



Aderente all'Unione delle Camere Penali Italiane



ORDINE DEGLI AVVOCATI DI ALESSANDRIA

CONTENZIOSO E REATI TRIBUTARI

3 LUGLIO 2025 ORE 15.00

Tribunale di Alessandria

Aula Boeri

AVV. GIUSEPPE ROMANO – CAMERA PENALE DI ALESSANDRIA

**RELAZIONE: MODIFICHE AL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
IL DECRETO LEGISLATIVO 87/2024**

1. Introduzione

Brevi considerazioni Sistema Penale Tributario

Limitandoci ultima fase diritto penale tributario con **D. Lgs 74/2000**:

- ambizione organicità;
- poche fattispecie;
- soglie rilevanza penale;
- dolo di evasione specifico o generico a seconda dei casi;

Sistema originario D Lgs 74/2000 NON ha retto sotto influenza tendenza repressiva e recuperatoria.

Ad oggi ben **10 interventi di riforma** del D.Lgs 74/2000:

- Reintroduzione fattispecie artt. 10 bis e 10 ter D.Lgs 74/2000 ... nuovo art. 10 quater (indebita compensazione) (2004-2006);
- Abbassamento soglie punibilità; patteggiamento condizionato ex art. 13 bis (2011);
- Inasprimento pene edittali; confisca allargata; (2015,2019 spazza-corrotti);

Costante tutte riforme: Sistema penale tributario votato più alla reintegrazione dell'offesa che alla punizione dell'illecito in funzione preventiva - finalità di recupero dell'imposta evasa

2. Considerazioni generali sul D.lgs. 87/2024

- Coerente *prosecutio* filone legislativo predetto;
- Ulteriormente irrobustito novero dei meccanismi di «salvataggio postumo» incentrato sulla tutela degli interessi erariali;
- **Legge Delega n. 111 del 2023 (art. 20):**
 - 1) rendere più certo, mite ed equo il sistema repressivo nel settore fiscale (*art. 1 lett. g quater e art. 1 lett. g quinquies; nuovo c. II dell'art. 10 quater; novo c. III bis dell'art 13*);
 - 2) incoraggiare quanto più possibile il pagamento (postumo) dell'imposta evasa (*art. 13 ed art. 13 bis*).

3. REATI OMISSIVI

Artt. 10 bis (RITENUTE) e ter (IVA) D.Lgs 74/2000

DIFFERIMENTO del MOMENTO CONSUMATIVO DEL REATO

ante modifiche: entrambe i reati si consumavano entro il termine previsto per la presentazione della relativa dichiarazione annuale;

nuova disposizione: si consumano con il mancato versamento degli importi entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quella della presentazione della dichiarazione stessa;

CONTESTAZIONE DEI REATI

SOLTANTO quando il debito tributario ***NON*** sia in corso di **estinzione mediante RATEAZIONE** (NO C.n.r. - A.d.E.)

DECADENZA RATEIZZAZIONE

In ipotesi di decadenza dalla rateizzazione la punibilità si perfeziona soltanto se l'ammontare del debito RESIDUO sia superiore a 50mila euro per Rit. e 75mila euro per Iva (nuova soglia ?).

SANZIONI EDITTALI e SOGLIE RILEVANZA PENALE INVARIATE

3. REATI OMISSIVI

Art. 13 comma III BIS D.Lgs 74/2000

NOVITA' - Causa di NON punibilità – Crisi liquidità

3-bis. 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**

3. REATI OMISSIVI

Brevi considerazioni

- Più tempo per adempiere per "minore pressione penale";
- Attenzione al rischio di abuso della clausola di esenzione – rateizzazioni (interessanti soglie rateizzazioni);
- Valutazione di merito della crisi economica – da vedere futura giurisprudenza (art. 13 c. III bis D Lgs 74/2000)

4. REATI COMMISSIVI

Art. 10-quater D.Lgs 74/2000 Indebita compensazione

COMPENSAZIONE: NON VERSARE SOMME DOVUTE MEDIANTE UTILIZZO ISTITUTO COMPENSAZIONE DI CREDITI FISCALI (ART. 17 D.Lgs 241/1997)

INDEBITA: perché CREDITI compensati NON SPETTANTI o INESISTENTI

NOVITA': INTRODUZIONE DEFINIZIONE CREDITI NON SPETTANTI o INESISTENTI

Ante modifiche: contrasto giurisprudenziale applicazione normativa tributaria (con particolare riferimento ai termini di decadenza per l'accertamento); *Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite* con Sentenze n. 34419 e 34452 del 2023 in cui si afferma che tipologie di credito sono strutturalmente distinte e logicamente alternative;

Nuova disposizione: si tipicizzano con l'introduzione delle **lettere g-quater e g-quinques dell'art. 1 del D.lgs 74/2000** le definizioni in linea di continuità con le citate pronunce delle Sezioni Unite.

Art. 1 – Definizioni D. Lgs 74/2000

CREDITI NON SPETTANTI E CREDITI INESISTENTI

Comma I - lett. g-quater) per "**crediti inesistenti**" si intendono:

1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;

2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;

Comma I lett. g-quinquies) per "**crediti non spettanti**" si intendono:

1) 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;

2) 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 particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;

3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza

4. REATI COMMISSIVI

Art. 10-quater D.Lgs 74/2000 Indebita compensazione

NOVITA' - Causa di NON punibilità

CONDIZIONI INCERTEZZA CREDITI NON SPETTANTI

Comma 2-bis - La punibilità dell'agente per il reato di cui al **comma 1** è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito

5. Causa di NON PUNIBILITA'

PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO

Art. 13 c. III TER D.Lgs 74/2000

- con introduzione c. III TER D Lgs 74/2000 si assiste tipicizzazione criteri di valutazione del Giudice ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui **all'art. 131 bis c.p.**
- 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.

AD OGGI CAUSE di NON PUNIBILITA'

- PAGAMENTO INTEGRALE (SANZIONI ED INTERESSI DEL DEBITO TRIBUTARIO (GIA' INTRODOTTA RIFORMA 2019 (Art. 13 commi I, II e III D.Lgs 74/2000) (n.b. con Art. 23 Legge di bilancio 2023 Debito fiscale può essere definito con istituti tregua fiscale, ravvedimento speciale incluso);
- CRISI ECONOMICA SOPRAVVENUTA (Art. 13 comma III BIS D.Lgs 74/2000);
- CONDIZIONI INCERTEZZA CREDITI NON SPETTANTI INDEBITA COMPENSAZIONE (Art. 10-quater D.Lgs 74/2000);
- PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO (Art. 13 comma III TER D.Lgs 74/2000).

6. Art. 13-bis: Circostanze del reato

- 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.

considerazioni

- PRIMA DELLA MODIFICA: attenuante solo se adempimento fiscale avvenuto prima apertura dibattimento (aveva poco senso per art. 13 che ... estingueva già reato)
- RATEIZZAZIONE ? SOGLIA RATEIZZAZIONE ? come si conciliano ?
- 1-bis. Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il **processo è sospeso** dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso.

considerazione

- Processo si può sospendere così anche dopo dichiarazione apertura dibattimento ...
- 2 e 3 – nessuna novità