



•ALERT•

2 LUGLIO 2024

La riforma del diritto penale tributario

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. n. 87/2024

Lo scorso 28 giugno è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D. Lgs. 14 giugno 2024 n. 87 che, in attuazione della Delega per la riforma fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111), **revisiona il sistema sanzionatorio tributario, penale ed amministrativo.**

Il Decreto introduce significative **innovazioni sul fronte penale** che, a differenza delle nuove norme in tema di sanzioni amministrative applicabili esclusivamente alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, sono **immediatamente operative.**

LE FATTISPECIE DI INDEBITA COMPENSAZIONE

Distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti

Il D. Lgs. n. 87/2024 interviene anzitutto sulla distinzione tra **crediti non spettanti** ed **inesistenti**, al centro di recenti contrasti giurisprudenziali, così da definire il perimetro applicativo delle diverse fattispecie di indebita compensazione previste e punite dall'art. 10 *quater* D. Lgs. n. 74/2000.

Sono da intendersi "inesistenti":

- I. i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- II. i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al punto *i)* sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Vanno invece qualificati come "non spettanti":

- I. i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- II. i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e



oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o qualità;

III. i crediti utilizzati in difetto degli adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

Ai fini penali, la qualificazione incide sulla pena edittale prevista e, conseguentemente, sulla possibilità di disporre intercettazioni e misure coercitive personali, nonché sull'operatività della causa di non punibilità per il pagamento del debito tributario, prevista solo per i reati di indebito utilizzo di crediti non spettanti di cui all'art. 10 *quater*, comma 1, D. Lgs. n. 74/2000.

Introduzione di una nuova causa di non punibilità

Con specifico riferimento alla sola fattispecie di indebita compensazione di crediti non spettanti, viene introdotta una **causa di esclusione della punibilità** quando, "anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di **obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito**" (art. 10 *quater*, comma 2 *bis*, D. Lgs. n. 74/2000).

LA RIFORMULAZIONE DELLE FATTISPECIE DI OMESSO VERSAMENTO

Omesso versamento di ritenute certificate

Rispetto al reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 *bis* D. Lgs. n. 74/2000), il D. Lgs. n. 87/2024, pur

confermando la soglia di punibilità di 150.000 euro per ciascun periodo di imposta, introduce significative novità:

- il termine previsto per il versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti è individuato nel 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione del Modello 770;
- l'omesso versamento è punito sempre che il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali, ai sensi dell'art. 3 *bis* D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462;
- nel caso in cui il contribuente decada dal **beneficio della rateazione**, l'omesso versamento è punito solo se l'ammontare del debito residuo è superiore a 50.000 euro.

Omesso versamento dell'IVA

Con specifico riferimento al reato di **omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto** (art. 10 *ter* D. Lgs. n. 74/2000), il D.Lgs. n. 87/2024, pur confermando la soglia di punibilità di 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta, introduce le seguenti novità:

- il termine previsto per il versamento dell'IVA dovuta è individuato nel 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA annuale;
- l'omesso versamento è punito sempre che il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali, ai sensi dell'art. 3 *bis* D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462;
- nel caso in cui il contribuente decada dal **beneficio della rateazione**, l'omesso versamento è punito solo se l'ammontare del debito residuo è superiore a 75.000 euro.

LE NUOVE CAUSE DI NON PUNIBILITA' PREVISTE DALL'ART. 13 D. LGS. N. 74/2000

Il legislatore delegato ha esteso anche il perimetro di applicazione dell'istituto di cui all'art. 13 D. Lgs. n. 74/2000, che disciplina, come noto, le ipotesi di **non punibilità per pagamento del debito tributario**.

Il nuovo comma 3 *bis* prevede la non punibilità dei reati di omesso versamento (artt. 10 *bis* e 10 *ter*) *"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 del riconoscimento di tale causa di non punibilità, il giudice tiene conto della **crisi non transitoria di liquidità** dovuta:

- all'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
- alla non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

Con il nuovo comma 3 *ter*, invece, il legislatore delegato individua una serie di **indici** che il giudice è chiamato a valutare, in modo prevalente, ai fini della **non punibilità per particolare tenuità del fatto** (art. 131 *bis* c.p.), segnatamente:

- a. l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- b. 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 rilevante ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. a) del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (D. Lgs. n. 14/2019).

LE MODIFICHE ALL'ART. 13 *BIS* D. LGS. N. 74/2000 E LE NUOVE CIRCOSTANZE ATTENUANTI

Il D. Lgs. n. 87/2024 interviene sull'art. 13 *bis* D. Lgs. n. 74/2000 (rubricato *"Circostanze del reato"*), sostituendo il comma 1 con i commi 1 e 1 *bis* e modificando il comma 2.

Il nuovo comma 1 conferma la diminuzione della pena fino alla metà e l'inapplicabilità delle pene accessorie nei casi in cui, **prima della chiusura del dibattimento di primo grado** (e non più entro la dichiarazione di apertura dello stesso), il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto.

È inoltre prevista una nuova ipotesi di **sospensione del processo penale** nei casi in cui, prima della chiusura del dibattimento, il debito tributario risulti in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento: in questo caso, l'imputato deve darne comunicazione al giudice procedente ed informare contestualmente l'Agenzia delle Entrate.

La sospensione del processo è revocata decorso un anno, salvo che l'Agenzia delle Entrate abbia comunicato all'Autorità giudiziaria che il pagamento rateale è regolarmente in corso: in questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per

consentire l'integrale pagamento del debito.

La sospensione è revocata anche prima del decorso dei predetti termini qualora l'Agenzia delle Entrate attesti l'integrale versamento delle somme dovute o comunichi la decadenza dal beneficio della rateizzazione.

SEQUESTRO E CONFISCA (ART. 12 *BIS* D. LGS. N. 74/2000)

Il comma 2 dell'art. 12 *bis* prevede espressamente che, *"salvo sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale"*, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca (diretta o per equivalente) 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 il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti.

RAPPORTO TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO

Il D. Lgs. n. 87/2024 interviene infine sul rapporto **tra processo penale e processo tributario**, in attuazione del criterio della legge delega che prevedeva la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem* sostanziale.

In tal senso, il legislatore delegato:

- introduce il nuovo comma 1 *bis* all'art. 20 D. Lgs. n. 74/2000, che consente l'acquisizione nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato, delle sentenze irrevocabili rese nel processo tributario e degli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale;
- modifica l'art. 21 D. Lgs. n. 74/2000 in materia di sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti;
- introduce il nuovo art. 21 *bis* D. Lgs. n. 74/2000, rubricato *"Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione"*, ai sensi del quale la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sus-

siste 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**;

- introduce il nuovo art. 21 *ter* D. Lgs. n. 74/2000, rubricato *"Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative"*, che prevede che, quando ad un soggetto sia stata applicata, per lo stesso fatto, una sanzione penale, 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**.

CONTATTI

Giovanni Morgese
giovanni.morgese@lcalex.it

Carmen Papaleo
carmen.papaleo@lcalex.it