

## Le recenti modifiche al sistema penale-tributario (d.lgs. n. 87/2024)

di Marco Grotto

**Sommario.** 1. Premessa. – 2. La nuova definizione di “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti”. – 3. Le modifiche ai reati dichiarativi di omesso versamento di ritenute certificate ed omesso versamento di IVA. – 4. La rilevanza *ex lege* della crisi di liquidità. – 5. I “nuovi” rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo.

1. *Premessa.* In data 28 giugno 2024 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, che, in attuazione della delega per la riforma fiscale (art. 20 della l. 9 agosto 2023, n. 111), ha introdotto significative modifiche al sistema sanzionatorio tributario.

Tale decreto, entrato in vigore il 29 giugno 2024, è intervenuto su diverse fonti: il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in materia di illeciti penali; il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, relativo alle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi; il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, relativo alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative tributarie.

Concentrando l'attenzione sulle norme penali, l'intervento novellistico appare di ampio respiro vuoi perché abbraccia diversi profili della disciplina sanzionatoria, vuoi perché introduce o riforma istituti di portata generale.

2. *La nuova definizione di “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti”.* Innanzi tutto il Decreto in commento inserisce all'art. 1 del d.lgs. n. 74/2000 la definizione di “crediti inesistenti” e di “crediti non spettanti”, rilevante ai fini della applicazione delle fattispecie di indebita compensazione di cui al successivo art. 10-*quater*.

Si tratta di un tentativo di superamento per via legislativa di un problema interpretativo affrontato dalla giurisprudenza. Nel sistema tributario *ante* riforma, infatti, risultavano definiti i soli crediti “inesistenti” (art. 13, co., 5 del d.lgs. n. 471/1997, ora modificato dal d.lgs. n. 87/2024), mentre non c'era la definizione dei crediti “non spettanti”, che dunque si riteneva andassero individuati in via residuale (cfr. Cass. Civ., Sez. Un., 11 dicembre 2023, n. 34419). Però sul punto la giurisprudenza penale ha sempre rivendicato la propria autonomia interpretativa, ritenendo che, poiché l'art. 10-*quater* non fa riferimento alle norme tributarie, le definizioni contenute in tale sede non esplichino effetto nell'applicazione del precetto sanzionatorio (in questi termini Cass. Pen., sez. III, 14 novembre 2023, n. 6).

Il quadro applicativo *ante* riforma appariva dunque piuttosto frastagliato. Vedremo ora se le nuove definizioni sortiranno l'auspicato effetto di semplificazione interpretativa di una fattispecie tanto complessa qual è l'art. 10-*quater*.

Certo, il fatto che il legislatore delegato, pur senza modificare l'art. 15, abbia ritenuto di dover precisare

(all'art. 10-*quater*, co. 3) che l'indebita compensazione di crediti non spettanti non è punibile «*quando, 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*» è sintomatico della difficoltà, in questa materia, di rispettare i principi di tassatività e determinatezza di cui all'art. 25 Cost., nonché quello della prevedibilità della decisione giudiziaria riconducibile all'art. 7 CEDU.

3. *Le modifiche ai reati dichiarativi di omesso versamento di ritenute certificate ed omesso versamento di IVA.* La seconda novità riguarda la riformulazione delle fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74/2000) e di omesso versamento dell'IVA (art. 10-*ter*). Con riferimento ad entrambi gli illeciti è stato ora precisato che la condotta di omesso versamento è punibile «salvo che il debito tributario sia in corso di estinzione mediante rateizzazione ai sensi dell'art. 3 *bis* del d.lgs. n. 462/1997».

È evidente che il legislatore, percorrendo la strada già tracciata dall'art. 13 (che connette al pagamento del debito tributario una speciale causa di non punibilità), ha inteso favorire i meccanismi recuperatori piuttosto che le reazioni meramente sanzionatorie, poco utili a fini riscossivi. Al di là della scelta tecnica (l'art. 13 disciplina una causa di non punibilità; la rateizzazione in atto si configura invece come un elemento negativo del fatto tipico degli illeciti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*), la *ratio* delle due norme pare comune: non merita punizione il contribuente che, avvalendosi dei meccanismi previsti dall'ordinamento, provveda ad un pagamento effettivo seppur tardivo e ciò quand'anche le soglie di punibilità siano state superate e le scadenze dichiarative siano decorse.

Qualora poi il piano rateale non venga rispettato e, conseguentemente, venga dichiarata la decadenza del beneficio, il fatto tornerà ad essere punibile ma con soglie inferiori rispetto a quelle dell'"illecito base" (l'art. 10-*bis* prevede che, in caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'art. 15-*ter* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, «*il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a € 50.000*», quando la soglia di punibilità generale è di € 150.000; mentre l'art. 10-*ter*, sempre per l'ipotesi di decadenza dal beneficio del pagamento rateale, fa riferimento ad un ammontare del debito residuo superiore a € 75.000 a fronte di una soglia di punibilità generale di € 250.000). Il che pure è coerente con lo schema che s'è descritto: la rateizzazione rappresenta l'ultima *chance* per il contribuente moroso, sprecata la quale la "minaccia sanzionatoria" riacquista concretezza.

4. *La rilevanza ex lege della crisi di liquidità.* La terza direttrice lungo la quale si è mosso il d.lgs. n. 87/2024 è la rimodulazione delle cause di non punibilità previste dall'art. 13.

In particolare, il co. 3-*bis* di tale articolo prevede ora che i reati di omesso versamento di ritenute e di mancato versamento di IVA «*non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al primo periodo, il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi*».

Si tratta, in buona sostanza, della positivizzazione dell'orientamento giurisprudenziale che in linea astratta aveva già affermato la possibilità di valorizzare la sopravvenuta carenza di liquidità non imputabile al contribuente quale causa di esclusione del dolo dei due reati (salvo poi quasi sempre ritenere che l'impossibilità di onorare il debito tributario fosse, nel caso concreto, sostanzialmente colpevole: Cass. Pen., Sez. III, 11 maggio 2016, n. 30397; Cass. Pen., Sez. III, 6 ottobre 2015, n. 45690; Cass. Pen., Sez.

III, 23 giugno 2015, n. 31930; Cass. Pen., Sez. III, 18 giugno 2015, n. 37873; Cass. Pen., Sez. III, 11 novembre 2014, n. 52039; Cass. Pen., Sez. III, 11 novembre 2014, n. 1725).

La nuova previsione sembra in grado di produrre un tangibile effetto *in favor* nella parte in cui impone al Giudice di valorizzare la situazione di crisi di liquidità dovuta all'insolvenza dei creditori o agli inadempimenti della Pubblica Amministrazione.

Per altro verso, però, la sua portata applicativa dovrà pur sempre confrontarsi con il fatto che, a norma di Legge, tale situazione deve comunque insorgere “successivamente all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA”. Dacché sembrerebbero escluse dal perimetro applicativo della norma tutte quelle situazioni in cui, prima delle scadenze tributarie, il contribuente già si trovava in uno stato di difficoltà, che si è poi aggravato a causa di insoluti maturati successivamente alle stesse.

Si tratta, in ogni caso, di un istituto innovativo, cui la giurisprudenza di legittimità ha già mostrato attenzione (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 15 luglio 2024, n. 30532).

Al co. 3-ter dell'art. 13 si è inoltre previsto che *«ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131 bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14»*.

La previsione è certamente interessante.

Da un lato essa conferma l'orientamento interpretativo secondo cui la “particolare tenuità del fatto” è istituto applicabile anche ai reati (tributari) che prevedono soglie di punibilità (in argomento, cfr. Cass. Pen., Sez. III, 17 luglio 2024, n. 28697).

Dall'altro si tratta di una norma suscettibile di un'ampia portata applicativa: la sopravvenuta estinzione del debito tributario mediante integrale adempimento dell'obbligo di pagamento oggetto di un piano di rateazione è compatibile con tutti i reati tributari che rispettino i requisiti di operatività posti dall'art. 131-bis c.p., nella versione “ampliata” *post* Cartabia.

Dacché per i reati riscossivi si avrà non punibilità *ex art. 13, co. 1*, in caso di pagamento entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado e si potrà invece ottenere la dichiarazione di estinzione per particolare tenuità *ex art. 131-bis c.p.* in caso di pagamento eseguito dopo tale momento, ma prima della sentenza definitiva.

Per i reati dichiarativi, invece, si avrà non punibilità *ex art. 13, co. 2*, in caso di ravvedimento operoso spontaneo, mentre si potrà beneficiare della particolare tenuità *ex art. 131-bis c.p.* in caso di ravvedimento eseguito dopo la formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche o comunque di pagamento eseguito oltre il termine dell'apertura del dibattimento.

La differenza è che, mentre i commi 1 e 2 dell'art. 13 prevedono delle esimenti legali “obbligatorie”, dotate di efficacia estintiva “totale”, l'art. 131-bis c.p. contempla, invece, una causa di estinzione la cui applicazione dipende pur sempre da una valutazione discrezionale del Giudicante in punto di offensività della condotta e che va in ogni caso annotata nel casellario giudiziale [cfr. Cass. Pen., Sez. Un., 24 settembre 2019, n. 38954 ed ora art. 3, co. 1, lett. g) del d.P.R. 14 novembre 2002, n. 313].

5. I “nuovi” rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo. Da ultimo, il Decreto introduce nuove norme per coordinare il rapporto tra penale e tributario-amministrativo.

All’art. 20, co. 2, è previsto ora il principio secondo cui 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*».

L’inciso finale è quello più interessante, perché sembra deporre nel senso che i predetti atti (anche e soprattutto nel loro contenuto) siano valorizzabili quali vere e proprie prove documentali ai sensi dell’art. 234 c.p.p.

L’art. 21-*bis* contiene l’innovativa previsione secondo cui le sentenze irrevocabili di assoluzione perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non lo ha commesso, purché pronunciate in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha efficacia di giudicato nel contesto amministrativo. Tali atti diventano dunque opponibili all’Amministrazione finanziaria in ogni stato e grado, financo nel giudizio di Cassazione.

Si tratta di una previsione alquanto peculiare, che rimanda all’idea di una “prova legale” e che dunque necessiterà di essere vagliata nella sua compatibilità con i principi dell’ordinamento.

Infine l’art. 23-*ter* contiene una norma sensata nel contenuto, ma potenzialmente sfuggente nell’applicazione: quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l’autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.

Lo scopo della previsione è chiaramente quello di evitare la duplicazione sanzionatoria.

Tuttavia la norma non è coordinata con la disciplina della confisca *ex* art. 12-*bis* ed una prima lettura la sua formulazione non appare univoca: non è chiaro, infatti, se il tener conto delle sanzioni già irrogate dovrà concretizzarsi in una oggettiva sottrazione aritmetica del già pagato (sulla scorta di quanto previsto in materia finanziaria dall’art. 187-*terdecies* del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58), operazione invero alquanto complessa stante la necessità di mettere a confronto sanzioni detentive e sanzioni pecuniarie, oppure se – come crediamo – tale previsione costituisca nella sostanza un criterio a disposizione del Giudice ulteriore rispetto a quelli previsti dall’art. 133 c.p. Con tutte le “incertezze” che ciò comporta in termini di esercizio discrezionale del potere di commisurazione della pena.