

## CENTRO DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

Comitato Scientifico

Incontro di Studio - 11 Ottobre 2023

*“Il Cittadino e le Imprese di fronte ai conflitti giurisprudenziali e alla poca avvedutezza del Legislatore: un Diritto incerto e ingiusto?”*

### **CONSIDERAZIONI E PROPOSTE PER IL CONVEGNO AL CNEL- MARZO 2024**

Nel corso dell’Incontro di Studio dei Membri del Comitato Scientifico del Centro di Diritto Penale Tributario dell’11-10-2023 sono stati affrontati e dibattuti i seguenti temi di rilevante attualità ed interesse , tuttora irrisolti e di ostacolo ad un intervento sanzionatorio in materia tributaria e penale-tributaria coerente e percepibile come giusto, anche dal cittadino che abbia tradito il patto sociale:

- *Emendamenti alle Riforme della Giustizia Tributaria e della normativa Penale Tributaria;*
- *Patteggiamento e Delitti dichiarativi;*
- *Misura della Confisca e Debito Tributario;*
- *Dissequestro a favore dell'Agenzia Entrate;*
- *Triplicazione sanzionatoria nel Decreto Legislativo n. 231/2001 (Responsabilità degli Enti);*
- *Non Punibilità ed il Divieto di bis in idem;*
- *Effetti del tax control framework dopo la delega fiscale.*
- *Utilizzo Intelligenza Artificiale nel contrasto alla evasione fiscale.*

Al termine del predetto incontro di studio, sono state raccolte le osservazioni e proposte dei Membri del Comitato, svolte in relazione agli interventi introduttivi svolti dai Membri Alex Ingrassia e Serena Silvestri, riassunti di seguito e moderati dal Presidente Giuseppe Galla.

Le criticità di sistema emerse, una piccola finestra su problemi più ampi, hanno rimandato l'immagine di un ordinamento che non garantisce il rispetto dei fondamentali Principi Costituzionali in tema di Capacità Contributiva, Certezza del Diritto, Affermazione dei Principi di Proporzionalità e del Giusto Processo.

L'auspicio è, allora, che la Delega Fiscale si faccia carico e risolva alcuni di questi nodi gordiani della disciplina in parola e che, dalla nostra modesta prospettiva, a elaborazione della sintesi dei predetti interventi, da sviluppare nel corso di un incontro preliminare con il Presidente del CNEL, possa costituire un efficace e condivisibile stimolo alla organizzazione di un Convegno dedicato ai predetti temi, da svolgersi nella prestigiosa e riabilitata sede del CNEL, per offrire delle soluzioni "pronto uso".

Riteniamo infatti che la elaborazione della sintesi dei predetti interventi, da sviluppare nel corso di un incontro preliminare con il Presidente del CNEL, possa costituire un efficace e condivisibile stimolo alla organizzazione di un Convegno dedicato ai predetti temi da svolgersi nella prestigiosa e riabilitata sede del CNEL.

Confidiamo pertanto nella storica collaborazione e sostegno del Sen. Giorgio Benvenuto per riprendere il dialogo e la collaborazione scientifica del nostro Centro con il CNEL, bruscamente interrotto a causa della pandemia.

In sintesi vengono riportati, di seguito, alcuni spunti tratti dagli interventi dei due Relatori e del Moderatore, con riserva di approfondire successivamente gli ulteriori argomenti.

#### 1) Riflessioni dell'Avv. Alex Ingrassia:

Uno delle questioni più delicate, su cui dovrà ampiamente intervenire l'esecutivo sulla base della legge delega 111/2023, è il coordinamento tra processo tributario e processo penale e si caratterizza sotto il duplice profilo della proporzionalità e della reciproca dipendenza delle sanzioni penali e amministrative.

Del resto, che il problema di coordinamento sia oggi all'ordine del giorno del sistema penale-tributario emerge nitidamente ove ci si concentri su alcune questioni divisive nella stessa giurisprudenza.

Tre temi serviranno da esempio:

1. *La possibilità di accedere al rito alternativo dell'applicazione della pena su richiesta delle parti in relazione ai delitti dichiarativi, in mancanza di estinzione del debito tributario.* L'art. 13-bis d.lgs. 74/2000 è abbastanza chiaro nel richiedere l'estinzione del debito

tributario per accedere al rito speciale, tuttavia, la giurisprudenza non ha mancato di fornire aperture in senso opposto<sup>1</sup>. L'esito è la assoluta discrezionalità attribuita alla pubblica accusa e ai giudici di merito in ordine alla possibilità di consentire l'accesso al rito di cui agli art. 444 e ss. c.p.p. senza estinzione del debito tributario, che produce un'incertezza nelle strategie difensive e diseguaglianze tra cittadini. L'altro esito esiziale è la creazione di una forma surrettizia di pregiudiziale tributaria, che incide sulla stessa riserva di giurisdizione in capo al giudice penale, vincolato all'accertamento tributario, di cui non può attendere i tempi solitamente più lunghi di quelli propri del processo penale<sup>2</sup>;

2. *La permanenza della confisca in caso di estinzione del debito tributario*: mentre il pagamento del debito tributario, accertato in sede amministrativa anche a seguito di accordo tra contribuente ed agenzia, consente l'automatica estinzione/diminuzione di pena (secondo le diverse scadenze temporali e requisiti degli artt. 13 e 13-bis d.lgs. 74/2000), la confisca del profitto continua ad operare per l'imposta evasa accertata in sede penale, nell'ipotesi in cui, per gli stessi fatti, il giudice penale pervenga ad un giudizio diverso (e più severo) da quello amministrativo<sup>3</sup>;

3. *La possibilità (eccessivamente limitata) di dissequestro dei beni sottoposti a misura cautelare finalizzata alla confisca del profitto del reato tributario*: la giurisprudenza, nonostante il chiaro tenore dell'art. 85 disp. att. c.p.p., ha fortemente limitato la possibilità di operare un dissequestro a favore dell'Agenzia delle entrate, per estinguere – in tutto o in parte – il debito tributario generato dal reato. È consentito, infatti, solamente un dissequestro parziale, nella misura in cui il contribuente o il reo abbiano già parzialmente adempiuto al debito tributario, solo a condizione che i beni in sequestro siano di valore superiore al debito residuo e solo nella misura di quanto già adempiuto nei confronti dell'erario<sup>4</sup>.

Come non sarà sfuggito al lettore, si tratta di tre difetti di coordinamento, tutti collegati alla dicotomia che segna il d.lgs. 74/2000 tra “*debito tributario*” (che guarda al diritto amministrativo) e “*imposta evasa*” (che si accerta con le definizioni e i limiti di prova propri del processo penale).

---

<sup>1</sup> Per tutte, Cass. pen., Sez. III, 22.10.2019, m. 48029, Rv. 277466; *contra*, Cass. pen., Sez. III, 12.1.2021, n. 9083, Rv. 281709.

<sup>2</sup> Si veda la q.l.c. sollevata dal GUP presso il Tribunale di Torino, cui la Consulta ha ritrasmesso gli atti per *ius superveniens* (d.lgs. 158/2015) con l'ordinanza 225/2015.

<sup>3</sup> Cfr. Cass. pen., Sez. III, 19.1.2017, n. 19997.

<sup>4</sup> Giurisprudenza costante a partire almeno da Cass. pen., Sez. III, 16.5.2012, n. 30140. Per una timida apertura, di recente, Cass. pen., Sez. III, 22.11.2022, n. 49236.

## 2) Riflessioni dell'Avv.ssa Serena Silvestri

Sarebbe di certo auspicabile che l'esecutivo cogliesse l'opportunità della Legge delega n. 111/2023 anche per operare un coordinamento tra le disposizioni tributarie rivolte alle persone fisiche ed il trattamento riservato invece agli enti.

Difatti, il tema della responsabilità degli enti per la commissione di reati tributari è quanto mai rilevante e di interesse poiché tali crimini, in ragione della loro peculiare natura, riguardano potenzialmente tutte le tipologie di enti indipendentemente dalla loro dimensione e dall'attività di cui si occupano.

È allora indiscutibile che l'attuale incertezza normativa, sommata ad una sproporzionata severità sanzionatoria, produca effetti molto negativi dal punto di vista giuridico-interpretativo ed abbia anche dei gravi risvolti concreti laddove, ad esempio, sia spesso la principale motivazione di disincentivo per gli investimenti in Italia.

La questione, infatti, ad oggi è molto complessa e fin dal momento in cui il legislatore ha inserito i reati tributari nel novero dei reati presupposto di responsabilità dell'ente ex D.Lgs. n. 231/2001 si sono presentati evidenti criticità. Anzi, in realtà, le problematiche era state anticipate ed annunciate già da tempo da copiosi dibattiti che avevano coinvolto giurisprudenza e dottrina.

Ora, l'input all'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001 è di matrice europea. Infatti a seguito dell'emanazione della Direttiva PIF<sup>5</sup>, il legislatore interno ne ha dato attuazione andando, pur se legittimamente, di sicuro oltre quelli che erano gli obblighi sovranazionali dal momento che la direttiva citata si riferiva soltanto alle imposte che potessero avere un impatto sulle finanze europee e connotate da una natura transfrontaliera.

Il nostro Ordinamento si è adeguato attraverso molteplici interventi, privi di organicità e alquanto frammentari, intervenendo prima con il D.Lgs. n. 124/2019, convertito con modifiche dalla Legge n. 157/2019, e poi con il D.Lgs. n. 75/2020 a cui è seguito il D.Lgs. n. 156/2022 e, da ultimo, con la Legge n. 111/2023.

La logica del legislatore, origine di molteplici difficoltà applicative, oltre ad essere spinta dal dovere di dare recepimento agli obblighi europei, era giustamente mossa anche dall'urgenza di inserire i reati tributari tra i delitti in grado di attivare la responsabilità

---

<sup>5</sup> Direttiva UE 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione Europea mediante il Diritto Penale.

dell'ente, in quanto espressione naturale del crimine d'impresa. Era in effetti molto anomalo che proprio all'interno del D.Lgs. n. 231/2001, nato principalmente quale strumento teso ad ostacolare l'illegalità societaria, non vi fossero i *tax crimes*.

A ciò si aggiunga che vi era anche l'esigenza di conferire una sorta di sigillo normativo ad alcuni interventi davvero intrusivi della giurisprudenza - sia nazionale che sovranazionale - che di fatto avevano incluso i reati fiscali quali fonte di responsabilità per gli enti aggirando il principio di legalità<sup>6</sup>.

Quindi, è indubbio che il legislatore sia intervenuto mosso da stimoli condivisibili e legittimi, ma è parimenti indiscutibile che il modo poco organico e privo di coordinamento con cui ha proceduto abbia sollevato gravissime criticità applicative.

I problemi difatti sono molteplici.

Principalmente, viene rilevato il concreto rischio di violazione del principio del *ne bis in idem*<sup>7</sup>, poiché alla sanzione amministrativa tributaria già contemplata per la persona giuridica ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003 si aggiunge, nel caso di condanna dell'ente ex D.Lgs. n. 231/2001, un'ulteriore ed autonoma risposta punitiva. Dunque, anche per la persona giuridica si viene a creare un doppio binario che rischia di scontrarsi con il citato principio laddove in relazione ad un medesimo fatto scaturiscono duplici e diversi procedimenti.

Inoltre, manca un coordinamento tra le cause di non punibilità previste per le persone fisiche e quelle garantite all'ente.

In particolare, l'art. 13 del D.Lgs. n.74/2000 sancisce la non punibilità per l'autore, persona fisica, che ha commesso alcuni specifici reati tributari nel caso in cui provveda al pagamento del debito nei tempi e nei modi previsti dalla legge, ma la medesima previsione manca nel sistema di responsabilità ex D.Lgs. n. 231/2001 e soprattutto non è applicabile per interpretazione estensiva. Lo ha chiarito in modo chiaro la Cassazione nel 2019<sup>8</sup> quando si è espressa sulla non applicabilità agli enti dell'art. 131-*bis* c.p., richiamando il

---

<sup>6</sup> Silvestri, *Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti dell'ente nel caso di reati tributari nazionali: disparità di trattamento rispetto alla realtà transnazionale*, in *Rivista 231*, 2013, n. 4.

<sup>7</sup> Il riferimento fondamentale è il decreto di archiviazione emesso il 9.11.2022 dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano nell'indagine nota come DHL, dal nome dell'ente indagato (leggibile al link <https://www.sistemapenale.it/it/scheda/scoletta-condotte-riparatorie-ne-bis-in-idem-231-reati-tributari-caso-dhl> con nota di Scoletta, *Condotte riparatrici e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*).

<sup>8</sup> Cass. Pen., Sez. III, 23 gennaio 2019, n. 11518: intervenendo in materia di estensione agli enti dell'art. 131-*bis* c.p. ha dichiarato che "la eventuale declaratoria di non punibilità per particolare tenuità del fatto nei confronti dell'autore del reato presupposto non incide sulla contestazione formulata nei confronti dell'ente, né ad esso può applicarsi la predetta causa di non punibilità".

contenuto dell'art. 8 del decreto laddove statuisce l'autonomia della disciplina della responsabilità dell'ente rispetto a quella persona fisica laddove non c'è un espresso richiamo.

L'assurdità di questo disallineamento, oltre che generare un trattamento ingiusto, ha degli effetti pratici irragionevoli proprio in considerazione del fatto che spesso, in questi tipi di reati, è proprio l'ente a farsi carico del pagamento del debito tributario maggiorato di interessi.

Una distonia che rende di fatto funzionalisticamente inefficiente la causa di non punibilità di cui all'art. 13, c. II, d.lgs. 74/2000: la persona fisica potrebbe avere interesse a pagare per lucrare la non punibilità, ma non avere le risorse per provvedervi; l'ente, al contrario, potrebbe avere la possibilità economica di pagare il *quantum* dovuto, ma mancare dell'interesse a procedere all'autodenuncia, esponendosi altrimenti al rischio di una sanzione pecuniaria assai elevata e di una misura interdittiva ex d.lgs. 231/2001<sup>9</sup>.

A ciò si sommano le evidenti difficoltà pratiche che emergono nella difesa di un ente imputato in un processo penale per reati fiscali in considerazione della profonda divergenza di strategie nel procedimento amministrativo rispetto a quello penale.

È diversa la tempistica. Il soggetto sottoposto a verifica fiscale è tenuto ad esibire tempestivamente dati, documenti ed informazioni pena l'impossibilità di produrli successivamente nella fase del contenzioso. Nel procedimento penale invece l'indagato non solo ha il diritto al silenzio, ma spesso è opportuno che la documentazione ritenuta fondamentale sia proposta in un momento più avanzato dell'iter giudiziario.

Oppure, i risultati degli accertamenti induttivi sono sufficienti a supportare la prova nel procedimento tributario mentre del tutto inidonei in quello penale.

Inoltre, le scelte difensive fatte in un processo hanno irrimediabilmente effetti definitivi nell'altro; laddove, ad esempio, l'ente definisca la controversia tributaria si troverebbe quasi obbligato ad aderire ad un patteggiamento nel processo penale.

È quindi lampante lo scollamento tra i due procedimenti che porta di fatto all'asservimento di una difesa rispetto all'altra.

Ma vi è di più.

Per gli enti si è addirittura creato un terzo binario sanzionatorio anzi forse un quarto ed un quinto.

---

<sup>9</sup> Alla lettera Ingrassia, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, p. 315.

Vi è in effetti un cumulo sproporzionato di pene: non solo si attiva per un medesimo fatto una sanzione tributaria ed una penale a carico della persona fisica, ma anche una responsabilità dell'ente in caso di condanna a cui si aggiungono altri effetti gravosi.

Giusto per comprendere la potenziale incisività del fenomeno, vale la pena ricordare che nel caso in cui venisse accertato che una società abbia presentato una dichiarazione fraudolenta utilizzando fatture per operazioni inesistenti: i) la persona fisica che ha sottoscritto la dichiarazione potrebbe essere condannata penalmente ad una pena detentiva oltre alle sanzioni accessorie. Inoltre, potrebbe essere confiscato il profitto o il prezzo del reato; ii) la persona giuridica oltre ad essere obbligata alle imposte dovute, alle sanzioni tributarie ed agli interessi di mora, nel caso di condanna ex D.Lgs. n. 231/2001 si vedrà applicata una sanzione amministrativa pecuniaria e una sanzione interdittiva oltre alla pubblicazione della sentenza ed alla confisca del prodotto o profitto del reato.

A ciò si aggiungono anche altre questioni non meno significative.

Ci si chiede, ad esempio, cosa debba intendersi per sistema fraudolento transfrontaliero dal momento che manca una definizione normativa precisa.

Quindi, alla luce di tutte queste considerazioni è allora evidente quanto sarebbe necessario un intervento organico del legislatore che coordinasse in modo definitivo le due discipline regolamentando in maniera diversa l'apparato sanzionatorio attuale per renderlo meno sproporzionato e soprattutto prevedendo, anche per l'ente, un valore esimente all'estinzione del debito tributario.

### 3) Considerazioni del Moderatore Prof. Giuseppe Galla

Volgendo lo sguardo alla Riforma della Giustizia Tributaria e delle Sanzioni, abbiamo appreso che il Governo ha annunciato che la Delega per la Riforma Fiscale sarà il preludio ad una *“Riforma epocale strutturale ed organica.”*

Il Presidente del Consiglio ha detto che sarà un *“Fisco più attrattivo per le aziende e più vicino alle esigenze di sostenibilità per il contribuente”*.

È ormai chiaro a tutti che la Sanzione Penale non ha alcun effetto dissuasivo per i criminali che non si preoccupano dell'entità della sanzione o delle condizioni di non punibilità quando decidono di commettere un reato. Analogo discorso vale per l'Evasore Fiscale .

Tuttavia, sovente, si svolgono processi penali inutili e dannosi rispetto alla necessità di perseguire reati gravi, pertanto l'obiettivo di varare il nuovo sistema sanzionatorio si basa sulla semplificazione e sulla rapidità, ispirata *alla Giustizia Conciliativa*.

Un sistema ideale parte comunque della necessità di codificare la materia tributaria, piena di ossimori, aporie e contraddizioni (*Ministro Nordio*) per un inderogabile percorso di semplificazione della intera normativa, anche nella considerazione dell'utilizzo della *"Intelligenza Artificiale"* nel contrasto alla persistente e iperbolica Evasione ed Elusione Fiscale.

Si intende valorizzare pertanto la Giustizia preventiva, mirante ad agevolare le procedure concordatarie sulla imposta da pagare tra Stato e Cittadino per giungere alla certezza del *quantum debeatur* per creare le condizioni di sostenibilità e pace fiscale.

Una produzione legislativa bulimica ed indisciplinata apre ampi spazi anche ai fenomeni corruttivi, in quanto si complicano le procedure e si generano incertezze normative.

Per quanto riguarda poi la Responsabilità degli Enti, di cui al D.Lgs. n.231/2001, sono numerosi i problemi ancora irrisolti, a cui si sono aggiunti nuovi problemi,

Una scelta di revisione, dopo 22 anni, è inderogabile e deve essere intesa come indicazione degli interventi da porre in essere secondo una gerarchia che attualmente vede al primo posto il Processo Penale alla Persona Fisica e non quello alla Persona Giuridica, definita amministrativa ma accertata dal Giudice Penale, con le procedure ed i principi di stampo penalistico.

Invero risulta problematica e laboriosa la separazione della Responsabilità della Persona Giuridica rispetto a quella della Persona Fisica, che esercita ancora una tenace forza attrattiva nel nostro Sistema Penale, alla quale l'illecito è attribuibile.

Occorre comunque un approccio non episodico, né casuale alla disciplina della responsabilità "da Reato" degli Enti, in quanto l'Ente imputato non si risolve in un profilo attinente un determinato soggetto (sia pure non fisico), ma delinea possibili (ed importanti) ricadute sul tessuto economico e sui livelli occupazionali cui il legislatore non può non prestare attenzione ed impegno revisionistico.

È sufficiente riflettere che, per la commissione di un delitto tributario, si potrebbe essere puniti più volte da più sistemi sanzionatori:

- *Sanzione amministrativa in capo all'ente persona giuridica;*



- *Sanzione penale in capo alla persona fisica che rappresenta l'ente per il delitto tributario;*
- *Sanzione penale, per lo stesso soggetto persona fisica, in relazione al reato di autoriciclaggio;*
- *Sanzione penal-amministrativa in capo alla società ai sensi del d.lgs. N. 231/2001;*
- *Sequestri e confische di proporzioni rilevanti.*

La Sentenza della Cassazione del “caso Impregilo spa “– Sesta Sezione - n. 23401/2022, dopo cinque gradi di giudizio, ha statuito, in via definitiva, che *Impregilo s.p.a.* non è responsabile dell'illecito amministrativo di cui all'art. 24 ter, lett. R), d.lgs. 231/2001.

Riporto il commento del prof. Carlo Piergallini che, lucidamente e correttamente commenta, da par suo, la predetta sentenza, definendola: “una Sentenza modello”:

*“...La Sentenza della corte di cassazione somministra una rigorosa e condivisibile ‘grammatica’ sulla struttura, l’oggetto e l’accertamento dell’illecito della Societas, ai sensi del d. Lgs. 231/2001. Il lavoro ne evidenzia la coerenza dogmatica e politico-criminale.*

Al riguardo invito inoltre a leggere il pregevole ed illuminante articolo del Membro del Comitato Scientifico del nostro Centro, *Prof. Marco Scoletta, dal titolo “Condotte riparatorie e ne bis in idem nella Responsabilità delle Persone Giuridiche per illeciti tributari”* (Nota a Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, Decreto di Archiviazione 9 novembre 2022 (caso Soc. DHL)

La Procura infatti ha valorizzato il ruolo decisivo delle condotte riparatorie poste in essere dalla predetta Società, successivamente alla commissione del fatto, da una parte, *compensativa* rispetto al danno arrecato anche ai lavoratori e, dall'altra, *preventiva* rispetto al rischio di realizzazione di ulteriori illeciti analoghi a quelli oggetto di contestazione.

Si è ritenuto, dai Giudici, che *“l’ulteriore irrogazione della sanzione ex D.lgs. N. 231/2001” costituisca “un fatto che sembra porsi in contrasto con la consolidata giurisprudenza in materia di ne bis in idem”, disponendo di conseguenza l’archiviazione del procedimento iscritto nei confronti della Società”*.

Risulta, quindi, urgente e necessario che il Legislatore rimedi alla coesistenza di regimi Sanzionatori che, pericolosamente, si sommano e provveda a riallineare il sistema secondo razionalità e proporzionalità.

Si resta pertanto in attesa di concordare l'incontro con il Presidente del CNEL, On.le Renato Brunetta, per approfondire la nostra proposta convegnistica per ineludibili

interventi legislativi, finalizzati alla revisione normativa degli argomenti in precedenza evidenziati per le perduranti, gravi ed irrisolte criticità..

Torino 11 novembre 2023

Il Presidente del Comitato Scientifico  
Centro Diritto Penale Tributario  
( Prof. Giuseppe Galla)