prove testimoniali che possono, indubbiamente, rivelarsi decisive ai fini dell'accertamento dei fatti occorsi. Conseguentemente, seppur limitata l'efficacia assolutoria ai soli casi sopra citati, il giudicato assolutorio penale nel procedimento tributario si pone come una garanzia per il contribuente, coerentemente con i principi di favor rei. Resterebbero invece esclusi i provvedimenti con cui si dispone l'archiviazione del procedimento e le sentenze di non luogo a procedere all'esito dell'udienza preliminare, e a rigore anche le sentenze di assoluzione per insussistenza del fatto o per non aver commesso il fatto maturato all'esito di un giudizio abbreviato (condizionato o meno). Ciò dà luogo a non poche perplessità, potendo limitare o precludere l'accesso a eventuali riti alternativi.

Al riguardo, si potrebbe estendere l'efficacia delle sentenze assolutorie penali ai casi di assoluzione pronunciata a norma dell'articolo 442, se la parte civile ha accettato il rito abbreviato.

Con riferimento all'ingresso di materiale probatorio riveniente dal processo tributario la norma art 1-bis, prevede che le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.”

Tale disposizione, oltre che in contrasto con la delega, sembra attribuire valore di piena prova agli esiti di un giudizio (ovvero di un accertamento definito in adesione) che, pur se riformato, non risponde appieno alle garanzie di formazione della prova previste dalla CEDU. Pur senza escludere l'ingresso nel processo penale degli esiti del giudizio tributario, sembra preferibile attribuire a tali atti valore di indizio, e quindi liberamente valutabili dal giudice penale unitamente al materiale probatorio formato in tale giudizio.

Infine, vorrei soffermare l'attenzione delle Commissioni sull'**articolo 7** che dispone che il decreto legislativo entri in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*.

La suindicata norma sembra porsi in contrasto con uno dei principi fondamentali del nostro ordinamento, in tema di pene afflittive, ovverosia il cd “*favor rei*”, ponendosi, tra l'altro, in palese

contrasto con quanto previsto dall'art.3, comma, d.lgs. 472 del 1997 oltre che con i principi fondamentali previsti sia a livello di ordinamento interno che di ordinamento unionale.

Per concludere, in relazione a tale disposizione, appare opportuno ridefinire l'entrata in vigore del decreto legislativo, richiamando l'applicazione del principio del "favor rei", con la conseguente ultrattività delle norme più favorevoli ancorché contenute nelle disposizioni previgenti e la retroattività di quelle sopravvenute ove più favorevoli.

Grazie dell'attenzione.