

CONVEGNI

PAOLO VENEZIANI

Le ipotesi di riparazione, ravvedimento e pagamento del debito tributario all'esito della riforma: verso un diritto penale tributario a caratterizzazione prevalentemente riscossiva?*

Il contributo evidenzia anzitutto come le modifiche apportate al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 nel corso del tempo si muovano secondo una duplice direttrice di fondo: da un lato si assiste, infatti, all'espansione dell'area del penalmente rilevante ed all'inasprimento del sistema sanzionatorio, mentre, dall'altro lato, si riscontrano la previsione e l'implementazione di istituti e strumenti volti ad escludere o a mitigare l'applicazione dell'armamentario punitivo. La tesi fondamentale è che tale apparente contraddizione trovi in realtà una chiave di lettura unitaria nell'intento, da parte del legislatore, di delineare un sistema fortemente orientato a soddisfare esigenze riscossive. In questa prospettiva vengono dunque analizzate anche le principali novità da ultimo introdotte (d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87), segnatamente quanto alla revisione dei modelli di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-*bis*) e dell'IVA (art. 10-*ter*), quanto alle innovazioni in tema di "non punibilità" in senso stretto (art. 13) e quanto alle ipotesi residuali di mitigazione del trattamento punitivo a fronte dell'estinzione del debito tributario (art. 13-*bis*). In ultimo, l'articolo si sofferma sulle ipotesi, trasversali rispetto alle tematiche predette, di riduzione o decurtazione della pretesa erariale originaria.

Remediation, voluntary regularisation and payment of tax debt after the reform: towards a criminal tax law predominantly oriented to revenue collection?

The paper first highlights how the amendments made over time to Legislative Decree no. 74 of 10 March 2000 follow a twofold underlying trend. On the one hand, there has been an expansion of the scope of criminally relevant conduct and a toughening of the the sanctioning regime; on the other hand, new mechanisms and instruments have been introduced and strengthened, aimed at excluding or mitigating the application of the punitive apparatus. The central argument is that this apparent contradiction can in fact be given a unitary reading in light of the legislator's intention to shape a system that is strongly oriented towards satisfying revenue-collection needs. From this perspective, the paper analyses the main innovations lastly introduced (Legislative Decree no. 87 of 14 June 2024), in particular with regard to the revision of the categories of failure to pay certified withholdings (Article 10-bis) and VAT (Article 10-ter), the innovations concerning "non-punishability" in the strict sense (Article 13), and the residual forms of mitigation of the punitive regime in light of the extinguishment of the tax debt (Article 13-bis). Finally, the article addresses those situations – cutting across all the above issues – of reduction or abatement of the original fiscal claim.

SOMMARIO: 1. Una rapida premessa: prevenzione *versus* riscossione, nella prospettiva del bene giuridico protetto. – 2. Le novità in tema di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA. – 3. Le novità in tema di cause di non punibilità in senso stretto sopravvenute. – 4. Le novità dirette ad agevolare un'attenuazione della pena. – 5. Il pagamento del debito nei casi di riduzione della pretesa erariale

originaria.

1. *Una rapida premessa: prevenzione versus riscossione, nella prospettiva del bene giuridico protetto.* Il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ha mutato fisionomia rispetto alla versione originaria, sulla base di istanze di politica criminale non sempre coerenti, se non addirittura contraddittorie.

Oggi si presenta come un parente piuttosto alla lontana del suo progenitore del 2000: abbiamo a che fare con un corpo normativo tormentato, sul quale il legislatore ha inciso più volte con una serie di novelle, sino alle più recenti modifiche introdotte con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87¹.

Sul versante della prevenzione, si è assistito in primo luogo ad una notevole espansione dell'area del penalmente rilevante, ad opera sia del legislatore, sia della giurisprudenza².

* Testo della relazione tenuta al Corso *I reati tributari alla luce della riforma fiscale: aspetti sostanziali e procedurali*, organizzato dalla Scuola superiore della magistratura e dalla Scuola di polizia economico-finanziaria della Guardia di finanza, Lido di Ostia (Roma), 10/12 dicembre 2025.

¹ Nel testo e nelle note, laddove si fa riferimento ad articoli senza specificare la fonte normativa, questi si intendono riferiti al d.lgs. 74/2000. Peraltro, si deve avvertire che il recente d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (pubblicato in *G.U.* 28 novembre 2024, n. 279 - *Suppl. Ordinario* n. 40) ha introdotto il «Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali», in cui risultano trasfuse - agli artt. 73 e ss. - anche le disposizioni del d.lgs. 74/2000. Più precisamente, l'art. 101, «Abrogazioni», dispone che «1. A decorrere dalla data indicata all'articolo 102 sono abrogate le seguenti disposizioni: (...) z) il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a eccezione degli articoli 21-bis e 21-ter». L'art. 102, «Decorrenza degli effetti», come da ultimo modificato dall'art. 4, co. 1 d.l. 31 dicembre 2025, n. 200, prevede che «1. Le disposizioni del presente testo unico si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2027» (così risultando allo stato differita di un anno la decorrenza originariamente prevista).

² Si pensi, in particolare: (i) all'introduzione dei reati in tema di pagamento delle imposte (art. 10-bis, omesso versamento di ritenute certificate, inserito dall'art. 1, co. 414 L. 30 dicembre 2004, n. 311, a decorrere dal 1° gennaio 2005; art. 10-ter, omesso versamento dell'IVA, e art. 10-quater, indebita compensazione, innestati dall'art. 35, co. 7 d.l. 4 luglio 2006, n. 223, c.d. «decreto Bersani», convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248): novelle caratterizzate da una palese impronta riscossiva, con deciso mutamento di rotta rispetto all'impostazione originaria del legislatore del 2000; (ii) alla previsione della punibilità del tentativo (con d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75), in adeguamento alla direttiva PIF; (iii) alla dilatazione giurisprudenziale del concetto di fatture per operazioni giuridicamente insistenti (es. Cass., Sez. III, 28 novembre 2022, n. 45114); (iv) alla perdurante tendenza a rimettere in discussione la linea di confine tra elusione ed evasione, in modo da recuperare spazi di rilevanza penale a condotte «abusive», anche dopo la riforma del 2015 (cfr., ad es., Cass., Sez. III, 4 settembre 2018, n. 39678; Cass., Sez. III, 16 luglio 2024, n. 28502, in cui si valorizza il disposto dell'art. 10-bis, co. 12 L. 27 luglio 2000, n. 212, «Statuto dei diritti del contribuente»). Su quest'ultimo tema, per tutti, MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421 ss.; ID., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 9 ottobre 2015, 1 ss. (in merito alla famosa sentenza Cass., Sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, intervenuta subito dopo l'entrata in vigore della ri-

In secondo luogo, si sono registrati un deciso inasprimento delle cornici edit-
tali di pena e un progressivo ampliamento dell'arsenale delle confische³.

Il volto del sistema penale tributario è diventato, insomma, sempre più arci-
gno, tenuto conto anche dell'allungamento dei termini di prescrizione, dei li-
miti imposti al patteggiamento, delle restrizioni in tema di sospensione condi-
zionale della pena, delle carenti garanzie in tema di *ne bis in idem* (cui si è
posto rimedio solo parziale con la recente introduzione dell'art. 21-ter)⁴.

Sicché lo slogan "manette agli evasori", coniato all'epoca della riforma del
1982 e ripreso nel 2019, oggi non è più soltanto un messaggio simbolico, ma
richiama il rischio concreto della carcerazione.

Nello stesso tempo, anche la legislazione penale tributaria riflette il fenomeno
generale per cui il diritto penale – da un lato – è sempre più pervasivo, ma –
d'altro lato – cerca spesso di ritrarsi.

Sono stati progressivamente ampliati, infatti, anche gli istituti e gli strumenti
diretti a far sì che quell'armamentario punitivo non venga utilizzato o che si

forma attuata con d.lgs. 5 agosto 2025, n. 128 e relativa ad un'operazione di *stock lending*). Sui riflessi
in materia penale tributaria della Direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli
interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, si può rinviare a FLORA, *Prime riflessioni sul-
le problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della
responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 2019, 3, 79 ss. Successivamente, l'art. 6 è stato oggetto
di ulteriore modifica ad opera dell'art. 4 d.lgs. 4 ottobre 2022, n. 156; sulle ragioni delle modifiche in-
trodotte nel 2022, PICCIOTTI, *L'Italia "ritocca" le norme PIF (e non solo)*, in *www.sistemapenale.it*, 8
novembre 2022, 7 ss.

³ Tendenze culminate nella riforma in materia penale tributaria del 2019, caratterizzata – sul fronte del-
la prevenzione – da taluni significativi innalzamenti delle cornici edittali di pena e dall'introduzione del-
la confisca allargata o per sproporzione (art. 12-ter d.lgs. 74/2000), oltre che dall'inserimento per la
prima volta di una serie di delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità
dell'ente. Tale riforma ha tratto origine dal c.d. decreto fiscale (d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito
dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157): tra i numerosi interventi del Governo nei settori più disparati, le
modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti risultano contemplate
dall'art. 39 del d.l., che riguarda sia il d.lgs. 74/2000 (art. 39, co. 1), sia il d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 (art.
39, co. 2). Come è noto, tali disposizioni del decreto-legge non sono mai entrate in vigore: è unicamen-
te la legge di conversione ad avere inciso sul quadro normativo in oggetto, peraltro apportando nume-
rose e rilevanti modifiche al testo originario del decreto. La legge di conversione, pubblicata in *G.U.* 24
dicembre 2019, è entrata in vigore il successivo 25 dicembre.

⁴ In giurisprudenza, risultano paradigmatiche delle carenze in tema di garanzia rispetto al *bis in idem* so-
stanziale Cass., Sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424, Romano, in *Cass. Pen.*, 2014, 38 ss. e Cass., Sez.
un., 12 settembre 2013, n. 37425, Favellato, in *Cass. Pen.*, 2014, 54 ss., rispettivamente in tema di
omesso versamento dell'IVA e di omesso versamento di ritenute certificate. Nella vasta letteratura su
tema, v. – per tutti – DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, a
cura di Gullo-Mazzacupa, Bari, 2016, 116 ss.

possa giungere a risposte sanzionatorie decisamente più miti.

Questo scenario, per certi versi contraddittorio, evidenzia tuttavia una costante, sempre più marcata: si tratta, come è noto, di un sistema a chiara vocazione riscossiva, in cui l'obiettivo di massimizzare le entrate tributarie viene realizzato facendo leva su molteplici istituti.

La chiave di tutto è sempre la stessa, sia pur variamente declinata: il pagamento del debito tributario, compresi, di regola, interessi e sanzioni. Ma può essere sufficiente, talora, anche un pagamento parziale e dilazionato nel tempo, oppure parametrato ad una pretesa erariale a vario titolo ridotta nel *quantum* rispetto a quella iniziale.

Gli strumenti utilizzati nel 2024 per promuovere la riscossione, sulla base della delega fiscale del 2023⁵, possono essere inquadrati in tre diverse prospettive: (i) l'ampliamento delle cause di non punibilità in senso stretto ricollegate al pagamento del debito tributario, anche mediante rateizzazione (art. 13); (ii) la dilatazione dei termini per poter beneficiare dell'estinzione del debito tributario come circostanza attenuante ad effetto speciale (art. 13-*bis*); (iii) la "ristrutturazione" delle fattispecie incriminatrici in tema di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, con l'effetto di escludere la punibilità prima in via provvisoria (a fronte di un tempestivo ricorso alla rateizzazione) e poi definitiva (in caso di pagamento del debito anche solo parziale, qualora l'ammontare residuo non superi una certa soglia) (artt. 10-*bis* e 10-*ter*)⁶.

Queste tre linee di intervento del legislatore servono anche ad orientare lo schema della mia esposizione, che si propone di analizzare – sia pure in sintesi – le novità del c.d. "decreto sanzioni" del 2024 specificamente dirette ad implementare l'efficacia riscossiva del sistema.

Una prima parte sarà quindi dedicata alla riformulazione dei modelli di

⁵ Sulla legge delega, cfr. FLORA, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 1413 ss.; VENEZIANI, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *Sist. pen.*, 2023, 9, 23 ss.

⁶ Sulla punibilità come "fulcro dogmatico" del reato tributario e sulla logica riscossiva della non punibilità in senso stretto nel settore *de quo*, CONSULICH, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1386 ss.; sul recente "trionfo della non punibilità", PALAZZO, *La non-punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, in *www.sistemapenale.it*, 19 dicembre 2019, 1 ss.; INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in *I reati tributari*, a cura di Bricchetti-Veneziani, in *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da Palazzo-Paliero, Torino, 2017, 527 ss.

omesso versamento; una seconda alla tematica dei nuovi orizzonti della “non punibilità” in senso stretto; una terza alla “minor punibilità”, nel più ampio contesto del raccordo tra tempistiche dei pagamenti e dinamiche del processo penale.

Il tema dell’estinzione del debito tributario andrà vagliato anche in rapporto ai casi in cui si verifichi una riduzione o una decurtazione della pretesa erariale originaria (ad esempio in caso di transazione o di *cram down* nel concordato preventivo).

Basta solo l’enunciazione di queste tematiche per rispondere, quindi, in modo affermativo alla domanda retorica che compare nel titolo di questo intervento: il diritto penale tributario è ormai un sistema a caratterizzazione prevalentemente riscossiva⁷, pur restando presidiate le esigenze legate alla prevenzione.

O forse, volendo ricorrere a una metafora un poco abusata, la carota non prevale sul bastone, né il bastone sulla carota: il *mix* tra i due strumenti si è fatto sempre più complesso e sofisticato, perché entrambi sono necessari in vista dell’obiettivo di “fare cassa”, ossia di assecondare l’interesse dell’Erario alla (quasi) completa e alla (non sempre) tempestiva percezione del tributo (così potendo essere riformulata l’espressione con cui si indica il bene giuridico finale *in subiecta materia*, tenuto conto dell’evoluzione ad oggi del sistema)⁸.

2. *Le novità in tema di omesso versamento delle ritenute certificate e dell’IVA*. Si può, a questo punto, meglio focalizzare l’attenzione sugli interventi del legislatore che hanno inciso sulle fattispecie di omesso versamento

⁷ Vero è, comunque, che la “funzionalizzazione riscossiva” del diritto penale tributario è stata progressivamente implementata, sino a meritare l’aggettivo di “irrefrenabile”: DI VIZIO, *L’irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in www.sistemapenale.it, 19 aprile 2024, 1 ss. (il commento si riferisce allo schema di decreto legislativo).

⁸ LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*³, Milano, 2020, 21: «A nostro avviso, è difficile contestare che l’interesse che viene in considerazione nel settore tributario sia quello alla percezione dei tributi»; CADOPPI, *Commento sub art. 5*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, Padova, 2001, 219: «il bene giuridico rilevante deve considerarsi *l’interesse alla (quasi) integrale e (quasi) tempestiva percezione dei tributi da parte dell’erario*». In argomento, anche per ulteriori indicazioni, ZANNOTTI, *Il delitto di omessa dichiarazione (art. 5)*, in *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano, 2002, 152.

delle ritenute certificate (art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000) e di omesso versamento dell'IVA (art. 10-*ter* d.lgs. 74/2000)⁹.

Possiamo innanzitutto constatare come si sia spostato in avanti il momento consumativo di entrambi i modelli omissivi, posticipando la scadenza del termine penalmente rilevante entro cui il versamento deve essere effettuato (31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ovvero della dichiarazione annuale IVA)¹⁰.

Ma la novità più significativa in tema di riscossione consiste nell'inserimento, in ciascuna delle fattispecie in esame, di una doppia condizione di punibilità.

In primo luogo, il reato è punibile «se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'art. 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462».

In secondo luogo, in caso di decadenza dal beneficio della rateazione (ai sensi dell'art. 15-*ter* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), il colpevole è punito solo «se l'ammontare del debito residuo è superiore a cinquantamila euro» (nell'ipotesi dell'art. 10-*bis*) ovvero «a settantacinquemila euro» (nell'ipotesi dell'art. 10-*ter*)¹¹.

La prima condizione di punibilità risulta formulata in chiave negativa: il reato

⁹ Sulle novità introdotte nel 2024, con particolare riguardo ai profili di irragionevolezza e di eventuale eccesso di delega, CAVALLINI, *I delitti di omesso versamento*, in *Il nuovo diritto penale tributario*, a cura di Di Vizio-Mazzotta, Milano, 2025, 375 ss.

¹⁰ Sulle recenti innovazioni che hanno interessato i delitti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* d.lgs. 74/2000, v. – anche per ulteriori indicazioni bibliografiche – 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. proc.*, 2024, 1567 ss. Con riferimento all'omesso versamento delle ritenute, cfr. Cass., Sez. III, 7 febbraio 2025, n. 5020: posto che le sanzioni e la soglia base di punibilità restano immutate, così come risulta immutata la condotta (ossia l'omissione di versamento delle «ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti»), «a cambiare è il momento consumativo del reato, slittato ora al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, a fronte della precedente versione che prendeva in considerazione il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta».

¹¹ Sulla nuova struttura della fattispecie di cui all'art. 10-*bis*, Cass., Sez. III, 7 febbraio 2025, n. 5020, cit.: «Viene, dunque, introdotta una condizione obbiettiva di punibilità per cui la rilevanza penale del fatto, sin da principio, di sottrarsi al pagamento dell'obbligazione tributaria, è integrata allorquando, al momento della consumazione del reato, ora differita al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali di sostituto di imposta, non sia in corso [...] il pagamento mediante la rateizzazione delle somme dovute, ovvero questa non sia stata richiesta, ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa in presenza di debito residuo superiore a euro 50.000,00».

è punibile a condizione che non sia in corso la rateazione alla scadenza del termine penale (ossia al momento della consumazione).

La sostanza non cambia, affermando che il legislatore ha previsto una causa di non punibilità in senso stretto del reato¹²: il reato si consuma, ma non è punibile se il debito è in corso di estinzione mediante rateazione.

In ogni caso, la spiegazione sta nel meccanismo per cui, prima del momento consumativo del reato, il contribuente dovrebbe ricevere la notifica degli esiti del controllo automatizzato e l'invito a saldare il dovuto, anche mediante pagamento rateale¹³.

Quindi, se alla scadenza del termine penale del 31 dicembre il debito è stato pagato, ovviamente non si realizza il delitto, così come nel caso in cui vi sia stato un pagamento parziale, tale da contenere l'omesso versamento al di sotto della soglia tipica di offensività. Viceversa, laddove la fattispecie omissiva giunga a consumazione, il reato non è punibile qualora sia in corso la procedura di estinzione a rate del debito tributario.

Grazie a tale condizione oggettiva di punibilità (ovvero causa di non punibilità in senso stretto), l'accesso alla rateazione consente all'Agenzia delle entrate di

¹² Ritiene che si tratti di una condizione di non punibilità INGRASSIA, *Le fattispecie penali tributarie al cospetto della costituzione: inseguendo il coniglio bianco*, in AA.VV., *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, Milano, 2025, 20 ss., cui si può rinviare – più in generale – anche per interessanti rilievi in tema di successione di leggi penali nel tempo e di profili problematici concernenti il mancato rispetto delle delega, sottesi alla riformulazione delle fattispecie *de quibus*. Del resto, anche la Suprema corte ha affermato che lo slittamento in avanti del momento consumativo del reato, e quindi della rilevanza penale del fatto, «è coerente con la finalità di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni di non punibilità», e in particolare per l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa» (Cass., Sez. III, 7 febbraio 2025, n. 5020, cit., corsivi aggiunti), così mostrando di ritenere equivalenti le due categorie e le rispettive locuzioni (condizione di punibilità e causa di non punibilità), laddove appunto esprimono in chiave positiva ovvero negativa il medesimo contenuto di concetto e di disciplina.

¹³ LUCEV, *La riforma dei reati tributari (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87): quando "la minaccia è più forte della sua esecuzione"*, in *Società*, 2024, 1264; DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva*, cit., p. 32, ove peraltro si osserva che «il differimento della data di perfezionamento di entrambi i reati al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (di sostituto di imposta o iva) difficilmente renderà effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni così descritte». Si richiama in proposito il documento elaborato dall'Unione nazionale delle camere degli avvocati tributaristi in sede di audizioni parlamentari rispetto all'atto A.G. 144, in cui si avverte che «la previsione della presenza di un piano di rateizzazione nei termini previsti dalla norma è molto difficile, difatti l'emissione di avvisi bonari – o addirittura di cartelle di pagamento – è sottoposta a termini ordinatori molto spesso non rispettati dall'Agenzia delle Entrate» (di qui il suggerimento, non recepito, nel senso di delineare una tempistica diversa, legata alla effettiva notifica di tali atti).

non dovere effettuare la comunicazione della notizia di reato, poiché il delitto non è appunto punibile¹⁴. Ciò rappresenta una inedita “spinta” a pagare, quantomeno a rate, con il “premio” aggiuntivo della non iscrizione del contribuente moroso nel registro degli indagati.

La condizione *de qua* è da ritenere estrinseca, risultando scollegata dal profilo offensivo del fatto ed ancorata piuttosto alla mancata instaurazione di una procedura, il che la avvicina ad una condizione di procedibilità.

Essa è caratterizzata, inoltre, da una sorta di operatività provvisoria.

Infatti, se vengono pagate tutte le rate, il debito andrà ovviamente ad estinguersi, e quindi il reato sarà definitivamente non punibile, *ex art.* 13, co. 1 d.lgs. 74/2000. Ciò sempre che il saldo intervenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ovvero entro il termine prorogato di tre mesi (art. 13, co. 3). Qualora invece l'ultima *tranche* venisse onorata in epoca successiva, l'imputato dovrebbe poter fare affidamento sulla non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 13, co. 3-*bis* lett. b, su cui v. più diffusamente *infra*). In altri termini, la non punibilità è garantita – senza interruzioni – prima dal mancato avveramento della condizione, e poi da una causa generale di non punibilità in senso stretto.

In caso, invece, di decadenza dal beneficio della rateazione, si apre un'alternativa.

Qualora il debito residuo sia superiore alla soglia di cinquantamila o settantacinquemila euro (rispettivamente, in caso di ritenute o di IVA), il reato diviene punibile, in forza della seconda condizione prevista.

Per contro, laddove il debito sia sceso sotto tale soglia, la seconda condizione serve a rendere definitiva la non punibilità.

La natura giuridica di questa seconda condizione si presta probabilmente a qualche discussione. Anch'essa sembra avere natura estrinseca, visto che il disvalore della fattispecie è già compiutamente espresso dall'omesso versamento entro il termine che segna il momento consumativo del reato, per un ammontare superiore alla soglia tipica di offensività del fatto (centocinquantamila

¹⁴ *Relazione illustrativa*, p. 3: «Il reato sarà punibile 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». In senso dubitativo, DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva*, cit., p. 32.

o duecentocinquantamila euro, rispettivamente quanto a ritenute ed IVA)¹⁵.

Peraltro, la condotta di parziale riparazione *post factum*, tale da comportare una significativa riduzione del debito, finisce per incidere sulla valutazione circa la tenuità del fatto stesso, e dunque sul profilo offensivo latamente inteso. Dunque, la condizione potrebbe essere considerata intrinseca, con conseguente equiparazione al mancato pagamento delle rate residue dovuto a caso fortuito o a forza maggiore, sulla scorta delle indicazioni della Consulta nella nota sentenza n. 1085 del 1988.

Con ogni probabilità, peraltro, nel diritto vivente non ci si spingerà a tanto. La tesi della condizione oggettiva ed estrinseca, ancorata al *quantum* del pagamento effettivo, sembra infatti dogmaticamente solida – non intaccando il piano della meritevolezza della pena del reato già consumato – e più funzionale al soddisfacimento delle esigenze di natura sia preventiva che riscossiva¹⁶.

3. *Le novità in tema di cause di non punibilità in senso stretto sopravvenute.*

¹⁵ Le soglie di punibilità dei reati tributari, secondo l'opinione prevalente e recepita nella *law in action*, sono elementi essenziali del fatto tipico (ovvero soglie espresse di offensività), e non condizioni di punibilità. In tal senso, nella vasta letteratura, vedasi ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, vol. II, 1721 ss.; CADOPPI, *Commento sub art. 5*, cit., 223 ss.; VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, vol. III, 2155 ss.; ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 147; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 249; PUTINATI, *Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, Torino, 2015, 67; CINGARI, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *I reati tributari*, a cura di Bricchetti-Veneziani, cit., 221 ss.; FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007, spec. 27 ss.; LONGARI, *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Padova, 2020, *passim*; PENCO, *Soglie di punibilità ed esigenza di sistema*, Torino, 2023, 15 ss. In giurisprudenza, Cass., Sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424, Romano.

¹⁶ Nell'ottica dell'art. 2 c.p., osserva la Suprema corte che lo spostamento in avanti del momento consumativo comporta, come effetto sfavorevole all'imputato (che non abbia in corso piani di estinzione dell'obbligazione tributaria per fatti pregressi alla data di entrata in vigore della legge), un allungamento dei termini di prescrizione del reato. Sotto questo profilo, la nuova previsione di cui all'art. 10-bis detta una norma sfavorevole, proprio per effetto dello slittamento di un anno del *dies a quo* da cui computare il tempo necessario a prescrivere, con riguardo ai fatti pregressi rispetto alla sua entrata in vigore, e pertanto non può essere applicata retroattivamente. «La nuova disposizione, invece, sarà applicabile per le condotte di omesso versamento delle ritenute certificate relative all'anno 2023 (non essendo ancora scaduto il termine ante vigente al 31 dicembre 2024) che beneficeranno dello slittamento di un anno, ma per quanto riguarda gli omessi versamenti delle ritenute certificate fino all'anno di imposta 2022, per i quali il termine di rilevanza penale era fissato al 31 dicembre 2023, troverà applicazione la disposizione precedente alla modifica normativa, per individuare la data del commesso reato per coloro (...) che non hanno in corso alcun piano di pagamento» (così Cass., Sez. III, 7 febbraio 2025, n. 5020, cit.).

Nel 2024 sono state introdotte previsioni che ampliano la “non punibilità” per cause sopravvenute rispetto alla realizzazione della fattispecie, ricollegate a condotte riparatorie *post factum*¹⁷.

Tra queste si colloca l’art. 13, co. 3-*ter*, laddove sancisce che – ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all’articolo 131-*bis* c.p. – il giudice valuti, in modo prevalente, uno o più indici, tra cui (i) l’avvenuto adempimento integrale dell’obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l’Amministrazione finanziaria (salvo che il pagamento integrale comporti *tout court* la non punibilità, ai sensi del co. 1) (lett. b) e (ii) l’entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione (lett. c).

Siamo di fronte a novità che paiono in grado di determinare una cospicua implementazione dei meccanismi premiali e delle logiche riparative nel settore in esame¹⁸.

¹⁷ L’art. 13 è rimasto immutato nei primi tre commi e pertanto valgono ad oggi le regole generali per cui: (i) i reati di omesso versamento e di indebita compensazione di crediti non spettanti non sono punibili se, 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; (ii) i reati in tema di dichiarazione – compresi quelli connotati da fraudolenza, in séguito alla riforma del 2019 – non sono punibili se 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; (iii) qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con la possibilità di una sola proroga per non oltre tre mesi (prevedendosi, in tal caso, la sospensione della prescrizione). Per quanto concerne i delitti in tema di dichiarazione, dunque, la previsione dell’art. 13, co. 2 continua ad accordare la non punibilità sulla base del presupposto che il contribuente si attivi in modo spontaneo ed anticipatorio rispetto alla formale conoscenza dell’attività di accertamento amministrativo o del procedimento penale: sicché per questi delitti, a ben vedere, le ragioni legate alla prevenzione si piegano solo in parte a logiche riscossive, nel senso che il “premio” più ambito è soggetto ad una scadenza assai stringente. Anche per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali si può rinviare a INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 546 ss.

¹⁸ Per un’analisi delle cause di non punibilità di cui all’art. 13 anche alla luce delle novità introdotte nel 2024, DI VIZIO, *Le cause di non punibilità e le attenuanti*, in *Il nuovo diritto penale tributario*, a cura di Di Vizio-Mazzotta, Milano, 2025, 589 ss. Più in generale, sul tema della riparazione nei reati economici, basti citare DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione dell’offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la restorative justice*, in *Studi in onore di Emilio Dolcini*, Milano, 2018, 588; ID., *Le logiche del pentimento e del perdono nel sistema penale vigente*, in *Scritti in onore di Franco Coppi*, Torino,

È chiaro, peraltro, che per attuare una vera e propria svolta non basta l'apertura del legislatore, risultando comunque decisivo il potere discrezionale del giudice nel valutare la particolare tenuità del fatto.

In sostanza, quindi, sarà il "diritto vivente" a decretare o meno la fortuna di queste ipotesi di non punibilità in senso stretto, fermo restando che la maturazione sul piano culturale del valore della riparazione può agevolarne il successo.

La non punibilità per particolare tenuità del fatto ha un'ampiezza davvero notevole, potendo rilevare in ordine a tutte le fattispecie del d.lgs. 74/2000 che siano compatibili con i limiti posti dall'art. 131-*bis* c.p.¹⁹.

Tenuto conto delle modifiche apportate dalla Riforma Cartabia, può essere riferita ai delitti di omesso versamento (delle ritenute e dell'IVA); indebita compensazione; dichiarazione infedele; omessa dichiarazione; all'ipotesi attenuata di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, *ex art. 2, co. 2-bis* (caratterizzata da un ammontare degli elementi passivi fittizi inferiore ad euro centomila); all'ipotesi attenuata di emissione di fatture per operazioni inesistenti, *ex art. 8, co. 2-bis*, contraddistinta da un importo non rispondente al vero indicato nelle fatture inferiore a euro centomila.

Peraltro, nel delitto di cui all'art. 8 il provento del reato consiste nel prezzo

2011, vol. II, 926.

¹⁹ LUCEV, *La riforma dei reati tributari*, cit., 1268. Come è noto, il pagamento del debito da parte dell'ente giova alla persona fisica, ma non esclude la responsabilità amministrativa da reato tributario, ai sensi del d.lgs. 231/2001. Si tratta di un aspetto paradossale, che meriterebbe di essere rivisto, o sul piano interpretativo, o *de iure condendo*. Sulla portata dell'art. 8 d.lgs. 231/2001, secondo cui la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia (co. 1, lett. b), v. per tutti PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 534 ss.; BASILE, *La società (non) punibile, del come e del perché*, in *Studi in onore di Carlo Enrico Paliero*, Milano, 2022, t. II, 909 ss. In proposito, si è suggerito il rimedio interpretativo, in linea con la *ratio* riscossiva di cui si è detto, per cui l'art. 8 cit. non opererebbe rispetto alla causa di non punibilità dei reati tributari, dovendosi trattare allo stesso modo il sistema che concerne la persona fisica e quello che riguarda l'ente; in alternativa, non resterebbe che prospettare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d.lgs. 74/2000, nella parte in cui non è applicabile agli enti responsabili ai sensi del d.lgs. 231/2001: BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *www.sistemapenale.it*, 19 marzo 2020, 2 e 9 s. La Suprema corte, inoltre, ha ritenuto che la responsabilità da reato dell'ente persista, anche in caso di proscioglimento della persona fisica stante la non punibilità per lieve entità del fatto *ex art. 131-bis c.p.*: in tal senso, Cass., Sez. III, 28 febbraio 2018, n. 9072, Rv. 272447; Cass., Sez. III, 15 gennaio 2020, n. 1420, Rv. 277722; sul tema, GAMBARDIELLA, *Condotte economiche e responsabilità penale*, Torino, 2020, 96 ss.

per l'emissione delle fatture, e non nel profitto ricollegabile all'evasione, e dunque la fattispecie attenuata sembra a prima vista scarsamente compatibile con i nuovi indici dettati dall'art. 13 co. 3-*ter* (il che lascia comunque aperta la possibilità di applicare la non punibilità, in base ai criteri generali della disposizione codicistica). Altrettanto è a dirsi quanto al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11), il cui modello tipico mal si concilia con i suddetti indici.

Certamente preclusa è l'applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p. ai delitti di cui agli artt. 2 e 8 (nelle ipotesi base), a quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), nonché alla fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), stante il minimo edittale superiore ai due anni di reclusione che accomuna tali figure di reato²⁰.

In sintesi, il quadro normativo attuale contempla una sorta di “prima linea” delle cause di non punibilità per condotte riparatorie susseguenti al reato, con requisiti che formano oggetto di mera verifica da parte dell'autorità giudiziaria. Le coordinate legali fissano il *quantum* del pagamento e determinano le tempistiche, anche in base al tipo di reato.

In aggiunta e in via subordinata, per i reati non “coperti” dalle suddette cause, si potrà fare ricorso all'art. 131-*bis* c.p., nei casi e con i limiti di cui si è detto. In quest'ultima prospettiva, però, chi ripara deve sostanzialmente rimettersi alla valutazione discrezionale di chi giudica, dovendo scontare le incertezze che ciò comporta. Inoltre, in caso di declaratoria di non punibilità, si incorre nell'iscrizione nel casellario giudiziale del relativo esito, con preclusione del beneficio in futuro²¹.

²⁰ Si pone il problema della compatibilità tra continuazione e art. 131-*bis* c.p., in particolare con riferimento ai reati dichiarativi. Il tema è molto dibattuto, così come quello della abitudine o meno; per la conciliabilità tra continuazione e non punibilità *ex* art. 131-*bis* c.p., si veda, p. es., Cass., Sez. IV, 8 ottobre 2021, n. 36534, in *Cass. Pen.*, 2022, 1132.

²¹ Non sono oggetto di analisi in questa sede le previsioni, pure inserite nell'art. 13 con la riforma del 2024, che ampliano la “non punibilità” per cause preesistenti o coeve rispetto alla realizzazione della fattispecie, e in particolare il co. 3-*bis*, secondo cui: «I reati di cui agli articoli 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». Si può solo accennare, in proposito, che tale ipotesi di “non punibilità” sembra da ricondurre alla cate-

4. *Le novità dirette ad agevolare un'attenuazione della pena.* Restano da esaminare le novità introdotte nel 2024 che hanno inciso sulla disciplina dettata dall'art. 13-*bis*, relativa al “premio” (residuale rispetto alle ipotesi di non punibilità) che assume la veste di circostanza attenuante ad effetto speciale (con, in più, l'esclusione delle pene accessorie). Anche tale disposizione, infatti, è stato oggetto di intervento tramite il d.lgs. 87/2024, allo scopo di incentivare ulteriormente le condotte riparatorie²².

In primo luogo, si è accordato un orizzonte temporale più lungo per estinguere il debito tributario: il pagamento deve avvenire prima della *chiusura* del dibattimento di primo grado, anziché prima *dell'apertura*, fermi restando sia l'effetto della circostanza attenuante, ossia la diminuzione delle pene fino alla metà, sia l'esclusione delle pene accessorie²³.

In secondo luogo, si è data attuazione al criterio direttivo espresso nella delega, secondo il quale la revisione dei rapporti tra il processo penale e il processo tributario deve avvenire «adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale».

In sintesi, si conferma la chiara volontà di “fare cassa” il più possibile, anche concedendo lunghe dilazioni al debitore, nel quadro di procedure che prevedono pagamenti rateali.

goria delle cause di esclusione della colpevolezza, piuttosto che alla non punibilità *stricto sensu* intesa, visto che si prendono in considerazione fattori destinati ad incidere nel senso della inesigibilità di una condotta diversa da quella tenuta dall'autore del fatto. Anche le previsioni del co. 3-*ter*; ulteriori rispetto a quelle esaminate in questa sede, pur essendo qualificabili come cause di non punibilità in senso stretto, non sottendono l'incentivazione di condotte riparatorie virtuose in ottica riscossiva, come si evince sin da una prima lettura del testo: «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; (...) *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».

²² DI VIZIO, *Le cause di non punibilità e le attenuanti*, cit., 624 ss., cui si rinvia per ampi riferimenti al panorama giurisprudenziale in materia.

²³ Peraltro, chi voglia patteggiare, beneficiando della relativa riduzione, dovrà attivarsi in sede di udienza preliminare e comunque prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (art. 13-*bis* co. 2): per alcune riflessioni critiche sul punto, v. *infra*.

Nello stesso tempo, è evidente che gli imputati per reati tributari hanno interesse a trarre beneficio dall'estinzione del debito anche sul versante penale.

Il problema è dato dal fatto che il procedimento penale, pur non brillando per celerità, spesso è troppo veloce per consentire di beneficiare degli effetti di condotte riparatorie frazionate in piani pluriennali.

Il legislatore, dunque, si è trovato di recente a dover intervenire più volte per introdurre strumenti che incentivino il pagamento rateale, non solo nella prospettiva degli effetti penali sostanziali (sul piano della non punibilità o in chiave attenuante), ma anche nell'ottica della "spendibilità" in tempo utile nel procedimento penale.

Si pensi, per esempio, al meccanismo delineato con l'art. 23 d.l. 30 marzo 2023, n. 34 (c.d. "decreto bollette"), conv. dalla L. 26 maggio 2023, n. 56, con cui è stata introdotta una nuova e speciale causa di non punibilità, per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* co. 1, in aggiunta a quelle dettate dall'art. 13 cit.²⁴.

Le declinazioni sul piano normativo degli strumenti per coordinare i pagamenti rateali con il versante penale, sostanziale e processuale, sono quindi molteplici e complesse. Basti in questa sede richiamare le novità da ultimo introdotte nell'art. 13-*bis*.

In sintesi, se prima della chiusura del dibattimento il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione, l'imputato ha l'onere di darne comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e di informare contestualmente l'Agenzia delle entrate.

Il processo viene in tal caso sospeso (così come la prescrizione) per un periodo di un anno, prorogabile per altri sei mesi (ove il giudice lo ritenga necessa-

²⁴ Sul c.d. decreto bollette (d.l. 34/2023), convertito dalla L. 56/2023, recante «Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali», cfr. GATTA, *"Tregua fiscale" e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?*, in www.sistemapenale.it, 12 aprile 2023; PRANDI, *D.l. 30 marzo 2023, n. 34: una nuova causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e indebita compensazione*, in www.sistemapenale.it, 6 aprile 2023. L'art. 23 del "decreto bollette" richiama la complessa normativa in tema di "pace fiscale": non sono punibili i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* co. 1 d.lgs. 74/2000 quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente in base alla suddetta normativa, purché le procedure siano definite prima della sentenza di appello.

rio per consentire l'integrale pagamento del debito)²⁵.

La necessità di coordinare processo penale e istituti premiali *post factum* con l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari può comportare, dunque, il costo di un allungamento significativo della fase dibattimentale di primo grado, reintroducendo una sorta di pregiudiziale tributaria finalizzata alla riscossione.

Del resto, non è facile conciliare l'esigenza di consentire al contribuente di sdebitarsi nei confronti del Fisco, anche al fine di ottenere un trattamento di favore in sede penale, con l'obiettivo di velocizzare o almeno di contenere i tempi del processo²⁶.

Sempre in tema di pagamento a rate, va almeno menzionata la nuova previsione contenuta nell'art. 12-*bis*, co. 2, che ribadisce il *favor legis* verso il debitore che stia pagando il dovuto all'Erario. In particolare, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca non può essere disposto, qualora appunto il debito tributario risulti in corso di estinzione mediante rateizzazione, sempre che il contribuente risulti in regola con i pagamenti; ciò «salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della

²⁵ 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.

²⁶ In tema di patteggiamento, meriterebbe una riconsiderazione il tema delle tempistiche processuali laddove la preclusione sia segnata dall'udienza preliminare, tenuto conto che il pagamento del debito tributario può avvenire in epoca successiva. Inoltre, può essere utile ricordare come il tenore letterale non del tutto chiaro dell'art. 13-*bis*, co. 2 d.lgs. 74/2000 abbia dato luogo a contrasti interpretativi nel diritto vivente. Per quanto riguarda i reati dichiarativi, talora è stata ritenuta ammissibile l'applicazione della pena su richiesta, senza la previa estinzione del debito: così ad es. Cass., Sez. III, 12 marzo 2019, n. 10800, Rv. 277418, relativamente all'art. 5. Questa apertura al patteggiamento in relazione ai delitti dichiarativi ex artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000 si estenderebbe anche alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3), dopo la riforma del 2019 che ha esteso anche a questi reati la non punibilità ai sensi dell'art. 13. Sembra, tuttavia, che l'orientamento più restrittivo sia preferibile dal punto di vista della coerenza sistematica. In particolare, si è affermato che la richiesta di applicazione della pena, in caso di delitti dichiarativi, risulta ammissibile solo quando vi sia stato l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, pur se dopo la formale conoscenza - da parte dell'autore del reato - di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (così Cass., Sez. III, 21 novembre 2019, n. 47287, Rv. 277897; Cass., Sez. III, 23 settembre 2020, n. 26529). Sul tema, CREPALDI, *Il volto repressivo del diritto penal-tributario: sanzione e perdono come strumenti di esazione*, in *Società*, 2020, 1026 ss.; cfr. inoltre INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 316.

gravità del reato»²⁷.

5. Il pagamento del debito nei casi di riduzione della pretesa erariale originaria. In conclusione, va dedicato un cenno a una tematica trasversale rispetto ai

²⁷ Per inciso, in tema di confisca meritano di essere almeno menzionate le novità introdotte nel diritto vivente con la recente sentenza delle Sezioni unite della Cassazione del 26 settembre 2024, n. 13783, depositata l'8 aprile 2025, ma già applicata sulla base dell'informazione provvisoria (ad es.: Cass., Sez. III, 4 marzo 2025, n. 8901, in tema di truffa; Cass., Sez. III, 12 marzo 2025, n. 9973, in tema di indebitate compensazioni). La citata sentenza delle Sezioni unite è rilevante sotto un duplice profilo. Innanzitutto, essa interviene sul tema della confisca diretta di denaro, enunciando il principio di diritto secondo cui «La confisca di somme di denaro ha natura diretta soltanto in presenza della prova della derivazione causale del bene rispetto al reato, non potendosi far discendere detta qualifica dalla mera natura del bene. La confisca è invece qualificabile per equivalente in tutti i casi in cui non sussiste il predetto nesso di derivazione causale». In secondo luogo, le Sezioni unite abbandonano il c.d. principio solidaristico: «In caso di concorso di persone nel reato, esclusa ogni forma di solidarietà passiva, la confisca è disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto dal medesimo concretamente conseguito. Il relativo accertamento è oggetto di prova nel contraddittorio tra le parti. Solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento del singolo concorrente, soccorre il criterio della ripartizione in parti uguali. I medesimi principi operano in caso di sequestro finalizzato alla confisca, per il quale l'obbligo motivazionale del giudice va modulato in relazione allo sviluppo della fase procedimentale e agli elementi acquisiti». Anche nella prospettiva dei reati tributari, si deve quindi registrare un'inversione di rotta quanto alla natura della confisca avente ad oggetto somme di denaro, con un superamento delle conclusioni cui erano approdate le stesse Sezioni unite nel caso Gubert (2014) e nel caso Lucci (2015), allorché i delitti tributari non erano compresi nel catalogo dei reati presupposto della "231" e si mirava comunque ad aggredire in via diretta il patrimonio dell'ente. Si rivaluta oggi il nesso di pertinenza ovvero il nesso di derivazione del denaro dal reato: le somme devono derivare dal reato affinché si possa procedere a confisca diretta. Quanto alla confisca per equivalente, la sentenza delle Sezioni unite del 2024 sottolinea che può assumere carattere punitivo (e non solo sanzionatorio/afflittivo), quando essa eccede il valore del vantaggio economico che l'autore ha tratto dal reato, sulla scorta di quanto ritenuto dalla Corte costituzionale nella sentenza 112 del 2019. In ogni caso, al di là delle etichette, è necessario il controllo di proporzionalità. Di qui il problema della legittimità di una confisca senza arricchimento: in caso di pluralità di concorrenti, ai fini della confisca (diretta o per equivalente) del profitto o del prezzo è illegittima ogni forma di solidarietà passiva tra i correi. Sullo specifico versante tributario, si apre dunque una serie di tematiche e di possibili sviluppi ulteriori. Il legale rappresentante (o chi per esso) agisce consentendo all'ente di evadere o di non pagare l'imposta, ma rimane personalmente responsabile in ottica penale, rischiando anche la confisca per equivalente. Quindi, la confisca per equivalente nei confronti del legale rappresentante sembra sempre di carattere punitivo, e non solo ripristinatorio o genericamente afflittivo. Ma allora, la confisca per equivalente nei confronti della persona fisica che per definizione non ha tratto alcun profitto dal reato tributario diventa intrinsecamente problematica e va comunque vagliata alla luce del principio di proporzionalità. Problemi ulteriori potrebbero porsi qualora il reato tributario venga commesso nell'interesse dell'ente da più persone ritenute concorrenti (ad esempio i componenti di un C.d.A.) ed accomunate dal non aver tratto alcun profitto. Probabilmente sono maturi e non più differibili i tempi di una riflessione diretta a realizzare, anche attraverso i necessari interventi legislativi, un migliore e più efficace coordinamento tra la responsabilità della persona fisica e la responsabilità dell'ente da reato tributario, sia sul versante della punizione, sia sul versante della premialità, tenuto conto dei principi costituzionali in gioco, e in particolare del principio di proporzione.

temi già trattati, con riferimento ai casi in cui si verifichi una riduzione o una decurtazione della pretesa erariale originaria: quando il legislatore penale richiede l'integrale pagamento degli importi dovuti, non sempre risulta chiara la quantificazione di detti importi in misura ridotta rispetto al debito accertato inizialmente. Come ha di recente affermato la Suprema corte²⁸, è vero che non esiste pregiudizialità tributaria e che «spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e di determinare l'imposta evasa, attraverso una verifica che può sovrapporsi e persino entrare in contraddizione con quella eventualmente compiuta dal giudice tributario»; tuttavia, «è innegabile che il raggiungimento di un accordo con l'Amministrazione finanziaria non può ritenersi produttivo di effetti solo in ambito amministrativo, essendo invece necessario verificare la sua incidenza anche nell'ambito penale, onde attribuirgli, in determinati casi, rilevanza nella determinazione dell'imposta evasa». Ciò addirittura anche dopo il passaggio in giudicato della sentenza di condanna e in sede esecutiva, per esempio quando venga rideterminata in diminuzione l'imposta evasa mediante un accordo di ristrutturazione del debito tributario, con l'effetto di incidere sul *quantum* assoggettabile a confisca. Infatti, il perfezionamento di un accordo a contenuto transattivo per la ristrutturazione del debito tributario (fattispecie in tema di art. 182-*bis* l.f.) incide direttamente sulla quantificazione della somma dovuta per l'IVA non versata (ossia sul profitto del reato di cui all'art. 10-*ter* d.lgs. 74/2000), e quindi sulla determinazione del profitto del reato: se il profitto si riduce, diminuisce nella misura corrispondente anche il valore da assoggettare a confisca. Invero, «mantenendo inalterato il *quantum* della confisca anche dinanzi ad 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».

In sostanza, e in linea generale: se viene definita una pendenza con l'Erario senza che null'altro sia dovuto e quindi nulla residua da risarcire o da restituire, occorre trarne le relative conseguenze anche sul versante penale.

L'integrale pagamento del debito, compresi interessi e sanzioni, può quindi

²⁸ Cass., Sez. III, 5 dicembre 2024, n. 44519.

non coincidere rispetto a quanto originariamente dovuto: vuoi perché la somma *aumenta* (per interessi e/o sanzioni), vuoi perché l'ammontare del debito, degli interessi e/o delle sanzioni *si riduce*, per l'effetto di transazioni o di procedure in vario modo dirette ad agevolare il contribuente (rottamazioni, "pace fiscale", *et similia*), che comunque vanno a ridimensionare e a comprimere, talora anche forzosamente, le pretese erariali.

Tale lettura risulta a ben vedere sinergica rispetto agli obiettivi perseguiti con la recente riforma del sistema sanzionatorio in materia tributaria, in particolare laddove sono state introdotte varie disposizioni che impongono di tenere conto della crisi sia dell'imprenditore-contribuente, sia dei debitori del medesimo.

Come è noto, il legislatore ha positivizzato la valenza delle situazioni di crisi di liquidità, prevedendo che i delitti di omesso versamento non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA (art. 13, co. 3-*bis*, v. *supra*).

Anche la situazione di crisi d'impresa, per come definita dal relativo Codice²⁹, figura tra gli indici che debbono essere valutati "in modo prevalente" dal giudice, nella prospettiva della non punibilità per particolare tenuità del fatto, ex art. 131-*bis* c.p.³⁰.

Tuttavia, alcune condotte dotate di una significativa valenza nell'ottica della riparazione sono ancora sfornite di un espresso riconoscimento normativo.

Si pensi in particolare alle procedure di concordato preventivo in cui si addiunga ad una falciatura dei debiti, incluso il debito IVA, attraverso il meccanismo del c.d. *cram down* fiscale, in applicazione delle norme di legge che mirano a favorire gli strumenti di soluzione della crisi alternativi rispetto al fallimento ovvero alla liquidazione giudiziale.

Orbene, laddove – in esecuzione del decreto di omologazione forzata del concordato – la società versi all'Agenzia delle entrate l'importo totale, corrispondente alla percentuale del credito originario approvata dal Tribunale, ci

²⁹ Art. 2, co. 1, lett. a) del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

³⁰ Art. 13, co. 3-*ter*.

si trova al cospetto di una condotta riparativa che dovrebbe meritare riconoscimento anche nell'ottica penal-tributaria, laddove sia contestato il delitto di omesso versamento dell'IVA.

Vero è che – in caso di transazione fiscale – la rimodulazione del *quantum* dovuto si realizza attraverso un accordo tra fisco e contribuente, mentre – nel caso del *cram down* fiscale nell'ambito del concordato preventivo – l'erario è per così dire “forzato” a subire la decurtazione che discende dal piano concordatario, in virtù delle previsioni di legge³¹ e del decreto di omologazione del Tribunale che le applica al caso concreto, in funzione di un bilanciamento dei molteplici interessi coinvolti (non solo di tutti i creditori, ma anche dei lavoratori in caso di concordato in continuità aziendale)³².

In ogni caso, peraltro, sia in ipotesi di transazione fiscale, sia nel caso del *cram down*, è evidente che il fisco non può chiedere alla società in concordato un importo maggiore rispetto a quello che risulta, rispettivamente, dall'accordo ovvero dal decreto di omologazione (salvo, nel concordato preventivo, il raggiungimento di risultati migliori rispetto al piano, con conseguente riparto dell'eccedenza in base alle percentuali previste). Pertanto, anche ai fini penali sembra ragionevole concludere che il pagamento del debito, per come rideterminato rispetto alla misura originaria, possa di regola ritenersi efficace, qualora la somma versata precluda all'Agenzia delle entrate di avanzare pretese ulteriori.

³¹ Cfr. in particolare l'art. 180, co 4 l.f. e, nell'ambito del Codice della crisi, per quanto riguarda il concordato in continuità aziendale, l'art. 88, co. 2-*bis*, che richiede altresì, ai fini della omologazione forzata, il carattere “non deteriore” della proposta di transazione fiscale, rispetto all'alternativa rappresentata dalla liquidazione giudiziale. La *ratio* della omologazione forzata viene ravvisata nell'esigenza di fornire al debitore una tutela giurisdizionale avverso l'inerzia o il rigetto ingiustificato da parte dell'Agenzia delle entrate: ragion per cui si ritiene che il *cram down* fiscale debba trovare ingresso anche nel concordato in continuità, trattandosi della procedura alternativa alla liquidazione giudiziale maggiormente incentivata dal legislatore. Sulla prevalenza dell'interesse concorsuale alla omologazione del concordato su quello fiscale, basti citare Cass. civ., Sez. un., 25 marzo 2021, n. 8504.

³² Sul tema, di recente, DONELLI, *Cram down fiscale e tutela penale dell'omesso versamento: l'inesauribile non punibilità*, in *Arch. pen.*, 2024, 3, 7 ss.