

Riforma sanzioni: come cambia il sistema sanzionatorio in ambito penale tributario

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Nuovo concordato preventivo biennale

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Il **D.Lgs. 87 del 14 giugno 2024**, pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024, modifica il **sistema sanzionatorio tributario (amministrativo e penale)**, dando attuazione all'[articolo 20](#) della Legge delega n. 111/2023.

Tale provvedimento introduce **numeroso novità** con l'intento di rendere **più proporzionale** l'impianto delle **sanzioni** connesse alle **violazioni tributarie**, attenuandone il carico e parametrandolo ai livelli già esistenti in altri Stati europei, da un lato, e garantendone l'effettiva applicazione, dall'altro. Esso risponde a tali esigenze già segnalate dalla [Corte Costituzionale, con sentenza n. 46 del 17 marzo 2023](#), dalla **Corte di cassazione** e dalla **Corte di Giustizia UE**.

Il **decreto** si compone segnatamente di **quattro articoli** che vanno a modificare:

1. le **disposizioni comuni** alle **sanzioni amministrative e penali**, i **rapporti tra processo penale e processo tributario** nonché i meccanismi di attuazione del **principio *ne bis in idem***;
2. le **misure edittali** delle **sanzioni amministrative** concernenti le imposte sui redditi, Irap e Iva;
3. le **disposizioni generali** in materia di sanzioni amministrative contenute nel **D.Lgs. 472/1997**;
4. le disposizioni relative alle sanzioni amministrative in materia di **tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi**, nonché di **altri tributi indiretti**.

Senza alcuna pretesa di esaustività, in tema di **reati tributari** nonché di **regole comuni** con l'apparato sanzionatorio amministrativo, occorre evidenziare prima di tutto l'introduzione di una **più rigorosa distinzione normativa** tra le fattispecie di **compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti**.

Il nuovo impianto sanzionatorio penale-tributario attribuisce poi una rilevante importanza

all'**estinzione del debito**. In tema di "reati riscossivi", e quindi di **omesso versamento di ritenute** e di **omesso versamento di iva**, l'integrazione del reato è esclusa in presenza di piani di estinzione dei debiti tributari. Più precisamente, il **pagamento** del debito tributario, **anche in forma rateale**, diviene elemento fondamentale per impedire la **punibilità** ovvero per determinare l'abbattimento sino alla metà della pena. Inoltre, in tali ipotesi, viene posticipato il **momento di consumazione al 31 dicembre dell'anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale.

I piani di estinzione del debito tributario esplicano effetti anche in tema di **sequestro preventivo** finalizzato alla **confisca obbligatoria**. Con una previsione di maggiore tutela del contribuente, il sequestro viene **escluso** quando il debito tributario è **in corso di estinzione mediante rateizzazione**, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti **in regola** con i relativi **pagamenti**.

La novella contiene poi diverse previsioni finalizzate ad attenuare la **responsabilità dell'autore** nei casi di **crisi dell'impresa** o di **cause sopravvenute**. È previsto che i reati di riscossione **non** sono **punibili** quando il fatto dipende da **cause non imputabili all'autore**, anche avuto riguardo ai fattori indicati di cui il giudice deve tenere conto, ovvero: la condizione di **crisi non transitoria di liquidità dovuta a inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento dei clienti**, o al **mancato pagamento di crediti certi ed esigibili** da parte di amministrazioni pubbliche e la **non esperibilità di misure idonee** a fronteggiare la crisi.

Per quanto concerne i **rapporti tra processo penale e processo tributario**, la riforma introduce (nella perdurante assenza di qualsivoglia automatismo) la possibilità di **acquisire** nel primo, ai fini della prova del fatto in essi accertato, delle **sentenze rese nel processo tributario**, divenute **irrevocabili**, nonché **degli atti amministrativi** che accertano **in via definitiva** le imposte, anche a seguito di adesione, se aventi a oggetto violazioni derivanti dai **medesimi fatti** per cui è stata esercitata **l'azione penale**. Resta fermo quindi il principio del **libero convincimento** del giudice, così come **l'autonomia del processo penale** in ragione della specialità della relativa istruzione probatoria presidiata da standard probatori e garanzie specifici e più rigorosi.

Al fine di realizzare una **maggiore integrazione** tra i sistemi sanzionatori penale e amministrativo, nonché di dare piena attuazione al principio del *ne bis in idem*, è previsto che nel **processo tributario** abbia **efficacia di giudicato** la **sentenza irrevocabile di assoluzione** perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario.

Infine, viene introdotto un **meccanismo di compensazione**, che integra i sistemi sanzionatori imponendo al giudice e all'autorità amministrativa di tenere conto, all'atto dell'irrogazione della sanzione, di quella già eventualmente irrogata.

Più precisamente, il **divieto del bis in idem sostanziale inteso in senso proprio** impone un **obbligo di rideterminazione** della **sanzione applicabile** ove per lo stesso fatto sia stata **già**



irrogata, con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva a carico del medesimo soggetto, una **sanzione penale** ovvero una **sanzione amministrativa** o una **sanzione amministrativa dipendente da reato**, al fine di rendere maggiormente proporzionata la reazione dell'ordinamento alle fattispecie illecite.