

Diritto penale tributario: gli aspetti processuali del d.lgs. n. 87/2024 che allontanano il contribuente dalla condanna penale

di FRANCESCO VERGINE - GABRIELLA MICHELI (*)

SOMMARIO: 1. Premessa. La legge delega per la riforma fiscale. — 2. Le modifiche in materia di sanzioni penali tributarie. — 3. Sequestro e confisca nei reati tributari. — 4. Le vicende processuali: sospensione del procedimento penale. — 5. Il caso dell'art. 8 d.lgs. n. 74/2000. — 6. Cause di non punibilità e rilevanza della crisi non transitoria di liquidità. — 7. La rilevanza del mancato incasso per la non punibilità dell'autore del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000. — 8. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario (art. 20). — 9. Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione (art. 21-bis). — 10 Segue. Il coordinamento sul piano sostanziale: il meccanismo di compensazione sanzionatoria. — 11. Il processo a carico degli enti: modifiche agli artt. 19 e 21 d.lgs. n. 74/2000. — 12. In conclusione. Il contribuente allontanato dalla condanna.

1. Premessa. La legge delega per la riforma fiscale.

La legge delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), all'art. 20 reca i principi e i criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, IVA e di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali.

In particolare, secondo l'indirizzo impresso dal Legislatore della delega, in tema di sanzioni penali, veniva richiesto di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di far fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui

(*) I paragrafi 4, 5, 6, 7, 12 sono da attribuirsi a Francesco Vergine; i paragrafi 1, 2, 3, 8, 9, 10, 11 sono da attribuirsi a Gabriella Micheli.

non imputabili. Allo stesso tempo, si richiedeva di attribuire importanza alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali ⁽¹⁾.

Con il decreto legislativo n. 87 del 14 giugno 2024, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 28 giugno 2024, n. 150, il Legislatore ha dato attuazione alla revisione del sistema sanzionatorio tributario ⁽²⁾, intervenendo proprio sulla disciplina delle sanzioni penali, con delle modifiche che riassetano in un differente angolo prospettico la condotta penalmente rilevante del contribuente.

Tra gli interventi innovativi approvati con il d.lgs. n. 87/2024, sul piano processuale, sono stati previsti meccanismi di coordinamento tra Agenzia delle Entrate e uffici del Pubblico Ministero nelle fasi iniziali della procedura, giacché — con l'introduzione del nuovo comma 3-*quater* dell'art. 129 dist. att. c.p.p. — viene imposto al p.m. di comunicare all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'azione penale per un delitto tributario ⁽³⁾.

La novella ha, poi, ampliato gli artt. 13 e 13-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, prevedendo integrazioni al fine di estendere le cause di non punibilità dei delitti tributari e di contenere le sanzioni, nonché modifiche all'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, escludendo il sequestro dei beni finalizzato alla confisca nel caso in cui il debito tributario sia in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesio-

⁽¹⁾ Cfr. P. VENEZIANI, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *Sist. pen.*, 2023, 9, 23 ss.; G. FLORA, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *Dir. pen. e proc.*, 2023, 11, 1413 ss.

⁽²⁾ Le modifiche relative alle sanzioni penali si applicano dal 29 giugno 2024, mentre quelle relative alla revisione delle sanzioni amministrative si applicano a partire dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

⁽³⁾ Sono stati modificati gli artt. 32, d.P.R. n. 600/1973 — in materia di imposte sui redditi — e 51, d.P.R. n. 633/1972 — in materia di IVA —, prevedendo l'obbligo di risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria a tale comunicazione e la trasmissione degli atti anche al competente Comando della Guardia di Finanza. Detto meccanismo di raccordo si aggiunge all'ipotesi speculare già in vigore, nella quale è l'ufficio del pubblico ministero a essere informato della notizia di reato raccolta dalla polizia tributaria *ex* artt. 331 e 347 c.p.p., rafforzando ulteriormente i punti di intersezione tra i due procedimenti. Così, G. ARDIZZONE, *Il d.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2024, 1594.

ne, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti.

Sul piano del coordinamento tra processo penale e processo tributario, la modifica legislativa ha, poi, compiutamente disciplinato l'efficacia delle sentenze rese in uno dei due procedimenti all'interno dell'altro.

Inoltre, tra gli interventi più recenti, sempre in attuazione della legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023, il Legislatore ha previsto un riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, con la introduzione dei primi tre testi unici su sanzioni tributarie (d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173), giustizia tributaria (d.lgs. 5 novembre 2024, n. 175) e tributi erariali minori (d.lgs. 5 novembre 2024, n. 174). Così, è stata prevista la completa abrogazione del d.lgs. n. 74/2000 a decorrere dal 1° gennaio 2026 ⁽⁴⁾, con la trasposizione delle relative norme all'interno di un unico testo sulle sanzioni tributarie (d.lgs. n. 173/2024). Tale intervento raggruppa in chiave organica tutte le norme in materia tributaria, portando ad una inevitabile riscrittura della nomenclatura numerica delle fattispecie, per come conosciute negli ultimi venticinque anni, seppur non incidendo concretamente in relazione al contenuto delle disposizioni.

2. Le modifiche in materia di sanzioni penali tributarie.

In primo luogo, con il d.lgs. n. 87/2024, il Legislatore riscrive l'art. 10-*bis* ⁽⁵⁾ e l'art. 10-*ter* ⁽⁶⁾ del d.lgs. n. 74/2000 subordinan-

⁽⁴⁾ Si veda l'art. 101, comma 1, lettera z), del d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173.

⁽⁵⁾ Secondo la formulazione dell'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 vigente in esito al d.lgs. n. 87/2024 «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'articolo 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a cinquantamila euro».

⁽⁶⁾ Secondo la formulazione dell'art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000 vigente in esito al

do la rilevanza penale della condotta al fatto che il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali ai sensi dell'art. 3-*bis* del d.lgs. n. 462/1997 (7).

Attribuendo efficacia attenuante al pagamento del debito, il Legislatore va, quindi, ad incidere, seppure indirettamente, sul sistema premiale che attualmente conosce a tutti gli effetti un nuovo "livello" della graduazione di non punibilità, antecedente rispetto agli altri e operante già sul piano degli elementi di fattispecie.

Ed, infatti, secondo la nuova formulazione delle citate norme, nel caso in cui si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'art. 15-*ter* d.P.R. n. 602/1973 e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a 50.000 euro per l'ipotesi di cui all'art. 10-*bis*, e superiore a 75.000 euro per l'ipotesi di cui all'art. 10-*ter*, la condotta risulta penalmente rilevante.

Il Legislatore, pertanto, attribuisce peso specifico a condotte intrinsecamente volontarie, intraprese dopo il perfezionamento della fattispecie penalmente rilevante, con l'obiettivo di eliminare l'offesa già prodotta o quantomeno ridurla entro la soglia, che non deve comunque superare quella fissata dal Legislatore

d.lgs. n. 87/2024 «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'art. 3-*bis* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'art. 15-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a settantacinquemila euro».

(7) Proprio in relazione alla rateizzazione delle somme dovute, secondo il meccanismo previsto dall'art. 3-*bis*, comma 2-*bis*, d.lgs. 462/1997, per applicare gli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000, gli esiti del controllo automatizzato sono comunicati, rispettivamente, al sostituto d'imposta e al contribuente entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione. Nelle more del ricevimento della comunicazione, il sostituto d'imposta o il contribuente possono provvedere spontaneamente al pagamento rateale delle somme dovute a titolo di ritenute o di imposta, nella misura di almeno 1/20 per ciascun trimestre solare. La prima rata è versata entro il termine indicato nel comma 1 degli artt. 10-*bis* e 10-*ter* e le rate successive sono versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo. Dopo il ricevimento della comunicazione, il pagamento rateale prosegue secondo le consuete disposizioni.

(50.000,00 euro in caso di ritenute certificate; 75.000,00 euro di debito IVA).

L'*intentio legis* è stata quella di introdurre, per entrambi i reati di omesso pagamento, una condizione obiettiva di punibilità da considerarsi integrata allorquando all'atto della consumazione del reato siano decorsi inutilmente i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta, ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa e permanga un debito residuo superiore ad una soglia di ulteriore punibilità⁽⁸⁾; contestualmente è stato posticipato il termine entro cui deve essere tenuta l'azione di versamento (con differimento della data di consumazione di entrambi i reati), anche al fine di permettere l'accesso alla rateazione del debito relativo all'imposta evasa⁽⁹⁾.

In esito alla riforma legislativa, la pena è, dunque, sostanzialmente esclusa a due condizioni, e cioè che il contribuente acceda, a seguito dei controlli automatizzati o formali, alla rateazione di cui all'art. 3-*bis*, d.lgs. n. 462/1997, ovvero che proceda al pagamento delle rate in misura tale che, ove decada, il debito residuo sia inferiore alla soglia di ulteriore punibilità tipizzata, con la conseguenza che la punibilità dipende da una condotta del contribuente, tanto precedente quanto successiva al termine ultimo per realizzare l'azione doverosa tipica, idonea a escludere l'offesa del bene giuridico⁽¹⁰⁾.

⁽⁸⁾ «Dunque, non basta il mancato pagamento oltre la soglia di punibilità prevista dalla fattispecie "classica", è necessario che il contribuente non presenti la richiesta di rateazione ex art. 3-*bis*, D.lgs. n. 462/1997 a seguito di controlli dell'Agenzia delle Entrate o che, dopo aver iniziato tale rateizzazione, vi decada, con un debito residuo superiore a settantacinquemila euro per l'IVA e di cinquantamila euro per le ritenute certificate». Così, A. INGRASSIA, *Tra il dire e il fare: le modifiche del c.d. decreto sanzioni ai reati di omesso versamento e di indebita compensazione*, in *Dir. pen. e proc.*, 2024, 1568.

⁽⁹⁾ La Relazione illustrativa al decreto legislativo si premura di chiarire che «il reato sarà punibile solo al ricorrere delle condizioni obiettive di nuova introduzione, con conseguente insorgenza solo a quella data dell'obbligo di denuncia, da parte dell'agenzia delle entrate, o di informativa, da parte della Guardia di finanza, all'Autorità giudiziaria».

⁽¹⁰⁾ A tal proposito vi è chi ha rilevato che tale meccanismo, più che una condizione obiettiva di punibilità, sembrerebbe più correttamente integrare una causa sopravvenuta di non punibilità. «Infatti, le condizioni obiettive di punibilità sono collegate a ragioni di opportunità punitiva estranee al fatto tipico, tanto che non contribuiscono a delineare l'of-

Il d.lgs. n. 87/2024 ha, altresì, modificato la fattispecie di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* ⁽¹¹⁾ d.lgs. n. 74/2000, con l'introduzione di un nuovo comma 2-*bis*. In particolare, si conferma che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti superiori a 50.000 euro annui (comma 1), prevedendo l'esclusione della punibilità «quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, vi è una obiettiva incertezza circa gli elementi o le qualità che fondano la spettanza del credito».

La modifica legislativa passa, quindi, anche per una nuova definizione delle nozioni di inesistenza e non spettanza dei crediti, valida per l'intero ordinamento ⁽¹²⁾.

3. Sequestro e confisca nei reati tributari.

In ossequio a quanto indicato dalla legge delega, nell'intento del Legislatore, l'obiettivo di adeguamento delle ipotesi di non punibilità e delle attenuanti alla durata effettiva dei procedimenti

fesa al bene giuridico, ma descrivono un evento successivo alla consumazione del reato, che non dipende da una condotta del reo: l'esatto opposto del meccanismo descritto nei novellati artt. 10-*bis* e 10-*ter*, d.lgs. n. 74/2000 in cui vi è una specularità tra disvalori del fatto tipico e valori dell'azione successiva che esclude la pena. Proprio perché l'adesione alla rateazione e il successivo pagamento rappresentano un'azione antagonista a quella dell'illecito in termini di condotta, intenzione e, soprattutto, d'evento, appare più corretto ricondurle alla contro-azione compensativa tipica delle cause sopravvenute di non punibilità». Cfr., A. INGRASSIA, *Tra il dire e il fare: le modifiche del c.d. decreto sanzioni ai reati di omesso versamento e di indebita compensazione*, cit., 1570.

⁽¹¹⁾ Secondo la formulazione dell'art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000 vigente in esito al d.lgs. n. 87/2024 «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro. La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa 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».

⁽¹²⁾ La definizione di credito inesistente è oggi prevista all'art. 1, lett. g-*quater*, d.lgs. n. 74/2000 e quella di credito non spettante alla successiva lett. g-*quinquies*.

di estinzione del debito tributario, doveva realizzarsi anche rispetto alla «fase antecedente all'esercizio dell'azione penale»⁽¹³⁾.

Così, con la novella legislativa si dispone che, salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto anche conto della gravità del reato, il sequestro dei beni non è disposto, se il debito tributario è in corso di estinzione con rateazione, anche a seguito di procedure conciliative o accertamento con adesione, sempre che, in tali casi, il contribuente sia in regola con i pagamenti.

Il Legislatore ha, dunque, modificato la norma di cui all'art. 12-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 74/2000 con un intervento coerente rispetto alla perseguita premialità penal-tributaria, riformulando la disciplina relativa ai riflessi premiali del pagamento del debito sull'applicabilità della confisca, e prima ancora del sequestro. Si giunge, quindi, ad agevolare il pagamento del debito tributario, inibendo la stessa possibilità di emettere il sequestro preventivo⁽¹⁴⁾.

Tale meccanismo produce, dunque, una auspicata armonizzazione tra le norme, che si imponeva alla luce del fatto che in materia tributaria l'evasore può andare incontro a cause estintive nel caso di pagamento del debito tributario: così, con l'intervento riformatore si esclude che nel caso in cui l'imputato abbia restituito il *quantum* dell'imposta evasa, per effetto della condanna gli divenga applicabile la confisca che si sostanzierebbe in un iniquo prelievo.

Del resto, come rilevato dalla stessa Suprema Corte⁽¹⁵⁾, è innegabile che il raggiungimento di un accordo con l'Amministrazione finanziaria non possa ritenersi produttivo di effetti solo in ambito amministrativo, essendo, invece, necessario verificare la

⁽¹³⁾ Cfr., art. 20, comma 1, lett. a), n. 3 L. n. 111/2023.

⁽¹⁴⁾ Cfr., C. SANTORIELLO, *Revisione sanzioni tributarie: in G.U. il d.lgs. n. 87/2024*, in *Il Quot. Giur.*, 1° luglio 2024.

⁽¹⁵⁾ Cfr., Cass. pen., Sez. III, 19 gennaio 2016, n. 4097, Tornasi Canovo, in *CED Cass.*, n. 265843; Cass. pen., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, Aumenta, in *CED Cass.*, n. 263409; Cass. pen., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, Cavatorta, in *CED Cass.*, n. 258903.

sua incidenza anche nell'ambito penale, onde attribuirgli, in determinati casi, rilevanza nella determinazione dell'imposta evasa e, quindi, incidenza sul *quantum* del profitto del reato confiscabile, in via diretta o per equivalente.

In questa direttrice, su tutti gli aspetti cui incide la riforma, la rateizzazione del pagamento del debito rappresenta un perno rilevante per il Legislatore, ove innestare rimedi di allontanamento del contribuente dalla condanna penale, salvaguardando, al contempo, le casse dello Stato.

Come detto, il nuovo art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000 prevede, dunque, che non possa essere disposto il sequestro finalizzato alla confisca se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione. Tuttavia, in caso di concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, il sequestro può essere disposto *anche* in presenza di una rateizzazione del debito.

Tale ultima ipotesi eccezionale sembra, però, ingenerare non poche frizioni. Infatti, la prognosi di pericolosità connessa alla libera disponibilità delle cose confiscabili costituisce un requisito essenziale del sequestro preventivo finalizzato alla confisca, in relazione al quale le SS.UU. Ellade del 2021 hanno riconosciuto sussistere uno specifico onere di motivazione ⁽¹⁶⁾. In altre parole, la rateizzazione ed il pagamento del debito tributario rappresentano, *de facto*, un elemento idoneo ad escludere il *periculum in mora* per l'applicazione del sequestro.

Sotto un differente profilo, stante l'assenza del richiamo alla non operatività della confisca in caso di impegno al pagamento, occorre analizzare l'eventualità in cui il giudice, al momento della pronuncia della sentenza di condanna, rilevi che il debito non è stato ancora completamente estinto. Ferma l'impossibilità di disporre la confisca per la parte già versata ⁽¹⁷⁾, nel silenzio

⁽¹⁶⁾ Cass. pen., Sez. Un., 24 giugno 2021, n. 36959, Ellade, in *CED Cass.*, n. 281848-01.

⁽¹⁷⁾ Secondo Cass. pen., Sez. III, 17 settembre 2024, n. 44519, *inedita* «In ogni caso, la confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contri-

dell'attuale versione si potrebbe ritenere che in tali situazioni il giudice possa considerare la confisca (obbligatoria *ex art. 12-bis*, comma 1) immediatamente operativa, salva la possibilità che la stessa venga revocata in seguito, una volta estinto definitivamente il debito tributario ⁽¹⁸⁾.

Tuttavia, la diversa soluzione ermeneutica che considera la confisca obbligatoriamente disposta con la sentenza di condanna “non operativa” nel caso di pagamento rateale in atto, appare maggiormente ragionevole. Difatti, ragionando *a contrario*, quindi mantenendo inalterato il *quantum* della confisca anche dinanzi a una novazione del debito tributario, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa ⁽¹⁹⁾, che è pari all'imposta effettivamente dovuta, da determinare anche sulla base degli accordi intercorsi con l'Amministrazione finanziaria che ne abbiano comportato una rideterminazione.

Una terza strada, ancorata al significato dell'intervento legislativo, sarebbe quella di prevedere la confisca limitata alla parte non ancora restituita al momento della emissione della sentenza di condanna. Fermo restando che dovrebbero, comunque, trovare spazio le *chances* di rinvio del processo per consentire al contribuente di perfezionare il proprio adempimento.

biente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non può essere mantenuta sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotta in misura corrispondente ai ratei via via versati per effetto della convenzione». Cfr., Cass. pen., Sez. III, 26 ottobre 2016, n. 6054, Attanasio, in *CED Cass.*, n. 268836; Cass. pen., Sez. III, 24 aprile 2015, n. 33602, Pastore, in *CED Cass.*, n. 265043; Cass. pen., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, Aumenta, in *CED Cass.*, n. 263409.

⁽¹⁸⁾ E. PENCO, *Il nuovo assetto della premialità penale-tributaria e l'efficacia esimente della crisi di liquidità: il D.lgs. n. 87/2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, in *Dir. pen. e proc.*, 2024, 1585.

⁽¹⁹⁾ Cfr., Cass. pen., Sez. III, 19 gennaio 2016, n. 4097, Tornasi Canovo, in *CED Cass.*, n. 265843; Cass. pen., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, Aumenta, in *CED Cass.*, n. 263409.

4. Le vicende processuali: sospensione del procedimento penale.

Ma tra le modifiche più significative che attengono le vicende processuali, il d.lgs. n. 87/2024 è intervenuto sul testo dell'art. 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000 ⁽²⁰⁾, prevedendo la sospensione del processo in caso di rateizzazione ⁽²¹⁾. Viene, dunque, attribuita rilevanza alle vicende estintive del tributo sul piano dell'accertamento della responsabilità penale, attraverso meccanismi che incidono anche sulla funzione della sanzione penale, nel settore degli illeciti tributari.

In particolare, quando, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito è (non ancora estinto ma) in fase di estinzione con rateazione, anche a seguito di conciliazione e adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice e informa l'Agenzia delle Entrate. Il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. L'ordinamento pone, dunque, un vero e proprio obbligo per il giudice che sia stato reso edotto dall'im-

⁽²⁰⁾ In particolare, ai sensi del nuovo art. 13-*bis* del d. lgs n. 74/2000, «1. Fuori dei casi di non punibilità, le pene dei delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale. 1-*bis*. Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso».

⁽²¹⁾ Si rappresenta che un meccanismo sospensivo simile è previsto per la causa speciale di non punibilità di cui al D.L. 30 marzo 2023, n. 34. Cfr., F. CAGNOLA - F. BONCOMPAGNI, *Reati tributari: la "nuova" causa di non punibilità introdotta dal d.l. 30 marzo 2023, n. 34*, in *Sist. pen.*, 13 aprile 2023, par. 3.

putato che è in corso una procedura conciliativa, di sospendere il processo (per il periodo minimo di un anno), vietando che si addivenga ad una sentenza di condanna nella fase di pagamento delle rate del debito tributario.

Decorso un anno, la sospensione è revocata, salvo che l’Agenzia delle Entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In tal caso, il processo è sospeso per altri tre mesi, che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, se lo ritiene necessario per consentire l’integrale pagamento del debito ⁽²²⁾. La sospensione — durante la quale la prescrizione è “congelata” — è revocata quando l’Agenzia delle entrate attesta l’integrale versamento o comunica la decadenza dalla rateazione.

In tema di applicabilità della nuova disposizione, ai sensi dell’art. 1, comma 6, del d.lgs. n. 87/2024, «le disposizioni di cui agli art. 12-*bis*, comma 2 e 13-*bis*, commi 1 e 1-*bis*, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, come modificati dal comma 1, lettere e), numero 1), e g), numero 1), si applicano anche quando il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione a seguito di regolarizzazione, ai sensi dell’articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, dell’articolo 3, comma 12-*undecies*, del decreto legge 30 dicembre 2023, n. 215 convertito, con modificazioni dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18, e dell’articolo 7, comma 7, del decreto legge 29 marzo 2024, n. 39» e dunque anche a seguito di rateizzazione mediante la c.d. “rottamazione”.

Ne discende che l’accesso anche a tale ultima agevolazione da parte del contribuente imputato comporta non solo la sospensione del processo a suo carico, ma l’obbligo per il giudice di

⁽²²⁾ Si è rilevato che anche una sospensione di un anno e sei mesi potrebbe rilevarsi non sufficiente a garantire un piano coordinamento tra processo penale e procedimento tributario, stante l’effettiva durata dei piani di rateazione (che, ad esempio, in caso di accertamento con adesione si possono articolare in sedici rate trimestrali). Infatti, l’Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi, audita in Commissione, aveva auspicato una rimodulazione della stessa che tenesse conto dei termini previsti per legge in relazione all’accertamento con adesione e alla conciliazione: così il documento *Memoria UNCAT-AG 144*, 11, in *www.camera.it*.

valutare “in modo prevalente” anche ai fini del ricorso ad una pronuncia *ex art. 131-bis c.p.* proprio la volontà di corrispondere all'erario l'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento rateizzato e concordato con l'amministrazione finanziaria, l'entità del debito tributario residuo.

Così, con il riferimento al nuovo termine fissato *prima della chiusura del dibattimento di primo grado*, si accorda all'interessato un più esteso margine temporale per addivenire al pagamento del debito, ampliando la possibilità di “monetizzazione” del rischio penale, pur con effetti contenuti sul piano della prevenzione generale, stante l'efficacia solo diminvente del beneficio in parola ⁽²³⁾, che tuttavia importa significativi effetti sul piano processuale. Infatti, lo spostamento della soglia d'accesso alla chiusura del dibattimento comporta un ridimensionamento del valore dell'efficacia deflattiva del termine di apertura del dibattimento, disvelando l'eventualità di valutazioni strumentali da parte dell'imputato circa l'opportunità di iniziare il pagamento rateale e attivare il meccanismo sospensivo di cui all'art. 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000 sulla base del concreto andamento del giudizio di primo grado ⁽²⁴⁾.

Allo stesso tempo, la formulazione della norma — che fa esplicito riferimento al dibattimento — esclude che si possa ricorrere al meccanismo di sospensione del processo nel caso in cui si acceda al giudizio abbreviato: sarebbe stato, al contrario, auspicabile un intervento che desse rilievo all'estinzione rateale del debito tributario *tout court*, e, dunque, anche al cospetto di riti speciali scelti dall'imputato.

⁽²³⁾ E. PENCO, *Il nuovo assetto della premialità penale-tributaria e l'efficacia estinzione della crisi di liquidità: il D.lgs. n. 87/2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, cit., 1579.

⁽²⁴⁾ Tale rischio era stato rilevato, ad esempio, con riferimento alla causa di non punibilità speciale di cui al D.L. 30 marzo 2023, n. 24, la quale individuava come termine ultimo per l'estinzione del debito tributario la sentenza d'appello: sul punto per tutti G.L. GATTA, “*Tregua fiscale*” e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?, in *Sist. pen.*, 12 aprile 2023, par. 5.

Ebbene, in un'ottica di sistema, facendo riferimento ad una eventuale contestazione dell'illecito di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, nel caso in cui il contribuente o l'ente abbia ottenuto il profitto del reato scaricando i costi decritti nelle fatture ritenute false, ed al contempo abbia aderito ad un piano di rateizzazione per il debito tributario relativo proprio alle contestazioni penali, facendo anche ricorso alle procedure conciliative con l'Agenzia delle Entrate, la quale abbia concesso una rateizzazione del debito tributario (ivi comprese sanzioni ed interessi), il soggetto attinto dal procedimento penale potrà rilevare detta evenienza innanzi al tribunale prima della declaratoria di chiusura del dibattimento, ottenendo la sospensione del procedimento anche in caso di regolare pagamento delle prime *tranches*. Tale evenienza pare ricorrere anche in caso di contestazione di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/2000, nonostante il "profitto" possa essere riferito esclusivamente al soggetto cui viene contestata l'ipotesi di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, come si spiegherà innanzi.

In definitiva, nella prospettiva funzionalistica della riscossione, che impernia l'intero intervento legislativo, che spinge sullo sfondo la capacità general-preventiva della sanzione penale, la sospensione del processo, per come prevista dal già richiamato art. 13-*bis*, consente all'Erario di recuperare integralmente le somme ed agli imputati di accedere ai relativi benefici, ivi comprese le cause di esclusione della punibilità, aprendo alla opzione progressiva «non punibilità-pena attenuata». Il contraltare, per l'imputato che non abbia integralmente estinto il debito prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, è rappresentato dall'efficacia attenuante del pagamento del debito prima della chiusura della fase dibattimentale.

La condanna (e la stessa dosimetria della pena) diviene, quindi, una variabile dipendente dal pagamento del debito fiscale.

In conclusione, va evidenziato che sulle recenti modifiche introdotte in tema di sanzioni penali in materia tributaria e sulla applicazione del nuovo art. 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000 non si registrano ancora specifici precedenti di legittimità. Si annotano, tuttavia, indirizzi interpretativi che individuano come obbligato-

ria la sospensione del processo in presenza di rateizzazione del debito tributario e contestuale pagamento.

5. Il caso dell'art. 8 d.lgs. n. 74/2000.

Come noto, con riferimento ai reati tributari dichiarativi richiamati dall'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74/2000 (ossia quelli contemplati dagli artt. 2, 3, 4 e 5) l'integrale pagamento del debito (comprensivo di sanzioni amministrative e interessi) assume una duplice connotazione: se esso si effettua prima della formale conoscenza dell'avvio di ispezioni e verifiche o di attività di accertamento penale, integra una causa di non punibilità. Se invece il pagamento avviene successivamente ma prima dell'apertura del dibattimento, consente all'imputato di accedere al patteggiamento e ai correlativi benefici premiali, integrando al contempo la circostanza attenuante *ex art. 13-bis*, comma 1, d.lgs. n. 74/2000.

Il d.lgs. n. 87/2024 ha aggiunto un ulteriore meccanismo diretto a favorire il recupero dell'imposta evasa da parte dell'Eraio: secondo il nuovo art. 13-*bis*, fuori dei casi di non punibilità, le pene dei delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000 sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto; con il conseguente obbligo di sospensione del processo penale nel caso di pagamento del debito tributario mediante rateizzazione, proprio al fine di consentirne l'integrale adempimento.

Ebbene, anche l'art. 8 d.lgs. n. 74/2000 (che rappresenta la disposizione di apertura del titolo II, capo II, ove sono collocati i «delitti in materia di documenti e pagamento di imposte») è una norma posta a presidio dell'interesse patrimoniale dello Stato alla regolare percezione dei tributi ⁽²⁵⁾, e dunque anche su tale ipotesi

⁽²⁵⁾ G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, 235; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 147; R. BRICCHETTI, *L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in G. FALSITTA (a cura di), *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, Milano, 2001, 109.

incidono i nuovi meccanismi premiali in caso di rateizzazione del debito tributario, come comprovato dalla scelta del legislatore di estendere i benefici dell'art. 13-*bis* a tutti «i delitti di cui al presente decreto».

La fattispecie di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000 è, infatti, intimamente connessa al precedente delitto di cui all'art. 2⁽²⁶⁾: proprio tale stretta correlazione tra le due — speculari — ipotesi criminose ha imposto al legislatore di introdurre opportuni correttivi diretti ad evitare disparità di trattamento sanzionatorio tra emittente ed utilizzatore⁽²⁷⁾.

Tuttavia, mentre l'ipotesi di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 rappresenta una fattispecie diretta a tutelare l'Erario, che punisce una condotta che genera profitto in capo all'utilizzatore del documento falso, l'art. 8 dello stesso decreto punisce la condotta di colui che abbia emesso le fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, consentendo l'evasione fiscale al soggetto autore della condotta di cui all'art. 2. Sicché il profitto del reato è configurabile esclusivamente in capo al contribuente autore della violazione dell'art. 2, mentre nei confronti dell'autore dell'art. 8 potrà disporsi esclusivamente l'ablazione dell'eventuale prezzo del reato, cioè del compenso che l'emittente avrebbe percepito per l'emissione delle fatture⁽²⁸⁾.

⁽²⁶⁾ Inserito nel Titolo I, Capo I, del d.lgs. n. 74/2000 che disciplina i delitti concernenti la dichiarazione.

⁽²⁷⁾ Cfr., art. 9 d.lgs. n. 74/2000. Deve evidenziarsi, del resto, che le due fattispecie di cui all'art. 2 e art. 8 soggiacciono alla medesima cornice edittale.

⁽²⁸⁾ Sotto tale aspetto, la Corte nomofilattica ha evidenziato che, in relazione alla fattispecie di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, consistente nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi di evadere le imposte, deve richiamarsi il principio, costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui la confisca diretta o per equivalente, come il sequestro preventivo finalizzato a essa, del profitto del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti non può essere disposta sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime, poiché il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 74 del 2000 — escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale — impedisce l'applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo. Cfr. Cass. pen., Sez. III, 18 ottobre 2016, n. 43952, in *CED Cass.*, n. 267925; Cass. pen., Sez.

E tuttavia, occorre svolgere alcune riflessioni al fine di evitare possibili disarmonie.

L'art. 13-*bis*, per riconoscere gli aspetti premiali, esige l'estinzione integrale del debito tributario (comprese sanzioni e interessi).

Per “debito tributario”, evidentemente, il legislatore intende il profitto del reato generato dall'art. 2 (che rappresenta al contempo il danno per l'Erario), posto che, come detto, l'art. 8 non genera profitto ma, semmai, un prezzo che non incide sulle casse dello Stato.

Dunque, l'imputato del delitto *ex art. 8* potrà accedere ai benefici solo se sia stato riversato allo Stato il profitto dell'art. 2 (oltre a sanzioni ed interessi) che, tuttavia, egli non ha percepito.

Appare evidente, sul punto, che la generica definizione di “debito tributario” vada declinata nell'ambito della rilevanza penale dei fatti. Si vuol dire, cioè, che non è sufficiente che l'autore del reato *ex art. 8* provveda semplicemente a corrispondere le imposte derivanti dall'incasso delle somme percepite in esito alla emissione delle fatture per operazioni inesistenti. Conseguentemente, ai fini che qui rilevano (cioè i profili premiali di cui all'art. 13-*bis*), resterà del tutto irrilevante l'eventuale mancato pagamento delle imposte “fisiologiche”, cioè, come detto, di quelle normalmente applicate sulle somme incamerate.

Potranno, pertanto, verificarsi più evenienze, ognuna delle quali esige una precisazione interpretativa.

In primo luogo, potrebbe accadere che l'utilizzatore delle fatture abbia effettivamente estinto il debito tributario.

In tal caso, dei benefici potranno usufruire sia l'imputato dell'art. 2 che quello dell'art. 8. Sostanzialmente, è sufficiente che

III, 6 novembre 2013, n. 48104, in *CED Cass.*, n. 258052). Dunque, in tale specifica fattispecie, l'entità dei beni confiscabili deve essere rapportata non al profitto eventualmente conseguito dai terzi per effetto della emissione di fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti, ma solo al prezzo del reato, cioè all'eventuale compenso che l'emittente abbia percepito per l'emissione delle fatture. Cfr., Cass. pen., Sez. III, 11 dicembre 2018, n. 25536; Cass. pen., Sez. III, 04 febbraio 2016, n. 15458, in *CED Cass.*, n. 266832; Cass. pen., Sez. III, 26 settembre 2013, n. 42641, in *CED Cass.*, n. 257419.

vi sia l'oggettivo pagamento del debito tributario creatosi per la doppia condotta (emissione/utilizzazione) al fine di elidere le pene accessorie e di defalcare la pena fino alla metà (*ex art. 13-bis*).

Se tale è l'approdo (che appare il più ragionevole), occorre chiarire che il pagamento di tale debito tributario non rappresenta una sorta di risarcimento danni che, come noto, per condurre ad un vantaggio processuale deve essere effettuato — con una venatura sanzionatoria — proprio dall'autore della condotta illecita, quanto piuttosto una natura ripristinatoria del tributo non versato.

E, d'altra parte, lo Stato ha interesse a tale incasso giacché percepirebbe una somma maggiore di quella che riuscirebbe ad incamerare con la confisca (che è limitata al solo profitto del reato e non alle sanzioni ad agli interessi).

Una seconda possibilità è che l'autore del delitto *ex art. 2* non provveda a saldare il debito tributario. Rappresentando, come noto, due facce opposte della stessa medaglia, ne discende che la finalità riscossiva introdotta dal d.lgs. n. 87/2024 ben può essere raggiunta anche in presenza di un "intervento" dell'autore del reato di cui all'art. 8 che intenda, accedendo alle procedure di rateizzazione, ristorare l'Erario. Del resto, per le ragioni appena esposte e cioè per l'interesse dello Stato ad un oggettivo pagamento, va riconosciuta all'emittente la facoltà di provvedere al relativo riversamento delle somme (profitto più sanzioni ed interessi) allo scopo di poter beneficiare dello sconto della pena e della mancata applicazione delle sanzioni accessorie. Diversamente opinando si introdurrebbe una irragionevole disparità di trattamento processuale, nonostante la pari cornice edittale cui sono sottoposti gli autori del reato di cui all'art. 2 e all'art. 8, e, dunque, una disparità di trattamento in caso di pagamento del debito tributario con ristoro dell'Erario.

L'ulteriore conseguenza del pagamento del tributo da parte del soggetto cui viene imputata l'emissione della fattura falsa è che, in tal caso, anche l'utilizzatore ne trarrà beneficio, facendo ricorso alle condizioni favorevoli di cui al nuovo art. 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000.

Del resto, la fattispecie di cui all'art. 8 è costruita come reato di pericolo ⁽²⁹⁾ astratto ⁽³⁰⁾ e indiretto, senza alcuna previsione di soglia di punibilità, che prevede una sanzione identica (la più grave, peraltro, comminata per i delitti esterni alla dichiarazione) a quella stabilita per il delitto (certamente dotato di maggiore carica offensiva rispetto al bene giuridico di rilievo costituzionale) di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000. In sintesi, si rinviene un duplice bene giuridico protetto dalla norma: in prima battuta, la disposizione di cui all'art. 8 tutela in modo diretto, l'interesse dell'Amministrazione finanziaria al corretto esplicarsi della funzione di accertamento, e allo stesso tempo, in modo indiretto, l'interesse dell'Erario alla completa percezione dei tributi ⁽³¹⁾, in sintonia con l'art. 53 Cost. Si può, quindi, parlare di un interesse (finale) alla percezione del tributo e di un interesse (strumentale) al corretto esplicarsi della funzione di accertamento.

Invero, la concreta lesività della condotta di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti dipende, di fatto, da una persona diversa (il destinatario del documento) rispetto all'autore del fatto incriminato, il quale è in ogni caso punibile all'unica condizione che abbia agito con la finalità di consentire l'evasione altrui ⁽³²⁾. Così, la finalità di consentire l'evasione a

⁽²⁹⁾ S. BOLOGNINI, *Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La riforma del delitto penale tributario*, a cura di U. NANNUCCI - A. D'AVIRRO, Padova, 2000, 262, S. GENNAI - A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Milano, 2011, 118; R. ZANNOTTI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA.VV., *Diritto penale tributari*, a cura di E. MUSCO, Milano, 2002, 174.

⁽³⁰⁾ R. BRICCHETTI, in *Diritto penale tributario, aspetti problematici*, in *Quaderni del centro studi e ricerca di diritto penale dell'economia*, diretti da R. Bricchetti e G. Falsitta, Milano, 2001, 109; nonché in giurisprudenza, Cass. pen., Sez. III, 1° dicembre 2010, n. 608; Cass. pen., Sez. III, 14 aprile 2010, n. 19907; Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2009, n. 28654; Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2007, n. 12719; Cass. pen., Sez. III, 11 giugno 2004, n. 26395; Cass. pen., Sez. III, 26 settembre 2006, n. 40172.

⁽³¹⁾ Cfr. A. DI AMATO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA.VV., *I reati tributari*, a cura di A. DI AMATO - R. PISANO, Padova, 2002, 128.

⁽³²⁾ Si è, a tal proposito, parlato di dolo specifico di evasione indiretta: S. BOLOGNINI, *Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 262; o di dolo di danno: R. ZANNOTTI, *op. cit.*, 174. Secondo A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da C.F. Grosso - T. Padovani - A. Pagliaro, Milano, 2010, 481 la fattispecie è da considerarsi reato di «pericolo concreto».

terzi connota teleologicamente la condotta incriminata.

La intersoggettività richiesta per integrale la finalità di consentire a terzi l'evasione dell'imposta suggerisce, quindi, che anche l'autore del reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/2000 possa ristorare l'Erario, provvedendo al pagamento del tributo, e dunque aderire ad un piano di rateizzazione per il debito tributario, ivi comprese sanzioni e interessi, relativo proprio alle contestazioni penali (e alla falsità dei documenti emessi).

Come detto, il profitto (costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale) consegue dalla condotta di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, laddove, invece, l'art. 8 solo strumentalmente produrrebbe il profitto effettivamente conseguito dall'autore dell'evasione fiscale.

Allo stesso tempo, il profitto conseguito dall'autore della evasione fiscale e di cui lo Stato ha interesse a ottenere la restituzione, ha natura oggettiva, e dunque l'emittente della fattura falsa può attivarsi mediante un intervento ripristinatorio del pagamento della quota evasa (e di cui egli ha consentito l'evasione).

Il dato testuale del nuovo art. 13-*bis* annette rilievo essenziale al fatto obiettivo rappresentato dal pagamento delle rate per l'estinzione del debito tributario, consentendone l'operatività a favore di tutti i soggetti imputati per i reati di cui al d.lgs. n. 74/2000.

Sicché il concreto interesse dello Stato alla riscossione dei tributi evasi — che, come in precedenza ipotizzato, ha una valenza non risarcitoria, ma ripristinatoria — importa l'indifferenza rispetto al soggetto (coinvolto nel processo penale) che esegua l'effettivo pagamento dei tributi, con sospensione del processo *erga omnes* ⁽³³⁾: nel caso in cui sia stato fatto accesso alla ra-

risultando doveroso per il magistrato dimostrare la idoneità della condotta a produrre quell'esito che è descritto come elemento costitutivo della fattispecie (il dolo specifico di evasione fiscale altrui)».

⁽³³⁾ E dunque sia per il soggetto imputato dell'ipotesi di cui all'art. 2, sia per il soggetto imputato dell'ipotesi di cui all'art. 8.

teizzazione del tributo e questa sia in corso, l'autore del reato di cui all'art. 2 sarà ammesso alla sospensione del processo, con beneficio anche per l'autore del reato di cui all'art. 8; in caso di mancato pagamento delle rate, ben potrà provvedere l'autore del reato di cui all'art. 8, con beneficio della sospensione del processo per l'autore dell'evasione fiscale, al quale potrà essere ridotta la sanzione.

Ne discende che il piano di rateizzazione per il pagamento del tributo, circostanza che, prima della dichiarazione di chiusura del dibattimento di primo grado, porta alla sospensione del processo, (nonché alla esclusione delle pene accessorie di cui all'art. 12 e alla riduzione della pena sino alla metà, nel caso di estinzione del debito tributario), rappresenta una condizione di favore cui può fare accesso il contribuente estensibile anche all'autore della fattispecie di cui all'art. 8, con vantaggio concreto per l'Erario, il quale potrà ottenere la riscossione del tributo anche grazie all'intervento del soggetto che abbia consentito l'evasione delle imposte, ma che non ne abbia conseguito il profitto diretto.

Non sembra discutibile che le nuove disposizioni di cui all'art. 13 e 13-bis d.lgs. n. 74/2000, in quanto più favorevoli, siano destinate ad operare retroattivamente: pertanto, se all'entrata in vigore della norma, il contribuente abbia già effettuato il pagamento o abbia in corso la rateazione e non sia stata ancora dichiarata la chiusura del dibattimento di primo grado, potrà avvalersi della sospensione del procedimento ed ottenere l'esclusione delle sanzioni accessorie di cui all'art. 12 e la riduzione della pena fino alla metà.

Si segnala, inoltre, che in esito alla introduzione di tali norme più favorevoli (e in assenza di una norma transitoria), il giudice di appello ben potrebbe ridurre la pena, e comunque escludere le sanzioni accessorie qualora il contribuente dimostri di aver estinto il debito tributario nel corso del dibattimento di primo grado, consentendo dunque l'applicazione della riduzione della pena laddove il pagamento integrale del debito tributario sia già avvenuto prima della data utile per chiedere l'applicazione di tale meccanismo premiale ad opera del d.lgs. n. 87/2024, non poten-

dosi viceversa ritenere l'applicazione retroattiva ai fatti di reato per i quali il pagamento integrale del debito tributario non sia avvenuto entro la dichiarazione di chiusura del dibattimento di primo grado.

6. Cause di non punibilità e rilevanza della crisi non transitoria di liquidità.

Il d.lgs. n. 87/2024 ha, altresì, disciplinato le cause di non punibilità: al nuovo art. 13 d.lgs. n. 74/2000, rubricato «Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario» è stato aggiunto il comma 3-ter a mente del quale «Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 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 dal 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'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14».

Il primo criterio per la valutazione della particolare tenuità riguarda, dunque, «l'entità dello scollamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità», affidando all'interprete il compito di individuare detta "entità" nella trama del debito tributario ⁽³⁴⁾, nel complesso ordito normativo

⁽³⁴⁾ A fronte del silenzio del legislatore in merito alla rilevanza che deve assumere lo scostamento tra imposta evasa e soglia, si contrappone la tendenza di una parte della giurisprudenza a oggettivizzare in chiave numerico-quantitativa la valutazione preliminare circa l'entità minima del suddetto scostamento che, per essere considerato tale (e dunque per consentire il giudizio in ordine all'integrazione degli altri indici-criteri di cui all'art. 131-bis c.p.), si è ritenuto debba essere contenuto entro la misura del 10%. Così, fra le altre, Cass. pen., Sez. III, 1° giugno 2022, n. 21258, inedita; Cass. pen., Sez. III, 25 gennaio 2021, n. 2901, inedita; Cass. pen., Sez. III, 28 dicembre 2018, n. 58442, in *CED Cass.*, n. 275458.

delle fattispecie centrate sull'inadempimento del debito tributario, secondo i criteri *qualitativi* che imperniano il meccanismo di cui all'art. 131-*bis* c.p.

Di seguito, le lett. b) e c) del nuovo comma 3-*ter* dell'art. 13 si riferiscono, rispettivamente, all'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria, e all'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione.

Risultano, quindi, evidenti i risvolti premiali dell'estinzione del debito tributario, anche in una fase avanzata del procedimento, stante la possibilità di rilevare d'ufficio la particolare tenuità del fatto *ex art.* 131-*bis* c.p., sino all'ultimo grado di giudizio.

In conclusione, quale ultimo indice per il giudizio di particolare tenuità del fatto, la lett. d) del nuovo art. 13, comma 3-*ter*, d.lgs. n. 74/2000 indica la «situazione di crisi» di cui all'art. 2, comma 1, lett. a) del Codice della crisi d'impresa⁽³⁵⁾. Una parte di quella giurisprudenza illuminata aveva già, negli anni, evidenziato il peso specifico della crisi d'impresa nell'accertamento della esistenza dell'elemento psicologico delle fattispecie tributarie penalmente perseguibili. Rilevante, sul tema, si mostra quanto affermato dalla sentenza n. 30532/2024⁽³⁶⁾ della Suprema Corte, secondo cui l'omesso versamento dell'IVA derivante dal fallimento del monocommittente, scrimina l'imprenditore impossibilitato al pagamento, facendo richiamo proprio all'indirizzo fornito dal d.lgs. del 14 giugno 2024, n. 87, che ha, quindi, introdotto una causa di non punibilità per la crisi di liquidità non transitoria, dovuta all'inesigibilità dei crediti per l'accertata insolvenza di terzi o il mancato pagamento da parte delle pubbliche amministrazioni.

Infatti, con il nuovo comma 3-*bis* dell'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, così come modificato dal d.lgs. n. 87/2024, è stata in-

⁽³⁵⁾ D.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14

⁽³⁶⁾ Cass., pen., Sez. III, 25 luglio 2024, n. 30532, *inedita*.

trodotta una ulteriore causa di non punibilità per i reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del medesimo decreto, «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».

La crisi di liquidità trova, quindi, un importante riscontro nel diritto positivo non solo all'interno del nuovo comma 3-*bis*, ma anche del comma 3-*ter* dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, con la causa di non punibilità prevista dalla riforma, che scatta solo se non ci sono azioni esperibili per superare *l'impasse*.

Stando alla indicazione legislativa, la situazione di crisi di liquidità deve essere causata da elementi specificamente indicati⁽³⁷⁾: pertanto, viene in rilievo l'inadempimento dei clienti, come anche il mancato pagamento di crediti da parte della pubblica amministrazione.

Tale tema risulta particolarmente importante con specifico riguardo alla rilevanza esimente della situazione di crisi di liquidità in relazione ai reati di omesso versamento. Del resto, la consolidata elaborazione giurisprudenziale in tema di omesso versamento dell'IVA, seppur con qualche temperamento⁽³⁸⁾, era assestata

⁽³⁷⁾ La «inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi» e il «mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche».

⁽³⁸⁾ Si segnala, sul tema, una diversa interpretazione secondo cui «in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso di crediti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-*ter* del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa, sempre che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica» Cass., Sez. III, 5 maggio 2021, n. 31352, Baracchino, in *CED Cass.*, n. 282237-01, che in applicazione del principio, ha annullato con rinvio la sentenza di condanna, riguardante insoluti per circa il 43% del fatturato, cui era seguita un gravissima crisi di liquidità. Secondo Cass. pen., Sez. III, 24 febbraio 2022, n. 19651, Semprucci, occorre tenere adeguato conto delle deduzioni difensive volte

su un particolare rigore nella valutazione della condotta omissiva e, conseguentemente, nella individuazione di possibili situazioni idonee ad escludere la colpevolezza dell'agente ⁽³⁹⁾.

Risulta evidente, pertanto, l'attenzione agli elementi specifici che hanno portato il contribuente al mancato versamento del tributo, senza alcuna automatizzata responsabilità penale. Ciò che prima passava attraverso la valutazione dell'elemento psicologico del reato, con la modifica legislativa viene espressamente richiesto dalla fattispecie, affinché possa accertarsi la penale responsabilità dell'imprenditore che abbia attraversato la crisi di liquidità.

Si registra, sin dalla emanazione delle modifiche, una tendenza esegetica diretta ad osservare quanto indicato dal Legislatore nel d.lgs. n. 87/2024, secondo il quale assumono centrale importanza la natura delle «cause non imputabili» che hanno provocato l'omesso versamento, le quali devono essere «sopravvenute» rispetto «all'effettuazione delle ritenute» per l'art. 10-*bis*, e rispetto «all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto» per l'art. 10-*ter*, smantellando il dogma dell'obbligo di accantonamento ⁽⁴⁰⁾.

a comprovare una concreta impossibilità di far fronte agli obblighi di versamento, per la situazione di crisi dell'impresa determinata da ingenti inadempimenti dei clienti, le modalità e le tempistiche del ricorso al credito da parte del soggetto agente, etc. Si veda anche Cass. pen., Sez. III, 01 dicembre 2017, n. 29873, Calabrò, in *CED Cass.*, n. 273690-01.

⁽³⁹⁾ Secondo Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2018, n. 38594, M., in *CED Cass.*, n. 273958-01 «in tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo, espone il contribuente, per sua scelta, all'obbligo di versare comunque la relativa imposta sicché egli non può dedurre il mancato pagamento della fattura né lo sconto bancario della fattura quale causa di forza maggiore o di mancanza dell'elemento soggettivo». Cfr. anche Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2019, n. 6506, Mattiazzo, in *CED Cass.*, n. 278909-01 secondo la quale «in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-*ter* del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi».

⁽⁴⁰⁾ Evidenziano la presenza di un obbligo di accantonamento sia per l'IVA che per le ritenute, le sentenze gemelle, Cass. pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37425, Favelato, per le violazioni sanzionate dall'art. 10-*bis* d.lgs. n. 74/2000; Cass. pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, per le violazioni sanzionate dall'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74/2000.

7. La rilevanza del mancato incasso per la non punibilità dell'autore del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000.

Come detto, il d.lgs. n. 87/2024 ha introdotto una causa di non punibilità per la crisi di liquidità non transitoria, dovuta all'inesigibilità dei crediti per l'accertata insolvenza di terzi o il mancato pagamento da parte delle pubbliche amministrazioni. In particolare, con il nuovo comma 3-bis dell'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, i reati di cui all'art. 10-bis e 10-ter 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».

L'intervento desta particolare interesse per ciò che espressamente prevede e, soprattutto, per ciò che presuppone.

Partendo da tale ultimo aspetto, occorre richiamare l'evoluzione — in particolare giurisprudenziale — della fattispecie dell'omesso versamento dell'IVA.

Come noto, con l'introduzione dei reati “di evasione” esterni alla dichiarazione ⁽⁴¹⁾, il baricentro del sistema penale tributario includeva non solo la tutela della dichiarazione, ma anche la tutela del gettito fiscale ⁽⁴²⁾. Così, con l'avvento della fattispecie di cui all'art. 10-ter, il Legislatore del 2006 ⁽⁴³⁾ intendeva porre nuovi e

⁽⁴¹⁾ I delitti di omesso versamento di ritenute certificate ed IVA costituiscono fattispecie disarmonicamente inserite nella legge 74 del 2000 e sono incriminazioni del tutto estranee alla sua originaria filosofia ispiratrice, oltre a rappresentare per taluno la reintroduzione dell'odiosa figura dell'“arresto per debiti”. Cfr., A. LANZI - P. ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2020, 54 ss.; G. FLORA, “Non avrai altro ceditore all'influori di me!” *Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, in *disCrimen*, 3, 2020, 94.

⁽⁴²⁾ A. PERINI, *I reati esterni alla dichiarazione: i reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in AA.VV., *La disciplina penale dell'economia*, a cura di C. SANTORIELLO, Torino, 2008, 138.

⁽⁴³⁾ L'origine della previsione di una sanzione penale per l'omesso versamento di

più efficaci argini al dilagare dell'evasione fiscale e, in particolare, alla pratica, tanto diffusa quanto dannosa per l'Erario, di chi, pur dichiarando o certificando regolarmente l'imposta dovuta, ne ometteva il versamento⁽⁴⁴⁾, attribuendo, quindi, rilevanza penale a condotte di mero omesso versamento dell'imposta.

Ciò che — riteniamo — si intendeva punire, quindi, era una sorta di appropriazione indebita del contribuente che, una volta incassata l'imposta, pur dichiarandola correttamente, non la versava.

Senonché, anche a causa di un dato normativo esegeticamente non univoco, la giurisprudenza ha via via reso irrilevante il momento dell'incasso, reputando consumata la fattispecie delittuosa anche nel caso in cui l'IVA omessa non fosse stata effettivamente mai percepita dal contribuente.

Dunque, secondo la prevalente interpretazione di legittimità⁽⁴⁵⁾ — pur con alcune mitigazioni che valorizzavano la

Iva è da ricondursi al dettato dell'art. 35, 7° comma, d.l. 4.7.2006, n. 223. Tale norma aveva disposto che chiunque non versasse l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo sarebbe dovuto essere punito con la stessa pena prevista dall'art. 10-*bis*, d.lgs. n. 74/2000, riguardante l'omesso versamento delle ritenute d'imposta risultanti dalle relative certificazioni rilasciate ai sostituiti. L'assoggettamento a sanzione penale dell'omesso versamento di Iva introdotto nel 2006 non era da considerarsi un *novum* assoluto in quanto la punibilità di tale condotta, seppur non contemplata dal previgente corpus della legge penal-tributaria rappresentato dal d.l. 10.7.1982, n. 429, convertito nella l. 7.8.1982, n. 516 (c.d. legge delle "manette agli evasori"), era stata originariamente prevista dal non più vigente art. 50, d.p.r. 26.10.1972, n. 633. Cfr. M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, in A. CADOPPI - S. CANESTRARI - A. MANNA - M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, t. I, Milano, 2017, 924 ss.

⁽⁴⁴⁾ Si pensi alla c.d. "Frodi carosello". Cfr. G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, 9 ss.

⁽⁴⁵⁾ «In tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*ter*, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi» Così, Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2019, n. 6506 Mattiazzo, in *CED Cass.*, n. 278909-01. Cfr. Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2018, n. 38594, M., in *CED Cass.*, n. 273958-01; Cass. pen., Sez. III, 10 ottobre 2022, n. 38098.

carezza dell'elemento soggettivo nel caso in cui vi fosse una crisi tale da impedire l'assolvimento del dovere tributario ⁽⁴⁶⁾ — l'obbligo del versamento nasceva dall'effettuazione della dichiarazione ⁽⁴⁷⁾, restando irrilevante l'avvenuto incasso.

Con un afflato più garantista rispetto alla tendenza giurisprudenziale ⁽⁴⁸⁾, la novella legislativa del 2024 attribuisce, invece, particolare attenzione alle ragioni del mancato assolvimento dell'obbligazione pecuniaria, dovendosi, in particolare, escludere la rilevanza penale della condotta allorquando risulti dimostrato che il mancato pagamento sia determinato da una situazione di crisi di liquidità non transitoria, dovuta all'inesigibilità dei crediti per l'accertata insolvenza di terzi o il mancato pagamento da parte delle pubbliche amministrazioni.

Il contribuente — o meglio, il solo sostituto d'imposta, trattandosi di reato proprio ⁽⁴⁹⁾ — diviene debitore dell'Erario quando riceve da terzi (dal cessionario, per l'IVA, ovvero dal sostituto, per le ritenute) il tributo di cui egli non può liberamente disporre sulla base di autonome scelte gestionali ⁽⁵⁰⁾.

Ne discende che, come confermato dal nuovo inciso sulla rilevanza della crisi di liquidità successiva all'incasso dell'IVA, per la fattispecie di cui all'art. 10-ter, la rilevanza penale della

⁽⁴⁶⁾ «L'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico» cfr. Cass. pen., Sez. III, 17 giugno 2020, n. 25982; Cass. pen., Sez. III, 20 giugno 2019, n. 38482.

⁽⁴⁷⁾ Che, ove mancante, avrebbe fatto ricorrere la ben più grave fattispecie di omessa dichiarazione.

⁽⁴⁸⁾ A parere della giurisprudenza precedente alla novella legislativa, la crisi di liquidità derivante dal mancato pagamento dei creditori rientra nel normale rischio di impresa che non può elidere l'obbligazione tributaria; in tal senso, Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266, Zanchi.

⁽⁴⁹⁾ Nonostante il legislatore abbia fatto ricorso al sintagma "chiunque", è fuori di dubbio che il soggetto attivo della condotta possa essere solo il sostituto d'imposta, ovvero colui che è obbligato al pagamento di imposte, con diritto di rivalsa, in luogo di altri; tale figura è definita dall'art. 64 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in funzione degli artt. 4 e 5 del d.p.r. 26 ottobre 1973, n. 633.

⁽⁵⁰⁾ Così Cass. pen., Sez. III, 16 novembre 2011, n. 174.

condotta va esclusa quando il mancato versamento dell'IVA sia determinato da una accertata situazione di mancato incasso della stessa fattura regolarmente emessa, la cui IVA sia stata correttamente dichiarata.

Il nuovo innesto contenuto nell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 conferma che l'incasso dell'IVA da parte del contribuente che — in frode all'Erario — intenda “indebitamente appropriarsene”, non versando quanto obbligato, è un presupposto della condotta penalmente sanzionabile.

Infatti, una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione, il mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'IVA mai effettivamente incassata non assume alcuna rilevanza penale (mantenendo, eventualmente, un esclusivo rilievo tributario), giacché la norma di cui all'art. 10-ter è diretta a sanzionare i fenomeni di evasione da riscossione ⁽⁵¹⁾.

In altre parole, il mancato incasso dell'IVA correttamente dichiarata esclude la sanzione penale. Del resto, il contribuente non potrebbe distrarre o “appropriarsi” in danno dell'Erario dell'IVA mai percepita, che rimane semmai obbligato a versare (salvo successivi “recuperi”).

L'impatto della crisi non transitoria di liquidità introdotta dal Legislatore del 2024 presuppone, dunque, la rilevanza del mancato incasso dell'IVA dichiarata, escludendo la penale responsabilità dell'imprenditore che non abbia mai ricevuto il pagamento della fattura in relazione alla quale insorgerebbe l'obbligo di accantonamento del tributo da corrispondere all'Erario.

Può, quindi, osservarsi come l'effettivo incasso dell'IVA abbia (finalmente) assunto centralità nella fattispecie delittuosa, tale da impedirne il perfezionamento nel caso in cui essa non sia avvenuta.

Diversamente opinando la nuova norma introdotta al comma 3-bis dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 risulterebbe incostituzionale

⁽⁵¹⁾ M. GIGLIOLI, *I delitti in materia di pagamento di imposte*, in *I reati tributari*, Milano, 2012, 264 ss.

per una evidente diversità di trattamento, laddove rende rilevante la crisi di liquidità che si manifesta dopo l'incasso dell'IVA da parte del contribuente obbligato a versarla, reputando, invece, irrilevante la crisi di liquidità che si manifesta — magari, anche a causa del mancato pagamento — ad IVA non incassata. Si giungerebbe, infatti, al paradosso per cui sarebbe penalmente punibile colui il quale non abbia mai incassato l'IVA compiutamente dichiarata, mentre rilevarebbe la causa di non punibilità per colui il quale abbia incassato l'IVA ma sia, poi, incorso in una crisi non transitoria di liquidità.

L'unica giustificazione plausibile ad una norma così costruita è quella poc' anzi proposta e secondo la quale, il mancato incasso dell'imposta, non consente il perfezionamento del delitto in esame.

In conclusione, la struttura tipica del reato presuppone che l'autore della omissione abbia effettivamente riscosso l'IVA, deviandola dalla sua destinazione all'Erario. Parimenti, per quell'imprenditore virtuoso che sia investito da una crisi non transitoria di liquidità (nei termini prescritti dalla nuova disposizione), in caso di mancato versamento del tributo, opererà la causa di non punibilità del comma 3-*bis* dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000.

8. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario (art. 20).

Con la novella in commento è stata compiutamente disciplinata l'efficacia delle sentenze rese in uno dei due procedimenti all'interno dell'altro.

La disciplina dell'art. 20 d.lgs. n. 74/2000 non ammette la possibilità di sospendere tanto il procedimento di accertamento fiscale, quanto il processo tributario eventualmente instauratosi a seguito dell'impugnazione di un provvedimento scaturito in esito a tale procedimento, in considerazione della pendenza del procedimento penale, che pure abbia ad oggetto i medesimi fatti, o fatti dal cui

accertamento comunque dipende la relativa definizione ⁽⁵²⁾.

Infatti, a seguito della soppressione, intervenuta nel 1982, della c.d. pregiudiziale tributaria ⁽⁵³⁾, il Legislatore ha escluso la possibilità di sospendere il giudizio tributario in attesa degli esiti del procedimento penale, allo scopo di garantire la reciproca autonomia dei due ambiti.

Facendo salva tale disposizione, la riforma introdotta con il d.lgs. n. 87/2024 ha aggiunto un comma 1-*bis* all'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000, prevedendo 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 (insieme a quella speculare relativa all'efficacia delle sentenze penali nel procedimento tributario, di cui al nuovo art. 21-*bis*) rappresenta certamente una positiva rivoluzione rispetto alla tendenza esegetica della giurisprudenza domestica, che per decenni si è trincerata dietro il vessillo del c.d. doppio binario ⁽⁵⁴⁾, ormai da tempo in tensione con gli approdi cui sono giunte le Corti sovranazionali ⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵²⁾ Per quanto attiene in particolare al giudizio che si svolge avanti le Commissioni, il divieto di sospensione in ragione della pendenza del procedimento penale è desumibile altresì dall'art. 39, comma 1, d.lgs. n. 546/92, che regola la sospensione del processo tributario per ragioni di pregiudizialità esterna, delimitando le ipotesi in cui l'autorità giudiziaria ordinaria, o altro giudice diverso da quello fiscale, debba definire, con pronuncia idonea ad assumere efficacia di giudicato, questioni pregiudiziali rispetto alla decisione della controversia tributaria. Tale sospensione è infatti ammessa nei soli casi menzionati dalla disposizione processualtributaria, che non includono la pendenza del processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

⁽⁵³⁾ L'art. 13, d.l. n. 429/82, conv. in L. n. 516 dello stesso anno, ha infatti abrogato l'art. 21, comma 4, L. 7 gennaio 1929, n. 4, in base al quale «Per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia».

⁽⁵⁴⁾ Si veda S. GIANONCELLI, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, fasc. 2, 1° giugno 2019, 177. Ed ancora, E. MARELLO, *Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del «doppio binario»*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, 85 e ss.

⁽⁵⁵⁾ Cfr. Corte EDU 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Nor-*

Infatti, nel sopprimere la pregiudiziale tributaria, nel 1982 era stata, altresì, prevista una norma che aveva inteso attribuire una portata particolarmente significativa alla sentenza penale irrevocabile vertente su fatti aventi rilievo ai fini fiscali, e ciò tanto nell'ambito del processo tributario, nel quale era alla stessa attribuito valore di giudicato, quanto in sede amministrativa ⁽⁵⁶⁾. In seguito, con l'introduzione del testo unico del 2000 (e dunque con l'avvento dell'art. 20) si giungeva ad escludere, quanto meno formalmente, qualsiasi necessaria pregiudizialità e anche qualsiasi vincolo tra i due procedimenti penale e tributario ⁽⁵⁷⁾. Del resto, il rifiuto della prevalente giurisprudenza di legittimità di riconoscere il rapporto di specialità tra illeciti ⁽⁵⁸⁾ ha portato, oltre che alla fisiologica celebrazione di due procedimenti, anche una patologica applicazione di un cumulo sanzionatorio privo di coordinamento ⁽⁵⁹⁾.

vegia, par. 132 ss. e Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca* con nota di A. GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis* in idem, in *Dir. Pen. cont.*, 2018, 3, 286 ss. Si veda anche M. SCOLETTA, *Crisi e splendore del doppio binario. Vincoli di interpretazione conforme, profili di illegittimità costituzionale e aporie sistematiche nel vigente assetto punitivo degli illeciti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1, 1 ss.

⁽⁵⁶⁾ L'art. 12, d.l. n. 492/98 dopo aver escluso la sospensione del processo tributario, proseguiva in questi termini «tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativo a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale. In base ai fatti di cui al comma precedente gli uffici delle imposte sui redditi e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati nonché irrogare o revocare le sanzioni pecuniarie previste per i fatti stessi dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto».

⁽⁵⁷⁾ Cfr. E. MASTROGIACOMO, *Art. 20, D.L. 10 marzo 2000, n. 74*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, II, *Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 654.

⁽⁵⁸⁾ Cfr., Cass. pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424, in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013; Cass. pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37425, in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013.

⁽⁵⁹⁾ Così, G. ARDIZZONE, *Il d.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2024, 1591.

Così, se nel sistema previgente rispetto alla novella del 2024 era astrattamente ipotizzabile una netta distinzione, sul piano dei risultati raggiunti, tra accertamento penale e accertamento fiscale — seppure con il contemperamento proprio del c.d. doppio binario ⁽⁶⁰⁾ — attualmente non è prevista una separazione tra i due sistemi sancita in termini così netti.

Deve segnalarsi, del resto, che nella prospettiva del doppio binario, già la Corte Costituzionale aveva rilevato come il coordinamento tra i due procedimenti dovesse ricercarsi nelle norme che regolano la circolazione del materiale probatorio e negli obblighi di comunicazione tra Agenzia delle Entrate e Pubblico Ministero ⁽⁶¹⁾. Parimenti, la tendenza esegetica ammetteva l'acquisizione nel processo penale delle sentenze rese all'esito del processo tributario *ex art. 238-bis c.p.p.* ovvero, qualora non si trattasse di un accertamento giurisdizionale, *ex art. 234 c.p.p.*, lasciando poi che venissero valutate dal giudice *ex artt. 187 e 192 c.p.p.* ⁽⁶²⁾.

Con l'ultima novella si dispone, in definitiva, che sono acquisibili nel processo penale, ai fini della prova del fatto in essi accertato, le sentenze irrevocabili rese nel processo tributario e gli atti di definitivo accertamento di imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dagli stessi fatti per cui è stata esercitata azione penale.

Del resto, le fattispecie delittuose della materia penaltributaria presuppongono l'esistenza di un'evasione ascrivibile, a seconda dei casi, al soggetto agente, al contribuente nei cui confronti

⁽⁶⁰⁾ Il cosiddetto principio del doppio binario è in concreto soggetto a differenti contemperamenti che impongono all'interprete alcune riflessioni e che, soprattutto, necessitano di essere ricondotti a sistema. Cfr., S. GIANONCELLI, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, cit., 182.

⁽⁶¹⁾ Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, par. 2.2.3, con nota di M. SCOLLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. It.*, 2019, 5, 2609 ss.

⁽⁶²⁾ Con riferimento alle sentenze, Cass. pen., sez. VI, 24 febbraio 2011, n. 10210, Musumeci, in *CED Cass.*, n. 249592; Cass. pen., sez. III, 28 ottobre 2015, n. 1628, inedita; Cass. pen., sez. III, 10 luglio 2020, n. 27599, inedita; per gli accertamenti acquisibili *ex art. 234 c.p.p.* Cass., pen., sez. III, 23 ottobre 2018, n. 54379, in *CED Cass.*, n. 274131; Cass. pen., sez. III, 11 aprile 2024, n. 26527, in *CED Cass.*, n. 286792-03.

egli agisce, o a terzi. Nella maggior parte dei casi, inoltre, il perfezionamento del reato è condizionato altresì al superamento delle soglie di punibilità individuate dal Legislatore con riferimento alla singola fattispecie, afferenti all'entità dell'imposta evasa e, in taluni casi, altresì a quella dell'imponibile sottratto a tassazione. Tuttavia, sino alla riforma da ultimo approvata si è ritenuta pacifica l'insussistenza di qualsiasi vincolo in capo al Giudice penale derivante dalle decisioni del Giudice tributario, in ragione anche dei rilevanti limiti probatori che connotano il processo tributario, e della sostanziale assenza di istruttoria che lo caratterizza.

La nuova norma dev'è questa linea di tendenza, regolando una forma di trasmigrazione e prevedendo che nel processo penale le sentenze tributarie e gli atti di definitivo accertamento di imposte provino il fatto in esse accertato.

9. Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione (art. 21-bis).

Il legislatore delegato è, altresì, intervenuto sul tema dell'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario, introducendo un inedito obbligo per il giudice tributario di conformarsi alla valutazione della prova raggiunta in sede dibattimentale, qualora questa abbia dato esito assolutorio.

Nella disciplina previgente, sul tema delle interferenze tra giudizio penale e giudizio tributario, la norma che veniva in rilievo — con scarso successo ⁽⁶³⁾ — era quella di cui all'art. 654

⁽⁶³⁾ Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, «ai sensi dell'art. 654 c.p.p., l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna: quindi, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può (più) attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente e, pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in detta materia, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio

c.p.p., che subordina l'efficacia vincolante del giudicato penale a molteplici requisiti. *In primis*, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., la sentenza penale definitiva fa stato nei confronti dell'imputato e della parte civile che sia costituita o che sia intervenuta nel processo penale; di conseguenza, essa poteva produrre tale effetto vincolante nel processo tributario esclusivamente se l'Amministrazione finanziaria risultava costituita (o intervenuta nel processo penale), in qualità di parte civile. Ma la operatività della norma era, nei fatti, impedita considerati i limiti di prova ⁽⁶⁴⁾ in vigore nel processo tributario ⁽⁶⁵⁾.

Così, la giurisprudenza di legittimità affermava, mantenendosi nell'ambito del principio del doppio binario, l'esclusione di qualsiasi automatica efficacia della sentenza penale in materia tributaria, non rinunciando, in ogni caso, ad avvalersi delle risultanze dell'opera del giudice penale, assumendone il contenuto quale fonte probatoria nel procedimento tributario ⁽⁶⁶⁾. La rilevanza di tali elementi, pertanto, veniva filtrata dal ruolo del giudice tributario, il quale, secondo il principio del libero e prudente apprezzamento

acquisito agli atti, deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare». Cass. civ., n. 30941 del 2019; in senso conforme Cass. civ., n. 10945 del 2005; Cass. civ., n. 2499 del 2006; Cass. civ., n. 5720 del 2007; Cass. civ., n. 1014 del 2008; Cass. civ., n. 16238 del 2009; Cass. civ., sez. trib., n. 3724 del 17 febbraio 2010; Cass. civ., sez. trib., n. 8129 del 23 maggio 2012.

⁽⁶⁴⁾ Nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (tipica), in virtù dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992. Inoltre, nell'espletamento dei poteri e degli atti di accertamento tributario possono essere utilizzate presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, i quali, tuttavia, devono simultaneamente sussistere, ai fini probatori, sia sul versante civilistico, ai sensi dell'art. 2729, comma 1, c.c., sia su quello processuale penale, in virtù dell'art. 192, comma 2, c.p.p.

⁽⁶⁵⁾ Cass., civ., sez. trib., 9 febbraio 2018, n. 3182; Cass., civ., sez. trib., 20 marzo 2015, n. 5649. Si veda, A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in A. CADOPPI - S. CANESTRARI - A. MANNA - M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, t. I, Milano, 2019, 676 ss.

⁽⁶⁶⁾ *Ex plurimis*, Cass. civ., n. 27814 del 2020; Cass. civ., n. 6532 del 2020; Cass. civ., n. 30941 del 2019; Cass. civ., n. 17258 del 2019; Cass. civ., n. 28174 del 2017; Cass. civ., n. 16262 del 2017; Cass. civ., n. 10578 del 2015; Cass. civ., n. 2938 del 2015; Cass. civ., n. 8129 del 2012; Cass. civ., n. 19786 del 2011; Cass. civ., n. 20860 del 2010; Cass. civ., n. 3724 del 2010; Cass. civ., n. 16238 del 2009; Cass. civ., n. 12041 del 2008; Cass. civ., n. 1014 del 2008; Cass. civ., n. 5720 del 2007; n. 2499 del 2006; Cass. civ., n. 10945 del 2005.

zamento garantito dall'ordinamento costituzionale e dall'art. 116 del c.p.c., aveva il dovere di valutarne il contenuto unitamente al residuo materiale probatorio, ai fini della formazione del proprio convincimento ⁽⁶⁷⁾.

Diversamente dal passato, la novella prevede, quindi, la trasvasabilità degli esiti del processo penale al cospetto di un nuovo processo tributario, non più impermeabile.

Così, in caso di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, se pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti dello stesso soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel giudizio tributario, detta pronuncia ha efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. Anche in questo caso, non si comprende la ragione per cui, nel silenzio della norma, il Legislatore della riforma abbia, di fatto, escluso l'efficacia vincolante per le sentenze assolutorie emesse in esito al giudizio abbreviato.

Il nuovo dettato dell'art. 21-*bis* ⁽⁶⁸⁾ attribuisce, quindi, efficacia di giudicato alla sentenza penale di assoluzione, anche se emessa prima del 29 giugno 2024, data di entrata in vigore della norma, che espressamente attribuisce valore di giudicato sostanziale «in ogni stato e grado» alla pronuncia penale.

La circolazione del giudicato penale è ammessa, per previsione espressa del decreto delegato, anche nel giudizio di Cassazione ove le parti sono ammesse al deposito della sentenza irrevocabile, resa nel giudizio penale, entro il termine di quindici giorni dall'udienza, o dell'adunanza camerale. La Cassazione, qualora

⁽⁶⁷⁾ Si assume un allentamento del meccanismo del doppio binario nella valutabilità, da parte del giudice tributario, dell'accertamento, nel suo proprio contenuto decisorio, dei fatti svolto dal giudice penale. In tal senso, P. FRANZONI, *Nel processo tributario rileva la sentenza penale definitiva sugli stessi fatti? – Le oscillazioni della Suprema Corte in ordine al ruolo della sentenza penale definitiva nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, 229: «Si può quindi osservare che, se i limiti fissati dal sistema per il recupero di quanto utile dell'accertamento penale sono in linea di principio alquanto stretti, la giurisprudenza mostra una tensione al loro allentamento, in particolare richiamandosi al merito della vicenda, sulla base di un'analisi casistica».

⁽⁶⁸⁾ Introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m) del d.lgs. n. 87/2024.

non siano necessari ulteriori approfondimenti di merito, eccedenti l'accertamento dei fatti oggetto di statuizione dalla sentenza irrevocabile, decide nel merito, ai sensi dell'art. 384, 1° comma, c.p.c. Tale descritta previsione è il necessario precipitato della neutralizzazione dell'orientamento già inteso a dichiarare l'inammissibilità della produzione in sede di legittimità del giudicato penale ⁽⁶⁹⁾.

Pertanto, si stabilisce definitivamente la rilevanza delle risultanze dell'accertamento penale svolto in dibattimento, ai fini del controllo e dell'accertamento tributari.

Del resto, analizzando la circolazione dei dati tra processo penale e processo tributario, concentrando l'attenzione sulla trasmissione di elementi di prova dall'ambito delle indagini preliminari a quello dell'istruttoria tributaria, è opportuno evidenziare come il rinvenimento, nel corso delle prime, di elementi rilevanti ai fini fiscali, ed il loro concreto utilizzo ad opera dell'organo accertatore, implichi inevitabilmente un contemperamento tra opposte istanze: da un lato, l'interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi e, dall'altro, la salvaguardia del segreto investigativo. Così, nell'ambito della disciplina degli accertamenti fiscali condotti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA è espressamente previsto che l'impiego dei suddetti elementi di prova ai fini del controllo fiscale debba essere autorizzato dall'autorità giudiziaria, anche in deroga al segreto investigativo ⁽⁷⁰⁾. Tuttavia, l'inoltro all'amministrazione finanziaria degli elementi emersi nel corso della indagine penale, in assenza dell'autorizzazione pur prevista dalle disposizioni tributarie richiamate, non è espres-

⁽⁶⁹⁾ Cass. civ., sez. trib., 8 ottobre 2020, n. 21694, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2021, 36, con nota di G. MARINO, *Residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposta, reddito imponibile e bis in idem – Sanzioni amministrative e penali tributarie resistenti come il ferro al ne bis in idem*.

⁽⁷⁰⁾ Cfr. artt. 63 D.P.R. n. 633/72, e 33, D.P.R. n. 600/73, in forza dei quali la Guardia di Finanza «previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria».

samente sanzionata con l'inutilizzabilità degli stessi elementi o con la nullità del provvedimento di accertamento che dagli stessi tragga fondamento ⁽⁷¹⁾.

Come noto, invece, la possibilità di travaso delle prove — assunte nel corso del processo — dall'ambito penale a quello tributario, certamente avvicina i due procedimenti e incide sulla loro reale separazione.

Con la recente riforma si accentua il rilievo e l'efficacia che la sentenza penale assume ai fini dell'accertamento amministrativo, imponendo una valutazione giudiziale della pronuncia assolutoria. Salvo, dunque, quanto previsto dal nuovo art. 21-*bis*, è ancora astrattamente possibile che i due giudici arrivino a risultati distinti pur partendo dai medesimi elementi di prova, specialmente considerato il diverso standard probatorio del processo penale e i limiti di quello fiscale.

Il nuovo art. 21-*bis* deroga, quindi, al citato art. 654 c.p.p., perseguendo un evidente intento del Legislatore di evitare contrasti di giudicati, e scongiurando una violazione dell'art. 50 CDFUE ⁽⁷²⁾.

L'efficacia vincolante del giudicato penale assolutorio (con la formula fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso) non è subordinata alla sua sopravvenienza nel corso del giudizio in cui viene effettuato il deposito della sentenza, né tantomeno alla

⁽⁷¹⁾ Secondo la giurisprudenza tributaria, Cass. civ., Sez. VI, 28 settembre 2017, n. 22788, la omessa autorizzazione, ai fini del controllo fiscale, dell'utilizzo degli elementi emersi nell'ambito delle indagini preliminari, non determina conseguenza alcuna sul provvedimento impositivo che sia emesso a seguito del suddetto controllo, e, in particolare, non ne compromette né il fondamento, né, in radice, la validità. Si veda, P. CORSO, *Il segreto sulle indagini preliminari e la trasmissione degli atti senza autorizzazione del PM*, in *Corr. Trib.*, 2008, n. 4; A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Riv. trib.*, 2009, 83 ss.

⁽⁷²⁾ Nella sentenza Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca* con nota di A. GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis* in idem, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 286 ss., la Corte di Lussemburgo ha ritenuto non proporzionata la compressione del *ne bis in idem* nel caso in cui fosse possibile ritenere responsabile in sede tributaria un soggetto assolto con formula piena per il medesimo fatto in sede penale.

formulazione di un'apposita eccezione della parte interessata ad avvalersene, in conformità al principio generale della rilevanza officiosa del giudicato esterno in ogni stato e grado del processo (73). Inoltre, in caso di sentenza di assoluzione a dibattimento perché il fatto non sussiste, quest'ultima ha efficacia anche nei confronti di persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale; ovvero ancora nei confronti dell'ente e della società (loro soci o associati) nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore, anche di fatto.

Di contro, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata «perché il fatto non costituisce reato» a parere della recente giurisprudenza di legittimità (74), non farebbe scattare l'automatica efficacia di giudicato favorevole al contribuente, nel procedimento tributario riguardante i medesimi fatti, prevista dall'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74/2000.

Già da tempo, del resto, la giurisprudenza era intervenuta circa l'efficacia della pronuncia emessa a seguito di applicazione della pena su richiesta delle parti *ex art.* 444 c.p.p., superando l'annosa *querelle* circa la sua valenza probatoria nel procedimento tributario, giacché oggi è possibile accedere al rito speciale solo ove si è provveduto ad estinguere il debito tributario accertato in sede amministrativa, comprensivo di interessi e sanzioni. Sicché, tale circostanza rende del tutto superfluo appurare quale valenza tale pronuncia possa avere in ambito tributario.

(73) Detti principi sono stati espressi da Cass. civ., Sez. V, 28 novembre 2024, n. 30675, che ha dato seguito all'ordinanza interlocutoria n. 22181 del 6 agosto 2024 sull'incidenza della *ius superveniens* nei procedimenti tributari, di sentenza penale dibattimentale del Tribunale di Roma n. 8313/14, depositata il 13 maggio 2014 divenuta irrevocabile, nella quale il ricorrente è stato assolto con formula "perché il fatto non sussiste" dai reati tributari contestatigli, in parte riguardanti i medesimi fatti di evasione fiscale posti a base degli avvisi di accertamento oggetto della controversia tributaria pendente. Sull'argomento, cfr. Cass., n. 17070/2024, Cass. n. 5836/2024, Cass. n. 25632/2021, Cass., n. 27161/2018, Cass., Sez. Un., n. 691/2016.

(74) Cass. civ., Sez. V, ord. 3 settembre 2024, n. 23570, in *Finanza & Fisco*, n. 28/2024, 1467; in senso conforme, Cass. civ., Sez. V, ord. 3 settembre 2024, n. 23609; Cass. civ., Sez. V, ord. 23 settembre 2024, n. 25402.

10. Segue. Il coordinamento sul piano sostanziale: il meccanismo di compensazione sanzionatoria.

Allo stesso tempo, il Legislatore della riforma, senza abrogare il meccanismo fondato sul principio di specialità, ha introdotto il nuovo art. 21-*ter* d.lgs. n. 74/2000, che impone di ridurre la sanzione da irrogare per seconda sulla base di quella già applicata: in altre parole, si impone al giudice che interviene per secondo, al fine di ridurre l'entità della sanzione, di tenere conto di quella già irrogata nel primo procedimento. Così, ai sensi dell'art. 21-*ter*, 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 ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.

Proprio il meccanismo di compensazione sanzionatoria introdotto della novella pare idoneo a divenire presidio ai fini del rispetto del *ne bis idem* convenzionale, dal momento che consente di adottare una risposta sanzionatoria sulla base della misura punitiva già divenuta definitiva per lo stesso fatto ⁽⁷⁵⁾.

Del resto, è evidente un *favor* nei confronti del contribuente che sia comunque stato destinatario di un intervento sanzionatorio, il quale non può sbrigativamente essere perimetrato quale criterio di apprezzamento per la concessione delle circostanze attenuanti generiche. La formulazione della norma, infatti, ben consente di ridurre la sanzione da applicare per seconda, scomputando quella già applicata.

⁽⁷⁵⁾ G. ARDIZZONE, *Il d.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2024, 1594, secondo il quale «tale regola è destinata ad operare nel solo caso in cui venga riconosciuta la specialità tra i due illeciti, risultando in tale ipotesi prevalente il combinato disposto degli artt. 19 e 21» del d.lgs. n. 74/2000.

11. Il processo a carico degli enti: modifiche agli artt. 19 e 21 d.lgs. n. 74/2000.

In virtù dell'inserimento ad opera del d.l. n. 124/2019 e d.lgs. n. 75/2020 dei delitti tributari all'interno del catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001, la Riforma ha preso in considerazione anche il cumulo delle sanzioni a carico delle persone giuridiche, innovando in più punti la disciplina vigente.

Ai sensi dell'art. 19 d.lgs. n. 74/2000 permane la responsabilità per la sanzione amministrativa del dipendente o rappresentante legale o negoziale di una persona giuridica e del dipendente o rappresentante o amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato, con l'aggiunta dell'inciso «resta ferma la responsabilità di enti e società prevista dall'art. 21, comma 2-*bis* del d.lgs. n. 74/2000».

In altre parole, il Legislatore ha inteso esplicitare che, nonostante permanga la responsabilità della società per la sanzione amministrativa, si applica nondimeno il meccanismo fino ad ora in vigore per le persone fisiche quando è possibile avviare un procedimento a carico dell'ente per i medesimi fatti.

Così, allorché la violazione tributaria commessa nell'interesse dell'ente, ancorché penalmente rilevante, non assurga a reato presupposto, la società ne continuerebbe a rispondere in via amministrativa senza che il processo penale a carico della persona fisica possa impedirne l'esecuzione⁽⁷⁶⁾. Viceversa, laddove l'ente subisca un duplice procedimento per lo stesso fatto, il giudice penale rimarrebbe libero di valutare la relazione di specialità tra l'illecito dipendente da reato *ex* d.lgs. n. 231/2001 e quello amministrativo tributario, se del caso "congelando" l'esecutività

⁽⁷⁶⁾ Non viene il rilievo la garanzia del *ne bis in idem* per difetto dell'*eadem persona*: cfr. Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15, *Orsi e Baldetti*. Cfr., M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il legale rappresentante per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 4, 333 ss.

del secondo o, in via subordinata, potrebbe applicare l'art. 21-ter d.lgs. n. 74/2000 di nuovo conio ⁽⁷⁷⁾, che prevede il meccanismo di compensazione sanzionatoria.

Infatti, secondo il novellato art. 21 d.lgs. n. 74/2000 in tema di applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative, l'ufficio competente irroga (*non più «comunque»* ⁽⁷⁸⁾) le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie oggetto di notizia di reato. Le sanzioni non sono eseguibili nei confronti di soggetti diversi dai responsabili che non siano persone fisiche concorrenti nel reato, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

Resta fermo quanto previsto dai successivi artt. 21-bis e 21-ter. La disciplina in parola si applica, quindi, anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società, quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato.

12. In conclusione. Il contribuente allontanato dalla condanna.

I recenti interventi legislativi appaiono effettivamente orientati a costruire un sistema fiscale non solo più equo, ma anche integrato, capace, quindi, di agevolare un dialogo tra il giudice tributario e quello penale. Accanto, infatti, all'ampliamento del catalogo delle cause di non punibilità, il meccanismo di sospensione del processo funzionale alla estinzione del debito mediante pagamento (anche rateizzato), colloca quale *extrema ratio* la risposta sanzionatoria che si inverte nella condanna penale dell'evasore. Allo stesso tempo, la rilevanza del pagamento del debito tributario post-delittuoso (con la previsione di finestre temporali

⁽⁷⁷⁾ G. ARDIZZONE, *Il d.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2024, 1596.

⁽⁷⁸⁾ Come invece previsto nel testo previgente dell'art. 21 d.lgs. n. 74/2000.

più ampie) riserva la condanna penale ai soli contribuenti che non abbiano inteso in alcun modo attivare alcuna delle procedure conciliative per il pagamento dei tributi. L'obiettivo è, quindi, recuperare il tributo non versato, se necessario anche rinunciando alla condanna del contribuente: si è giunti, così, in ambito fiscale, a un più ragionevole intento di reintegrazione dell'offesa, piuttosto che alla punizione della condotta in funzione preventiva.

Tale nuova vocazione recuperatoria si era già inverata con il riconoscimento della causa di esclusione della punibilità per l'integrale estinzione del debito tributario; così, nell'attuale sistema penale tributario appare ancora più eloquente che il potere punitivo ceda il passo (e rallenti gli stessi tempi del processo penale) a presidio degli interessi dell'Erario.

ABSTRACT: Il d.lgs. n. 87/2024 ha dato attuazione alla revisione del sistema sanzionatorio tributario, intervenendo non solo sulla disciplina delle sanzioni penali, ma anche sul piano processuale. Vengono, infatti, regolamentati meccanismi di sospensione del processo penale in caso di rateizzazione del debito tributario e si prevede una estensione delle cause di non punibilità attribuendo particolare rilevanza alla crisi non transitoria di liquidità, con l'introduzione di istituti che ridisegnano la condotta penalmente rilevante del contribuente. Il presente contributo analizza, quindi, come l'intento riscossivo perseguito dal legislatore, che giunge a riconoscere aspetti premiali in caso di estinzione integrale del debito tributario, assume rilevanza non solo per il soggetto imputato della evasione fiscale (art. 2), ma anche per colui che abbia consentito l'evasione di terzi e sia, quindi, autore della fattispecie di cui all'art. 8 (che, come noto, non genera un profitto ma semmai prevede un prezzo). Allo stesso tempo, l'estensione delle cause di non punibilità desta particolare interesse ed ha imposto un approfondimento sulla rilevanza del mancato incasso, ai fini della non punibilità dell'autore del reato di omesso versamento dell'IVA, il quale incorra in una crisi di liquidità non transitoria. Risultano evidenti gli argini posti dal legislatore per fronteggiare il dilagante fenomeno della evasione fiscale, orientando il relativo sistema non solo in una prospettiva più equa, ma anche integrata: a tal fine, lo scritto esamina i rapporti tra procedimento penale e processo tributario, l'efficacia delle relative sentenze e i conseguenti punti di rottura della novella rispetto alla disciplina del passato. L'intento finale più rilevante rimane quello di recuperare il tributo non versato, favorendo meccanismi di estinzione del debito, se necessario anche rinunciando alla condanna del contribuente o comunque mitigandone gli effetti e la stessa dosimetria della pena, giungendo, così, ad un più ragionevole intento di reintegrazione dell'offesa, piuttosto che alla punizione della condotta in funzione preventiva.

ABSTRACT: *Legislative Decree no. 87/2024 implemented the revision of the tax sanction system, intervening on the discipline of criminal sanctions, and also on the criminal*

process. It provides for mechanisms for suspending the criminal process in the event of installment payments of the tax debt and an extension of the causes of non-punishability is provided, especially in the event of a non-transitory liquidity crisis, with the introduction of institutions that redesign the criminally relevant conduct of the taxpayer. This paper analyses how the collection intent pursued by the legislator, which recognises rewarding aspects in the event of full extinction of the tax debt, assumes relevance not only for the person accused of tax evasion (art. 2), but also for the person who has allowed the evasion of others, the author of the offence referred to in art. 8 (which does not generate a profit but rather provides for a price). The extension of the causes of non-punishability is of particular interest and has required an in-depth analysis of the relevance of the failure to collect, for the purposes of the non-punishability of the perpetrator of the crime of failure to pay the Value Added Tax, who incurs a non-transitory liquidity crisis. The legislator faces the phenomenon of tax evasion, orienting the relative system in a more equitable, but also integrated perspective: therefore, the paper examines the relationships between criminal proceedings and tax proceedings, the effectiveness of the relative sentences and the consequent breaking points of the new law compared to the discipline of the past. The most relevant objective remains that of recovering the unpaid tax, favoring mechanisms of debt extinction, if necessary also by renouncing the conviction of the taxpayer or in any case mitigating its effects and the dosimetry of the penalty, thus arriving at a more reasonable intent of reinstatement of the offense, rather than the punishment of the conduct in a preventive function.