

Nuove cause di non punibilità nei reati tributari

di Gianluca Gambogi*

1. Cenni generali sulle cause di non punibilità e la loro *ratio* in ambito penal-tributario – 2. Il pagamento del debito tributario quale principale scriminante – 2.1 Pagamento del debito tributario: causa di non punibilità che opera sia per i reati di omesso versamento, sia per quelli dichiarativi ma sulla base di presupposti differenti – 2.2.1 Modalità di estinzione del debito tributario – 2.2.2 Tempistiche entro le quali l'estinzione del debito tributario deve avvenire – 2.2.3 Pagamento rateale del debito tributario (esclusione nel caso di ravvedimento operoso) – 2.2.4 Il pagamento del debito da parte di un coimputato o del terzo – 3. La nuova causa di non punibilità per i reati di omesso versamento IVA e di omesso versamento di ritenute certificate legata alla crisi di liquidità – 4. Causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto *ex art. 131-bis c.p.*: codificazione dei criteri di valutazione della particolare tenuità del reato tributario – 5. Speciale causa di non punibilità introdotta dall'art. 23, D.L. n. 34 del 2023 – 6. Esimente di cui al comma 2-*bis* dell'art. 10-*quater*, legata all'obiettiva incertezza sugli specifici elementi o le particolari qualità che determinano la spettanza dei crediti d'imposta e rapporti con la causa di non punibilità di cui all'art. 15, D.Lgs. n. 74 del 2000.

Le cause di non punibilità in ambito penal-tributario sono state, come noto, novellate dal D.Lgs. n. 87 del 2024. La normativa ha introdotto l'esclusione della punibilità, per omesso versamento di ritenute e IVA, allorché tali condotte derivino da cause non imputabili all'autore se sopravvenute all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA. Ha, inoltre, rafforzato l'applicabilità dell'istituto

* Docente presso la Scuola di polizia economico-finanziaria della Guardia di finanza. *Full Professor of law* (Diritto Penale) – U.P.M. Uninternazionale Milano.

della particolare tenuità del fatto che, con riguardo ai reati di cui trattasi, deve essere valutata con riferimento all'estinzione del debito tributario, quand'anche non integrale. Il combinato esame delle nuove cause di non punibilità e delle preesistenti giunge a delineare un sistema che, per ogni specifica fattispecie criminosa, configuri, nel caso di pagamento del debito, una scriminante oppure, laddove non sia possibile, una mera attenuante.

The grounds for non-punishability in the criminal-tax field have been, as is known, amended by Legislative Decree 87/24. The legislation introduced the exclusion of punishability for failure to pay withholding taxes and VAT when such conduct results from causes not attributable to the perpetrator; provided these arise after the withholding has been made or after the VAT has been collected. Furthermore, it has strengthened the applicability of the principle of particular minimal offensiveness, which, with regard to the crimes in question, must be assessed with reference to the settlement of the tax debt, even if not in full. The combined analysis of the new grounds for non-punishability and the pre-existing ones leads to the definition of a system that, for each specific criminal case, provides, in the event of payment of the debt, either a justification or, where this is not possible, a mere mitigating circumstance.

1. CENNI GENERALI SULLE CAUSE DI NON PUNIBILITÀ E LA LORO *RATIO* IN AMBITO PENAL-TRIBUTARIO

Come noto, le cause di non punibilità, in diritto penale, sono quelle circostanze che, pur in presenza di un fatto assimilabile a una fattispecie di reato, escludono l'applicazione della pena al colpevole (1).

Sono, dunque, situazioni che si collocano all'esterno della struttura del reato e non incidono sull'esistenza dello stesso, limitandosi solamente a inibire l'applicazione della pena, in quanto, sebbene permanga

(1) Cfr., per tutti, F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Milano, 2020, p. 876 ss., il quale afferma come la pena venga esclusa a fronte di comportamenti sintomatici del ritorno al terreno della legalità e precisa come le cause di non punibilità siano applicabili solo dopo il previo accertamento della sussistenza del reato, in quanto il premio incentivante riconosciuto al reo per l'intervento riparatore non avrebbe altrimenti senso.

l'antigiuridicità del fatto e la colpevolezza del soggetto agente, ragioni di convenienza politico-criminale portano ad escludere l'applicazione della sanzione penale al fine di salvaguardare altri interessi, anch'essi rilevanti ma contrari, che risulterebbero altrimenti lesi da un'applicazione della pena nel caso concreto.

In ambito penal-tributario le cause di non punibilità sono previste e regolate, in maniera prevalente, dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Gli interessi ad esse sottesi variano a seconda della specifica causa di non punibilità.

La principale causa di non punibilità è quella dell'integrale pagamento del debito tributario prevista dai commi 1 e 2 dell'art. 13, che mira a incentivare il contribuente ad estinguere il debito tributario cui si era sottratto, escludendo la rilevanza penale della propria condotta attraverso la piena soddisfazione dell'Erario prima che sia dato corso al processo penale.

Tale causa di non punibilità è prevista sia per i reati omissivi, ovvero l'omesso versamento delle ritenute certificate, l'omesso versamento di IVA e l'indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1, art. 10-*quater*), che per quelli dichiarativi come la dichiarazione fraudolenta, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione.

I presupposti applicativi, come avremo modo di esaminare poco oltre, si differenziano nelle due tipologie di reati: per i reati omissivi l'integrale pagamento del debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, che può effettuarsi anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso, deve avvenire prima dell'apertura del dibattimento; mentre per i reati dichiarativi detto pagamento, che deve effettuarsi necessariamente a seguito di ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa (entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo), deve avvenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

La recente riforma apportata dal D.Lgs. n. 87 del 2024 ha ampliato le cause di non punibilità introducendo, nell'art. 13, i commi 3-*bis* e 3-*ter* e nell'art. 10-*quater* il comma 2-*bis* (2).

Con il comma 3-*bis* si è codificata l'esimente della crisi di liquidità per i reati di omesso versamento, argomento oggetto di numerosissime pronunce giurisprudenziali tra loro non sempre concordi nel qualificarla come forza maggiore ai sensi e per gli effetti dell'art. 45 c.p.

Tale esimente si muove sul piano dell'inesigibilità della condotta, proprio quale ipotesi speciale riconducibile al *genus* delle cause di forza maggiore.

Con il comma 3-*ter*, invece, sono stati inseriti una serie di criteri di valutazione specifici che il Giudice, chiamato a giudicare in tema di reati tributari, dovrà seguire per decidere in merito alla concessione o meno della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ai sensi dell'art. 131-*bis* c.p.

Il nuovo comma 2-*bis* dell'art. 10-*quater* ha, invece, introdotto una causa speciale di non punibilità dell'indebita compensazione mediante crediti non spettanti, al ricorrere di condizioni di obiettiva incertezza sugli specifici elementi o sulle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, anche per la natura tecnica delle valutazioni.

Infine, vi è un'altra causa di non punibilità di natura speciale, introdotta dall'art. 23 del D.L. 30 marzo 2023, n. 34, conv. con la Legge 26 maggio 2023, n. 56 che, pur prevedendo come presupposto l'integrale versamento degli importi dovuti dal contribuente e pur applicandosi ai medesimi delitti di "omesso versamento di ritenute" (art. 10-*bis*), "omesso versamento di IVA" (art. 10-*ter*) e "indebita compensazione" con utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1), già contemplati dal comma 1 dell'art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000, viene ad affiancarsi a quest'ultima norma, non sostituendone, né estendendone l'applicazione, perché basata su elementi specifici propri.

(2) Cfr. F. DI VIZIO, *Le cause di non punibilità e le attenuanti*, in *Il Nuovo Diritto Penale Tributario*, (a cura di) F. DI VIZIO – G. MAZZOTTA, Milano 2025, p. 589 ss.; G. GAMBOGI, *Reati Tributari*, 2025, p. 359 ss.

Le due previsioni, infatti, divergono quanto al termine entro cui deve intervenire il pagamento, rispetto al quale quello introdotto dall'art. 23 è più ampio, dovendo il pagamento intervenire prima della pronuncia della sentenza in grado di appello, e in relazione alle particolari modalità e termini per il pagamento del debito tributario che l'art. 23, Legge n. 56 del 2023 collega alla definizione delle violazioni e al versamento dei contributi "secondo le modalità e nei termini previsti dall'art. 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197", cioè secondo l'articolata disciplina introdotta dalla legge di bilancio, c.d. "tregua fiscale", che ha introdotto uno strumentario di norme che permette ai contribuenti di definire con modalità agevolate, e dunque in deroga alle regole ordinarie, la pretesa tributaria, ovvero il relativo contenzioso.

2. IL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO QUALE PRINCIPALE SCRIMINANTE

Nel diritto penale tributario, sin dalla Legge delega del 1999 n. 205, che ha dato vita al D.Lgs. n. 74 del 2000, è stato un susseguirsi di interventi normativi volti ad incentivare il pagamento del debito erariale maturato dal contribuente.

Nell'originaria versione del D.Lgs. n. 74 del 2000 il pagamento del debito tributario assurgeva esclusivamente a circostanza attenuante del reato (3), essendo il Legislatore, all'epoca, refrattario ad elevare tale condotta a causa estintiva del reato in virtù dell'elevato timore che il contribuente monetizzasse il rischio della responsabilità penale bilanciando il vantaggio economico, raggiungibile per mezzo della condotta

(3) L'art. 13 nella versione originaria, intitolato "Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario" prevedeva: "Le pene previste per i 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 dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".

criminosa, con l'eventualità di un risarcimento futuro che escludesse la rilevanza penale del fatto (4).

Tale orientamento è stato superato con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015 che, modificando l'art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000, ha elevato la condotta risarcitoria del debito tributario da circostanza attenuante a causa di non punibilità di alcuni reati tributari.

Inizialmente la causa di non punibilità del pagamento integrale del debito tributario era prevista soltanto per i reati di cui agli artt. 10-*bis* 10-*ter* e 10-*quater* (al comma 1) e per i reati di dichiarazione infedele *ex* art. 4 e omessa dichiarazione *ex* art. 5 (al comma 2) sottoponendoli, però a condizioni differenti.

Successivamente, con il D.L. n. 124 del 2019 (convertito dalla Legge n. 157 del 2019) la causa di estinzione è stata estesa anche alle dichiarazioni fraudolente di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (prima non contemplate).

La previsione di meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno è finalizzata, da un lato, ad alleggerire il carico dei Tribunali e, dall'altro, a soddisfare le pretese erariali.

Tali meccanismi costituiscono il frutto di una valutazione legislativa sull'opportunità di punire l'autore, colpevole, di un fatto antiggiuridico a fronte di una condotta reintegrativa *ex post* del bene giuridico leso.

La Suprema Corte ha riconosciuto alla condotta restitutoria la stessa finalità rieducativa e risocializzante assegnata alla sanzione penale dalla Costituzione (art. 27, comma 3, Cost.) cosicché la pena astrattamente prevista non ha più ragione di essere applicata (5).

Gli istituti premiali previsti dal Legislatore differiscono a seconda del reato contestato nel caso specifico e del momento in cui interviene l'adempimento: il reo, dunque, in alcuni casi potrà beneficiare di una causa

(4) Cfr. L. SALVINI – F. CAGNOLA, *Manuale professionale di Diritto Penale Tributario*, Torino, 2021, p. 337 ss.

(5) Corte Cass. pen., sez. III, sent. 17 gennaio 2018, n. 37083; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 20 novembre 2017 n. 52640; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 30 marzo 2016, n. 40314.

di non punibilità, in altri, di una circostanza attenuante, ed in altri ancora, dell'ammissione al rito speciale del patteggiamento.

Il pagamento del debito tributario costituisce causa di non punibilità per i reati tributari di omesso versamento delle imposte (artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, per quest'ultimo delitto limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1) e per quelli dichiarativi (artt. 2, 3, 4 e 5) ma a determinate condizioni e nel rispetto di tempistiche precise che variano nelle due categorie di reati appena citati.

Unico presupposto comune è rappresentato dall'estinzione del debito tributario nella sua integralità, ovvero comprensivo di sanzioni ed interessi.

2.1 Pagamento del debito tributario: causa di non punibilità che opera sia per i reati di omesso versamento, sia per quelli dichiarativi ma sulla base di presupposti differenti

Il comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000 prevede la non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-*bis*), di omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*) e di indebita compensazione limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1 (art. 10-*quater*), qualora "prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".

Il comma 2, invece, stabilisce la non punibilità per i reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3), dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione qualora "i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche

o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”.

Anche da una semplice lettura delle norme si comprende come l'operatività della causa di non punibilità differisce nelle due ipotesi, sia riguardo alle modalità di estinzione del debito tributario, sia alle tempistiche entro le quali tale estinzione deve avvenire.

2.2.1 *Modalità di estinzione del debito tributario*

Il pagamento del debito tributario, nei reati di omesso versamento, può avvenire, come specificato dalla norma, anche a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla normativa tributaria, nonché del ravvedimento operoso.

L'espressione letterale deve essere intesa in senso ampio ricomprendendo tutti i vari istituti previsti dalla normativa tributaria che consentono di definire e, conseguentemente, estinguere il debito tributario (6).

A titolo esemplificativo, oltre agli istituti nominati dalla norma, possono assumere rilievo a tali fini: la definizione degli avvisi bonari *ex art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462 del 1997*; l'accertamento con adesione *ex artt. 1-19 del D.Lgs. n. 218 del 1997*, la conciliazione giudiziale fuori udienza o in udienza *ex artt. 48 e 48-bis, D.Lgs. n. 546 del 1992*; l'acquiescenza o rinuncia all'impugnazione *ex art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997*, la rottamazione delle cartelle o la c.d. "pace fiscale" ecc.

All'esito delle procedure conciliative sopra indicate il debito tributario potrebbe anche venire rideterminato in misura inferiore rispetto a quello oggetto di originaria pretesa erariale ed in tal caso, per usufruire della causa di non punibilità, basterà estinguere il debito così come ricalcolato.

Non vi è necessità, quindi, che il pagamento sia spontaneo, ovvero effettuato prima di formali contestazioni da parte dell'Erario o di accessi,

(6) Cfr. G. SEPIO – F.M. SILVETTI, *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflattivi sulla punibilità del contribuente*, in *il fisco*, 2016, n. 9, p. 856.

ispezioni o verifiche, e ciò perché, come emerge in maniera evidente dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 158 del 2015, siamo di fronte ad un contribuente che ha dichiarato ed indicato in maniera corretta il debito fiscale, risultando poi inadempiente nel versamento, cosicché il successivo comportamento teso a sanare il debito stesso, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sole sanzioni amministrative.

Per quanto attiene, invece, ai reati dichiarativi, il pagamento deve avvenire solo a seguito di ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa e non, quindi all'esito di procedure conciliative e di adesione perché quest'ultime presuppongono verifiche e accertamenti dell'Amministrazione finanziaria preclusive, come vedremo poco oltre, dell'operatività della scriminante.

Come noto, con il ravvedimento operoso, previsto e regolato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, il contribuente inadempiente andrà a sanare le violazioni, le irregolarità e le omissioni contenute nella dichiarazione fiscale, per poi versare l'imposta dovuta e gli interessi maturati, beneficiando di una riduzione della sanzione la cui entità è modulata in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione fino al momento del ravvedimento.

Il debito tributario nascente dall'omessa dichiarazione, a differenza di quello sorto a seguito di dichiarazione fraudolenta o dichiarazione infedele, non potrà essere estinto mediante ravvedimento operoso e ciò per ovvie ed evidenti ragioni: il ravvedimento operoso, in caso di omessa dichiarazione, deve essere effettuato entro novanta giorni dalla data di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione fiscale, ipotesi che porterebbe alla mancata integrazione del reato per la specifica previsione contenuta nell'art. 5, comma 2, secondo la quale non si considera omessa, ai fini penali, la dichiarazione presentata entro il suddetto termine.

La dichiarazione omessa dovrà, pertanto, essere sanata attraverso la sua presentazione tardiva effettuata, come specificato dall'art. 13, comma 2, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo con le modalità previste dall'art. 1 (per le imposte dirette) e dall'art. 5 (per l'IVA) del D.Lgs. n. 471 del 1997.

2.2.2 *Tempistiche entro le quali l'estinzione del debito tributario deve avvenire*

Anche riguardo alle tempistiche di estinzione del debito tributario, per poter usufruire della causa di non punibilità vi è una significativa differenza tra i reati di omesso versamento e quelli dichiarativi.

Per questi ultimi il termine è molto più stringente rispetto a quello previsto per i primi.

Mentre, infatti, per i reati di omesso versamento (10-bis, 10-ter e 10-quater limitatamente al comma 1) il termine ultimo per l'effettuazione del pagamento è l'apertura del dibattimento che avviene, ai sensi dell'art. 492 c.p.p., dopo che il Giudice di primo grado ha compiuto il controllo sulla regolare costituzione delle parti (potendo, quindi, l'estinzione avvenire in tutte le fasi precedenti come in sede di indagini preliminari, udienza preliminare o prima che il procedimento venga definito con i riti alternativi come il patteggiamento o il giudizio abbreviato), per i reati dichiarativi il pagamento deve intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche già avviate dall'Amministrazione finanziaria ovvero prima dell'inizio del procedimento penale.

Per questo secondo gruppo di reati il Legislatore richiede, quindi, una spontaneità nella resipiscenza, trattandosi di condotte criminose che non si sostanziano in meri inadempimenti del debito fiscale pur correttamente dichiarato dal contribuente, ma che sono caratterizzate da un maggior disvalore, cui il Legislatore ha voluto dedicare una disciplina più rigorosa.

Il termine entro cui saldare il debito tributario previsto per i reati di omesso versamento non desta particolari problemi interpretativi essendo facilmente individuabile, il secondo, invece, concernente i reati dichiarativi, impone alcune riflessioni.

Cosa deve intendersi per "formale conoscenza" di accessi, ispezioni, verifiche o accertamenti amministrativi o di procedimenti penali? E, soprattutto, l'aggettivo "formale", riferito alla conoscenza, implica precise modalità in cui la stessa debba realizzarsi?

Il primo quesito è di facile soluzione.

In ambito fiscale-tributario la formale conoscenza presuppone l'inizio di una attività ispettiva e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria che può realizzarsi con l'accesso presso i locali dove il contribuente esercita l'attività d'impresa, con la notifica di un invito a presentarsi presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate per l'avvio di una verifica o di un controllo, con la notifica di un questionario di richiesta dati e notizie relativo ad un accertamento, con la notifica di un verbale di constatazione, con la notifica di uno schema d'atto ecc.

In ambito penale, invece, presuppone la notifica di un atto idoneo di portare a conoscenza dell'indagato l'esistenza di un procedimento penale a suo carico (7) (si pensi, ad esempio, all'avviso di garanzia *ex art. 369 c.p.p.*, all'avviso di conclusione indagini *ex art. 415-bis c.p.p.*, alla richiesta di proroga delle indagini *ex art. 406 c.p.p.*, al decreto di perquisizione e sequestro *ex art. 247 ss. c.p.p.*, all'invito a comparire per rendere interrogatorio *ex art. 375 c.p.p.*, all'ordinanza di applicazione di misure cautelari *ex artt. 292, 317 e 321 c.p.p.*, alla fissazione dell'udienza a seguito dell'opposizione alla richiesta di archiviazione *ex artt. 409 e 410 c.p.p.* ecc.).

Il secondo quesito, invece, è assai più complesso e ha dato adito a numerosi dibattiti tesi a comprendere se la "conoscenza" richiesta dalla norma in riferimento all'esistenza di verifiche fiscali o procedimenti penali possa concretizzarsi anche in una notizia giunta formalmente ad altri, siano essi obbligati in solido o concorrenti nel reato, che abbiano poi informato il compartecipe del fatto delittuoso.

Il caso è quello in cui al contribuente niente è stato notificato, né a fini tributari, né a fini penali, ma sia venuto ugualmente a conoscenza di accertamenti tributari o di procedimenti penali a suo carico in quanto già notificati ad un coobbligato in solido all'obbligazione tributaria o ad un concorrente nel reato.

(7) Cfr. Relazione dell'Ufficio del Massimario, 28 ottobre 2015, Rel. n. III/05/2015, p. 44; in dottrina, R. AMADEO, *Commento sub art. 13*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del D.Lgs. n. 158 del 2015*, Torino, 2015, p. 329.

Ciò si verifica anche nei gruppi di imprese, allorquando la formale conoscenza di cui sopra sia giunta ad una o più società del gruppo stesso.

Ebbene, forse in antitesi con lo spirito della norma, ma sicuramente in aderenza al dato letterale, deve ritenersi che la “formale conoscenza” non sia semplicemente la consapevolezza informale dell’esistenza di una verifica fiscale in atto o dell’esistenza di un procedimento penale, bensì una notifica ufficiale che indichi l’inizio di un’indagine o di un’attività di accertamento da parte delle Autorità nei confronti del singolo indagato/imputato.

Pertanto, deve ritenersi che la causa di non punibilità di cui all’art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74 del 2000 permanga accessibile al contribuente non raggiunto da notizie o notifiche formali provenienti dalle Autorità interessate (8).

Tale soluzione è avallata dalla Relazione dell’Ufficio del Massimario n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015, ove si qualifica la “formale conoscenza” di cui all’art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74 del 2000 “un requisito da valutare con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l’eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidamente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato”, interpretazione condivisa anche nella Circolare della Guardia di finanza n. 1/2018.

(8) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 13 dicembre 2022, n. 26274 la quale ha precisato come “l’essere stato chiamato a chiarimenti nell’ambito di verifiche svolte nei confronti di un soggetto eventualmente implicato in un diverso reato, non equivale ad avere avuto cognizione di un accertamento compiuto nei propri confronti, tanto più alla luce dell’attributo «formale» della conoscenza richiesta, il quale postula che l’accertamento sia quantomeno riferito al soggetto interessato.

In assenza di una espressa specifica previsione limitatrice, deve ritenersi conforme alla *voluntas legis*, la soluzione interpretativa che non limita l’applicazione della norma premiale nei confronti di un soggetto, qual è l’utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti ex D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, che resta estraneo all’attività di accertamento compiuto sul soggetto emittente le suddette fatture, che neppure è un concorrente.

Pertanto, si osserva che l’interpretazione che afferma sussistente tale condizione ostativa in relazione alla conoscenza di qualunque procedimento amministrativo o penale, nei confronti di chiunque, anche totalmente estraneo, comporterebbe una eccessiva ed indeterminata dilatazione del limite suddetto che, se interpretato in modo estensivo e senza riferimenti specifici, finirebbe, comunque, per comprimerne l’applicazione in ambiti eccessivamente ristretti, con effetto frustrante della *ratio*, che è, viceversa quella di incentivare comportamenti virtuosi”.

Ulteriore e differente questione è quella riguardante il caso in cui il contribuente, nonostante abbia commesso violazioni fiscali per più periodi di imposta, riceva una verifica fiscale o la notifica di un atto relativo al procedimento penale solo in riferimento a talune di esse o solo per alcuni periodi di imposta.

Tipico esempio è quello del contribuente che riceve un avviso di accertamento per utilizzo di fatture false soltanto per un periodo di imposta quando l'utilizzo si è protratto per più annualità.

Ancora una volta, il concetto di “formale conoscenza” sembra doversi riferire, in modo restrittivo, soltanto allo specifico tipo di tributo o allo specifico periodo di imposta oggetto di verifica, cosicché, per altri tributi e per gli altri periodi di imposta sarà possibile l'accesso alla causa di non punibilità nel caso in cui venga effettuato il ravvedimento operoso.

2.2.3 Pagamento rateale del debito tributario (esclusione nel caso di ravvedimento operoso)

La rateizzazione del debito tributario può essere effettuata per tutte le procedure conciliative e di adesione all'infuori del ravvedimento operoso che non la prevede.

Pertanto, per i reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3 e 4, per i quali, come abbiamo già argomentato, la modalità di estinzione del debito tributario può avvenire soltanto con ravvedimento operoso (prima che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali), la rateizzazione del debito tributario non può essere richiesta.

Una problematica che potrebbe sorgere, e quindi a questo punto solo per i reati di omesso versamento e di indebita compensazione, è quella della conciliabilità del pagamento rateale del debito con la preclusione prevista dall'art. 13 comma 1 (il pagamento integrale deve avvenire prima dell'apertura del dibattimento).

A tal proposito il comma 3 dell'art. 13 prevede che “qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termi-

ne di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione”.

Come indicato dalla norma, il primo termine di tre mesi deve essere necessariamente concesso dal giudicante se richiesto, il secondo, di ulteriori tre mesi, invece, è lasciato alla discrezionalità del medesimo.

Ben si comprende come un rinvio fino ad un termine massimo di sei mesi non possa consentire all'imputato, se non in casi davvero estremi (come quando residuino pochissime rate da pagare per l'estinzione del debito) di portare a termine il pagamento rateale, solitamente pluriennale, concesso dall'Amministrazione finanziaria.

Ne consegue che, nel caso in cui l'imputato, poco prima dell'apertura del dibattimento, abbia una rateizzazione in corso, se intende avvalersi della causa di non punibilità dovrà versare il residuo del debito (tenendo conto delle rate già pagate) in un'unica soluzione, nonostante che in sede amministrativa avrebbe potuto avvantaggiarsi di un termine più lungo per versare il dovuto.

Più volte è stato auspicato un intervento normativo finalizzato ad adeguare le ipotesi di non punibilità all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, ma il Legislatore, anche con la recente riforma sulla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale di cui al D.Lgs. n. 87 del 2024, ha accolto solo in parte detto invito, intervenendo non sul comma 3 dell'art. 13, bensì riformulando gli artt. 10-*bis* e 10-*ter* proprio per inserire, si legge nella Relazione illustrativa, “una condizione obbiettiva di punibilità” rappresentata dall'adesione da parte del contribuente ad un piano di rateizzazione (9).

(9) Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Milano, 2020, p. 876 ss., il quale in merito alla natura della condizione obbiettiva di punibilità, afferma come la stessa vada intesa come un avvenimento esterno, successivo o concomitante al fatto di reato, perciò distinto sia dalla condotta criminosa che dall'evento tipico e che può essere causato da azione, volontaria o involontaria del colpevole oppure di terzi. Pertanto il reato è già perfetto, già espresso nel suo intero disvalore, ma per motivi di opportunità e di convenienza il Legislatore ne subordina la punibilità al verificarsi di una determinata condizione.

In sostanza, il delitto non sarà punibile se il contribuente, entro il termine di consumazione del reato, ovvero il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, ha aderito ad un piano di rateizzazione (ai sensi dell'art. 3-*bis* del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462), almeno che non decada successivamente dal beneficio (per il mancato pagamento della prima rata entro il termine previsto, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva) e l'ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, ad euro cinquantamila, per il reato di cui all'art. 10-*bis*, o ad euro settantacinquemila, per il reato di cui all'art. 10-*ter*.

Tuttavia, lo stringente limite di operatività della norma è rappresentato dal fatto che la scriminante non opera in presenza di una qualsiasi rateizzazione sorta all'esito di procedure conciliative varie (come l'accertamento con adesione, il ravvedimento operoso, la conciliazione giudiziale ecc.), bensì soltanto quando il piano rateale derivi dall'adesione del contribuente al pagamento dell'imposta richiesta a seguito dei controlli automatizzati effettuati ai sensi degli artt. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, e 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Dovendo conciliare detta condizione obiettiva di punibilità contenuta nella nuova formulazione dei due reati omissivi (artt. 10-*bis* e 10-*ter*), con la causa di non punibilità di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000, pare, quindi, ragionevole sostenere che:

- se entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, il contribuente ha aderito ad un piano di rateizzazione per l'estinzione del debito tributario (di importo superiore alle soglie di punibilità) risultante da un controllo automatizzato (ai sensi degli artt. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, e 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972) ed è in regola con i pagamenti, il reato non sorge;
- se dopo l'adesione al piano, il contribuente decade dal beneficio della rateizzazione, il reato sorgerà solo nel caso in cui l'ammontare del debito residuo sia superiore rispettivamente ad euro cinquantamila (per il reato di cui all'art. 10-*bis*) e settantacinquemila (per il reato di cui all'art. 10-*ter*);

- se il reato sorge, o perché il contribuente non ha aderito al piano di rateizzazione, oppure a seguito della decadenza del medesimo, il contribuente potrà, prima dell'apertura del dibattimento, estinguere il debito tributario per garantirsi l'operatività della causa di non punibilità di cui al comma 1 dell'art. 13.

In pratica, la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario di cui all'art. 13, comma 1, opera soltanto quando il reato è sorto e, quindi, consumato.

2.2.4 Il pagamento del debito da parte di un coimputato o del terzo

Un aspetto molto controverso ed anche estremamente interessante è quello riguardante la possibilità per l'imputato di poter usufruire della causa di non punibilità del pagamento integrale del debito tributario anche quando detto pagamento sia effettuato da uno dei concorrenti nel reato o dal terzo.

L'ipotesi più comune è quella in cui l'imputato è il legale rappresentante della società ed il versamento venga effettuato da quest'ultima, in quanto soggetto passivo della pretesa tributaria.

La Suprema Corte, pur pronunciandosi in tema di attenuante speciale di cui all'art. 13-*bis*, D.Lgs. n. 74 del 2000, ha negato l'estensione dell'effetto premiale, previsto dalla norma, al concorrente nel reato: "in tema di reati tributari commessi da più persone in concorso fra loro, ove uno solo dei concorrenti abbia provveduto all'integrale pagamento degli importi dovuti all'Erario, la circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis*, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come sostituito dall'art. 12 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, partecipando dei caratteri dell'attenuante comune di cui all'art. 62, n. 6) c.p., non si estende ai compartecipi, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volontà riparatoria, consistente nel contribuire, anche parzialmente, all'adempimento del debito tributario" (10).

Tale orientamento non può essere condiviso per varie ragioni.

(10) Cfr. Corte Cass. pen., sez. VII, sent. 10 marzo 2017, n. 25227.

Innanzitutto, la norma non precisa che il pagamento debba necessariamente provenire direttamente dall'imputato, né prevede espressamente limitazioni in ordine al soggetto che materialmente andrà ad effettuare il pagamento.

Secondariamente, l'integrale pagamento del debito estingue l'offesa arrecata al bene giuridico tutelato (cioè l'interesse fiscale dello Stato) e ciò indipendentemente da chi abbia materialmente effettuato il pagamento.

Ciò che rileva è che il pagamento sia effettivo, integrale e tempestivo.

Ne consegue che l'estinzione del debito tributario, come peraltro sostenuto da molti autorevoli autori, indipendentemente da chi abbia materialmente provveduto al pagamento, sia esso un concorrente nel reato, che un terzo estraneo, consentirà all'interessato di beneficiare dell'effetto premiale previsto dalla norma (11).

3. LA NUOVA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ PER I REATI DI OMESSO VERSAMENTO IVA E DI OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE LEGATA ALLA CRISI DI LIQUIDITÀ

L'art. 1, comma 1, lett. f) del D.Lgs. n. 87 del 2024 ha introdotto una causa di non punibilità per i reati di omesso versamento, inserendo nell'art. 13, il comma 3-bis, che recita: "i reati di cui agli artt. 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 comma 1, il Giudice tiene conto della crisi

(11) Cfr. E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 mod. D.Lgs. n. 158 del 2015*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158*, Milano, 2016, p. 270; A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI – M. D'AVIRRO, *Reati Tributari e sistema normativo europeo*, Milanofiori Assago, 2017, p. 346; R. AMADEO, *Commento sub art. 13*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del D.Lgs. n. 158 del 2015, op. cit.*, Torino, 2015, p. 331; A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, n. 1, p. 34.

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”.

Con la nuova norma, il Legislatore è andato a codificare l'esimente della crisi di liquidità che è stata oggetto nel tempo di numerosissime pronunce giurisprudenziali, tra loro non sempre concordi, concernenti la possibilità di invocare la crisi di liquidità quale scriminante dei reati tributari omissivi, qualificandola come forza maggiore ai sensi e per gli effetti dell'art. 45 c.p.

Gli ultimi approdi giurisprudenziali sulla questione tendevano ormai, pacificamente, ad ammetterla ma con limiti stringenti ed in continua evoluzione: al fine di escludere la volontarietà della condotta omissiva, non veniva ritenuto sufficiente accertare l'assenza di liquidità – che ha impedito di compiere l'azione doverosa – ma occorreva verificare (con onere probatorio a carico dell'imputato) la non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente aveva investito l'azienda e che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso a idonee misure da valutarsi in concreto.

Occorreva cioè la prova che non fosse stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (12).

Da ciò ne derivava che non potevano avere alcun effetto scriminante giustificazioni come l'aver privilegiato il pagamento degli stipendi ai di-

(12) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 14 febbraio 2024, n. 15942; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 20 gennaio 2023, n. 23299; Corte Cass. pen., sez. fer., sent. 2 agosto 2022, n. 30628; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 4 marzo 2021, n. 33412; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 17 giugno 2020, n. 25982.

pendenti, l'aver dovuto pagare i fornitori per evitare istanze di fallimento, la mancata riscossione di ingenti crediti ecc. (13).

Addirittura, la Corte di legittimità, riguardo ai rapporti tra omesso versamento IVA e mancato incasso delle fatture per altrui inadempimento, è arrivata a sostenere che il mancato incasso di crediti non esclude la sussistenza del reato, trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa, sempre che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica (14).

Vi sono state alcune pronunce che hanno persino disconosciuto la scriminante della crisi di liquidità derivante dal reiterato inadempimento di pubbliche Amministrazioni debtrici, sulla base della considerazione che non si tratterebbe di evento imprevedibile essendo il ritardato pagamento della P.A. un fenomeno ricorrente ed essendo onere dell'imprenditore predisporre quanto necessario (accantonamenti, mutui) per poter versare il dovuto all'Erario, pur in presenza di significativi ritardi della P.A. nella corresponsione anche di cospicui importi (15).

Altra pronuncia, unica nel suo genere, ha anche precisato come in caso di mancato incasso di fatture generante la crisi di liquidità, per avvalersi della scriminante, debbono essere provati anche i motivi che hanno determinato l'emissione delle fatture antecedentemente alla ricezione dei corrispettivi (16).

È evidente come alla luce delle pronunce giurisprudenziali sopra citate fosse avvertita da più parti l'esigenza di codificare la crisi di liquidità quale causa di esclusione della punibilità disegnandone l'esatto perimetro di applicazione.

(13) Cfr. A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI – M. D'AVIRRO, *I Reati tributari in materia di imposte dirette e IVA*, Milano, 2025, p. 375 ss.; cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 15 luglio 2024, n. 39123; G. GAMBOGI, *Reati Tributari, op. cit.*, 2025, p. 374.

(14) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 15 luglio 2024, n. 30532; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 14 febbraio 2024, n. 15942; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 5 maggio 2021, n. 31352.

(15) Cfr. Corte Cass. civ., sez. trib., sent. 9 maggio 2024, n. 12708.

(16) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 24 maggio 2023, n. 28031.

Un noto e compianto studioso e padre del moderno diritto penale tributario, già anni addietro osservava: “il compito dell’interprete, allora, risulta essere quello di convincere il Legislatore – se non di sopprimere tali ipotesi criminose (il riferimento era ai reati di omesso versamento), da lasciare al campo delle sanzioni tributarie amministrative – di specificare con maggiore precisione, quanto meno con l’introduzione di una specifica causa di non punibilità, le situazioni che determinano la non punibilità, liberandosi quindi dalle difficoltà suscitate dall’applicazione degli artt. 45 e 54 c.p.” (17).

Proprio con tale intento il Legislatore, come già in precedenza anticipato, ha recentemente introdotto, al comma 3-*bis* dell’art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000, la specifica clausola di non punibilità della crisi di liquidità, riconducibile al *genus* delle cause di forza maggiore, per i reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. n. 74 del 2000.

L’esplicitazione nel testo del comma 3-*bis* della rilevanza esimente di circostanze come l’inesigibilità di crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o il mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte della P.A. parrebbe rappresentare un utile baluardo normativo affinché l’esclusione della punibilità non possa essere negata in tali casi.

Tuttavia, se da un lato può apprezzarsi la codificazione di una clausola di non punibilità in precedenza regolata soltanto dalla giurisprudenza, dall’altro non può non evidenziarsi come, analizzando tutti i presupposti indicati dalla norma, l’operatività della scriminante sia stata ulteriormente circoscritta rispetto a come ultimamente concepita dal Giudice della legittimità.

Innanzitutto, le ragioni della crisi devono essere sopravvenute all’effettuazione delle ritenute (nel caso dell’art. 10-*bis*) ovvero all’incasso dell’IVA (nel caso dell’art. 10-*ter*), con quest’ultima specifica che si pone in contrasto con la fattispecie tipica dell’art. 10-*ter* che, come noto, individua il presupposto della condotta di omesso versamento nell’aver sempli-

(17) Cfr. I. CARACCIOLI, Relazione al Convegno “*La responsabilità del professionista nell’ambito dei reati tributari*”, Firenze, 21 novembre 2018, disponibile su www.fonmdazioneforensfirenze.it.

cemente dichiarato l'IVA fatturata, e non anche nell'averla incassata mediante il pagamento delle fatture (in altre parole, guardando alla struttura del reato di omesso versamento di IVA, risulta penalmente rilevante anche l'omesso versamento di un'imposta che il contribuente non ha neppure mai percepito dal proprio cliente).

Inoltre, per far valere la non punibilità ai sensi del nuovo comma 3-*bis*, la crisi di liquidità deve derivare:

- dalla inesigibilità di crediti per accertata insolvenza di terzi;
- dalla inesigibilità di crediti per accertato sovraindebitamento di terzi;
- dal mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche;
- dalla non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

Per quanto riguarda quest'ultima condizione posta dalla norma (non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi) parrebbe, vista la congiunzione "e" utilizzata nel dettato normativo, che debba sussistere in concomitanza ad una delle tre precedenti.

Considerato che spetta all'imputato dimostrare tali circostanze, ben si comprende come la sua posizione processuale divenga più complessa sotto il profilo probatorio.

Pretendere che il medesimo dimostri, ad esempio, che il mancato incasso dei crediti generante la situazione di illiquidità derivi da insolvenza o sovraindebitamento del debitore, significa addossare all'imputato un onere probatorio davvero gravoso in relazione al quale, ad oggi, in assenza di indicazioni giurisprudenziali sul punto, si fatica anche a comprenderne i contorni.

Per "accertata insolvenza" deve intendersi che il debitore sia stato dichiarato fallito oppure no?

Allo stesso modo, per "sovraindebitamento di terzi"? Occorre che il debitore abbia avviato la procedura da sovraindebitamento prevista nel nuovo codice della crisi d'impresa, oppure no?

La risposta a tali domande apre scenari alquanto diversi: dimostrare l'insolvenza di un soggetto o il suo sovraindebitamento depositando, rispettivamente, la sentenza di fallimento o l'attivazione della procedura, è cosa sicuramente di facile attuazione, ma dimostrare lo stato di insolvenza

di un terzo senza che sia sopraggiunto il fallimento, oppure lo stato di sovraindebitamento senza che ancora sia iniziata la procedura, è cosa davvero ardua per non dire impossibile senza la collaborazione del terzo che potrebbe anche non esserci.

Sul punto dovremmo, quindi, attendere i primi approdi dottrinali e giurisprudenziali.

4. CAUSA DI NON PUNIBILITÀ PER PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO *EX ART. 131-BIS C.P.*: CODIFICAZIONE DEI CRITERI DI VALUTAZIONE DELLA PARTICOLARE TENUITÀ DEL REATO TRIBUTARIO

Ulteriore novità introdotta dal D.Lgs. n. 87 del 2024 riguarda l'individuazione di una serie di criteri di valutazione specifici che il Giudice, chiamato a giudicare in tema di reati tributari, deve seguire per decidere in merito alla concessione o meno della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ai sensi dell'art. 131-*bis* c.p. (18).

Innanzitutto giova precisare come, tenuto conto dei limiti edittali della pena per l'applicazione della scriminante di cui all'art. 131-*bis* (pena detentiva non superiore nel minimo a due anni), la stessa possa trovare applicazione nei reati tributari di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) limitatamente all'ipotesi attenuata di cui al comma 2-*bis*, 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione), 8 (emissione di fatture per operazioni inesistenti) limitatamente all'ipotesi attenuata di cui al comma 2-*bis*, 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate), 10-*ter* (omesso versamento IVA), 10-*quater* (indebita compensazione) e 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte).

(18) Cfr. F. DI VIZIO, *Le cause di non punibilità e le attenuanti*, in *Il Nuovo Diritto Penale Tributario*, *op. cit.* (a cura di) F. DI VIZIO – G. MAZZOTTA, Milano 2025, pp. 613 ss.; G. GAMBOGI, *Reati Tributari*, *op. cit.*, 2025, pp. 375 ss.; L. VALOTTI, *L'art. 131-bis c.p. ed i reati tributari presupposti applicativi e novità dopo la riforma Cartabia*, in *Sistemapenali.it*, 24 febbraio 2023.

Il comma 3-ter dell'art. 13, di nuova introduzione, prevede testualmente che: "Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131-bis del codice penale, il Giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'Amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14".

La norma nel prevedere che il Giudice valuti, in modo prevalente, "uno o più dei seguenti indici" li pone tra di loro in via alternativa.

Per quanto attiene al primo criterio, quello dell'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore della soglia stabilito ai fini della punibilità, lo stesso ricalca quanto già la giurisprudenza aveva affermato in maniera pacifica, ovvero che la particolare tenuità del fatto poteva valutarsi solo a fronte di scostamenti minimi dalle soglie di punibilità (19) e perciò non rappresenta una novità.

Recentemente, gli Ermellini avevano altresì precisato come, tuttavia, il superamento della soglia di punibilità non costituisca l'unico elemento da prendere in considerazione, dovendo il danno prodotto dalla condotta essere valutato nella sua interezza e sotto ogni profilo (20).

Gli altri criteri, invece, di cui alle lett. b), c) e d), rappresentano novità reali ed assolute che, potenzialmente, potrebbero portare a degli effetti dirompenti nel sistema.

(19) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 23 settembre 2022, n. 42614; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 13 maggio 2021, n. 35403; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 20 febbraio 2020, n. 16599; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 22 gennaio 2019, n. 15020; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 13 novembre 2018, n. 12906; Corte Cass. pen., sez. III, sent. 20 novembre 2015, n. 13218.

(20) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 11 gennaio 2023, n. 23515.

Le lett. b) e c) concernono indici di valutazione afferenti all'esistenza di condotte *post factum* riparatorie dell'offesa costituite da piani di rateizzazione per l'estinzione del debito tributario, piani a cui la Suprema Corte raramente ha riconosciuto una qualche valenza ai fini della particolare tenuità del fatto (21).

La rateizzazione del debito diviene oggetto di valutazione sotto due profili: sia nel caso in cui porti all'estinzione integrale del debito stesso, sia nel caso in cui lo abbia ridotto notevolmente.

Nel caso in cui porti all'estinzione integrale del debito tributario, per comprendere appieno l'ambito applicativo della scriminante in argomento, occorre coordinarla con i commi 1 e 2 dell'art. 13 e con l'attenuante speciale di cui all'art. 13-*bis*:

- per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* comma 1, se il pagamento integrale avviene entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado opererà la causa di non punibilità di cui al comma 1, se, invece, tale pagamento interviene successivamente all'apertura del dibattimento ma prima della sua chiusura, lo stesso potrà essere valutato ai fini della scriminante della particolare tenuità del fatto e nel caso in cui il Giudice non la ritenga applicabile, potrà integrare l'attenuante speciale di cui all'art. 13-*bis*;
- per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, se il pagamento integrale avviene prima di accessi, ispezioni, verifiche o inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali opererà la causa di non punibilità di cui al comma 2 dell'art. 13, se, invece, avviene dopo tale limite temporale, ma antecedentemente alla chiusura del dibattimento, tale pagamento potrà essere valutato ai fini della scriminante della particolare tenuità del fatto e nel caso in cui il Giudice non la ritenga applicabile, integrerà l'attenuante speciale di cui all'art. 13-*bis*.

(21) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 11 gennaio 2023, n. 23515; in senso contrario Corte Cass. pen., sez. III, sent. 24 maggio 2023, n. 28031; Corte Cass. pen., sez. IV, sent. 5 marzo 2024, n.14073.

La novità di rilievo, quindi, è rappresentata dal fatto che se prima dell'introduzione della novella legislativa l'estinzione del debito, se non effettuata entro i limiti temporali di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 13, non avrebbe comportato la non punibilità (integrando, tutt'al più, l'attenuante speciale di cui all'art. 13-*bis*, comma 1), adesso potrebbe essere idonea a farlo.

Ovviamente il condizionale è d'obbligo in quanto mentre l'art. 13 disciplina delle esimenti legali, l'art. 131-*bis*, c.p. disciplina un'esimente che dipende pur sempre da una valutazione discrezionale dell'offensività del fatto da parte del Giudice, che può variare da caso a caso.

Senza considerare che un aspetto di potenziale ostacolo all'applicazione dell'esimente della particolare tenuità del fatto in ambito tributario potrebbe risiedere nella natura spesso continuata dei reati tributari che, secondo parte della giurisprudenza, risulta incompatibile con il riconoscimento del beneficio (22).

Quel che è certo è che la particolare tenuità ha un contenuto meno favorevole per l'imputato rispetto alla non punibilità *ex art.* 13: la dichiaratoria di cui all'art. 131-*bis* c.p. non è un'esimente *tout court*, quanto un provvedimento di clemenza rispetto ad un accertamento di responsabilità penale che è comunque compiuto e pieno.

Prova ne sia che il proscioglimento per particolare tenuità viene iscritto nel casellario giudiziale (23) e l'avvenuto riconoscimento della tenuità in un'occasione può risultare ostativo a riconoscimenti successivi, mentre la causa di non punibilità *ex art.* 13, non è soggetta ad alcuna iscrizione e può essere concessa tante volte quanti sono i reati per i quali le condizioni premiali vengono raggiunte.

Infine, anche l'indice rilevante per la non punibilità della crisi aziendale, previsto dalla lett. d) del comma 3-*bis* è una assoluta novità ed è da accogliere sicuramente con favore.

(22) Corte Cass. pen., sez. III, sent. 4 maggio 2018, n. 19159; Corte Cass. pen., sez. V, sent. 20 ottobre 2017, n. 48352; *contra*, nel senso della compatibilità tra le discipline, vds. Corte Cass. pen., sez. IV, sent. 15 settembre 2021, n. 36534; Corte Cass. pen., sez. II, sent. 26 aprile 2017, n. 19932.

(23) *Ex multis* Corte Cass. pen., sez. un., sent. 24 settembre 2019, n. 38954.

Il riferimento, come esplicitato dalla norma, è quello alla crisi d'impresa così come definita dall'art. 2, comma 1, lett. a) del codice della crisi a mente del quale si definisce crisi "lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi".

È evidente come l'imputato che intenda ottenere una esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, dovrà necessariamente documentare in maniera puntuale uno o più degli indici sopra indicati.

5. SPECIALE CAUSA DI NON PUNIBILITÀ INTRODotta DALL'ART. 23, D.L. N. 34 DEL 2023

Altra speciale causa di non punibilità che merita un cenno è quella introdotta dal D.L. n. 34 del 2023 la quale prevede la possibilità per l'imputato di evitare la condanna penale per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, del D.Lgs. n. 74 del 2000, quando "le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'art. 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197" e purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

Tale causa di non punibilità, come ben si comprende da una lettura della norma, ha una portata limitata, prevedendo modalità e termini di operatività ben definiti e non rappresenta una mera dilatazione temporale di quanto già previsto in generale dall'art. 13, comma 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (spostando lo sbarramento processuale dalla dichiarazione di apertura del dibattimento alla pronuncia della sentenza che definisce il secondo grado di giudizio), ma richiede la sussistenza di specifiche condizioni e più precisamente che la definizione delle violazioni tributarie ed il conseguente pagamento dello stesso siano avvenuti a seguito del ricorso ad una delle procedure previste dalla Legge di bilancio n. 197 del 2023, ai commi da 153 a 158 (che disciplinano la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni) e da 166 a 252

dell'art. 1 (che disciplinano il ravvedimento speciale delle violazioni tributarie, la definizione agevolata degli atti di accertamento, la definizione delle liti pendenti, la conciliazione giudiziale agevolata, la rinuncia agevolata in Cassazione, la regolarizzazione degli omessi pagamenti per le rate da istituti deflattivi del contenzioso e la rottamazione dei ruoli).

La Legge di bilancio 2023 ha introdotto uno strumentario di norme che ha permesso ai contribuenti di definire con modalità agevolate e, dunque, in deroga alle regole ordinarie, la pretesa tributaria o il relativo contenzioso (c.d. "tregua fiscale").

Trattasi, quindi, di una causa di non punibilità speciale perché, a differenza di quella di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000 che ha una portata generale e non limitata nel tempo, quella in esame è, invece, destinata ad operare per un lasso di tempo limitato coincidente con il termine tributario previsto dalla Legge di bilancio 2023, per poter usufruire di una delle speciali procedure di conciliazione (che ad oggi è scaduto).

Inoltre, ulteriore differenza con la causa di non punibilità di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000 è rappresentata dal limite temporale entro il quale deve essere estinto il debito tributario: la causa di non punibilità di nuovo conio fissa, come termine ultimo, quello della pronuncia della sentenza in grado di appello e non l'apertura del dibattimento.

Da ciò potrebbe prospettarsi un'ingiustificata disparità di trattamento tra gli imputati che estinguono o estingueranno il debito secondo le procedure speciali prima della sentenza di appello, beneficiando così della nuova causa di non punibilità, e coloro che, invece, avendo già estinto il debito tributario prima dell'entrata in vigore della Legge di bilancio e successivamente alla dichiarazione di apertura del dibattimento, secondo gli ordinari strumenti di definizione delle controversie fiscali, non potranno beneficiare né della nuova causa di non punibilità, né di quella ordinaria prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000.

Criticità in relazione all'art. 3 della Costituzione potrebbero essere sollevate anche su un altro aspetto.

L'art. 23 del D.L. n. 34 del 2023 prevede l'automatica sospensione del procedimento penale, previa comunicazione dell'indagato/imputato

all’Autorità giudiziaria, nelle more del pagamento del debito tributario a seguito delle speciali procedure previste nella c.d. “tregua fiscale”.

Tale sospensione opererà senza specifici limiti temporali, sino alla comunicazione da parte dell’Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell’integrale versamento delle somme, oppure della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione.

Ben si comprende, anche sotto questo profilo, come le differenze con la sospensione prevista, invece, dall’art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000, siano significative.

Quest’ultimo, infatti, al comma 3, come abbiamo visto, prevede che, in caso di rateizzazione del debito tributario, il Giudice, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, possa sospendere il processo, concedendo un termine di tre mesi – prorogabile una sola volta per ulteriori tre mesi – per il pagamento del debito residuo.

Confrontando le due norme risulta evidente come la sospensione di cui all’art. 23, D.L. n. 34 del 2023 consenta, a differenza di quella prevista dall’art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000, un allineamento tra il termine di sospensione previsto per il processo penale e le tempistiche per l’estinzione del debito a seguito di rateizzazione stabilite dalla disciplina tributaria.

Tutte le criticità sopra evidenziate sono state oggetto di pronuncia da parte della Suprema Corte che ha concluso ritenendo manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell’art. 23, D.L. 30 marzo 2023, n. 34, per contrasto con l’art. 3 Cost., nella parte in cui riconosce la causa speciale di non punibilità ai soli contribuenti che abbiano estinto il debito tributario prima della pronuncia della sentenza d’Appello, nei termini e con le modalità fissate dalla Legge 29 dicembre 2022, n. 197, in quanto appartiene alla discrezionalità del Legislatore stabilire per quali periodi fiscali e a quali condizioni possa darsi rilevanza al pagamento del debito tributario ai fini di esclusione della punibilità (24).

(24) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 13 settembre 2023, n. 43569.

La Corte ha, altresì, precisato come la causa speciale di non punibilità introdotta dall'art. 23, si affianca ma non sostituisce quella generale di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000, né ne estende l'applicabilità e che la differenza di trattamento tra le due norme trova giustificazione nella dichiarata intenzione del Legislatore di adottare misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese in materia di adempimenti fiscali nel periodo *post*-pandemico (25).

6. ESIMENTE DI CUI AL COMMA 2-BIS DELL'ART. 10-QUATER, LEGATA ALL'OBIETTIVA INCERTEZZA SUGLI SPECIFICI ELEMENTI O LE PARTICOLARI QUALITÀ CHE DETERMINANO LA SPETTANZA DEI CREDITI D'IMPOSTA E RAPPORTI CON LA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ DI CUI ALL'ART. 15, D.LGS. N. 74 DEL 2000

Il comma 2-bis dell'art. 10-*quater*, D.Lgs. n. 74 del 2000, inserito dalla recente novella legislativa (D.Lgs. n. 87 del 2024) prevede, per la sola indebita compensazione con crediti non spettanti (quella prevista al comma 1) una causa di non punibilità “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”.

Alcuni autori ritengono che la tale causa di non punibilità altro non sia che una specificazione di quella prevista dall'art. 15, D.Lgs. n. 74 del 2000, con la quale condividerebbe la matrice comune di fondare l'esimente sull'obiettiva incertezza della fattispecie nell'ambito della quale il contribuente è incorso in errore (26).

Come noto l'art. 15 statuisce: “Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, comma 3, del codice penale, non danno luogo

(25) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 14 febbraio 2024, n. 320.

(26) Cfr. E. BELLÌ CONTARINI, *Nuova causa di non punibilità per i crediti R&S contestati*, in *Il Sole24Ore*, 2 aprile 2024, p. 28, nonché F. DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in *Sist. pen.*, 19 aprile 2024, p. 20, secondo il quale la nuova previsione sarebbe “disonica oltre che ultronea”.

a fatti punibili ai sensi del presente Decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione”.

La Suprema Corte ha precisato in riferimento a quest’ultima norma, come le obiettive condizioni di incertezza sulla portata o sull’ambito applicativo di una norma tributaria, rilevanti ai sensi all’art. 15, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ricorrono solo nel caso in cui l’agente abbia potuto trarre il convincimento della correttezza dell’interpretazione normativa da un comportamento positivo degli organi amministrativi o dall’esistenza di un pacifico orientamento giurisprudenziale ovvero qualora abbia richiesto alle Autorità competenti i chiarimenti necessari e si sia attivato tramite la consultazione di esperti giuridici, così adempiendo al dovere di informazione (27).

Tuttavia le norme non parrebbero del tutto assimilabili in quanto il fatto che l’esimente di cui al comma 2-*bis* dell’art. 10-*quater* richiami la natura tecnica delle valutazioni in cui può verificarsi l’errore lascia intendere che quest’ultima esimente abbia portata più ampia di quella di cui all’art. 15, potendo abbracciare anche ipotesi di errore sul fatto (riconducibili quindi piuttosto all’esimente di cui all’art. 47, c.p.).

Ne consegue che questo nuovo comma 2-*bis* dell’art. 10-*quater*, pur se in parte sovrapponibile all’operatività dell’art. 15 (nella parte in cui effettivamente l’errore sulla spettanza del credito può tipicamente riguardare l’errata interpretazione ed applicazione delle norme che la disciplinano), non ne condivide a pieno il perimetro e non può quindi ritenersi un mero pleonaso normativo (28).

L’esimente riguarda, per espressa revisione normativa, le sole indebite compensazioni mediante crediti non spettanti e non quelle mediante crediti inesistenti, stessa scelta, quindi, di quella operata dal Legislatore in relazione alla causa di non punibilità di cui all’art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 74 del 2000.

(27) Cfr. Corte Cass. pen., sez. III, sent. 20 giugno 2024, n. 37248.

(28) Cfr. R. LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di Decreto Legislativo n. 144*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2024, p. 4.

Tuttavia, sarebbe stato necessario estenderla anche alle indebite compensazioni mediante crediti inesistenti (la fattispecie dell'art. 10-*quater*, comma 2, rimane una delle poche in seno alla legislazione penal-tributaria a rimanere priva di cause esimenti) non foss'altro perché avrebbe potuto trovare giusta e ampia applicazione in relazione all'ampia casistica dei crediti d'imposta per Ricerca & Sviluppo, che proprio all'ipotesi di inesistenza vengono stabilmente ricondotti in caso di contestazioni.

