

La riforma dei reati tributari: appunti sul D.lgs. 87/2024.

di **Tommaso Sabbatini**

Sommario. 1. Premessa – 2. Le nuove fattispecie di indebita compensazione – 3. La rivisitazione dei reati di omesso versamento – 4. Sequestro e confisca: dal *fumus* penale al *munus* civile? – 5. Modifiche alle cause di non punibilità e circostanze attenuanti – 6. Il nuovo assetto dei rapporti tra procedimenti: *ter in idem*? – 7. Prime conclusioni.

1. Premessa

Alla soglia dei venticinque anni dall'entrata in vigore è ancora tempo di modifiche per il D.lgs. 74/2000, dopo oltre dieci interventi legislativi nel corso del tempo, in prevalenza frutto di disposizioni (nelle forme della decretazione di urgenza) per la stabilità finanziaria ed il rilancio economico¹.

Tra questi, due le riforme per la "*revisione del sistema sanzionatorio*": quella di cui al D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128² e, da ultimo, l'introduzione delle modifiche ad opera del D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87³, attraverso cui il

¹ Vgs., in ordine di tempo, tra gli altri, la Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (c.d. *Finanziaria 2005*) che ha disposto l'introduzione dell'art. 10-bis, il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. *decreto Bersani-Visco*), che ha disposto l'introduzione degli artt. 10-ter e 10-quater, il D.L. 31 maggio 2010 n. 78 (*Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*) che ha disposto la modifica dell'art. 11, il D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (*Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*) che ha modificato gli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 12, 13 e 17, il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (*Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo*) che ha modificato l'art. 5, il D.L. 26 ottobre 2019 n. 124 (*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*), che ha introdotto l'art. 12-ter e modificato gli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10, 10-bis, 10-ter e 13. Vgs. poi il D.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 (*Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*) che ha disposto la modifica dell'art. 6, poi successivamente oggetto di ulteriori modifiche ad opera del D.lgs. 4 ottobre 2022, n. 156 (*Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371*).

² "*Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*".

³ "*Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111*", su [questa Rivista](#).

Parlamento ha ritenuto di esaurire la delega contenuta nella legge 9 agosto 2023, n. 111, nell'ambito della quale, pertanto, devono ricercarsi le coordinate delle scelte operate.

L'implementazione dell'apporto di risorse erariali è, con evidenza, il tema cruciale di ogni riforma fiscale (con annessi, stentorei, proclami dell'esecutivo di turno)⁴. Si tratta di questione notoriamente critica *nel* e *del* tessuto sociale del nostro Paese, al centro di continui richiami da parte dei vertici delle istituzioni nel costante tentativo di centrare il sentire comune su di una diversa e più ampia prospettiva di coesione sociale che passi, prima di tutto, dalla fattiva applicazione dei principi contenuti nell'art. 53 della Carta costituzionale⁵.

Premesso che ogni riforma crea, per l'interprete, anche l'opportunità di tracciare un bilancio sullo stato dell'arte, nondimeno, il differente (e inedito) scenario dell'economia globale emerso dopo l'avvento della stagione pandemica renderebbe almeno in parte infruttuoso indugiare nella verifica di possibili linee di (dis)continuità tra la delega conferita dal Parlamento nel 2014 e quella del 2023.

D'altro canto, deve subito rilevarsi che l'intervento dell'attuale Legislatore non assume i tratti di una palingenesi del diritto penale tributario (a differenza di quanto accaduto con la precedente revisione del sistema sanzionatorio, vengono modificati essenzialmente soltanto i cc.dd. reati riscossivi, ossia omessi versamenti e indebita compensazione).

⁴ Si vedano i toni scelti dal Presidente del Consiglio dei Ministri in occasione dell'incontro a Palazzo Chigi del 13 marzo 2024 intitolato *"La riforma Fiscale – attuazione e prospettive"* (in www.governo.it): *"Il messaggio che vogliamo dare è molto semplice. Non abbiamo amici ai quali fare favori, se non gli italiani onesti che pagano le tasse e contribuiscono al mantenimento del bilancio pubblico. Gli unici amici che abbiamo sono gli italiani onesti anche quando non riescono a pagare, ma che vogliono farlo. Non c'è spazio per chi vuole fare il furbo, ma chi è onesto e si trova in difficoltà merita di essere aiutato e di essere messo in condizione di poter pagare ciò che deve."*

⁵ In occasione del rituale discorso al Paese, il Presidente della Repubblica, anche nel dicembre 2022, ha posto l'accento sul concetto di comunità legata dal "patto di fedeltà" repubblicano, sottolineando come *"La Repubblica è nel senso civico di chi paga le imposte perché questo serve a far funzionare l'Italia e quindi al bene comune."* (in www.quirinale.it). In proposito, vgs. anche L. DELLI PRISCOLI, *Diritto penale tributario ed evasione fiscale*, in www.magistraturaindipendente.it: *"(...) sarebbe quanto mai riduttivo restringere i valori tutelati dalle entrate tributarie entro i peraltro non certo angusti confini dell'art. 53 Cost., dell'art. 81 Cost. e dell'art. 41 Cost., perché le entrate fiscali rappresentano quel quid che consente allo Stato (...) il soddisfacimento dei più elementari diritti fondamentali del singolo e della collettività (...) In altre parole le entrate tributarie, garantendo il funzionamento di tutte le attività dello Stato, sono poste a protezione di tutti i diritti fondamentali e dunque non vi è norma costituzionale che, direttamente o indirettamente, non sia tutelata dalle sanzioni penali in materia tributaria (...)".*

Piuttosto, come si proverà a considerare, la novella si caratterizza, nella sostanza, per una mirata e significativa rivisitazione del “riflesso penale” dell’assolvimento, da parte del contribuente, dei previsti obblighi erariali, con un impatto particolarmente mirato sulle cause di non punibilità sugli effetti che lo stesso pagamento produce nel caso in cui l’A.G. penale ritenga di disporre il sequestro e la successiva confisca del profitto di reato.

Come si accennava, tracciano il sentiero della novella le disposizioni contenute nell’art. 20 della richiamata legge n. 111/2023 (“*Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale*”).

Ed invero la lettera *a*) della norma in parola pone cinque obiettivi quanto agli aspetti comuni alle sanzioni fiscali e penali: *(i)* razionalizzare il comparto sanzionatorio attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione anche in ossequio al divieto di *bis in idem*, *(ii)* contemplare la possibilità di una compensazione tra sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte nei confronti di soggetti adempienti all’obbligo dichiarativo e titolari di crediti (certificati) maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione, *(iii)* rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario nel senso di disciplinare l’efficacia extrapenale della sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste emessa all’esito di accertamento dibattimentale, con adeguamento dei profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità, *(iv)* prevedere per il contribuente che aderisca al c.d. regime di adempimento collaborativo, un’esclusione od una riduzione delle sanzioni e, infine, *(v)* introdurre “*in conformità agli orientamenti giurisprudenziali*” una più rigorosa distinzione normativa “*anche sanzionatoria*” tra le fattispecie di cui ai commi 1 e 2 dell’art. 10-quater del D.lgs. 74/2000.

Quanto poi alle sole sanzioni penali, la lettera *b*) dell’art. 20 della legge delega ha previsto due criteri-guida per il Governo: attribuire specifico rilievo all’ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso ed attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto.

Proprio in tema di sanzioni e, parallelamente, di cause di non punibilità, ad una prima lettura del testo in G.U. dallo scorso 28 giugno, l’impressione è quella di una riforma che, pur con qualche incertezza, sembra porsi l’obiettivo di una generale riduzione dell’intervento penale, in ciò palesando la volontà di accorciare quella distanza che alcune fattispecie del Decreto 74 hanno mostrato di patire “sul campo” al cospetto dell’esperienza pratica, malgrado i numerosi e richiamati innesti nel tempo.

Proposito, questo, in sé innegabilmente lodevole (in ossequio al canone dell’*extrema ratio*) che tuttavia sembra preludere ad un risvolto applicativo non altrettanto encomiabile nella prospettiva penalistica (quand’anche frutto

di una precisa scelta politico-criminale): rendere il pagamento (anche *post factum*) in favore del Fisco uno strumento in grado di disattivare all'origine la risposta penale all'illecito previsto come reato, attraverso una vera e propria modulazione della frequenza punitiva (tanto della sanzione in senso stretto, quanto della misura cautelare prodromica all'applicazione della confisca-sanzione) che va a sintonizzarsi, prima ancora che sulla valutazione della rilevanza penale del fatto, sulla condotta fiscale del reo.

Ciò, in attesa di comprendere, peraltro, se tale riforma sia da intendersi come il primo atto del crepuscolo del D.lgs. 74/2000 per come giunto ai nostri giorni, giacché in attuazione della delega al riordino dell'intero sistema delle disposizioni tributarie di cui al primo comma dell'art. 21 della menzionata legge delega, anche i reati tributari potrebbero essere traslati all'interno di un apposito testo unico contenente in maniera organica sanzioni amministrative e penali⁶.

2. Le nuove fattispecie di indebita compensazione

Il primo intervento previsto dal D.lgs. 87/2024 (art. 1, c.1, lett. a) D.lgs. 87/2024) riguarda l'integrazione della norma definitoria del *corpus* dei reati tributari (**art. 1, D.lgs. 74/2000**), attraverso l'inserimento di due nuove lettere (g-quater e g-quinquies) deputate alla descrizione, rispettivamente, dei concetti di inesistenza e di non spettanza dei crediti di imposta oggetto del reato di cui al successivo **art. 10-quater**.

Per un verso, quello dell'introduzione di nozioni *ad hoc* per i crediti di imposta *inesistenti* e *non spettanti* costituisce un apprezzabile passo in avanti nella direzione di un "recupero di tipicità" in una materia foriera di un'esperienza pratica dalle fogge multiformi, in ragione delle divergenti interpretazioni del fenomeno da parte del diritto vivente⁷.

⁶ "Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi, secondo la procedura di cui all'articolo 1, per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;

b) coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'articolo 1;

c) abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali. (...)"

⁷ Come detto, la stessa legge delega detta l'introduzione della distinzione "in conformità agli orientamenti giurisprudenziali".

Invero, le controversie interpretative in materia di (rilevanza penale dei) crediti di imposta hanno trovato un terreno particolarmente fertile proprio nella mancanza di una omogenea disciplina di raccordo in grado di indicare un criterio-guida per la definizione dell'*an* del credito, frutto talvolta della non agevole trasposizione nel lessico tributario e penale degli aspetti più tecnici propri della normativa sottostante (è noto il contrasto sorto in sede di legittimità tra le Sezioni Unite civili ed alcuni recenti arresti delle Sezioni semplici penali a proposito della natura unitaria – in ambito penale ed in ambito tributario – proprio della nozione di crediti inesistenti e non spettanti)⁸.

In altri casi, neppure ha giovato alla chiarezza esegetica il difetto *tout court* di una *norma* cui riferirsi nella ricostruzione utile a stabilire la sussistenza del reato (emblematica, in proposito, l'articolata casistica in tema di crediti di imposta rivenienti da attività di Ricerca e Sviluppo, dove l'interprete è sempre stato chiamato a misurarsi con una disciplina di riferimento – il c.d. Manuale di Frascati – che soltanto a valle dell'espresso rimando contenuto nella legge finanziaria 2020 - art. 1, cc. 200-201, l. n. 160/2019 - ha trovato asilo nel *corpus* delle fonti primarie per l'individuazione dei parametri necessari al riconoscimento della validità o meno di un determinato tipo di attività onde fruire dell'agevolazione fiscale)⁹.

Opportuno, dunque, nell'ottica delegata di riordino e revisione, l'intervento normativo sulle (due) diverse fattispecie di indebite compensazioni unite sotto le insegne dell'art. 10-quater D.lgs. 74/2000 attraverso l'introduzione di definizioni simmetriche per l'ambito tributario e per quello penale¹⁰.

⁸ Si vedano in particolare Cass. Pen. Sez. III, n. 6 del 14.10.2023 (dep. 2.1.2024), ultimamente ripresa da Cass. Pen. Sez. V, n. 27480 del 10.6.2024 (dep. 10.7.2024), secondo cui "*in tema di indebita compensazione, non assume rilievo ai fini penali la definizione di "crediti inesistenti" contenuta nell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, escludendolo il mancato richiamo di tale disposizione nella norma incriminatrice di cui all'art. 10- quater, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.*", a fronte della tesi opposta predicata dalle SS. UU. civili, in particolare con le cc. dd. sentenze gemelle, n. 34419 n. 34452 dell'11.12.2023.

⁹ Vgs. il c.d. Manuale di Frascati (OECD, *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Parigi). Analoghe considerazioni valgono per il c.d. Manuale di Oslo, richiamato in seno al Manuale di Frascati (OECD/Eurostat, *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation, 4th Edition*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Parigi).

¹⁰ Così come l'art. 1, lett. a) del D. lgs. 87/2024 introduce le definizioni di crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini penali, l'art. 2, lett. l) dello stesso provvedimento sostituisce, con i numeri 2 e 3, l'art. 13, commi 4 e 5, del D.lgs. n. 471/1997 dedicato, come noto, alle sanzioni tributarie non penali.

In tale prospettiva, con riguardo ai **crediti inesistenti** (nuovo art. 1, lett. g-quater, D.lgs. 74/2000), la riforma – pur nell’ottica di una (ormai apparentemente inevitabile) tassonomia penalistica modellata sul rinvio alla “*disciplina di riferimento*” – introduce, nondimeno, concetti già in parte presenti nel lessico definitorio del medesimo Decreto 74: in disparte l’ipotesi del difetto dei requisiti previsti dalla disciplina di riferimento (lett. g-quater, n. 1), infatti, si prevedono come crediti inesistenti anche quelli frutto di rappresentazioni fraudolente a mezzo di documenti materialmente o ideologicamente falsi¹¹, simulazioni¹² o artifici¹³ (lett. g-quater, n. 2).

Da un lato, non convince del tutto l’equiparazione della condotta di utilizzo di un credito meramente inesistente (di per sé scevra di particolari coefficienti di decettività) a quella di rappresentazioni mendaci o comunque artificiose¹⁴. Dall’altro, si osservi come nel novellato assetto definitorio del Decreto 74 giungono a convivere due distinte *species* di inesistenza, ancorché costitutive del medesimo *genus*: una, che sottende le operazioni fatturate e trasposte nelle dichiarazioni fraudolente (art. 1, lett. a)¹⁵, l’altra, quella dei crediti eventualmente oggetto di indebita compensazione (art. 1, lett. g-quater).

Un’omozigosi all’interno della quale paiono riflettersi paradigmi dissimili benché tra loro non mutualmente escludibili: sul piano astratto, un’operazione *inesistente* potrà avere ad oggetto un credito di imposta perfettamente *esistente* (se, ad esempio, un ente usufruisce a tutti gli effetti del servizio di consulenza ritenuto dotato dei requisiti previsti dalla disciplina di riferimento, che sia però reso da un soggetto diverso da quello che emette la fattura), così come, specularmente, un credito di imposta da considerarsi *inesistente* potrà essere alla base di un’operazione, invece, esistente (si pensi

¹¹ Cfr. la previsione di “*mezzi fraudolenti*” di cui allo stesso art. 1, lett. g-ter);

¹² Cfr. la previsione di “*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*” di cui allo stesso art. 1, lett. g-bis);

¹³ Il termine “*artifici*” caratterizza la rubrica dell’art. 3 del Decreto 74, che punisce chi rende inveritiero il contenuto della dichiarazione fiscale “*compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria*”.

¹⁴ Ne evidenzia le potenziali criticità G. GIRELLI, *Riflessioni sulla disciplina dei crediti d’imposta non spettanti ed inesistenti nello schema di decreto sulle sanzioni*, in *Rivista di Diritto Tributario, supplemento online* del 25.5.2024 ([in www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it)).

¹⁵ “(...) per “*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*” si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.

ad una consulenza effettivamente svolta e retribuita quand'anche ad un prezzo incongruo – ad es. superiore al valore reale –, laddove il credito di imposta da essa riveniente sia ritenuto in tutto o in parte privo dei requisiti oggettivi o soggettivi)¹⁶.

Per altro verso, con riguardo ai **crediti non spettanti** (nuovo art. 1, lett. g-quater, D.lgs. 74/2000), la riforma sembra involontariamente allontanarsi dai commendevoli propositi di tipizzazione del fatto, mostrando minore disinvoltura nella capacità di tracciare la linea di demarcazione tra “fatto fiscale e fatto penale”¹⁷.

Ciò per il sostanziale rinvio *in toto* alla disciplina normativa di riferimento, che diviene la cartina di tornasole per il “corretto” parametro di spettanza del credito.

Ne è riprova la previsione del n.1) della lettera g-quinquies, secondo cui non sono spettanti i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti e, per la relativa eccedenza, quelli fruiti “*in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento*”; così, ancor più, il successivo n. 2), a mente del quale risultano non spettanti quei crediti che, pur dotati dei previsti requisiti “*specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*”, risultino però “*fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito*” (mentre, secondo il n. 3, risulterebbero spettanti i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi, purché non espressamente previsti a pena di decadenza).

Merita qualche attenzione la circostanza per cui lo scrutinio del giudice penale pare doversi snodare su di un terreno potenzialmente insidioso, stante la mancanza, tanto nella sezione definitoria del riformato Decreto 74, quanto, a monte, nella Relazione illustrativa del D.lgs. 87/2024, di un qualche criterio in grado di orientare la valutazione del “*difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito*”.

In altre parole, il giudice parrebbe chiamato a destreggiarsi in campi semantici che non gli appartengono, col rischio, intuibile, di una non agevole operazione ermeneutica il cui esito risulterà fortemente condizionato dalla complessità della matassa da dipanare.

¹⁶ Vgs. Cass. Pen. Sez. III, n. 26520 del 14.3.2024 (dep. 5.7.2024): “*Le fatture relative ad operazioni nelle quali i beni o i servizi indicati corrispondono a quelli ceduti o forniti e il prezzo è sì incongruo, ma effettivamente versato (...) descrivono in modo corrispondente alla realtà l'operazione eseguita, e, quindi, non implicano alcuna divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale*”.

¹⁷ L'espressione è di A. PERRONE, in *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012.

Si potrebbe obiettare che, diversamente, l'interprete risulterebbe chiamato ad un'esegesi meramente "compilativa" di sussunzione del fatto all'interno di categorie giuridiche già cristallizzate in altri settori disciplinari.

Cionondimeno, guardando all'esperienza pratica, ci si avvede di come, sovente, il confronto con il contenuto tecnico di alcuni istituti del diritto tributario costituisca per il giudice penale un fattore di notevole complicazione nell'accertamento del fatto, talvolta con l'effetto (indesiderato) di un approccio notevolmente incerto nella individuazione dei confini della singola fattispecie: lampante, in proposito, l'esempio dato dall'elaborazione giurisprudenziale in tema di "stabile organizzazione occulta", fenomeno fiscale disciplinato, come noto, dalla c.d. *positive list* dell'art. 162 del D.P.R. 917/1986 (TUIR) e cui corrisponde, in campo penale, il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del Decreto 74. Come pure noto, nello stesso reato rientra la diversa fattispecie di c.d. esterovestizione (prevista all'art. 73 TUIR): ebbene, malgrado si tratti di fenomeni tributari tra loro sostanzialmente antitetici¹⁸, in sede penale ancora oggi la giurisprudenza di legittimità argomenta la eventuale sussistenza di ipotesi di esterovestizione utilizzando (erroneamente) riferimenti espressi alla stabile organizzazione occulta, così ricorrendo ad una errata sovrapposizione concettuale¹⁹.

Tornando allora al seminato della riforma, in previsione del raccolto non è forse casuale l'introduzione di una speciale causa di non punibilità del reato di indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater, c. 2-bis, D.lgs. 74/2000) nell'ipotesi in cui *"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"* (art. 1, c.1, lett. d), D.lgs. 87/24).

Se, da una parte, come rilevato dai primi commentatori, tale causa di non punibilità non pare sovrapporsi al disposto dell'art. 15 dello stesso Decreto

¹⁸ Come noto, nel caso della stabile organizzazione il Fisco contesta ad un'entità estera effettiva di avere nel territorio dello Stato una sede-unità produttiva rilevante ai fini della produzione di reddito imponibile, laddove nel caso di esterovestizione si contesta la collocazione soltanto apparente in territorio estero di una realtà nazionale. Vgs. al riguardo anche A. SCARCELLA, *La disciplina penale in materia di imposte dirette e Iva*, Torino, 2019, 196.

¹⁹ Vgs. Cass. Pen. Sez. III, n. 42490 del 18.10.2023: *"(...) si configura la "stabile organizzazione", da cui deriva l'obbligo fiscale di un soggetto non formalmente residente, nel caso in cui una società estera, con una sede fissa di affari nel territorio italiano, effettua in Italia la sua attività mediante un'organizzazione di persone e di mezzi (cd. estero-vestizione della residenza fiscale)"*.

74²⁰, dall'altra, come altrettanto condivisibilmente osservato, desta qualche perplessità la delimitazione della stessa ai soli casi dei crediti non spettanti, attesa – nella prassi applicativa – la frequente contestazione in termini di inesistenza di talune categorie di crediti di imposta cui risultano connaturati frequenti dubbi sulla effettività, come nel caso dei crediti da Ricerca e Sviluppo²¹.

Verrebbe tuttavia da chiedersi se, nel caso di crediti che si assumono *"fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito"* (dunque, in ipotesi, non spettanti) l'esistenza di incertezza *"in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito"* non possa facilmente prestarsi, in tale sfuggente quadro definitorio, alla lettura contraria, divenendo cioè *"appiglio"* normativo per ritenere (sempre) sussistente il *fumus* sull'inesistenza del credito declinata quale sospetto difetto dei *"requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati dalla disciplina di riferimento"*.

Se, infatti, un credito spettante non può essere anche inesistente (e viceversa), è però verosimile supporre che, nel caso di incertezza sui requisiti, l'A.G. tenda a privilegiare l'ipotesi del credito inesistente, potendo in tal caso disporre il sequestro del profitto, scenario che – per contro – risulterebbe precluso dalla citata causa di non punibilità qualora gli stessi dubbi sulle qualità o sui requisiti del credito riguardassero crediti ipotizzati come non spettanti.

Risuonano, dunque, più che mai calate nel presente le lucide parole di un indimenticato maestro del diritto penale che, stigmatizzando la crescente tendenza della moderna legiferazione a riflettere nella prassi una definizione del tutto discrezionale delle prescrizioni e dell'area di rischio, evocava l'anomalia della *"tipicità postuma"* che *"si esalta (...) nell'interpretazione"*

²⁰ Vgs. R. LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, [su questa Rivista](#), 2024, 4, p. 4, che richiama, nello stesso senso, la Relazione illustrativa del provvedimento.

²¹ Vgs. C. SANTORIELLO, *Revisione sanzioni tributarie: in G.U. il D. Lgs. n. 87/2024*, in *Quotidiano Giuridico*, 1.7.2024. Si consideri che, con provvedimento del 4.7.2024, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha pubblicato le *"LINEE GUIDA PER LA QUALIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO, INNOVAZIONE, DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA"* (testo su www.mimit.gov.it) dove proprio l'elemento dell'incertezza è individuato come caratteristica intrinseca di tale particolare tipologia di attività: *"Le attività di R&S implicano incertezza in quanto, sin dall'inizio di un progetto, il tipo di risultato e/o i costi da sostenere per lo stesso (inclusa l'allocazione temporale) non possono essere determinati con certezza"* (enfasi nell'originale, vgs. par. 1.1.3.3). Il dato permette di apprezzare come proprio l'alea relativa al risultato (ed ai costi connessi da sostenere) ben potrebbe fondare una contestazione di *inesistenza* dello stesso credito riveniente da tale *"incerta"* attività.

giudiziale e ampiamente discrezionale degli elementi normativi-valutativi delle fattispecie penali" dando luogo ad una infausta "frammentarietà applicativa"²².

3. La rivisitazione dei reati di omesso versamento

Il secondo intervento del D.lgs. 87/2024 riguarda la modifica dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'Iva (art. 1, c.1, lettere b) e c), D.lgs. 87/24) di cui agli **artt. 10-bis e 10-ter** D.lgs. 74/2000.

In parziale distonia rispetto al "potenziamento" del reato di indebita compensazione, si deve rilevare come quello della riscrittura dei reati di omesso versamento risulti il passaggio maggiormente indicativo della *ratio* della riforma in commento, che disvela, in relazione a tali illeciti, tutta la sua "funzionalizzazione riscossiva"²³.

L'architettura della novella è chiara: **non è più punito** l'omesso versamento in quanto fatto tipico, antigiuridico e colpevole *ex se*, ma soltanto qualora, *dopo aver mancato di adempiere all'obbligo di versare*, il soggetto non provveda alla **estinzione del debito tributario** attraverso la rateazione prevista dalla disciplina tributaria.

Secondo la Relazione tecnica al D.lgs. 87/2024, l'architettura del fatto illecito diviene in tal modo la **condizione obiettiva di punibilità** integrata dal non essersi il contribuente avvalso dell'istituto della rateazione alla scadenza del termine per la consumazione del reato²⁴.

Ciò, con due ulteriori notazioni.

In primo luogo, la riforma dispone lo **slittamento in avanti del tempus commissi delicti**, sia per l'art. 10-bis che per l'art. 10-ter, al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (di sostituto di imposta in un caso, e ai fini Iva nell'altro): ove si consideri che,

²² F. SGUBBI, *Il diritto penale totale*, Bologna, 2019, 46-49: "(...) in questa congerie di informazioni intricata, capricciosa, impenetrabile, imperscrutabile e indeterminata di incriminazioni (...) la selezione dei fatti illeciti – non più effettuata in astratto dalla legge – è compiuta in concreto dalla prassi delle Procure (...)".

²³ Così, a proposito dello schema di decreto legislativo, F. DI VIZIO, "L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario" in www.sistemapenale.it, 19.4.2024.

²⁴ Vgs. la Relazione tecnica al D.lgs. 87/2024, p. 1: "Viene, dunque, introdotta per entrambi i delitti di cui all'articolo 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 74/2000 una condizione obbiettiva di punibilità, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato, differita al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali (sostituto di imposta o IVA), siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b)."

nella formulazione previgente, il momento previsto per il versamento era individuato proprio nel termine di presentazione per la dichiarazione annuale, di fatto il contribuente infedele “guadagna” **un anno** nella propria partita col Fisco²⁵.

In secondo luogo, per entrambi i reati si prevede che, qualora il soggetto decada dal beneficio della rateazione eventualmente in essere, non vi sia un automatico ripristino dello spazio sanzionatorio, ma al contrario, **il colpevole verrà punito soltanto se l’ammontare del debito residuo è superiore a cinquantamila euro nel caso dell’art. 10-bis e settantacinquemila nel caso dell’art. 10-ter**²⁶.

Si assiste, così, all’introduzione di un inedito del tipo penale-tributario, per cui l’ammontare di tributo non versato, che determina la rilevanza penale del fatto, tratteggia una norma “a geometria variabile” che, nel noto paradigma sociologico, si fa “liquida”²⁷: la soglia di punibilità va a modellarsi sulle vicende erariali del singolo e l’intervento punitivo viene di fatto parametrato al criterio, di per sé avulso dalla logica penale, del “saldo e stralcio”.

Il contribuente infedele sa, dunque, che laddove non versi, ad esempio, nel caso dell’Iva, duecentocinquantamila euro di imposta, in realtà andrà esente da pena restituendone, “comodamente”, centosettantacinquemila. Sarà interessante verificare anche i possibili risvolti in materia cautelare, posto che (i) all’atto della restituzione delle somme previste dalle nuove norme (nell’esempio, centosettantacinquemila euro), il profitto di reato è destinato a scomparire (a meno di non ammettere la possibilità di adottare un sequestro per un reato in concreto non – più – punibile) e (ii) come si vedrà *infra*, l’esistenza di pagamenti in essere con Fisco inibisce, in linea di massima, l’adozione del sequestro del profitto.

Né si comprende, come già rilevato da alcuni osservatori, in che modo la previsione di un ammontare residuo di debito sotto il quale la rilevanza

²⁵ Se si considera che, ai sensi dell’art. 43, c.1, D.P.R. 29.9.73, n. 600, il termine per eventuali accertamenti tributari risulta di cinque anni a partire dalla presentazione della prescritta dichiarazione, l’attuale sistema consente di fatto al soggetto di fruire di ampi margini di tempo per rischiare nella partita con lo Stato, sia sul fronte amministrativo sia su quello penale (si pensi alle cc.dd. società cartiere, che “spariscono” dopo aver incamerato le imposte senza mai versarle).

²⁶ Vgs. ancora la Relazione tecnica: “*Il reato, dunque, non sarà punibile fintantoché sia in corso di estinzione il pagamento delle rate ai sensi dell’articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 e sempre che il contribuente non incorra in decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell’articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sempre che, in tal caso, l’ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, a euro cinquantamila (per il reato di cui all’art. 10-bis) e settantacinquemila (per il reato di cui all’articolo 10-ter)*”.

²⁷ Z. BAUMAN, *Vita liquida*, Bari, 2008.

penale del fatto lascia spazio a quella (soltanto) amministrativa possa conciliarsi con la parallela causa di non punibilità di cui all'art. 13, c. 1 che prevede, per contro, l'estinzione **integrale** del debito fiscale²⁸, coerentemente con quanto pure previsto nella speciale causa di non punibilità introdotta dal comma 1 dell'art. 23, D.L. n. 34 del 2023 (convertito con l. 26 maggio 2023, n. 56, in G.U. 29.5.2023, n. 124), secondo cui i reati "*di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello*".

Impregiudicata ogni considerazione sulla scelta di ancorare la repressione di un fatto (doloso) alla condizione obiettiva di punibilità²⁹, ciò che risalta in tale nuovo assetto "para-punitivo", plasmato sulle esigenze delle casse statali che languono, è che la funzione retributiva della pena mostra la corda, probabilmente imponendo, per il futuro, una seria riflessione sull'opportunità di depenalizzare del tutto tali condotte, che, nell'attuale configurazione, appaiono del tutto "accessorie" e perfettamente sovrapponibili ai corrispondenti illeciti di natura tributaria.

Condivisibile allora la prospettiva di chi, commentando lo schema di decreto legislativo, ha evocato l'esistenza di una "*pregiudiziale tributaria larvata*", rilevando come il pagamento del debito tributario rivesta, nel nuovo assetto penale tributario, funzioni nodali in relazione a pressoché a tutte le fattispecie di reato³⁰.

²⁸ C. SANTORIELLO, *ibidem*.

²⁹ In proposito, paiono illuminanti i dubbi espressi da uno dei più autorevoli studiosi della scienza penale del nostro tempo, recentemente scomparso: "(...) sarebbe lecito pensare che i fattori di produzione normativa considerino decorso normale, quindi almeno calcolabile, quello che conduce alla condizione di punibilità e che, pertanto, vedano come superflua l'enunciazione esplicita di un qualche collegamento, lato sensu, psicologico. Ma non mi sento di abbracciare un'argomentazione del genere, nella quale scorgo il tentativo, purtroppo assai frequente, di supplire all'assenza di elementi di fattispecie ricorrendo alla ratio della disciplina. Preferisco, insomma, esporre le cose come effettivamente stanno e limitarmi al dubbio sulla legittimità costituzionale di una siffatta normativa. Questa la domanda, spero in una convincente, cioè esaustiva, risposta". Così M. GALLO, *Postille di un penalista ad una Costituzione (fino a quando?) sovrana*, Torino, 2019, 71.

³⁰ Vgs. A. INGRASSIA, *Verso nuove forme di pregiudiziale? Everything Everywhere All At Once*, Relazione al Convegno di studi "*La riforma fiscale e il sistema sanzionatorio futuro: aspetti di rilievo tributario e penalistico*" organizzato dal Centro di Diritto Penale Tributario (CDPT), Milano, 9.4.2024 (registrazione dell'evento disponibile sul

In questo senso, la novella marca una certa distanza rispetto ai principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità che, al riguardo, ha osservato come *"Il diritto penale tributario si caratterizza per la sua specialità che gli deriva dalla particolare materia che ne costituisce l'oggetto, ma resta pur sempre diritto penale, diritto cioè dei comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici o di valori ad essi preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria. In quanto "diritto penale", esso si caratterizza per la sua natura autonoma e costitutiva rispetto alle altre branche del diritto, essendo stata da tempo ripudiata, per l'incandescenza del suo oggetto (la libertà personale), la teoria della funzione meramente sanzionatoria di istituti di altri rami del diritto. Il diritto penale tributario non fornisce l'armamentario necessario a reprimere la violazione degli obblighi tributari altrove disciplinati (...) Al legislatore penale tributario non sta a cuore il recupero in sé del gettito fiscale evaso, né il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma esclusivamente la decisione circa la natura illecita delle condotte e l'irrogazione delle relative sanzioni nel contesto dei principi fissati dall'art.27 della Costituzione"*³¹.

4. Sequestro e confisca: dal *fumus* penale al *munus* civile?

In un sistema che fa della rateizzazione col Fisco la propria (latente) cifra punitiva, appare parimenti razionale la scelta di escludere, in presenza della stessa rateizzazione, anche la possibilità di ricorrere all'adozione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto di reato, come prevede il **nuovo comma 2 dell'art. 12-bis** del Decreto 74, in forza del terzo intervento operato dalla riforma (art. 1, c.1, lett. e) D.lgs. 87/2024).

In specie, la riforma prevede che il sequestro non è disposto *"se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i rispettivi pagamenti"*.

Ciò, a meno che non sussista *"il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto conto altresì della gravità del reato"*³².

[canale YouTube del CDPT](#)). In particolare, l'Autore rileva come il pagamento al Fisco comporti, oggi: (i) l'estinzione dei reati di omesso versamento e di indebita compensazione con credito non spettante, (ii) l'estinzione dei delitti dichiarativi in forma di ravvedimento antecedente ad accessi dell'Amministrazione finanziaria, (iii) fuori dai casi sub (ii), un'attenuante e, da ultimo, (iv) la condizione di accesso al c.d. patteggiamento.

³¹ Così, Cass. Pen. Sez. III, n. 44170 del 4.7.2023 (dep. 3.11.2023).

³² La *ratio* della disposizione è evidentemente quella di codificare il principio stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza Ellade (Cass. Pen. SS.UU., n. 36959 del 24.6.2021, dep. 11.10.2021, [in questa Rivista](#)), in punto di necessaria

Se la logica della misura appare meritevole di apprezzamento nell'evitare un irragionevole ricorso allo strumento del sequestro in tutte quelle situazioni in cui vi sia una avviata procedura di definizione col Fisco, sotto il profilo del pieno rispetto degli artt. 3 e 53 Cost. si intravede, all'orizzonte, qualche criticità.

Infatti, nell'ideale "poker" del contribuente infedele che gioca d'azzardo con(tro) lo Stato, dinanzi al drastico innalzamento della posta in gioco dato dal rischio di apprensione di tutti i beni (sequestro diretto e per equivalente), soltanto il soggetto più abiente (restando nella metafora, il *chip leader*) potrà continuare la partita senza perdere tutto, a discapito del soggetto in oggettiva difficoltà di risorse che, certamente, sarà attinto dalla misura dato il pericolo di dispersione delle garanzie patrimoniali.

Anzitutto appare definitivamente superata una prerogativa-cardine del rapporto tra illecito fiscale e reato tributario, consacrata all'art. 1, lett. f), del Decreto 74, vale a dire l'equivalenza tra **imposta evasa e profitto di reato**: l'imposta evasa non andrà più intesa come differenza tra imposta dichiarata ed imposta dovuta³³ ma in concreto, la stessa (al pari del profitto ultimo del reato) sarà l'imposta definita nell'eventuale accordo col Fisco (la cui restituzione diviene il grimaldello per fruire dei vari benefici previsti sul piano penale: in questo senso, l'Amministrazione finanziaria finisce per assumere il ruolo di *arbiter pugnae* nella quantificazione dell'ammontare da corrispondere, con ogni intuibile criticità riveniente da tale impostazione)³⁴. Vero è che, già prima della riforma, il Legislatore aveva riconosciuto un'incidenza specifica delle procedure di definizione tributaria sul profitto di reato: così, ad esempio, la conclusione di un accordo con l'Erario prima dell'inizio del procedimento penale sterilizzava di fatto la possibilità di vedere

sussistenza del *periculum* (e correlato obbligo di motivazione del provvedimento genetico).

³³ "per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili".

³⁴ Si pensi ai casi, non rari nell'esperienza pratica, nei quali l'accertamento risulti frutto di una erronea applicazione delle presunzioni tributarie che, come noto, al di là della peculiare ipotesi di omessa dichiarazione, non possono mai essere utilizzate in sede penale né per provare il fatto né per definire l'ammontare dell'imposta evasa, ad eccezione della fase cautelare nell'ambito della quale il giudice può valutare dette presunzioni ai soli fini della valutazione sul *fumus* di reato.

applicato un sequestro preventivo, stante l'evidente duplicazione sanzionatoria diversamente configurabile.

Specularmente, nel caso di rateizzazione col Fisco in pendenza del procedimento penale, il sequestro era destinato a permanere pur con la possibilità di documentare all'A.G. l'avvenuto pagamento di un determinato ammontare onde conseguire, in ossequio al previgente comma 2 dell'art. 12-bis³⁵, il dissequestro in misura corrispondente, ferma la non eseguibilità della confisca in caso di mantenimento del sequestro fino al momento dell'avvenuta integrale estinzione del debito erariale.

In tale direzione quella giurisprudenza secondo cui *"può e deve tenersi conto degli importi versati (...) dal contribuente, in attuazione della definizione concordata con il Fisco, ciò proprio perché con il pagamento del debito viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire con il provvedimento ablatorio, di tal che un successivo provvedimento comporterebbe una inammissibile duplicazione della sanzione applicata"*³⁶ e *"in tema di reati tributari, la previsione di cui all'art. 12-bis, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, secondo la quale la confisca, diretta o per equivalente, non opera per la parte del profitto o del prezzo del reato che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, va intesa nel senso che, per la parte coperta da tale impegno, la confisca può comunque essere adottata nonostante l'accordo rateale intervenuto, ma non è eseguibile, producendo i suoi effetti solo al verificarsi del mancato pagamento del debito, da cui, a contrario, la conclusione che, qualora il pagamento sia avvenuto, non è possibile disporre la confisca (Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019, Castiglione, Rv. 275951 - 01)"*³⁷.

Sulla base della nuova norma – da un lato – tali principi appaiono definitivamente recepiti nella *littera legis* e – dall'altro – paiono scorgersi, almeno sulla carta, i presupposti per la **revoca di tutti quei sequestri finalizzati alla confisca del profitto disposti in presenza di un accordo rateale di restituzione del debito fiscale** (esaurita la verifica sulla regolarità dei pagamenti richiesta dalla disposizione novellata).

In questo senso, per l'adozione del sequestro la riforma sembra sancire una definitiva transizione **dal criterio del *fumus penale* a quello del *munus civile***: pur in presenza del primo (e cioè, come noto, di elementi concreti che facciano apparire verosimile che un reato sia stato commesso), di fronte alla condotta eventualmente resipiscente dell'individuo che ha mancato l'obbligo fiscale ma che provvede – anche tardivamente e anche in misura concordata,

³⁵ "2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta."

³⁶ Cass. Pen. Sez. III, 24.9.2021, n. 35433.

³⁷ Cass. Pen. Sez. III, 1.9.2020, n. 24614.

purché sia – al proprio *munus* civile di contribuzione alle spese pubbliche in favore della comunità (*cum-munus*), le maglie dell'art. 321 c.p.p. cedono il passo all'esigenza di tutelare non già la *corretta* bensì la *concreta* percezione dei tributi da parte dello Stato³⁸.

Inoltre, avendo a mente proprio la previgente formulazione dell'art. 12-bis, comma 2 del Decreto 74, l'osservatore attento non avrà difficoltà a cogliere come la riforma abbia eliminato la previsione espressa per cui, nel caso di mancato versamento delle rate concordate con l'erario, la confisca veniva sempre disposta: *quid iuris* se, dunque, il soggetto oggi in regola pagamenti dovesse, un domani, interromperli, *medio tempore* distraendo od occultando i beni eventualmente aggredibili? Chi vivrà, vedrà.

5. Modifiche alle cause di non punibilità e circostanze attenuanti

Il quarto intervento della riforma (art. 1, c.1, lett. f) e g) D.lgs. 87/2024) riguarda gli innesti operati agli **artt. 13 e 13 bis** del Decreto 74: il passaggio più significativo sembra l'introduzione della non punibilità dei reati di omesso versamento (artt. 10-bis e 10-ter) di cui al **nuovo comma 3-bis dell'art. 13** *"se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto"*. Aggiunge, poi, la novella che a tal fine *"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"*. Con la nuova norma, il Legislatore pare superare quel diritto vivente che, soprattutto in materia di omesso versamento Iva, si è sempre distinto per un'esegesi particolarmente rigida della condotta omissiva³⁹: da segnalare,

³⁸ Nota L. DELLI PRISCOLI, *cit.*, che: *"(...) le norme penali tributarie non garantiscono soltanto l'an, quale che sia, delle entrate, ma anche che tali entrate siano le maggiori possibili nei limiti del rispetto della capacità contributiva di ciascun contribuente e delle scelte del Legislatore relative al quantum: perché è proprio dal quantum delle entrate tributarie che dipende l'ampiezza del dispiegarsi dei diritti fondamentali"*.

³⁹ Vgs. Cass. Pen. Sez. III, n. 33430 del 16.6.2023 (dep. 31.7.2023): *"la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo (...). L'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo generico richiesto dall'art. 10-ter D.lgs. n. 74/00, atteso che l'obbligo del versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa,*

recentemente, Cass. Pen. Sez. III, n. 30532 del 25.7.2024, che, proprio rilevando l'entrata in vigore del nuovo comma 3-bis dell'art. 13, ha **annullato con rinvio la sentenza di condanna (per il reato di omesso versamento Iva) del rappresentante legale** di una società monomandataria della nota acciaieria ex ILVA, quest'ultima travolta da numerose e note vicissitudini giudiziarie che avevano determinato, per la prima, l'impossibilità di incassare le prestazioni fatturate alla seconda, malgrado il ricorso a svariate azioni legali.

Tornano in proposito più che mai attuali le parole di un altro compianto studioso e padre del moderno diritto penale tributario che, guardando ai reati di omesso versamento, anni addietro osservava: *"Il compito dell'interprete, allora, risulta essere quello di convincere il Legislatore - se non di sopprimere tali ipotesi criminose, 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."*⁴⁰.

Non desta particolari attenzioni in termini di novità, poi, l'introduzione del **comma 3-ter nello stesso art. 13**, deputato al recepimento normativo dei criteri di applicazione della non punibilità per **particolare tenuità del fatto**: *"Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto 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'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"*.

Ancora una volta, l'elemento esogeno dato dall'*an* e, in questo caso, anche dal *quantum* di rateizzazione del debito col Fisco va ad incidere sulla scelta di punire o meno, in parziale distonia rispetto al consolidato orientamento giurisprudenziale sul punto⁴¹.

evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi".

⁴⁰ I. CARACCIOLI, Relazione al Convegno *"La responsabilità del professionista nell'ambito dei reati tributari"*, Firenze, 21.11.2018, disponibile su www.fondazioneforensfirenze.it.

⁴¹ Vgs. Cass. Pen. Sez. III, n. 23515 dell'11.1.2023 (dep. 30.5.2023): *"(...) il superamento della soglia di punibilità non costituisce l'unico elemento da prendere in considerazione, dovendo il danno prodotto dalla condotta essere valutato nella sua*

Ad ogni buon conto è da accogliere con favore l'inclusione, tra gli indici rilevanti per la non punibilità, dell'esistenza di uno stato di **crisi aziendale** come previsto dall'art. 2, c.1, lett. a) del codice della crisi d'impresa⁴² (previsione da leggersi tenendo conto degli approdi della Corte Costituzionale che ha affermato la possibilità, per il giudice che dichiara la non punibilità del fatto ai sensi dell'art. 131-bis c.p., di conoscere la domanda risarcitoria dell'eventuale parte civile⁴³: il che potrebbe rilevare nel caso del soggetto che, dichiarato non punibile giacché, ad esempio, insolvente, si trovi comunque a dover risarcire per ordine dello stesso giudice penale la costituita parte civile Agenzia delle Entrate quale maggiore creditore dell'impresa in stato di crisi).

Le modifiche dell'**art.13-bis** attengono, invece, alla previsione di una sospensione *ad hoc* del procedimento penale in tutti i casi in cui, fuori dalle ipotesi di non punibilità, l'estinzione del debito erariale prima del dibattimento del primo grado comporti una diminuzione delle pene, con onere, a carico dell'imputato, di **dare comunicazione al giudice procedente onde attestare l'estinzione del debito in essere**, statuendo che alla sospensione del procedimento corrisponda altresì la sospensione della prescrizione per lo stesso periodo (in questo senso i **nuovi commi 1 e 1-bis** della disposizione)⁴⁴.

interezza e sotto ogni profilo. Il danno conseguente alla condotta incriminata non ha determinato tanto un'evasione di imposta appena superiore alla soglia di punibilità quanto, piuttosto, il mancato azzeramento di un credito di imposta di importo consistente. L'adesione della società dell'imputato ad un piano di ammortamento del debito (peraltro nemmeno andato in porto) può rilevare ad altri fini ma non a quello del danno (o del pericolo di danno) al quale è stata esposto l'Erario".

⁴² 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".

⁴³ Vgs. Corte Cost., sentenza n. 170 del 12.7.2022, su questa [Rivista](#).

⁴⁴ "1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale.

1-bis. Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente incorso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesiche il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per

6. Il nuovo assetto dei rapporti tra i procedimenti: *ter in idem*?

Il quinto intervento (per effetto delle lettere h), i), l) e m) dell'art. 1, c.1, D.lgs. 87/2024) riguarda diversi innesti nelle disposizioni che, nel D.lgs. 74/2000, disciplinano il principio di specialità (art. 19), i rapporti tra procedimenti (art. 20), l'irrogazione di sanzioni amministrative per le violazioni fatte oggetto di notizie di reato (art. 21), accanto all'introduzione di due norme (artt. 21-bis e 21-ter) deputate, rispettivamente, all'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e all'applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative sul sistema dei rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo.

Nell'enunciazione del principio di specialità tra norma penale e norma fiscale, la riforma (nel nuovo **art. 19**) dispone che **viene fatta salva in ogni caso la responsabilità degli enti e delle società, specularmente a quanto previsto, in tema di sanzioni, dal nuovo comma 2-bis dell'art. 21 (sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti)**⁴⁵: tale ultima disposizione fa salva la eseguibilità delle sanzioni amministrative pecuniarie se riferite "a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231".

Al riguardo, l'espressione che identifica le ipotesi in cui "può essere disposta" la sanzione ex D.lgs. 231/2001 appare di incerta formulazione⁴⁶.

Così, mentre le previste ipotesi di non punibilità non si estendono mai all'ente, diversamente, in tema di sanzioni, si prevede l'operatività nei confronti delle persone giuridiche tanto del principio di specialità quanto della correlata sospensione (*recte*, non eseguibilità) delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di possibile applicazione della sanzione ex D.lgs. 231/2001, con i limiti di cui si è detto: l'intento della riforma sembra quello di fare ordine tra i diversi sistemi sanzionatori tra loro non del tutto coordinati (responsabilità penale dell'individuo, responsabilità

consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso".

⁴⁵ "La disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-quinquiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231".

⁴⁶ Vgs. sul punto anche A. INGRASSIA, *cit.*, che rileva come non si comprenda se sia sufficiente, ai fini della "sospensione" della sanzione amministrativa tributaria, che la contestazione penale riguardi un reato tributario incluso nel c.d. catalogo dei reati presupposto, se debba essere iniziato formalmente il procedimento penale o se sia necessario l'esercizio dell'azione penale.

amministrativa tributarie e responsabilità amministrativa da reato dell'ente), in un contesto applicativo che, tuttavia, si mostra ancora eccessivamente frammentato, stante, ad esempio, il potere del giudice nazionale di disapplicare la normativa interna ritenuta in contrasto col divieto di *bis in idem* alla luce dei criteri elaborati in sede sovranazionale⁴⁷.

All'**art. 20** (*rapporti tra procedimento penale e processo tributario*) viene **introdotto il comma 1-bis**, a mente del quale *"Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi datti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato"*.

Come chiarito anche dalla Relazione illustrativa, *"La modifica è finalizzata a recepire il criterio di delega di cui all'articolo 20, comma 1, lettera b), n. 2) che prevede di "attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto"*⁴⁸.

In disparte le perplessità sul *wording* della legge delega (secondo la quale il giudice avrebbe potuto desumere la rilevanza penale del fatto, ad esempio, dalla conclusione di un accertamento con adesione sul piano tributario – *sic* –), la norma poi approvata pare in realtà codificare una prassi già ampiamente consolidata.

Ed anzi sembra estendersi, in concreto, il novero degli atti amministrativi suscettibili di transito nel processo penale: v'è da auspicare che ciò possa aprire ad una nuova e più attenta riflessione nel dibattito sulla utilizzabilità del compendio documentale tributario versato nel fascicolo penale, sovente risolto dalla giurisprudenza (di merito e di legittimità) con soluzioni tese a privilegiare l'ingresso *tout court* di atti (come il Processo Verbale di Constatazione) che, per loro natura, non soltanto non hanno alcun carattere di definitività ma risultano altresì formati attraverso le presunzioni semplici

⁴⁷ Si veda, su tutti, il caso di una nota società di servizi di consegna a mezzo corrieri espressi che, a fronte di contestazioni di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti rivenienti da somministrazione illecita di manodopera ed appalti fittizi, ha visto la Procura precedente disporre l'archiviazione dell'ente, rilevando la sussistenza di un rischio concreto che la prosecuzione del procedimento ex D.lgs. 231/2001 potesse costituire una violazione del divieto di *bis in idem*, in ragione dell'eccesso punitivo derivante dal cumulo delle sanzioni tributarie e penali. Vgs. Decreto di archiviazione ex art. 58, D.lgs. 231/2001 della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano del 9.11.2022 nei confronti di DHL Supply Chain Italy S.p.A., su cui M. SCOLETTA, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in www.sistemapenale.it, 28.11.2022.

⁴⁸ Vgs. Relazione illustrativa, cit., p. 4.

proprie della sede amministrativa, come tali estranee alle regole di prova del rito penale⁴⁹.

Con l'introduzione *ex novo* dell'**art. 21-bis** (*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*) il Legislatore pone per la prima volta l'accento sull'efficacia extrapenale della sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso pronunciata all'esito di un accertamento dibattimentale⁵⁰.

Per un verso, la norma sembra voler introdurre un rimedio al sistema del c.d. doppio binario puro (connaturato al codice Vassalli del 1988 con la previsione dell'art. 654 c.p.p. sui rapporti tra giudizio civile e giudizio penale)⁵¹, onde evitare talune conclamate storture applicative, quali quelle rivenienti dalle diverse sentenze tributarie di merito che, anche recentemente, hanno disconosciuto qualsiasi valore alla sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste relative evidentemente al medesimo fatto storico oggetto di contestazione amministrativa⁵².

⁴⁹ A ciò si affianca, nell'esperienza giudiziaria, la frequente ipotesi che al PVC risultino allegati i verbali di sommarie informazioni testimoniali provenienti dal procedimento penale pendente in parallelo all'accertamento e che tali verbali, inutilizzabili, confluiscono *in toto* nel patrimonio conoscitivo del giudice dibattimentale perché ad esempio versati, con tutti gli altri allegati, su supporto informatico, oggetto di produzione documentale da parte dell'Ufficio di Procura.

⁵⁰ "1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

⁵¹ Al riguardo, vgs. Cass. Civ. Sez. I, n. 2700 dell'8.1.2024 (dep. 29.1.2024) secondo cui la disposizione del codice di rito voluto dal Legislatore del 1988 è da intendersi quale "norma di chiusura delle disposizioni che si pongono come eccezioni al principio che esclude la validità erga omnes dell'accertamento dei fatti intervenuto in sede penale, in ragione dell'autonomia e della separatezza tra i giudizi".

⁵² Si veda la pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di II° grado delle Marche, Sez. II, 5.9.2023, n. 702, in [One LEGALE](#), che, rigettando l'appello del contribuente avverso la decisione di primo grado, ha escluso la rilevanza della sentenza penale di assoluzione con formula piena divenuta definitiva e resa nei confronti dello stesso soggetto, in quella sede imputato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (per

Per altro verso, non convince del tutto la scelta di circoscrivere tale efficacia alle sole sentenze emesse a valle del dibattimento, potendosi invero riproporre, anche in tal caso, l'iniquo paradosso del contribuente più abbiente.

Si pensi a due coimputati di reati fiscali parallelamente destinatari di accertamenti amministrativi: il meno abbiente tra i due, oltre ad essere soggetto, come visto, al quasi inevitabile pericolo di subire il sequestro preventivo, potrebbe determinarsi – onde contenere i tempi ed i conseguenti pregiudizi della vicenda penale – a scegliere il rito abbreviato all'esito del quale, in caso di assoluzione perché il fatto non sussiste, vedrebbe revocato il sequestro ma risulterebbe comunque destinatario delle sanzioni amministrative.

Diversamente, il coimputato più agiato, oltre ad essere tendenzialmente "esente" dal sequestro in ragione delle proprie condizioni economiche (*supra*), qualora optasse per il rito ordinario e venisse **assolto con la stessa formula**, non subirebbe alcuna sanzione tributaria.

Fatte salve possibili future questioni di legittimità costituzionale, in casi simili è evidente il rischio di un forte disincentivo, per i soggetti interessati, alla scelta di un rito come quello abbreviato⁵³ (senza considerare le possibili criticità rivenienti dalla mancanza di qualsiasi valore sul piano amministrativo che la riforma assegna alle decisioni di non luogo a procedere, ove si tenga conto della nuova regola di giudizio introdotta per l'udienza preliminare dalla riforma Cartabia).

Restando sul tema e riprendendo un esempio sopra accennato, si pensi, invece, al caso del giudice tributario che, in forza del nuovo art. 21-bis D.lgs. 74/2000, dovesse trovarsi a recepire con efficacia di giudicato una sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste in materia di omessa dichiarazione, motivata, conformemente al prevalente orientamento di legittimità, sulla base del fatto che non è possibile ravvisare la c.d. stabile organizzazione poiché, in sostanza, non vi è esterovestizione. Detto altrimenti, *habent sua sidera lites*.

Gli innesti nel Decreto 74 ad opera della riforma si concludono con l'introduzione dell'**art. 21-ter** (*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative*) per il quale "*Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva*": anche

giunta valorizzando *contra reum* le dichiarazioni rese in dibattimento da un teste a carico dell'imputato) alla base dei medesimi fatti oggetto del giudizio tributario.

⁵³ Sul punto anche C. SANTORIELLO, *cit.*

tale disposizione sembra scontare una formulazione incerta, posto che l'espressione "per lo stesso fatto" pare rivolgersi al fatto naturalistico (*idem factum*), in ciò introducendo un'apparente ulteriore definizione rispetto allo "stesso fatto" richiamato dall'art. 19 (*supra*) da intendersi viceversa in senso astratto⁵⁴.

Allo stesso modo, la norma non chiarisce quale sia lo strumento concreto attraverso il quale il giudice possa o debba "tenere conto" delle sanzioni già irrogate.

Né, a tutta prima, la previsione pare introdurre significativi elementi di novità, atteso, come già osservato, il potere del giudice nazionale di disapplicare la normativa interna ritenuta in contrasto con il diritto eurounitario, riconosciuto dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE (si pensi, in tal senso, alla materia dell'Iva, di rilevanza comunitaria).

In tale articolato contesto dei rapporti tra procedimenti, resta allora sullo sfondo l'interrogativo sulla possibilità che, in taluni casi, nell'applicare il principio del *ne bis in idem* non vada a configurarsi, a fronte dello stesso fatto, un astratto *ter in idem*, nel quale (i) è prevista la responsabilità penale della persona fisica; (ii) è prevista la sanzione amministrativa tributaria, percepita come "conveniente" dalla persona fisica in quanto foriera di molteplici benefici sul piano penale; (iii) nei casi di non punibilità (penale) della persona fisica, viene comunque fatta salva la sanzione nei confronti dell'ente (a vantaggio del quale la violazione sia stata posta in essere), così come la stessa sanzione sopravvive nei casi in cui sia possibile in concreto irrogare quella amministrativa tributaria.

Peraltro, la crescente interazione tra fronte penale e fronte amministrativo è alla base di un distinto intervento del D.lgs. 87/2024 (art. 1, c. 2) volto ad interpolare l'**art. 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale con l'aggiunta del comma 3-quater**, secondo cui "*Quando esercita l'azione penale per i delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il pubblico ministero informa la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dando notizia della imputazione*"⁵⁵.

L'obiettivo della novella è, intuibilmente, quello di un maggiore coordinamento informativo tra le diverse amministrazioni: tale nuovo sistema potrebbe avere l'effetto di ridurre i margini di disallineamento temporale tra i vari fronti, promuovendo un avanzamento parallelo (se non addirittura

⁵⁴ Paiono cogliere nel segno i rilievi in questo senso espressi sul punto anche da A. INGRASSIA, *cit.*

⁵⁵ I successivi commi 3 e 4 del medesimo art. 1 del D.lgs. 87/2024 prevedono l'inserimento, nel d.P.R. 29.9.1973 n. 600 (c.d. d.P.R. accertamento) e nel d.P.R. 26.10.1972, n. 633 (c.d. d.P.R. Iva), della norma per cui, a fronte della comunicazione ricevuta dal PM, l'Agenzia delle entrate comunica l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.

unisono), decisivo ai fini del superamento del test sulla *"sufficiently close connection in substance and time"* enunciato dalla *Grande Chambre* della Corte EDU nella sentenza *A e B c. Norvegia* quale criterio per verificare la conformità al principio del *ne bis in idem* del doppio binario sanzionatorio⁵⁶.

7. Prime conclusioni.

L'*incipit* di uno dei saggi più noti per chi si trovi a districarsi, da *osservatore* prima che da *operatore*, nel contesto delle scienze criminali, recita: *"Un punto di partenza è pacifico: senza la pena, non può esservi diritto penale"*⁵⁷.

Nei diversi chiaroscuri della riforma, il punto fisso pare essere quello di un diritto penale che sfuma, in alcuni tratti abdicando alla sua funzione di prevenzione generale, purché intervenga, in vari tempi e modi, la regolarizzazione del debito fiscale: un diritto penale *senza la pena*, dove il contribuente più abbiente avrà rapido e agevole accesso ai "ponti d'oro".

Ubi opes, ibi amici.

Al netto dei numerosi riflessi che soltanto l'esperienza applicativa potrà far emergere in concreto, paiono potersi trarre due prime considerazioni, senza alcuna ambizione di conclusioni definitive.

Da una parte, il portato indiretto di tale novellato assetto potrebbe essere quello di una tendenziale evanescenza delle funzioni di *compliance*: mutuando dal cosmo della tipicità colposa la figura dell'agente modello, è del tutto immaginabile che il soggetto che si trovi di fronte ad un sistema di regole in cui la crescente rilevanza delle cause di non punibilità, di fatto, "neutralizza" la funzione deterrente tipica del reato, avverta in misura minore l'esigenza di investire risorse nell'adozione di misure e presidi specifici per il contrasto di condotte la cui rilevanza penale, al lato pratico, va a dissolversi dinanzi al pagamento *ex post* in favore del Fisco.

Tale percezione, sicuramente più concreta per il singolo, lo sarà verosimilmente meno per l'ente rispetto al quale, come visto, non è prevista alcuna estensione delle ipotesi di non punibilità contemplate per la persona fisica (con l'ulteriore contraddizione per cui mentre l'individuo avrà interesse

⁵⁶ Corte EDU, GC, *A e B c. Norvegia*, 15.11.2016. Come noto, la Corte Costituzionale ha stigmatizzato i criteri adottati dalle Corti europee affermando: *"(...) si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva (...)"* e concludendo che *"Resta perciò attuale l'invito al legislatore a «stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni» che il sistema del cosiddetto doppio binario «genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU» (sentenza n. 102 del 2016)"*. Vgs. Corte Costituzionale, sentenza n. 43 del 24.1.2018, punto 7 del Considerato in diritto, in www.cortecostituzionale.it.

⁵⁷ G. FIANDACA, *Prima lezione di diritto penale*, Bari, 2017,1.

a regolarizzare la violazione commessa potendo usufruire dei relativi benefici connessi, l'ente avrà un approccio sostanzialmente antitetico, esponendosi, in caso di attivazione di procedure conciliative, spontaneamente agli occhi dell'accertatore fiscale e non ricavando alcun significativo effetto di natura premiale).

D'altra parte, un sistema nel quale il Legislatore ridisegna la scelta repressiva con una costante oscillazione tra il punire ed il blandire il soggetto-contribuente, secondo le esigenze delle casse pubbliche, rischia di dare l'abbrivio ad un meccanismo di "simonia" della funzione punitiva, rafforzando quella percezione sociale sulla natura "non infamante" dei reati economici che nel nostro Paese viene da lontano, come recentemente ricordato da un autorevole magistrato in occasione di un importante convegno in memoria di Giorgio Ambrosoli⁵⁸.

Che i quasi 100 miliardi di euro annui di mancato gettito per evasione fiscale siano una piaga del nostro sistema socio-economico non è in discussione, così come non lo è il fatto che tale fenomeno non sia percepito come un effettivo problema da buona parte della popolazione⁵⁹: ulteriore aspetto che rende critico (e ineludibile), come detto in premessa, l'obiettivo di mutare profondamente il rapporto tra Fisco e cittadini, muovendo dall'equità delle regole.

In attesa di comprendere quali scenari faranno seguito al nuovo assetto voluto dalla riforma, resta qualche dubbio sul fatto che la strada per il raggiungimento di tale traguardo possa essere quella della rivisitazione delle norme penali in nome del *favor fisci*.

⁵⁸ Vgs. E. FUSCO, Relazione al Convegno *Le indagini nei reati di bancarotta. Dall'esperienza di Giorgio Ambrosoli alle attuali tecniche investigative*, Torino, 14.5.2024. Registrazione disponibile sul [canale YouTube della Fondazione Fulvio Croce](#).

⁵⁹ Vgs. G. D'ALESSIO, *What do Italians think about tax evasion?*, in *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, Banca D'Italia, n. 607, 18.2.2021, p. 19: "The propensity for evasion has grown, especially among retirees and the unemployed, while the higher propensity for evasion that was recorded for the selfemployed in the 1990s had largely regressed in 2013. There is also a notable growth in the propensity to evade among young people under 30; the spread of precarious employment in this age group may have contributed to this evolution. The analysis highlights that a certain propensity for evasion is widespread among the population.". Testo disponibile su www.bancaditalia.it.