

PROGRESSIONE OMISSIVA E INEFFETTIVITÀ PROGRESSIVA: I DELITTI DI OMESSO VERSAMENTO DOPO IL D.LGS. 87/2024 (*)

di Stefano Cavallini

SOMMARIO: 1. Introduzione: due fattispecie “esemplari” dell’attuale diritto penale tributario. — 2. Fibrillazioni e oscillazioni degli omessi versamenti: “andata e ritorno” della certificazione quale esclusivo centro di gravitazione dell’art. 10-bis. — 2.1. L’iniziale assetto e le prime pronunce della Corte costituzionale. — 2.2. La trasfigurazione degli omessi versamenti con il d.lgs. n. 158/2015. — 2.3. L’illegittimità costituzionale del “nuovo” art. 10-bis e la compatibilità dell’omesso versamento IVA con il diritto dell’Unione. — 3. Il volto attuale degli omessi versamenti: a) le costanti delle incriminazioni. — 3.1. I soggetti attivi. — 3.2. Gli oggetti materiali. — 3.3. Le soglie di punibilità. — 4. (Segue) b) Le novità strutturali del d.lgs. n. 87/2024. — 4.1. Lo slittamento del *tempus commissi delicti*. — 4.2. Il debitore al bivio: la nuova alternativa strutturale dell’omissione. — 4.3. I riflessi di diritto intertemporale. — 4.4. Un primo provvisorio bilancio: struttura delle fattispecie e profili di irragionevolezza (e di eventuale eccesso di delega?). — 5. L’elemento soggettivo: dolo generico e crisi di liquidità. — 6. Le intersezioni con il diritto della crisi (cenni). — 7. Trattamento sanzionatorio e rapporti con altri reati. — 8. Conclusioni.

1. Introduzione: due fattispecie “esemplari” dell’attuale diritto penale tributario.

Con l’incriminazione degli omessi versamenti si è inaugurata, a pieno titolo, la stagione della post-modernità del diritto penale tributario: non solo, o non tanto, per il ripescaggio della penale rilevanza di condotte sganciate dal momento dichiarativo¹, pilastro della complessiva disciplina disegnata, appena pochi anni prima, dal legislatore del d.lgs. n. 74/2000², ma per la traiettoria che con le nuove figure delittuose è stata impressa all’intero microcosmo normativo.

Dall’innesto del bene giuridico ‘puntuale riscossione delle imposte’³, infatti, sono germinati, con una sorta di riproduzione agamica, ulteriori reati e istituti “accessori”, serventi alla rinnovata sfaccettatura dell’interesse penalmente tutelato, che si è via via radicato nel sistema sino a permeare l’intero assetto. Dalla tutela della mera liquidazione delle imposte alla funzionalizzazione della leva penalistica all’obiettivo di

(*) Il saggio riproduce, con limitate modifiche e l’aggiunta di un paragrafo conclusivo, il capitolo “I delitti di omesso versamento” del Volume “Il nuovo diritto penale tributario”, a cura di F. DI VIZIO e G. MAZZOTTA, Giuffrè, 2025. Si ringraziano l’Editore e i curatori che ne hanno consentito la pubblicazione su questa *Rivista*.

¹ L’art. 2 l. n. 516/1982, tra i reati del sostituto di imposta, contemplava tra l’altro l’omesso versamento di ritenute; la norma incriminatrice, già rivisitata negli anni, non era stata riprodotta dal legislatore del 2000.

² Per tutti, A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, III ed., Padova, 2021, 479; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, IV ed., Bologna, 2021, 331.

³ Unanime la dottrina (in tal senso si esprime, del resto, la relazione alla legge n. 311/2004); cfr. tra gli altri E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 337, 350; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C. F. GROSSO, T. PADOVANI, A. PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, vol. XVII, Milano, 2010, 551, 578; G. SOANA, *I reati tributari*, V ed., Milano, 2023, 357, 403.

far cassa, in effetti, il passo è stato breve⁴. Si deve alla riforma del 2015 la chiara presa di coscienza legislativa dell'attuale 'condizione spirituale' del diritto penale tributario, muovendo proprio da una *marcata inflessione delle fattispecie* in esame *a scopo promozionale*: accanto alle incriminazioni degli inadempimenti tributari sono gemmati istituti premiali, costruiti sulla rinuncia alla pena in caso di tardivo e integrale adempimento, e la stessa confisca si è tramutata in contropunta incentivante al versamento dell'imposta evasa.

Le scelte legislative degli anni successivi — in una incessante produzione normativa, di pessima qualità complessiva — hanno infatti confermato, pur nel fluttuante andirivieni nel dosaggio della penalità⁵, il *rationale* di fondo del sistema; addirittura esaltato con il d.lgs. n. 87/2024, che ha rimodulato la stessa portata tipica delle fattispecie omissive suscitando — peraltro — esiziali questioni esegetiche, amplificate dalla scadente fattura del prodotto normativo. Un dato è però certo: la concezione funzionale del reato (tributario) — che « si esprime essenzialmente nell'impiego della norma punitiva non più solo come strumento *reattivo* all'illecito, ma anche *proattivo* rispetto all'*implementazione di direttrici più ampie di politica del diritto* »⁶ — si affaccia, oggi, sull'ultima frontiera, in cui il *telos* riscossivo involge l'*enforcement* anche degli strumenti amministrativi di definizione agevolata delle pendenze fiscali del contribuente.

Se è vero che i due tipi omissivi giocano ruoli differenti nei rispettivi settori di riferimento (l'art. 10-*bis* sino al 2015 è stato l'unico avamposto penale in materia di ritenute, l'art. 10-*ter* si innesta invece in una nutrita platea di reati a tutela dell'imposta sul valore aggiunto⁷, tanto da postulare la presentazione di una dichiarazione che implichi il successivo obbligo liquidatorio e da fungere, sovente, da reato-spia di più complessi congegni fraudolenti⁸), l'affine oggettività giuridica, il comune contenuto strutturale e lesivo, l'omogenea combinazione con gli istituti "propulsivi" del d.lgs. n. 74/2000, persino l'identità testuale delle novelle che hanno interessato i tipi delittuosi suggeriscono una trattazione congiunta delle due fattispecie, evidenziando di volta in volta le specificità della singola incriminazione.

⁴ In breve tempo, infatti, si sono affacciate sulla scena ulteriori figure delittuose (artt. 10-*ter* e 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000), del pari distoniche rispetto all'originario impianto normativo, cui è stata associata la confisca per equivalente (a sua volta servente al recupero del gettito fiscale).

⁵ L'armamentario sanzionatorio, reso più severo con la riforma del 2011, è stato rivisto al ribasso nel 2015, per essere nuovamente inasprito nel 2019.

⁶ Così F. CONSULICH, *La scriminante sfigurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione? Il caso dei reati fiscali*, *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2014, 2 (corsivi dell'A.).

⁷ A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 494 ss.

⁸ Il "missing trader" delle c.d. frodi carosello (emblematico il caso della società che importa beni da Paesi Ue, dunque senza applicazione Iva, e li rivende a prezzo sostanzialmente analogo, con applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ad altro operatore nazionale), infatti, ometterà sistematicamente il versamento dell'imposta sul valore aggiunto maturata per effetto delle operazioni fittizie: cfr., volendo, S. CAVALLINI, *Art. 10-ter*, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da F. Palazzo, C. E. Paliero, vol. XIII, *Reati tributari*, a cura di R. BRICCHETTI, P. VENEZIANI, Torino, 2017, 343-344. La relazione governativa al d.l. n. 223/2006, del resto, ricollega l'incriminazione (allo stesso modo di quella, coeva, dell'art. 10-*quater*) all'obiettivo di «contrastare con maggiore efficacia i fenomeni di evasione da riscossione».

I due reati, del resto, sono pressoché coevi ed erano inizialmente legati — già a livello letterale — dal cordone ombelicale dato, quanto a cornice edittale e soglia di punibilità, dal rinvio all’art. 10-*bis* veicolato dall’art. 10-*ter*⁹ (tecnica di incriminazione infine abbandonata con il d.lgs. n. 158/2015).

La riscoperta dell’omesso versamento di ritenute (certificate), con l’introduzione dell’art. 10-*bis*, si deve all’art. 1, comma 414, l. n. 311/2004; appena due anni dopo, ad esso si è affiancata l’altra figura omissiva, forgiata sull’Iva, con l’introduzione dell’art. 10-*ter*, senza precedenti nell’ordinamento penale italiano¹⁰ (art. 35, comma 7, d.l. n. 223/2006). Comun denominatore tra le due figure era (ed è) l’*assenza di qualunque profilo di fraudolenza* in capo al soggetto attivo¹¹, che giustifica sul piano politico-criminale l’analogo compasso edittale (reclusione da sei mesi a due anni), il più modesto nella cornice del d.lgs. n. 74/2000: rileva, infatti, la mera omissione nel versamento delle ritenute o dell’Iva entro il termine normativamente fissato, tra l’altro recentemente modificato¹².

Praticamente all’unisono si sono levate, altresì, le critiche della dottrina ai nuovi prodotti delittuosi; ricorrente è la sottolineatura della distonia rispetto al quadro d’insieme del diritto penale tributario (di allora)¹³, in uno al rilievo della unicità (non commendevole) nell’incriminazione di «meri inadempimenti di obbligazioni, (...) non accompagnati almeno da comportamenti fraudolenti, e cioè da significativi disvalori di azione»¹⁴.

L’analisi delle ultime significative interpolazioni, apportate dal d.lgs. n. 87/2024, sconta la necessità di soffermarsi, preliminarmente, sull’evoluzione storica dei due tipi delittuosi e sugli interventi demolitori (nel caso dell’art. 10-*bis*) del Giudice delle Leggi (§ 2), viatico per la disamina delle costanti delle incriminazioni (§ 3); solo allora sarà possibile riflettere sulla natura e sulle ricadute della recente novella (§ 4) e incamminarsi, poi, sul crinale del coefficiente soggettivo di fattispecie (§ 5), anch’esso connotato dalle rilevanti novità dell’ultima riforma.

⁹ Rinvio definito da alcuni “raccapricciante” (G. FLORA, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla Corte costituzionale*, *Dir. pen. proc.*, 2014, 710), come testimoniato dalle perplessità in punto di legittimità costituzionale subito suscitate. Per vero, il richiamo all’art. 10-*bis* contenuto nella contigua figura, letteralmente, poteva apparire persino più ampio, essendo modulato su un recepimento dell’intera disposizione “in quanto compatibile”; ma era apparso subito evidente che, alla luce delle rispettive peculiarità, il rinvio si risolvesse nella puntualizzazione della soglia di punibilità e nel recepimento della cornice edittale della norma richiamata: in tema A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 502-503; G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 400.

¹⁰ Una “assoluta novità” (E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 349) nel panorama penale tributario, posto che nemmeno la l. n. 516/1982 l’aveva enucleato quale reato (l’unico remoto antecedente si rinveniva solo nell’art. 50 d.P.R. n. 633/1972: A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 604).

¹¹ A. PERINI, (voce) *Reati tributari*, *D. disc. pen.*, Aggiornamento VI, Torino, 2013, 481. Cfr. anche *infra*, § successivo.

¹² *Infra*, § 4.1.

¹³ G. FLORA, *Il legislatore*, cit., 710; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 332 ss.

¹⁴ E. MUSCO, (voce) *Reati tributari*, *Enc. dir., Ann.*, I, Milano, 2007, 1064.

2. Fibrillazioni e oscillazioni degli omessi versamenti: “andata e ritorno” della certificazione quale esclusivo centro di gravitazione dell’art. 10-bis.

Molteplici sono state le modifiche impresse, nel ventennio di vigenza delle omissioni liquidatorie, sui tipi delittuosi, vuoi in dipendenza di alluvionali e scoordinati interventi del legislatore, vuoi per effetto delle cesoie del Giudice delle Leggi, che ha parzialmente amputato l’omesso versamento di ritenute.

Merita, allora, passare brevemente in rassegna le tappe del percorso che dalle incriminazioni “genetiche” si è snodato sino alla fisionomia dei reati in commento che il legislatore del d.lgs. n. 87/2024 ha nuovamente e significativamente ridisegnato, aggravando il senso di precarietà e di indecifrabilità — politico-criminale ed esegetica — delle odierne figure delittuose.

2.1. L’iniziale assetto e le prime pronunce della Corte costituzionale.

Si è già osservato che l’originaria articolazione delle due figure era organizzata su un robusto rinvio *per relationem* dell’art. 10-ter alla contigua omissione, in particolare in punto di dosimetria edittale e di soglia di punibilità; un livellamento “pigro” che mal si acconciava, tuttavia, al ben diverso retroterra penale delle norme incriminatrici, stridendo — su tutto — la fissazione di una soglia per l’omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto inferiore rispetto ai limiti quantitativi previsti per le ben più gravi fattispecie dichiarative a presidio della stessa. Se, infatti, allora l’art. 10-bis era l’unico vettore repressivo in tema di ritenute, l’art. 10-ter arricchiva, in chiave residuale quanto a disvalore (punendo le violazioni nella fase puramente liquidatoria del tributo), un *parterre* affollato di tipi dichiarativi, alcuni dei quali (su tutti gli artt. 4 e 5) sagomati su soglie di punibilità più elevate (rispettivamente 77.468,53 e 103.291,38 euro) di quella cristallizzata nell’art. 10-bis e, di rimbalzo, nella limitrofa figura: e ciò fino alla rivisitazione al ribasso delle soglie dei reati dichiarativi attraverso il d.l. n. 138/2011 (con una previsione che, nondimeno, in quanto espansiva della penalità, poteva avere effetti solo per il futuro). Da qui l’aporia, perdurante per i fatti commessi tra l’introduzione dell’art. 10-ter e il settembre 2011, presto denunciata dalla dottrina — che non aveva esitato a censurare la paradossalità della « situazione normativa (...): condotte dotate di maggior pericolosità per gli interessi tributari dello Stato (e che il legislatore stesso considera tali, come è dimostrato dai più severi livelli edittali) vengono punite solo se il risultato offensivo è più grave di quello provocato da una condotta che presenta un assai minore (per non dire nullo) coefficiente di lesività »¹⁵ — e, inevitabilmente, caduta sotto la scure del Giudice delle Leggi, con il conseguente radicamento dell’entità dell’imposta non versata, a fini di tipicità dell’omissione, in euro 103.291,38, ovvero il limite maggiore caratterizzante sino al 2011 la dichiarazione infedele.

¹⁵ G. FLORA, *Il legislatore*, cit., 711.

Con sentenza n. 80/2014, in effetti, la Corte costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 10-ter nella misura in cui, per i fatti anteriori al d.l. n. 138/2011, puni[va] omissioni di importi inferiori ad euro 103.291,38, ravvisando la « la lesione del principio di eguaglianza insita in tale assetto, [...] resa manifesta dal fatto che l'omessa dichiarazione e la dichiarazione infedele costituiscono illeciti incontestabilmente più gravi, sul piano dell'attitudine lesiva degli interessi del fisco, rispetto all'omesso versamento dell'IVA: e ciò, nella stessa considerazione del legislatore, come emerge dal raffronto delle rispettive pene edittali (reclusione da uno a tre anni, per i primi due reati; da sei mesi a due anni, per il terzo) ». Certamente, osserva la Corte, « il contribuente che, al fine di evadere l'IVA, presenta una dichiarazione infedele, tesa ad occultare la materia imponibile, o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta (...) più "insidiosa" per l'amministrazione finanziaria — in quanto idonea ad ostacolare l'accertamento dell'evasione (e, nel secondo caso, a celare la stessa esistenza di un soggetto di imposta) — rispetto a quella del contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione, omette di versare l'imposta da lui stesso auto liquidata (omissione che può essere dovuta alle più varie ragioni, anche indipendenti da uno specifico intento evasivo, essendo il delitto di cui all'art. 10-ter a dolo generico). In questo modo, infatti, il contribuente rende la propria inadempienza tributaria palese e immediatamente percepibile dagli organi accertatori: sicché, in sostanza, finisce per essere trattato in modo peggiore chi — *coeteris paribus* — ha tenuto il comportamento [...] meno trasgressivo»¹⁶.

Con il d.lgs. n. 158/2015, le due fattispecie sono state diversificate, anche testualmente, quanto a soglia di punibilità; con un intervento, tuttavia, assai più profondo — e maldestro — di una semplice emancipazione linguistica dei due tipi.

2.2. La trasfigurazione degli omessi versamenti con il d.lgs. n. 158/2015.

Il legislatore delegato del 2015 ha infatti affastellato ulteriori modifiche in un quadro normativo che avrebbe meritato ben più ponderato *restyling*.

Più lineare la rimodulazione dell'omesso versamento dell'Iva: finalmente dotata di autonomia precettiva, la fattispecie è stata cesellata con l'innalzamento della soglia ad euro 250.000 (nella entità rimasta invariata sino ad oggi). Nessun dubbio in punto di conformità alla delega; come si vedrà meglio tra un attimo, infatti, la riduzione della penalità, per questi reati, era una delle opzioni demandate all'esecutivo.

Oltre ad azionare la leva abolitiva con la revisione al rialzo della soglia — ora pari ad euro 150.000, entità ancora vigente —, quanto all'art. 10-bis la riforma del 2015, invece, ha anche sostanzialmente riscritto il perimetro tipico, ampliandone lo spettro: se,

¹⁶ Censure analoghe erano state tratteggiate anche in relazione alla soglia dell'art. 10-bis, per fatti anteriori al settembre 2011, inferiore rispetto a quella delle più gravi fattispecie dichiarative e, poi, allo stesso art. 10-ter, rimodulato proprio dalla sentenza n. 80/2014 del Giudice delle Leggi. La Corte Costituzionale, tuttavia (C. Cost., n. 100/2015), ha giudicato infondate le questioni per impossibilità di ravvisare pertinenti *tertium comparationis* nei parametri normativi dedotti dai remittenti.

in precedenza, il rilascio delle certificazioni innervava un essenziale presupposto del reato — assurgendo a penale rilevanza solo l'omesso versamento di ritenute, appunto, certificate¹⁷ —, con un contenimento della repressione tutt'altro che irragionevole¹⁸, in seguito la fattispecie si sdoppiava per il tramite di una alternativa modale: nel fuoco dell'omissione, invero, ricadevano anche ritenute meramente “dovute”, in quanto risultanti dalla dichiarazione del sostituto (il c.d. modello 770).

L'intervento legislativo, per vero, non giungeva come un fulmine a ciel sereno: dichiarato, nelle intenzioni del legislatore delegato, era l'obiettivo di superare — *ab imis* — il dibattito giurisprudenziale sulla valenza probatoria del contenuto della dichiarazione (che sarebbe stato risolto, nella sua corretta dimensione ermeneutica, solo nel 2018, grazie alla nomofilassi delle Sezioni Unite¹⁹), nella cornice della fattispecie previgente. Il cuore della questione è presto detto: se, per la dimostrazione del rilascio delle certificazioni — segmento di fattispecie indispensabile prima del 2015 (e, come si vedrà più avanti, anche oggi) —, sia possibile avvalersi del solo modello 770²⁰ oppure se occorra acquisirne *aliunde* la prova (mediante accertamenti presso l'amministrazione finanziaria ovvero con l'escussione testimoniale dei sostituiti)²¹. Una prima remissione alle Sezioni Unite era stata paralizzata dalla sopraggiunta prescrizione del reato e non sembrava alle porte la ricomposizione del contrasto giurisprudenziale, quantunque si stesse consolidando l'indirizzo più restrittivo²².

¹⁷ Esula(va)no dunque dal perimetro della fattispecie i casi di ritenute senza rilascio delle certificazioni e il rilascio delle certificazioni in epoca successiva alla scadenza del termine ultimo di adempimento dell'obbligo di versamento: cfr. tra gli altri E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 341.

¹⁸ Solo a seguito del rilascio della certificazione, infatti, viene meno la solidarietà passiva tra sostituto e sostituto, in caso di ritenuta a titolo di imposta, ovvero il sostituto può compensare i propri debiti tributari con l'importo corrispondente alla trattenuta alla fonte così determinando un danno per l'Erario (critici A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 484-485). Va peraltro rilevato — in argomento cfr. anche G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 355 — che la Cassazione civile a Sezioni Unite ha ritenuto che il venir meno della solidarietà passiva tra sostituto e sostituto non dipenda dal rilascio delle certificazioni, bensì dalla semplice effettuazione delle ritenute: Cass. civ., sez. un., n. 10378/2019, in *Riv. giur. trib.*, 2019, 574.

¹⁹ Con principi che, alla luce delle vicende successive, appaiono più che mai attuali e verranno perciò ripresi a tempo debito (*infra*, § 3.2.).

²⁰ Secondo l'indirizzo più risalente e ancora all'epoca maggioritario, per la prova del rilascio delle certificazioni era sufficiente la produzione in giudizio del modello 770, indice inequivocabile e dirimente dell'integrazione dell'elemento costitutivo in parola (tra le molte, Cass. pen., sez. III, n. 1443/2013, in *CED Rv.* 254152; Cass. pen., sez. III, n. 20778/2014, in *CED Rv.* 259182).

²¹ Per l'orientamento in esame, a far tempo dalla sentenza Gagliardi (Cass. pen., sez. III, n. 40526/2014, in *CED Rv.* 260090), cfr. Cass. pen., sez. III, n. 6203/2015, in *CED Rv.* 262365, Cass. pen., sez. III, n. 10475/2015, in *CED Rv.* 263007: si è rilevato come non possa desumersi automaticamente, dalla presentazione del modello 770, l'avvenuto rilascio delle certificazioni, poiché quest'ultimo si limita a documentare le ritenute effettuate e le somme corrisposte ai sostituiti; d'altronde, modello 770 e certificazioni assolverebbero a funzioni diverse, atteso che, « mentre le certificazioni devono essere emesse soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, la dichiarazione va invece obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative) ». La stessa fattura testuale dell'art. 10-*bis*, anteriormente al d.lgs. n. 158/2015, con il riferimento alle certificazioni, confermava la discontinuità con il prototipo della l. n. 516/1982.

²² Tra le altre, Cass. pen., sez. III, n. 10104/2016, in *CED Rv.* 266301; Cass. pen., sez. III, n. 10509/2017, in *CED Rv.* 269141.

In questo contesto, l’espansione della penalità è sembrata un “toccasana” all’incertezza esegetica: salvo immediatamente palesarsi come *rimedio*, in realtà, *peggiore del male*²³, poiché latore di vizi di ragionevolezza intrinseci alla rinnovata fattispecie e incurante delle direttive della legge delega, che in relazione alle figure omissive vincolavano il legislatore delegato a criteri esattamente antitetici rispetto all’ampliamento del quadro tipico. Sul primo versante, balzavano all’occhio evidenti *deficit* di offensività della nuova declinazione del tipo (giacché la mera presentazione della dichiarazione ad opera del sostituto non libera il sostituto dall’obbligazione tributaria e non può pertanto assumersi lesa l’interesse erariale alla corretta percezione dei tributi). Non solo: il complessivo arsenale repressivo prestava il fianco a censure di irragionevolezza, in quanto foriero di effetti «antinomic[i] in presenza delle certificazioni e del tutto irragionevoli ove ne sia mancato il rilascio»²⁴.

Mentre, infatti, in presenza di ritenute certificate, il sostituto sarebbe stato incentivato a dichiarare il falso in ordine al superamento della soglia — potendo contare sulla perdurante irrilevanza penale della fraudolenza e delle infedeltà dichiarative in materia di ritenute —, con conseguente onere per l’accusa di dimostrare l’avvenuta certificazione e il mendacio dichiarativo²⁵, in caso di carenza delle certificazioni veniva punito il sostituto che avesse presentato un modello 770 veritiero (con corretta quantificazione del debito al di sopra della soglia) omettendo poi il versamento del dovuto e mandato esente da pena colui che avesse falsamente indicato un debito inferiore alla soglia, omettendo di versarlo (o, addirittura, di versare un ammontare più consistente di imposta)²⁶.

Ancor più radicali i vizi di eccesso di delega che adombravano la norma incriminatrice di nuovo conio.

La legge delega (in particolare l’art. 8 l. n. 23/2014) infatti, come accennato, rispetto alle figure omissive circoscriveva il raggio di intervento dell’esecutivo alla « possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità »; il legislatore delegato, quindi, avrebbe potuto unicamente ritagliare l’area delle fattispecie, ridurre il carico sanzionatorio oppure abrogarle.

Il risultato della novella del 2015 era, per contro, l’esatto opposto: non un arretramento, ma un avanzamento della penalità. Arrogandosi scelte politico-criminali non conferite dal parlamento, il governo aveva esteso lo spettro della norma incriminatrice, in evidente violazione degli artt. 25 e 76 Cost.

²³ Volendo, S. CAVALLINI, *Art. 10-bis*, in *Trattato teorico pratico*, cit., 326 ss.; sul punto anche A. INGRASSIA, *La Corte costituzionale riscrive il delitto di omesso versamento delle ritenute per garantire la riserva di legge: le prospettive di un paradosso solo apparente*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 2022, 1301.

²⁴ A. INGRASSIA, [I reati del sostituto d’imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d’incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega](#), in *Dir. pen. cont.*, 2 febbraio 2016, 14.

²⁵ A. INGRASSIA, *I reati del sostituto d’imposta*, cit., 15.

²⁶ *Ibidem*.

2.3. L'illegittimità costituzionale del "nuovo" art. 10-bis e la compatibilità dell'omesso versamento Iva con il diritto dell'Unione.

A fronte di un contrasto tanto macroscopico con il parametro costituzionale era inevitabile la sottoposizione della questione al Giudice delle Leggi, che ha infine travolto la nuova incriminazione²⁷.

Ritenuto assorbito il profilo di irragionevolezza sopra enucleato e dedotto anche dal giudice remittente²⁸, la Corte — escluso che l'intervento legislativo potesse ricondursi a un'ipotesi di interpretazione autentica — ha ravvisato il contrasto della nuova formulazione dell'art. 10-bis con il principio di riserva di legge in materia penale, così chiosando: « in definitiva, il legislatore delegato ha introdotto nell'art. 10-bis una nuova fattispecie penale (omesso versamento di ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione del sostituto), affiancandola a quella già esistente (omesso versamento di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti), senza essere autorizzato a farlo dalla legge di delega, mentre sarebbe stato necessario un criterio preciso e definito per poter essere rispettoso anche del principio di stretta legalità in materia penale (art. 25, secondo comma, Cost.) ».

Si tornava insomma, quanto all'omesso versamento di ritenute, alla cornice tipica previgente, sia pure connotata dalla più alta soglia di punibilità scaturita dalla riforma del 2015²⁹.

L'innalzamento della soglia per l'omesso versamento Iva — a sua volta — è stato sottoposto al vaglio della Corte di Giustizia per dedotto contrasto con il diritto eurounitario (segnatamente con gli artt. 325 TFUE e 2 Conv. T.i.f. in ragione del più blando livello di tutela previsto dall'ordinamento nazionale per una imposta di rilievo comunitario rispetto a tributi di carattere esclusivamente interno, quali nel caso di specie le ritenute)³⁰; ma la Corte di Giustizia (sentenza del 2 maggio 2018) ha fugato i dubbi di compatibilità con il diritto dell'Unione³¹.

²⁷ C. Cost. n. 175/2022, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 2022, 1300, con nota di A. INGRASSIA, *La Corte costituzionale riscrive il delitto di omesso versamento*, cit.

²⁸ Tribunale Monza, ordinanza del 27 maggio 2021.

²⁹ Anche l'attuale conformazione dell'art. 10-bis, secondo una parte della dottrina, presenterebbe elementi di irrazionalità, in particolare per la mancata incriminazione di coloro che non adempiano all'obbligo di rilascio della certificazione: G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 354-355, 365-366.

³⁰ G.i.p. Tribunale Varese, ordinanza del 30 ottobre 2015.

³¹ Ampiamente, sulla sentenza in esame, F. ZUNICA, A. GENTILI, *I delitti di occultamento, omesso versamento e indebita compensazione*, ne *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.v.a.*, a cura di A. SCARCELLA, Torino, 2019, 252 ss.; C. CUPELLI, [La disciplina dei reati tributari ancora davanti alla Corte di Giustizia: il caso Scialdone e le soglie di punibilità](#), in *Dir. pen. cont.*, 14 maggio 2018.

3. Il volto attuale degli omessi versamenti: a) le costanti delle incriminazioni.

Prima di soffermarsi sulle dirompenti novità che hanno investito i tipi delittuosi è ora possibile analizzarne i nuclei costanti, dai soggetti attivi ai rispettivi oggetti materiali, fino alla articolazione delle soglie di punibilità.

3.1. I soggetti attivi.

Nota comune alle due figure è la limitazione della soggettività attiva. Per quanto rette dal pronome “chiunque”, entrambe si configurano quali reati propri³², in cui l'autoria è diretta proiezione dell'oggetto materiale di fattispecie: nel caso dell'art. 10-*bis* (ma analogamente già nella l. n. 516/1982) i sostituti di imposta, cioè coloro che, « in forza di disposizione di legge, [sono] obbligat[i] al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, ed anche a titolo di acconto » (art. 64, comma 1, d.p.r. n. 600/1973); in quello dell'art. 10-*ter* il 'soggetto Iva', ovvero colui su cui grava (e che abbia adempiuto) l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale³³. Naturalmente, qualora il contribuente sia una persona giuridica, gli obblighi penalmente sanzionati ricadono sugli amministratori³⁴: si assiste, anche qui, alla tradizionale scissione tra beneficiario dell'inadempimento tipico e autore del reato, che trova ricomposizione nel contesto della non punibilità sopravvenuta *ex art. 13* (nel quale non interessa chi materialmente soddisfi il debito non onorato entro la soglia temporale di penale rilevanza).

In sintesi estrema, il meccanismo della sostituzione tributaria — alla base dell'incriminazione tipizzata nell'art. 10-*bis* e disciplinato dagli artt. 23 ss. d.p.r. n. 600/1973³⁵ — annovera i casi in cui un soggetto (sostituto), che eroga un reddito, è tenuto ad effettuare un prelievo percentuale sul compenso riconosciuto (c.d. ritenuta alla fonte) e a versare poi quanto trattenuto all'Erario, in luogo del percettore (sostituto)³⁶; in via strumentale, poi, gravano sul sostituto obblighi accessori, segnatamente — per quanto maggiormente rileva, di riflesso, sulla struttura della figura delittuosa in esame — quello di rilasciare al sostituto (*ex art. 4 d.P.R. n. 322/1998*) una certificazione che comprovi

³² F. ZUNICA, A. GENTILI, *I delitti*, cit., 242 ss., 249.

³³ E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 350.; G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 358-359, 404.

³⁴ Riferimenti in T. PADOVANI, *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 374.

³⁵ Fino all'introduzione del comma 1-*bis* dell'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, la tutela penale in materia di ritenute fiscali era circoscritta, non senza profili di irragionevolezza, alla fase liquidatoria: come accennato, la Corte costituzionale (sentenza n. 100/2015) aveva peraltro giudicato legittimo il diverso trattamento penale riservato al sostituto e al contribuente.

³⁶ Si può distinguere poi tra sostituzione a titolo di imposta — detta anche “propria”, nella quale il rapporto tributario si esaurisce tra sostituto e Fisco — e sostituzione a titolo di acconto, o “impropria”, in cui la ritenuta è una mera anticipazione sulla liquidazione dell'imposta senza alcuna liberazione del sostituto sul versante della solidarietà passiva.

l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate³⁷ (oltre che di presentare telematicamente, con cadenza annuale, una dichiarazione unica di sostituto d'imposta, da cui risultino tutte le somme erogate e le ritenute effettuate).

L'individuazione del "soggetto Iva", d'altro conto, rinvia nel d.p.r. n. 633/1972 la propria fonte extrapenale di riferimento: sostanzialmente, soggetto attivo del reato, e prima ancora destinatario dell'obbligo dichiarativo annuale (art. 8 d.p.r. n. 322/1998), è chiunque presti servizi o ceda beni nell'esercizio di imprese, arti o professioni, attività documentate mediante emissione di fatture³⁸. Ove si tratti di società di persone (nella specie, di società in nome collettivo), la responsabilità solidale e illimitata del socio ai sensi dell'art. 2291 c.c. determina l'inclusione nei soggetti attivi dell'omesso versamento dell'Iva di tutti i soci, irrilevante essendo che uno di essi abbia presentato la dichiarazione dei redditi, che l'amministrazione finanziaria abbia chiesto a costui l'adempimento dell'obbligazione tributaria e che eventualmente anche altri soggetti avrebbero potuto essere imputati del medesimo fatto³⁹.

Valgono, poi, gli ordinari principi in materia di concorso di persone nel reato (proprio): contributi di soggetti *extranei* possono configurarsi qualora sia stata formalizzata una delega di funzioni, ovvero sia stato incaricato un terzo — di regola un intermediario o un consulente — di versare il dovuto⁴⁰. Naturalmente, avvalersi di altri soggetti non esime da responsabilità l'*intraneus*, che conserva poteri di intervento sull'esecuzione degli adempimenti da parte degli incaricati e che, comunque, fornisce ai collaboratori il supporto documentale all'uopo occorrente; d'altra parte, la natura personale degli obblighi fiscali osta alla predicabilità di una funzione liberatoria della delega, che nel settore penale tributario non contribuisce neppure a un innalzamento del livello di tutela del bene giuridico di categoria⁴¹.

Lo iato tra l'insorgenza del presupposto del comando (l'anno di imposta cui si riferiscono le ritenute certificate o l'imposta sul valore aggiunto) e la scadenza del termine — arco temporale ulteriormente esteso dal d.lgs. n. 87/2024, come si vedrà più avanti⁴² — restituisce delicate questioni nei casi di successione della carica di amministratore della società contribuente, in particolare di mutamento del gerente dopo l'effettuazione delle ritenute (o la maturazione del debito Iva) ma prima del termine ultimo di versamento.

Poiché le omissioni si consumano proprio allo spirare del termine normativamente fissato⁴³, è alla persona che riveste la carica alla scadenza che occorre ascrivere la soggettività attiva di fattispecie⁴⁴, salvo valutarne il contegno psicologico, sia sul piano della consapevolezza sia sul terreno della volontà. In un orizzonte di

³⁷ A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 482-483; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 588.

³⁸ A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 607.

³⁹ Cass. pen., sez. III, n. 2834/2018, in *CED Rv.* 274827.

⁴⁰ G. SOANA, *I reati tributari*, 361-362; E. BASSO, A. VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, 144.

⁴¹ In argomento S. CAVALLINI, *Art. 10-bis*, cit., 318-319.

⁴² *Infra*, § 4.1.

⁴³ Anche a questo proposito cfr. *infra*, § 4.1.

⁴⁴ G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 361.

tendenziale rigore, la giurisprudenza ha rilevato che, di norma, l'assunzione della qualifica gestoria postula la verifica della contabilità, dei bilanci e delle dichiarazioni fiscali della società, sicché le inosservanze degli obblighi liquidatori sono imputabili all'amministratore subentrato quantomeno a titolo di dolo eventuale⁴⁵; se non può acquistare rilevanza, poi, la sottrazione della necessaria liquidità da parte del precedente gestore societario, tanto più se trattasi di circostanza nota a chi assuma successivamente la carica, il dolo può tuttavia essere escluso, ai sensi dell'art. 47 c.p., laddove un errore s'appunti su uno dei presupposti fattuali dell'omissione (il rilascio delle certificazioni, il versamento delle retribuzioni, la sussistenza delle ritenute), ovvero nei casi in cui l'omissione dipenda da caso fortuito o forza maggiore⁴⁶. Naturalmente, in via speculare, la semplice dimissione della carica non vale a cancellare le responsabilità per quanto occorso durante la gestione societaria; tuttavia, attesa la struttura del reato, non più nei soli binari della singola fattispecie omissiva, bensì in una dimensione plurisoggettiva eventuale. Oltre alle ipotesi di previo concerto tra i vari amministratori succedutisi (o di fattivo contributo, materiale o morale, dell'amministratore precedente nel reato consumato dal successivo), rilevano in particolare, secondo la giurisprudenza, le condotte ingannatorie nei riguardi del nuovo amministratore (cui sia stata ad es. taciuta l'esistenza del debito tributario) ovvero la predisposizione di falsa documentazione contabile, e i casi di artificiosa dimissione della qualifica (per le tempistiche, in prossimità della scadenza degli obblighi di versamento, oppure per le qualità del soggetto investito dell'amministrazione in seguito, perché mera "testa di legno")⁴⁷, ma anche il mancato accantonamento degli importi necessari alla corretta liquidazione del tributo da parte del successore: situazione, quest'ultima, tuttavia eccentrica rispetto allo spazio tipico degli artt. 10-*bis* e 10-*ter*⁴⁸.

Accanto all'amministratore di diritto, analogamente a quanto accade in contesto concorsuale e societario, stanno tra i soggetti attivi l'amministratore di fatto e l'institore⁴⁹; ma anche ulteriori figure acquistano la soggettività pretesa dalle norme incriminatrici.

Tra questi, per l'omesso versamento Iva, è annoverato il liquidatore di società di capitali, nominato dopo l'insorgenza del presupposto del versamento ma prima della relativa scadenza (al ricorrere delle condizioni già sopra evidenziate in punto di successione di amministratori), non potendosi giovare delle limitazioni stabilite dall'art. 36 d.p.r. n. 602/1973, riferito alle sole imposte sui redditi⁵⁰.

A seguito delle modifiche all'art. 23 d.p.r. n. 600/1973 recate dal d.l. n. 223/2006, rientrano tra i soggetti attivi dell'art. 10-*bis* anche il curatore fallimentare (per quanto

⁴⁵ In giurisprudenza, tra le altre, Cass. pen., sez. III, n. 38687/2014, in *CED Rv.* 269390; Cass. pen., sez. III, n. 34927/2015, in *CED Rv.* 264882; in dottrina, G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 361, 407.

⁴⁶ Cfr. *amplius infra*, § 5.

⁴⁷ Cass. pen., sez. III, 53158/2014, *CED Rv.* 261596; Cass. pen., sez. III, n. 12248/2014, *CED Rv.* 259808.

⁴⁸ *Infra*, § 4.4.

⁴⁹ In dottrina: E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 339; E. BASSO, A. VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, cit., 144.

⁵⁰ Cass. pen., sez. III, n. 20188/2021, in *CED Rv.* 281340. Nel senso, invece, dell'esclusione della responsabilità del liquidatore, salvi i casi di distrazione del patrimonio sociale, per l'omesso versamento di ritenute, ove sia rispettato il criterio di riparto, Cass. pen., sez. III, n. 21987/2016, in *CED Rv.* 267337.

l'obbligo di effettuare le ritenute gravi sull'imprenditore finché l'impresa è in vita e non sia più attuale in caso di declaratoria d'insolvenza) e i commissari liquidatori di società⁵¹.

Rispetto all'art. 10-ter, l'art. 17 d.p.r. n. 633/1972 estende poi gli obblighi in tema di Iva, con riguardo a operazioni realizzate in territorio italiano da parte o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, al rappresentante del debitore residente nel territorio dello Stato, il quale dunque risponde solidalmente con il rappresentato in caso di inadempimento⁵²; e, in caso di 'consolidato nazionale' (artt. 117 ss. d.p.r. n. 917/1986), risponde del reato anche l'amministratore della società consolidante laddove una delle società controllate non assolva ai doveri di versamento⁵³.

3.2. Gli oggetti materiali.

Gli inadempimenti tributari descritti dalle fattispecie in commento hanno ad oggetto, rispettivamente, le ritenute certificate e l'imposta sul valore aggiunto.

Quanto alle prime, detto che l'elemento normativo 'ritenute' include esclusivamente quanto trattenuto a fini tributari e non già a titolo contributivo⁵⁴, con la caducazione *ex tunc* della variante lesiva imperniata sulla mera presentazione del modello 770, per effetto della citata pronuncia del Giudice delle Leggi, riacquista attualità la questione della prova del rilascio delle certificazioni, nel dibattito che il legislatore del 2015 aveva tentato, d'imperio, di sopire.

Tornano allora a proposito i principi, che le Sezioni Unite (non ancora dichiarata costituzionalmente illegittima l'estensione dell'art. 10-bis) avevano riferito alla sola versione normativa precedente, enunciati nel 2018 per risolvere il contrasto giurisprudenziale sul punto. Aderendo all'orientamento più restrittivo, le Sezioni Unite⁵⁵ hanno statuito che a fini di prova del rilascio delle certificazioni non è bastevole la mera acquisizione al fascicolo dibattimentale del "modello 770" (nel cui riquadro "ST", infatti, non è dato rinvenire alcuna specifica indicazione in ordine alle certificazioni, veicolando esso solo l'avvenuto pagamento e le ritenute operate dal sostituto), occorrendo piuttosto la prova di tale elemento di fattispecie — elemento costitutivo, ovvero presupposto del reato — attraverso l'acquisizione di documenti oppure mediante la prova orale dei sostituiti. All'indomani della sentenza n. 175/2022

⁵¹ G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 359-360.

⁵² Si è così affermato che tra i soggetti attivi dell'omesso versamento dell'Iva è annoverato anche il rappresentante fiscale della società estera: G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 407.

⁵³ Cfr. Cass. pen., sez. III, n. 5513/2019, in *CED Rv.* 278254.

⁵⁴ *Contra*, ma isolatamente, G. CAPUTI, *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, *Fisco*, 2004, 6622. Ostono a simile esegesi plurimi argomenti, primo fra tutti il fatto che l'omesso versamento di ritenute previdenziali è già tipizzato da altra fattispecie (art. 2 d.l. n. 463/1983), con la conseguenza che un identico fatto sarebbe sanzionato alla luce di due norme incriminatrici. In dottrina, tra i tanti, G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 370; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 344; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 601.

⁵⁵ Cass. pen., sez. un., n. 24782/2018, in *Soc.*, 2018, 1046, con nota di A. INGRASSIA, *Le SS.UU. sull'omesso versamento delle ritenute: indicazioni fondamentali per il passato, preziose per il futuro*.

del Giudice delle Leggi, la giurisprudenza ha ribadito e rinsaldato l'orientamento già avallato dalle Sezioni Unite, pure evidenziando la legittimità di meccanismi di accertamento del complessivo importo delle ritenute rilevanti che prescindano dal certosino esame di tutte le certificazioni rilasciate, prendendo a riferimento campioni statistici che attestino, secondo un criterio di prudenziale normalità, l'ordinario rilascio e la proporzionalità aritmetica fra somme versate quali emolumenti e importi trattenuti a titolo di acconto o di imposta, « anche tenendo conto, una volta accertata la materialità della condotta delittuosa, in particolare ai fini della determinazione della entità finanziaria della omissione tributaria, degli elementi di carattere indiziario ricavabili dalle dichiarazioni rese in sede fiscale dal sostituto di imposta che abbia omesso i regolari versamenti »⁵⁶. Rilevano — atteso il generico tenore della norma incriminatrice — le ritenute non versate per tutte le categorie di sostituti, indipendentemente dalla categoria reddituale⁵⁷, ivi compresi — secondo alcuni⁵⁸ — i compensi in natura (sempre che siano oggetto di ritenute e certificazioni).

Giovano naturalmente al soggetto attivo, sia per le ritenute sia per l'Iva, i versamenti effettuati prima della scadenza del termine fissato dalla fattispecie, quantunque tardivi sul piano tributario: la struttura delle fattispecie, come si vedrà meglio più avanti, è edificata sull'istantaneità dell'offesa, non potendo assurgere né i versamenti periodici a frammenti anticipati della condotta tipica e a referenti del dolo⁵⁹ né i versamenti successivi alla soglia temporale consumativa — salvo, oggi, che esecutivi di una rateazione richiesta prima del termine finale⁶⁰ — a vettore di esclusione della conformità “quantitativa” dell'evasione al tipo delittuoso⁶¹.

Più agevole è la prova del presupposto dell'omissione tipizzata dall'art. 10-ter, veicolata da una valida⁶² dichiarazione Iva annuale da parte del soggetto obbligato: oggetto materiale dell'omissione è, infatti, quanto dovuto perché in precedenza dichiarato, al netto della correttezza o meno della quantificazione di tale ammontare⁶³ e, come si vedrà ancora più avanti, dell'effettivo incasso degli importi⁶⁴. Balza all'occhio, qui, il carattere sussidiario della fattispecie: ridondano in differenti paradigmi tipici vuoi i casi in cui la dichiarazione abbia un contenuto mendace, ma il *quantum* indicato sia

⁵⁶ Tra le molte, Cass. pen., sez. III, n. 2338/2023, *CED Rv.* 284035.

⁵⁷ Ad es. da lavoro dipendente e da capitali: G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 369.

⁵⁸ L. D. CERQUA, C. M. PRICOLO, *Commento all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000*, in *Dir. pen. proc.*, 2005, 678; G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 370-371.

⁵⁹ Cass. pen., sez. III, n. 8352/2015, *CED Rv.* 263126.

⁶⁰ *Infra*, § 4.2.

⁶¹ Potendo ovviamente contribuire all'inveramento della causa di non punibilità sopravvenuta ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000 (cfr., ad es., Cass. pen., sez. III, n. 8521/2018, in *CED Rv.* 275010).

⁶² E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 352; G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 412 ss.

⁶³ A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 614. *Contra*, per l'indispensabile corrispondenza tra quanto liquidato e quanto effettivamente dovuto, R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa e evasione da riscossione: itinerari di non punibilità per i reati di omesso versamento*, in R. Borsari (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 216. Rileva, insomma, esclusivamente quanto riportato nel rigo VL 38 della dichiarazione, indipendentemente da eventuali difformità emergenti a seguito di controlli sostanziali sulla stessa (Cass. pen., sez. III, n. 2563/2019, in *CED Rv.* 275686).

⁶⁴ *Infra*, § 5.

stato materialmente versato, sia — a maggior ragione — la radicale violazione dell’obbligo dichiarativo⁶⁵; qualora si assuma l’erroneità dell’indicazione dell’Iva in dichiarazione, cade sul contribuente l’onere di dimostrare l’inattendibilità di quanto dichiarato, ben potendo egli rimediare all’errore compilativo anche attraverso il c.d. ‘ravvedimento operoso’ (l’amministrazione finanziaria, per contro, non può correggere né effettuare verifiche sostanziali sulla correttezza dei dati)⁶⁶.

3.3. Le soglie di punibilità.

Benché nel tempo innalzate e tra loro diversificate, come osservato in precedenza, le figure omissive liquidatorie sono state costantemente modulate su soglie di punibilità: tecnica legislativa e scelta politico-criminale — « particolare declinazione della frammentarietà penalistica »⁶⁷ — certamente non inedite nel settore penale tributario, ma qui specialmente opportune, perché la soglia s’incarica « di compensare, sul piano della consistenza “numerica” dell’evasione di imposta, l’assai più blando disvalore di condotta »⁶⁸.

Come per gli altri tipi penali tributari, del resto, l’entità numerica dell’evasione non scevera il lecito dall’illecito, ma colora di penale rilevanza ciò che già è sanzionato a livello amministrativo⁶⁹. Non v’è dubbio che si tratti di elemento costitutivo del reato⁷⁰, con quel che ne consegue in ordine ai riflessi sull’offesa, sul coefficiente psicologico dell’agente e sull’eventuale formula assolutoria in caso di mancato superamento⁷¹.

⁶⁵ Cfr. Cass. pen., sez. III, n. 38487/2016, *CED Rv.* 268012.

⁶⁶ Cass. pen., sez. III, n. 8784/2020, *CED Rv.* 278266.

⁶⁷ G. CAPUTO, *In limine. Natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in Borsari (a cura di), *Profili critici*, cit., 30.

⁶⁸ S. CAVALLINI, *Art. 10-bis*, cit., 322.

⁶⁹ In relazione all’art. 10-bis, per la verifica del superamento della soglia occorre sommare il complesso delle ritenute certificate per tutti i sostituiti, sia pure appartenenti a categorie reddituali diverse: cfr. G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 369.

⁷⁰ In giurisprudenza, tra le altre, Cass. pen., sez. un., n. 37424/2013, in *CED Rv.* 255758 (in motivazione); Cass. pen., sez. III, n. 35611/2016, in *CED Rv.* 268007; Cass. pen., sez. III, n. 3098/2016, in *CED Rv.* 265938; Cass. pen., sez. III, n. 18308/2014, in *CED Rv.* 261501; in dottrina, per tutti A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 493, 506.

⁷¹ Dall’esatta qualificazione della soglia nella teoria del reato dipende, naturalmente, il tipo di formula assolutoria in caso di mancato superamento della stessa; segnatamente, trattandosi di elemento costitutivo, a venir meno è la stessa sussistenza del fatto (in giurisprudenza, ad es., Cass. pen., sez. III, n. 6105/2016, in *CED Rv.* 266273). Qualora, poi, a fronte di una norma favorevole sopravvenuta, l’importo dell’imposta evasa, in precedenza eccedente la soglia di punibilità, sia inferiore al nuovo limite di fattispecie, l’effetto abolitivo parziale (Cass. pen., sez. III, n. 52155/2018, in *CED Rv.* 275026; Cass. pen., sez. III, n. 34362/2017, in *CED Rv.* 270961) va colto, secondo alcuni, attraverso la formula “perché il fatto non sussiste” (cfr. ad es. G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 398), secondo altri mediante la formula “perché il fatto non è (più) previsto dalla legge come reato” (in dottrina, ad es., S. FINOCCHIARO, [Abolito criminis e reati tributari ‘sotto-soglia’: uno dei primi provvedimenti di revoca del giudicato](#), in *Dir. pen. cont.*, 19 febbraio 2016, 5): impostazione, quest’ultima, preferibile, perché il fatto, accertato nella sua materialità, pur non (più) penalmente rilevante, conserva illiceità sul piano amministrativo.

4. (Segue) b) Le novità strutturali del d.lgs. n. 87/2024.

Nella cornice di fattispecie perennemente in bilico quanto ad opportunità politico-criminale e sempre in tensione tra le mutevoli correnti del diritto penale tributario dell'ultimo decennio, le novità introdotte dal d.lgs. n. 87/2024 non si riducono a cosmetico *maquillage*, ma imprimono una *netta virata ai tipi delittuosi*: diversamente ancorandoli in punto di momento consumativo, esplicitando a livello di diritto positivo assunti ormai acquisiti nell'elaborazione giurisprudenziale quanto al rilievo scusante della 'crisi' di liquidità, e — più a monte — profondamente innovando la struttura dei precetti attraverso una biforcazione modale, o meglio calibrandoli su una progressione omissiva.

Riservando l'indagine sulla positivizzazione del risvolto negativo del dolo alla sede d'elezione⁷², qui di seguito verranno passate in rassegna le interpolazioni sui fatti-reato degli artt. 10-*bis* e 10-*ter*.

4.1. Lo slittamento del tempus commissi delicti.

Un primo elemento di novità trasfuso nei tipi liquidatori s'incentra nella *postergazione del termine ultimo di adempimento*, utile per escludere la rilevanza penalistica dell'omissione.

Se, fino al giugno 2024, il *tempus* era fissato per l'art. 10-*bis* nel termine di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta riguardante l'anno precedente⁷³ e per l'art. 10-*ter* nel termine di versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello oggetto della dichiarazione Iva presupposto dell'omissione tipica, nella nuova versione entrambe le norme incriminatrici radicano il momento finale a data fissa, vale a dire al 31 dicembre dell'anno successivo, rispettivamente, a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta e a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Il dato cronologico, naturalmente, non è neutrale: e non solo perché, trattandosi di reati omissivi propri⁷⁴, è precipuamente sulla soglia temporale del comando normativo che si organizza il disvalore di condotta.

Spicca, in particolare, l'inscindibile *legame tra spartiacque di penale (ir)rilevanza e "ultima chiamata" al contribuente* per raggiungere un accordo di rateizzazione del debito tributario ai sensi dell'art. 3-*bis* d.lgs. n. 472/1997: coincidenza non certo casuale, atteso — e sul punto, cruciale, si tornerà tra un attimo — che una delle direttive della legge delega era proprio l'adeguamento dei profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari,

⁷² *Infra*, § 5.

⁷³ Tra le altre, Cass. pen., sez. III, n. 6591/2017, in *CED Rv.* 269146; Cass. pen., sez. III, n. 6203/2015, cit.

⁷⁴ Lo si vedrà meglio *infra*, § 4.4.

anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale, e che la rateizzazione assume oggi un ruolo preponderante nell'economia delle due fattispecie⁷⁵.

Più a monte, venendo in gioco un termine più esteso (di oltre un anno)⁷⁶, e dunque un regime più favorevole per l'obbligato, la riforma squaderna *delicati interrogativi* in punto di successione di leggi penali nel tempo. La dilatazione cronologica reca con sé la possibilità, per l'obbligato, di adempiere al versamento, riducendo l'importo dell'imposta evasa sino a entità inferiori alle soglie di punibilità, quando — nel sistema previgente — il reato era già consumato e sfumavano perciò nell'irrilevanza, sul piano dell'integrazione del fatto tipico, i pagamenti eventualmente effettuati dal contribuente (valorizzabili, al più, a valle, sul terreno della non punibilità alla stregua dell'art. 13). Dalla nuova formulazione sgorga, dunque, una parziale *abolitio criminis*: ciò che ieri era reato, in quanto omissione penalmente rilevante (l'esecuzione dell'azione doverosa, ovvero il pagamento fino a scendere sotto la soglia *ex lege*, successivamente al più breve termine in allora previsto), oggi non lo è più. All'avanzamento della frontiera per l'esecuzione del comando normativo, che colora il disvalore di condotta, il dimagrimento della fattispecie omissiva corrispondente⁷⁷.

Sullo sfondo, peraltro, si intravedono possibili questioni di legittimità costituzionale; non essendo espresso oggetto della legge delega l'amputazione del fatto-reato, bensì — esclusivamente — la modulazione della punibilità e delle circostanze attenuanti, verrebbe da chiedersi se, come accaduto in passato, l'intervento legislativo non contrasti con l'art. 76 Cost.: lo scoglio non sembra insormontabile, ma l'ombra di incostituzionalità non consente di azzardare la stabilità dei tipi delittuosi nel prossimo futuro⁷⁸.

Un dato è però certo: nell'economia delle nuove omissioni, la ricalibrazione del *tempus commissi delicti* partecipa di una logica più ampia, la cui leva ulteriore è restituita dal mancato accesso del contribuente a una soluzione concordata con l'Erario.

⁷⁵ Eloquente, in proposito, la relazione illustrativa al d.lgs. n. 87/2024: «al fine di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni descritte [notifica dell'avviso di pagamento a seguito di controlli ed eventuale decadenza dalla rateazione] e in particolare per l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa, è stato previsto un differimento della data di consumazione di entrambi i reati». Chiaro l'obiettivo di postergare la consumazione del reato al momento in cui dovrebbe essere sopraggiunto il controllo automatico dell'amministrazione finanziaria sulle dichiarazioni e il soggetto attivo possa, perciò, valutare se accedere alla rateizzazione del debito.

⁷⁶ Volendo fare un esempio: per l'Iva relativa all'anno 2020, anteriormente alla riforma, il termine ultimo di adempimento previsto dall'art. 10-ter era indicato al 27 dicembre 2021; oggi, invece, è individuato nel 31 dicembre 2022.

⁷⁷ In tal senso, puntualmente, A. INGRASSIA, Tra il dire e il fare: le modifiche del c.d. decreto sanzioni ai reati di omesso versamento e indebita compensazione, in *Dir. pen. proc.* 2024, 1569; ID., *Le fattispecie penali tributarie al cospetto della Costituzione: inseguendo il coniglio bianco*, in R. CREPALDI, F. D'ARCANGELO, A. INGRASSIA, M. SCOLETTA, *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, Milano, 2024, 20 ss.

⁷⁸ Nel senso dell'eccesso di delega A. INGRASSIA, *op. ult. cit.*; a favore della compatibilità costituzionale potrebbe valorizzarsi la direttiva, in sé elastica, condensata nell'adeguamento delle figure delittuose agli istituti di carattere amministrativo-tributario (nella specie, l'accesso alla rateizzazione). D'altra parte, come si passerà a breve ad osservare, è l'innesto della 'rateizzazione' nel tipo, cui lo slittamento del *tempus commissi delicti* è meramente servente, a ridefinire il perimetro dell'incriminazione.

4.2. Il debitore al vivo: la nuova alternativa strutturale dell'omissione.

Si è osservato che il tratto più appariscente dei nuovi abiti cuciti alle omissioni liquidatorie sta nell'inciso 'se il debito tributario non è in corso di rateizzazione ai sensi dell'art. 3-bis d.lgs. n. 462/1997': occorre dunque chiedersi quale ne sia l'esatta decifrazione dogmatica.

La relazione governativa, in proposito, è laconica; il riferimento, vago, è a una causa di non punibilità⁷⁹, comodo ripostiglio teorico per nascondere agli occhi dell'interprete le conseguenze dirompenti della vera natura della protasi legislativa⁸⁰. A questa stregua, come pure si è prospettato tra i primi commentatori, la richiesta di rateizzazione si atterrebbe a causa di non punibilità⁸¹, speciale rispetto all'art. 13⁸² e *sui generis*, giacché potrebbe inverarsi sia successivamente alla consumazione del reato, sia prima della scadenza del termine, a seconda che l'amministrazione finanziaria proceda ai controlli automatizzati o formali (e consenta, pertanto, al contribuente di formalizzare l'istanza di rateazione *ex art. 3-bis d.lgs. n. 462/1997*) entro il momento consumativo dei reati omissivi in esame.

⁷⁹ Si legge nella relazione: «una condizione obiettiva di punibilità (...) da considerarsi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato, siano decorsi inutilmente i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta, ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa».

⁸⁰ La bibliografia in materia di punibilità è sterminata; limitandosi alle Opere monografiche più recenti si vedano F. FASANI, *L'estinzione della punibilità*, Torino, 2024, e, con particolare riguardo al settore penale tributario, G. TOSCANO, *Post crimen patratum. Contributo ad uno studio sistematico sulle ipotesi di ravvedimento postdelittuoso*, Torino, 2022.

⁸¹ *Amplius*, per la tesi riportata nel testo, A. INGRASSIA, *Tra il dire e il fare*, cit., 1569-1570.

⁸² I profili di specialità sono individuati, nella dottrina in commento (A. INGRASSIA, *Tra il dire e il fare*, cit., 1570), nella peculiarità della forma di rateizzazione richiamata (quella prevista dall'art. 3-bis d.lgs. n. 462/1997), nell'effetto sospensivo della punibilità per un periodo pari a quello occorrente per il pagamento delle rate e nel riconoscimento della impunità a prescindere dall'integrale estinzione del debito (non sono inclusi, infatti, interessi e sanzioni, e la decadenza con importi residui inferiori alle ulteriori soglie introdotte nelle due fattispecie sfuma nella penale irrilevanza).

Non già, dunque, condizioni obiettive di punibilità, come invece ritenuto da altri Autori⁸³; ma ‘controazioni compensative’⁸⁴, in grado di elidere l’offesa e suggerire l’opportunità di rinuncia alla pena⁸⁵.

A favore della lettura al ribasso giocherebbe del resto, accanto alla timida intenzione del legislatore, un argomento in negativo, organizzato sui vizi di illegittimità costituzionale discendenti da una diversa esegesi del sintagma, che ne evochi diverse e ben più impegnative etichette dogmatiche⁸⁶.

Che una simile previsione incarni la quintessenza dell’attuale *Weltanschauung* del diritto penale tributario non è lecito dubitare; stona, piuttosto, lo spartito teorico confezionato per un elemento tanto centrale nell’equilibrio delle rinnovate figure. Intanto per una ragione intuitiva, che la stessa, accorta dottrina che opta per la qualificazione in chiave di non punibilità non ha tardato a segnalare: una causa sopravvenuta di non punibilità che... può anche anticipare la consumazione del reato⁸⁷. Per non dire della dilatazione della sequenza della punibilità che si verrebbe a creare: dapprima con la rateazione, quindi con l’abbassamento del dovuto sotto le nuove soglie previste in coda alle fattispecie omissive tradizionali, per finire con il pagamento entro il nuovo termine segnato dall’art. 13.

⁸³ F. DI VIZIO, [L’irrefrenabile funzione riscossiva del moderno diritto penale tributario](#), in questa Rivista, 19 aprile 2024, 25, il quale rileva che «viene (...) introdotta per entrambi i delitti 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, siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta». Analogamente, l’A. riconduce al novero delle c.o.p. la decadenza dalla rateazione, mentre inquadra come causa sopravvenuta di non punibilità il pagamento delle rate che, ancorché non perfezionato integralmente tanto da determinare il venir meno del beneficio, implichi la riduzione del debito sotto le soglie previste nella seconda parte delle norme incriminatrici (*ivi*, 30). Nel senso della punibilità condizionata cfr. anche T. SABBATINI, *La riforma dei reati tributari: appunti sul D.lgs. 87/2024*, in *Giur. pen. web*, 2024, 9, 12, e R. LUCEV, *La riforma dei reati tributari (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87): quando “la minaccia è più forte della sua esecuzione”*, in *Soc.*, 2024, 1264.

⁸⁴ Per ‘contro-azione compensativa’ si intende, generalmente, un comportamento che dà luogo a «una riduzione *ex post* della caratura lesiva del reato»: C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, 1661.

⁸⁵ Così A. INGRASSIA, *Tra il dire e il fare*, cit., 1570. Opta per l’inquadramento tra le cause di non punibilità (sopravvenuta) anche V. MONGILLO, *Il “particolarismo” cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul D.Lgs. n. 87/2024*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 1565.

⁸⁶ Anche in questo caso, infatti, potrebbe osservarsi che la delega non autorizzava il governo a falcidiare i tipi delittuosi, ma soltanto a regolarne diversamente, sul piano della punibilità o della entità delle pene, il carico sanzionatorio. In tal senso, ancora, A. INGRASSIA, *Tra il dire e il fare*, cit., 1570-1571. Valgono in senso contrario, a nostro avviso, le argomentazioni già descritte in precedenza.

⁸⁷ Situazione che si determinerebbe qualora, prima del 31 dicembre dell’anno successivo alla presentazione della dichiarazione Iva o del modello 770, non siano ancora stati effettuati i controlli automatizzati o formali e, perciò, il soggetto attivo non possa procedere alla rateizzazione ai sensi dell’art. 3-bis. Lo nota, come detto, lo stesso A. INGRASSIA, *Tra il dire e il fare*, cit., 1570, che tuttavia ritiene superata la “disonia sistemica” laddove il momento consumativo fosse nuovamente ricondotto (per un ripensamento del legislatore o sotto la scure della Corte costituzionale) alle scadenze rilevanti *ante* d.lgs. n. 87/2024.

Ma, al di là dell'ibridazione semantica⁸⁸, l'incasellamento tra le cause di non punibilità — e *a fortiori* tra le condizioni obiettive di punibilità, che di regola sono totalmente avulse da comportamenti dell'agente — sembra naufragare al banco di prova dei riverberi sull'offesa insita nelle due fattispecie in commento.

Nell'ottica complessiva della norma, la *rateizzazione* prima della consumazione *elide il disvalore dell'omissione* tipizzata nella prima parte, aprendo uno *scenario tipico autonomo e distinto*, in cui l'inadempimento originario si atteggia a presupposto (in quanto immancabile antecedente) del nuovo reato di omesso versamento degli importi rateizzati⁸⁹: marcato da un diverso orizzonte temporale, da una ridefinizione della condotta (l'inadempimento, di non lieve importanza, di una rata, che dà la stura alla decadenza) e dell'oggetto materiale (il debito rateizzato), e dalla stessa trasfigurazione della soglia quantitativa. Lungi dal risolversi sul piano della punibilità del primo segmento di fattispecie, la richiesta di rateizzazione denota una *natura anfibia*, assurgendo a testa di ponte con una differente alternativa modale: il tipo viene così arricchito anche a livello di tonalità del bene giuridico di categoria perché compare sulla scena, accanto alla riscossione spontanea delle imposte, la tutela penale all'adempimento degli accordi definitivi siglati con l'Erario. L'*Ultima Thule*, verrebbe da dire, del diritto penale riscossivo.

La scelta legislativa, insomma, tramanda un *contenuto offensivo preciso*. Nella cornice delle "vecchie" incriminazioni⁹⁰ la rateizzazione non è ospite, esterno al fatto, bensì formidabile fattore di limitazione del tipo secondo le cadenze proprie degli elementi (costitutivi) negativi, di cui riproduce tutte le caratteristiche: « il legislatore, dopo aver descritto compiutamente il fatto, ne "elimina" una parte, riducendo la portata del tipo legale: se si vuole, il legislatore per così dire "si autocorregge", concludendo che il reato, se mantenesse la "primitiva" estensione, risulterebbe troppo ampio »⁹¹. Ad essere atipica è una porzione di ciò che ieri era previsto dalla legge come reato, ovvero l'omissione — eccedente le soglie quantitative ancora oggi vigenti — cui segue una richiesta di rateizzazione; evidente è la sincronia, l'intima connessione tra l'accesso all'agevolazione nel pagamento (persino prima della consumazione dell'omissione) e il bene giuridico presidiato dalla norma incriminatrice, di cui si incarica di disciplinare il profilo, correlato ed accessorio alla liquidazione dei tributi, della rateizzazione del

⁸⁸ Per sciogliere la contraddizione (di una causa di non punibilità temporalmente posteriore rispetto alla consumazione del reato) potrebbe essere evocata la desistenza volontaria, che presuppone, tuttavia, un tentativo, qui oltremodo problematico al cospetto di fattispecie omissive proprie che non postulano un previo accantonamento delle somme poi destinate all'Erario: cfr. anche *infra*, § 4.4.

⁸⁹ Proprio perché la rateazione costituisce a tutti gli effetti un indispensabile presupposto della seconda variante modale della norma incriminatrice, dunque un elemento costitutivo della previsione criminosa di nuovo conio, non può essere derubricata a mera causa di non punibilità rispetto al primo segmento, mutando cameleonticamente la sua natura all'interno del medesimo tipo delittuoso (per quanto costruito — oggi — su una norma a più fattispecie).

⁹⁰ Quelle, cioè, organizzate sul mero inadempimento entro una data scadenza.

⁹¹ M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, cit., 1737.

dovuto, «in una contestualità e contiguità di situazione che risulta pertanto immediatamente percepibile al legislatore penale»⁹².

Il rilievo ha una ricaduta in punto di dolo, perché è agevole osservare che l'accesso allo strumento della rateizzazione, quantomeno ove intervenga prima del perfezionarsi dell'omissione tipica, implica, nella fisiologia dei casi (per l'utilizzo patologico sovviene, d'altronde, la seconda parte delle norme incriminatrici), anche una manifestazione di volontà contraria rispetto al consolidamento dell'offesa e, con ciò, di assenza di disvalore d'intenzione, su cui una lettura in chiave di mera non punibilità finisce per sorvolare, concentrandosi immediatamente sulla categoria terminale della teoria del reato.

Inevitabili, poi, i corollari: se è banale il rilievo per cui, trattandosi di elemento negativo del tipo, è indispensabile un collegamento rappresentativo e volontaristico nella psiche del soggetto attivo anche rispetto alla (intervenuta o omessa) rateizzazione, ove qualificata come mera causa di non punibilità non potrebbe giovare all'agente la prova della dipendenza della mancata attivazione degli strumenti *ex art. 3-bis* d.lgs. n. 462/1997 da incolpevoli contingenze esogene.

La collocazione all'interno del tipo legale costituisce, d'altra parte, ulteriore riprova della lievitazione del nuovo sintagma a elemento negativo del fatto: spicca la differente scelta topografica riservata non solo alle cause di non punibilità disegnate dall'art. 13 comma 1, ma anche, nel contesto dello stesso d.lgs. n. 87/2024, alla specifica scusante da 'crisi di liquidità', ora positivizzata all'art. 13, comma 3-*bis*⁹³.

4.3. I riflessi di diritto intertemporale.

A questa stregua, l'odierna fisionomia degli artt. 10-*bis* e 10-*ter* mostra le sembianze della norma a più fattispecie, poiché duplice — e alternativo — è lo schema delittuoso disegnato all'interno delle due norme incriminatrici, nel contesto tuttavia di un'unica cornice edittale: da un lato, le omissioni "tradizionali", circoscritte tuttavia già a livello del tipo dalla richiesta di accesso a procedure di rateizzazione; dall'altro, le omissioni nella fase esecutiva della rateazione, che si innestano sulle prime in termini di consequenzialità logica e temporale (giacché dipendenti, pur sempre, da una originaria omissione per importi superiori alle soglie rispettivamente previste per ritenute e Iva, e dall'attivazione degli strumenti di rateizzazione tributaria), ma del tutto autonome rispetto ad esse in termini di modalità lesive (la variante in commento, infatti, è descritta *per relationem* rispetto alle ipotesi di decadenza dalla rateizzazione), tanto da restituire soglie di punibilità diversamente modulate e differenti tempi di consumazione (che dipenderanno dal momento in cui subentra la decadenza dal beneficio).

Le figure omissive liquidatorie, insomma, si biforcano al loro interno polarizzandosi su una *secca disgiuntiva esecutiva* (omesso versamento sopra la soglia

⁹² F. C. PALAZZO, R. BARTOLI, *Corso di diritto penale. Parte generale*, IX ed., Torino, 2023, 196.

⁹³ Cfr. anche *infra*, § 5.

iniziale entro il termine del 31 dicembre successivo senza rateizzazione *vs.* omesso versamento — accesso alla rateizzazione — decadenza dal beneficio — importo residuo superiore alle nuove soglie) che trascorre anche in una distinzione “criminologica”, riassumibile nella dicotomia tra il *debitore incallito* (quello che omette di versare senza neppure tentare di rimediare attraverso la rateazione) e il *debitore che vorrebbe ritornare sui suoi passi* e onorare gli obblighi di versamento, *senza riuscirvi appieno*.

Della ragionevolezza complessiva della scelta legislativa si dirà tra un attimo; per ora conviene rilevare che, stando così le cose, occorre confrontarsi con un ulteriore esito abolitivo, parziale, delle precedenti fattispecie.

Venendo in gioco un elemento negativo del tipo, quale la richiesta di rateazione del debito, il perimetro delle precedenti omissioni è visibilmente più angusto, con ciò che ne consegue in punto di retroattività favorevole ai sensi dell’art. 2, comma 2, c.p.: su tutto, con il travolgimento — naturalmente — del giudicato di condanna laddove riguardante fatti connotati dall’inveramento, in allora irrilevante, dell’elemento negativo di fattispecie che oggi colora gli artt. 10-*bis* e 10-*ter*⁹⁴, salvo che possa assumersi la perdurante tipicità del fatto, incastonato all’interno dell’omesso versamento degli importi rateizzati⁹⁵.

4.4. Un primo provvisorio bilancio: struttura delle fattispecie e profili di irragionevolezza (e di eventuale eccesso di delega?).

Le modifiche impartite dal d.lgs. n. 87/2024 non hanno toccato, comunque, il nucleo essenziale delle figure liquidatorie: fattispecie che rimangono, invero, ben salde entro la categoria delle omissioni proprie, aventi quali presupposti l’effettuazione di ritenute con rilascio di certificazioni e la presentazione della dichiarazione Iva⁹⁶; con gli inevitabili corollari in ordine alla inammissibilità del tentativo⁹⁷. L’opzione ricostruttiva

⁹⁴ Lo stesso esito abolitivo, ovviamente, non si registrerebbe qualora si optasse per la qualificazione della richiesta di rateazione in termini di causa di non punibilità; in tal caso, infatti, la retroattività favorevole potrebbe dispiegare effetti solo su fatti non coperti dal giudicato, a mente dell’art. 2 comma 4 c.p.

⁹⁵ È chiaro, infatti, che se alla rateizzazione, chiesta anteriormente al d.lgs. n. 87/2024, segue la decadenza dal beneficio con debito residuo eccedente le nuove soglie, la condotta del reo conserva penale rilevanza, perché ciò che ieri era reato (l’omesso versamento “tradizionale”) oggi lo è ancora (l’omesso versamento di rate relative a quello stesso debito tributario), tra l’altro punito con identica comminatoria edittale; si tratterebbe, in altre parole, in queste evenienze, di un fenomeno di *abrogatio sine abolitione*.

⁹⁶ Per tutti: G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 362, 410; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 340, 352; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 591; nel senso che il rilascio delle certificazioni e la presentazione della dichiarazione Iva veicolino momenti commissivi dei reati *ex artt.* 10-*bis* e 10-*ter*, tra gli altri, A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 490, 504 (che riconoscono, peraltro, che i segmenti “commissivi” non apportano alcun elemento di disvalore alle fattispecie, anzi costituiscono adempimenti doverosi per i soggetti attivi).

⁹⁷ Così la dottrina prevalente: G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 372-373, 420; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 347, 354; in generale A. CADOPPI, *Il reato omissivo proprio. II, Profili dogmatici, comparatistici e de lege ferenda*, Padova, 1988, 911; *contra*, argomentando per la compatibilità tra tentativo e reato omissivo proprio, I. CARACCIOLI, *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, *Riv. dir. trib.*, 2013, III, 257.

modellata sulla natura mista — commissiva e omissiva — non convinceva già anteriormente alla novella: il preteso segmento commissivo⁹⁸, di fatto consistente nell'accantonamento delle somme da destinare poi all'Erario (con riflessi sostanzialmente appropriativi)⁹⁹, si esaurisce in un antefatto naturalistico, magari statisticamente frequente ma estraneo al perimetro tipico delle fattispecie, organizzate sull'inadempimento di un dovere di versamento entro un dato termine; né, come si vedrà a breve, a diverse soluzioni sospinge la formulazione del nuovo comma 3-bis dell'art. 13. Che il soggetto obbligato accantoni o meno gli importi è circostanza irrilevante nell'economia delittuosa, con l'unico limite della precostituzione dell'impossibilità di osservare il comando normativo attraverso una "*omissio libera in causa*", in cui l'omissione « che realizza il fatto di reato non è libera in sé (in quanto il soggetto versa, in quel momento, in stato di incapacità), ma era tale *in causa*, e cioè in rapporto alla sua origine (in quanto il soggetto ha scelto liberamente, quand'era capace, di porsi nello stato di incapacità, al fine di delinquere) »¹⁰⁰. D'altra parte, il sostituto d'imposta o il soggetto Iva non detiene somme altrui, predicabili di interversione del possesso¹⁰¹, ma è debitore in proprio, con il suo patrimonio, nei confronti dell'Erario¹⁰².

L'attuale assetto complessivo delle figure omissive non sembra, peraltro, immune da *censure*, sul piano della ragionevolezza piuttosto che sotto il profilo dell'ossequio ai dettami della legge delega.

Sta, su tutto, una parificazione sanzionatoria tra le differenti direttrici lesive che stride con le diverse sfumature di disvalore insite nelle due alternative realizzative interne agli artt. 10-bis e 10-ter. Lo squilibrio è già nel disvalore d'intenzione: il mancato accesso ai piani di estinzione, oggi, suggerisce una insensibilità al precetto (il debitore incallito, appunto)¹⁰³ incomparabile con il contegno di chi, invece, provi a pagare il dovuto, magari vi provveda anche in parte ma non abbastanza da ricondurre il residuo sotto le soglie di punibilità sagomate nella porzione terminale dei tipi delittuosi. Ma l'irrazionalità aggalla già a livello del fatto: sorvolando sulla diversa proporzione delle soglie post-rateizzazione, pure a fronte di operatività del medesimo istituto tributario e di sempre identica pena¹⁰⁴, vengono puniti ugualmente debitori inadempienti *tout court*

⁹⁸ Cfr. Cass. pen., sez. un., n. 37425/2013, in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013, che ha statuito come «ogni qualvolta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge (...) a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria».

⁹⁹ Atteso che il sostituto, sostanzialmente, si comporterebbe *uti dominus* rispetto a denaro altrui sottoposto a vincolo di destinazione di cui ha la il possesso. Per il carattere "appropriativo" degli omessi versamenti, in dottrina, G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 377, 420-421; F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2015, 4, 257.

¹⁰⁰ T. PADOVANI, *Diritto penale*, X ed., Milano, 2012, 192. Con riferimento agli artt. 10-bis e 10-ter, d.lgs. n. 74/2000, A. VALSECCHI, [Le Sezioni Unite chiamate a decidere dell'applicabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute certificate alle omissioni relative all'anno 2004](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2013, 4.

¹⁰¹ A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 584; G. FLORA, *Il legislatore*, cit., 712.

¹⁰² E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 336.

¹⁰³ Sul punto cfr. anche *infra*, § successivo.

¹⁰⁴ La nuova soglia dell'omesso versamento di ritenute è pari a un terzo di quella "tradizionale", mentre la nuova soglia dell'omesso versamento dell'Iva è il 30% di quella originaria.

e debitori che hanno versato parte degli importi dovuti. Si potrebbe obiettare che già prima del d.lgs. n. 87/2024 lo stesso trattamento sanzionatorio era riservato a colui che ometteva di versare per entità appena superiori alle soglie di punibilità “tradizionali” e a colui che, invece, si rendeva inadempiente per importi notevolmente eccedenti i limiti di rilevanza penale; e che, d’altra parte, il livellamento edittale è caratteristico delle norme a più fattispecie, quali gli attuali artt. 10-*bis* e 10-*ter*. L’obiezione, però, coglierebbe solo lo strato superficiale del fenomeno: un conto è il fisiologico dosaggio repressivo, in concreto, all’interno di un’unica figura delittuosa, ben altro è invece l’equiparazione di pena al cospetto di due condotte distinte, connotate già sul terreno della tipizzazione astratta di ben diverse variabili offensive, qualitative e quantitative.

5. L’elemento soggettivo: dolo generico e crisi di liquidità.

Entrambe le figure di omesso versamento, sul punto invariate nel tempo, sono calibrate sul dolo generico: bastevoli sono la coscienza e la volontà di non versare, entro il termine di legge, le ritenute o l’Iva dovute, per importi superiori alle soglie di punibilità¹⁰⁵. Sono noti i guasti di una simile scelta legislativa, distonica rispetto all’intero impianto del d.lgs. n. 74/2000: fattispecie a disvalore ridotto neppure polarizzate sul dolo specifico di evasione, con inevitabili riflessi in punto di selezione in chiave tassativizzante¹⁰⁶ e — secondo l’opinione prevalente, anteriormente al d.lgs. n. 87/2024 — di cittadinanza del dolo eventuale¹⁰⁷. Gioca peraltro a favore di una maggior selezione del tipo, almeno sul piano della colpevolezza, la nuova fisionomia delle omissioni “iniziali”: la mancata attivazione della procedura di rateizzazione, almeno sulla carta, sembra effettivamente veicolare un arricchimento del disvalore d’intenzione, lievitato al livello del dolo diretto o intenzionale (quale riflesso della deliberata inerzia anche rispetto alla rateizzazione del debito).

In relazione alle tradizionali varianti delittuose, la prova dell’elemento soggettivo di regola è desunta dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti, quanto all’art. 10-*bis*¹⁰⁸, e dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva, quanto all’art. 10-*ter*¹⁰⁹; trattandosi di reati omissivi propri, il contegno psicologico va accertato all’epoca di scadenza del termine per l’adempimento (oggi, dunque, al 31 dicembre dell’anno successivo)¹¹⁰ e non già ai momenti eventualmente previsti per precedenti liquidazioni

¹⁰⁵ G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 371, 418-419; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 346, 354; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 494, 506. In giurisprudenza, per tutte: Cass. pen., sez. un., n. 37425/2013, cit.; rispetto alle soglie, Cass. pen., sez. III, n. 6105/2016, cit.; Cass. pen., sez. III, n. 20266/2014, in *CED Rv.* 259190.

¹⁰⁶ Volendo, S. CAVALLINI, *Art. 10-bis*, cit., 330.

¹⁰⁷ A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, loc. ult. cit.; G. SOANA, *I reati tributari*, loc. ult. cit.

¹⁰⁸ Tra le tante, Cass. pen., sez. III, n. 35786/2017, in *CED Rv.* 270728; Cass. pen., sez. un., n. 37425/2013, cit.

¹⁰⁹ Cass. pen., sez. III, n. 2614/2014, in *CED Rv.* 258595; Cass. pen., sez. III, n. 12248/2014, cit.; Cass. pen., sez. III, n. 23796/2019, in *CED Rv.* 275967.

¹¹⁰ Si è escluso il dolo postulato dall’art. 10-*ter*, riconoscendo invece la ricorrenza di una scriminante putativa, nel caso di un liquidatore di società che a fronte di una istanza di fallimento presentata anteriormente alla

periodiche¹¹¹. Il laconico disposto dell'art. 10-ter, poi, apre lo spazio tipico anche ad omissioni che non siano precedute dall'effettivo incasso dell'Iva¹¹²; bastevole, tranne i casi in cui si applichi il regime di Iva "per cassa", è la dichiarazione degli importi fatturati, non militando oggi in senso contrario, come si vedrà tra un attimo, neppure il disposto del nuovo comma 3-bis dell'art. 13.

Rispetto alle nuove alternative lesive, invece, il dolo eventuale sembra pienamente riespandersi: tornano a proposito, allora, gli orientamenti formati nella vigenza delle precedenti formulazioni delittuose. Poiché, come si è osservato, si è al cospetto di ulteriori omissioni proprie, per definizione istantanee, il coefficiente psicologico va rapportato cronologicamente alla scadenza del termine previsto per il versamento della rata che importi la decadenza dal beneficio, a nulla rilevando in relazione ad eventuali pregressi inadempimenti periodici, estranei al fuoco delle incriminazioni.

Proprio in materia di colpevolezza, peraltro, il legislatore del 2024 ha mutuato, cristallizzandoli alla stregua di diritto positivo, taluni approdi giurisprudenziali stratificatisi nel corso dell'ultimo decennio. Chiaro il riferimento alla valenza esimente della 'crisi di liquidità', ora disciplinata dall'art. 13 comma 3-bis¹¹³; ma la strada dell'inferno, si sa, è lastricata di buone intenzioni.

Tramontate le impostazioni più rigoristiche che ne negavano la cittadinanza nel contesto delle omissioni tributarie¹¹⁴, molteplici erano state le soluzioni teoriche a sostegno della rilevanza della crisi di liquidità nei delitti di omesso versamento.

Se un primo orientamento conferiva rilievo alla crisi di liquidità quale causa di esclusione del dolo (segnatamente dell'estremo volontaristico)¹¹⁵, un diverso filone aveva piuttosto ravvisato i requisiti della forza maggiore¹¹⁶; ma, al di là dell'addentellato di teoria del reato prescelto, costante era l'affermazione della necessità, per assumere la

scadenza del termine per la liquidazione dell'imposta aveva omesso di versare il dovuto nell'erronea convinzione che, adempiendo l'obbligazione tributaria, avrebbe violato la *par condicio creditorum* e commesso il più grave delitto di bancarotta preferenziale: cfr. Cass. pen., sez. III, n. 5921/2015, *CED Rv.* 262411.

¹¹¹ Cass. pen., sez. III, n. 8352/2015, cit.

¹¹² L'obbligo del versamento dell'imposta, infatti, prescinde dall'effettivo incasso delle somme, la mancata riscossione dipendendo dal fisiologico rischio d'impresa (evitabile attraverso procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi) e non può pertanto escludere il dolo dell'omissione. In tal senso la giurisprudenza nettamente prevalente: Cass. pen., sez. III, n. 27202/2022, in *CED Rv.* 283347; Cass. pen., sez. III, n. 31352/2021, in *CED Rv.* 282237; Cass. pen., sez. III, n. 6506/2020, in *CED Rv.* 278909; Cass. pen., sez. III, n. 41070/2019, in *CED Rv.* 277939; Cass. pen., sez. III, n. 6220/2018, in *CED Rv.* 272069; *contra* Cass. pen., sez. III, n. 29873/2018, in *CED Rv.* 272690.

¹¹³ Sul nuovo istituto cfr., diffusamente, E. PENCO, *Il nuovo assetto della premialità penale-tributaria e l'efficacia esimente della crisi di liquidità: il D.Lgs. n. 87/2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 1585 ss.

¹¹⁴ In dottrina, per la generale inidoneità della crisi di liquidità ad escludere la colpevolezza del soggetto attivo: G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 373 ss., 420 ss.; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 507 ss. In giurisprudenza Cass. pen., sez. un., n. 37425/2013, cit.

¹¹⁵ Tra le altre, Cass. pen., sez. III, n. 2614/2014, cit.; Cass. pen., sez. III, n. 20266/2014, cit.; Cass. pen., sez. III, n. 5467/2014, in *CED Rv.* 258055.

¹¹⁶ Cfr., ad es., Cass. pen., sez. III, n. 8352/2015, cit.

sussistenza di una crisi di liquidità esimente, della non imputabilità della situazione di difficoltà finanziaria al contribuente (ovvero della inevitabilità della crisi, indipendente da scelte gestionali del soggetto attivo)¹¹⁷ e della impossibilità di fronteggiare lo stato di insolvenza altrimenti che con l'omesso versamento all'Erario (ovvero, *a contrario*, di aver adottato ogni misura concretamente percorribile per superare la crisi)¹¹⁸.

La medaglia, peraltro, aveva il suo rovescio sul terreno processuale: unanime, nella giurisprudenza di legittimità, era l'allocazione in capo all'imputato dell'onere di allegazione — in realtà, sostanzialmente, un vero e proprio onere probatorio — in ordine alla totalità dei requisiti della crisi di liquidità invocata¹¹⁹. Nella varietà dei casi concreti, di fatto, alla astratta efficacia esimente della crisi seguiva la negazione, da parte della Cassazione, di qualsivoglia rilevanza nelle vicende scrutinate, di volta in volta valorizzando la scelta del soggetto attivo di privilegiare i pagamenti ai fornitori, ovvero ai lavoratori, o ancora la mancata riscossione di crediti¹²⁰.

Della norma di nuovo conio già sorprende la collocazione: una *scusante*¹²¹ speciale per gli omessi versamenti all'interno di una disposizione regolativa di cause di non punibilità e circostanze attenuanti connesse alla quasi totalità delle fattispecie penali tributarie. La *topografia bizzarra* si risolverebbe in nota di colore, se non fosse che, distanziandosi dalla cittadella degli omessi versamenti, il legislatore ne ha perso di vista i lineamenti strutturali, finendo per costruire una *scusante* che non è organicamente sintonizzata sulle figure di riferimento.

Uno sguardo ai presupposti del "nuovo" istituto vale a rendere l'idea: mentre in relazione all'art. 10-*bis* la norma di favore si accontenta di un segmento di fattispecie necessario, ma non sufficiente (la mera effettuazione delle ritenute, laddove la penale rilevanza è ancorata altresì al rilascio delle certificazioni), per l'art. 10-*ter* viene richiamato un antecedente possibile, ma non indispensabile, dell'omissione propria, quale l'effettivo incasso dell'imposta sul valore aggiunto, laddove la norma incriminatrice è polarizzata sul ben più blando presupposto della presentazione della dichiarazione. Chi volesse trarre da un prodotto di simile modestia conseguenze impegnative sul terreno della ridefinizione esegetica o "infratestuale" dei tipi delittuosi¹²², magari in chiave di

¹¹⁷ *Ex multis*, Cass. pen., sez. III, n. 58442/2018, in *CED Rv.* 275458.

¹¹⁸ Cfr., ad es., Cass. pen., sez. III, n. 10084/2019, in *CED Rv.* 278535; Cass. pen., sez. III, n. 13610/2019, in *CED Rv.* 275901.

¹¹⁹ Per tutte, Cass. pen., sez. III, n. 52038/2014, in *CED Rv.* 261520.

¹²⁰ Cfr., rispettivamente, Cass. pen., sez. III, n. 37528/2013, in *CED Rv.* 257683; Cass. pen., sez. III, n. 15416/2014, in *DeJure*; Cass. pen., sez. III, n. 20266/2014, cit.

¹²¹ Per il carattere *scusante* dell'art. 13 comma 3-*bis* cfr. anche E. PENCO, *Il nuovo assetto della premialità*, cit., 1588. Secondo V. MONGILLO, *Il "particolarismo" cangiante*, cit., 1562, invece, la crisi di liquidità ora tipizzata avrebbe una natura oscillante tra 'scusante' e 'causa di non punibilità'.

¹²² Sulla scorta dello schema di decreto legislativo era stato caldeggiato un riallineamento della norma incriminatrice dell'art. 10-*ter* al nuovo art. 13 comma 3-*bis*, introducendo, nella prima, un riferimento esplicito al necessario incasso dell'Iva: R. LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, in *Giur. pen.*, 24 aprile 2024. Auspicio, naturalmente, disatteso dal legislatore delegato. All'indomani del d.lgs. n. 87/2024, tra i primi commentatori (cfr. F. DONELLI, *Cram down fiscale e tutela penale dell'omesso versamento: l'inesauribile non punibilità*, in *Arch. pen.*, 25 ottobre 2024, 24 in nota), il riferimento all'effettivo incasso è stato visto come pungolo per superare le rigidità

figure a condotta mista commissiva e omissiva¹²³, ne rimarrebbe presto deluso: al di là della insolita “esternalizzazione” del precetto, occorrerebbe prendere atto che l’insipienza legislativa ha determinato una contrazione dell’area penalmente presidiata dall’art. 10-ter (in assenza, questa volta sì, di copertura nella legge delega, non potendosi certo ricollegare la positivizzazione della crisi di liquidità ad esigenze di allineamento tra i sistemi penale e amministrativo) e l’espansione dello spettro dell’art. 10-bis, se possibile — ovviamente — ancor più stridente con la legge delega. A questa stregua, il confinamento della disposizione entro i binari della colpevolezza promette, almeno, di ridurre i guasti che altrimenti inoculerebbe in un microsettore che già non brilla per coerenza d’insieme. Non che il compito dell’interprete, anche così limitato, si presenti agevole: esegesi ortopediche sono consigliate, nuovamente, dalle conseguenze paradossali che altrimenti verrebbero a determinarsi. Si prenda, ancora una volta, il riferimento al previo incasso dell’Iva: inteso alla lettera, il requisito finirebbe per estromettere dall’orbita della scusante proprio quelle situazioni — in cui l’importo dell’imposta, infine non versata, non sia stato precedentemente incassato dal soggetto attivo — che meriterebbero maggiore attenzione nell’indagine sulla sussistenza della (in)colpevolezza dell’inerzia tipica¹²⁴.

Con la discrasia rispetto ai tipi delittuosi fa il paio, tra l’altro, una *ingombrante dimenticanza*. Benché l’art. 13 comma 3-bis esordisca con un generico richiamo agli artt. 10-bis e 10-ter, alcun riferimento espresso è dato rinvenire alla avvenuta rateizzazione del dovuto: per quanto malamente evocati, i prerequisites ivi citati sembrano foggiate sulle sole figure “classiche” di omessi versamenti. Nessuna via d’uscita sembra invece apparecchiata per l’inadempimento dell’obbligo di versamento rateizzato — ora punito nella seconda parte delle norme incriminatrici — dipendente da qualche incolpevole contingenza sopravvenuta (evenienza non puramente teorica, considerando il numero massimo di rate trimestrali concesso al contribuente); con l’aggravante che, venendo in rilievo una scusante, non sarebbe neppure consentito il ricorso all’applicazione analogica del regime tratteggiato per la crisi di liquidità. Senza trascurare che la norma non si preoccupa neppure di regolare gli effetti del riconoscimento — che, naturalmente, potrà manifestarsi solo in sede giudiziale — della crisi di liquidità rispetto alla

giurisprudenziali in materia di crisi di liquidità, ovvero persino quale equivalente all’introduzione, « apparentemente in sordina, [di] un contenuto dirompente e di fatto contrastante con la struttura tipica della fattispecie di omesso versamento di Iva » (R. LUCEV, *La riforma dei reati tributari*, cit., 1267, che auspica perciò il riconoscimento, in via interpretativa, della « giusta valenza di presupposto del reato » all’avvenuto incasso dei corrispettivi). Analogamente, secondo E. PENCO, *Il nuovo assetto della premialità*, cit., 1587, la nuova norma di favore, in ossequio al suo tenore letterale, postulerebbe il previo incasso dell’imposta, ma il sistema così delineato non sarebbe contraddittorio in quanto, in assenza della previa ricezione dell’Iva, il reato non sarebbe già di per sé configurabile nel suo sostrato materiale.

¹²³ In cui, chiaramente, la componente commissiva sarebbe restituita dall’accantonamento delle ritenute e dell’Iva incassata.

¹²⁴ Nel senso della insussistenza, in caso di mancato incasso da parte del contribuente in regime Iva “per competenza”, dell’estremo volontaristico, volendo, cfr. già S. CAVALLINI, *Art. 10-ter*, cit., 351.

integrazione della seconda variante delittuosa¹²⁵: la mancanza di colpevolezza per l'omesso versamento "tradizionale", ovvero per il primo segmento delle fattispecie complesse di inadempimento del pagamento delle rate, riverbera sulla integrazione, materiale e psicologica, di quest'ultima figura?

A noi sembra che, in disparte la difettosa formulazione, alla nuova scusante vada assicurato un congruo spazio di manovra, che sarebbe frustrato da una parcellizzazione delle alternative delittuose cui si abbinerebbe: l'osmosi con gli inadempimenti degli obblighi di versamento rateali, per quanto faticosa sul piano testuale, non risulta espressamente paralizzata dal dato letterale della esimente, e garantisce uniformità e ragionevolezza a un sistema che altrimenti presterebbe il fianco a fondate censure di illegittimità costituzionale. Specularmente, l'effetto demolitorio riflesso, quantomeno in punto di colpevolezza, della crisi di liquidità registratasi in costanza della prima alterativa delittuosa (dunque per l'omesso versamento di imposta o ritenute entro il 31 dicembre successivo) sulla seconda porzione delle norme incriminatrici trova anzitutto conforto in esigenze di razionale contenimento della repressione e nella necessità — nel contesto di un reato scandito da omissioni in successione — che l'intera gamma degli inadempimenti tipici sia coperta pienamente dall'estremo rappresentativo e volitivo. Opinare in senso contrario determinerebbe, del resto, evenienze assurde. Per chi, stabilizzatosi il diritto vivente, versi in crisi di liquidità¹²⁶ sarebbe paradossalmente più conveniente astenersi dall'accesso alla rateazione, confidando in una assoluzione, piuttosto che rateizzare il debito con il rischio di incappare, poi, in una ulteriore omissione, questa volta seguita da condanna: così frustrando il *favor* riscossivo che ha animato l'impianto della novella.

Al di là di tali esiziali inconvenienti, l'art. 13 comma 3-*bis* enuclea alcuni estremi fenomenici, che assurgono a dati di cui il giudice deve tenere conto nell'indagine sulla colpevolezza ma che non esauriscono le molteplici variabili, pure prospettabili nella prassi e che del pari andranno soppesate per verificare se il fatto costituisca reato¹²⁷. Le situazioni paradigmatiche richiamate dal legislatore sono mutate, del resto, dall'esperienza del diritto vivente: spiccano, nella declinazione normativa della crisi di liquidità, i due poli — già accennati in precedenza — della non ascrivibilità delle difficoltà finanziarie (detto altrimenti: della inevitabilità della crisi) e della impossibilità, per il soggetto attivo, di affrontarla altrimenti che omettendo di versare il dovuto all'Erario. Sul terreno processuale, poi, in difetto di previsioni di segno diverso, torneranno a proposito gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità in punto di

¹²⁵ Si pensi al caso del soggetto attivo per il quale verranno infine riscontrati i requisiti della crisi di liquidità incolpevole rispetto all'omesso versamento di Iva superiore a 250.000 euro o di ritenute certificate superiori a 150.000 euro, che abbia chiesto e ottenuto la rateizzazione rispetto alla quale si sia reso inadempiente.

¹²⁶ Potendo, pertanto, andare esente da responsabilità penale per la prima variante omissiva tipica.

¹²⁷ *Contra*, per il carattere tassativo dei fattori di crisi enumerati nella norma, E. PENCO, *Il nuovo assetto della premialità*, cit., 1587-1588. Rispetto al mancato pagamento di crediti da parte della pubblica amministrazione, in dottrina si era sottolineata l'inconferenza in ordine all'indagine sulla sussistenza del dolo, atteso che, in base all'art. 6, comma 5, d.p.r. n. 633/1972, l'Iva per prestazioni di servizi o cessioni di beni nei riguardi dello Stato o altri enti pubblici diviene esigibile solo al momento del pagamento dei relativi corrispettivi: cfr. G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 422-423.

onere di allegazione dell'imputato: spetterà, quindi, all'imputato che invochi la scusante la dimostrazione della ricorrenza dei presupposti della crisi di liquidità incolpevole, con il rischio — se verranno ribaditi gli orientamenti formati sino ad oggi — di sterilizzarne in concreto gli effetti.

6. Le intersezioni con il diritto della crisi (cenni).

Un cenno a parte meritano i rapporti tra le fattispecie di omesso versamento e il diritto concorsuale.

Sorvolando sulle delicate intersezioni con gli schemi della bancarotta¹²⁸, conviene soffermarsi sui profili di interferenza con il concordato preventivo e con la figura speciale di concordato preventivo con transazione fiscale¹²⁹: rapporti indagati a più riprese, e non sempre in termini univoci, dalla giurisprudenza più recente, e che sono alimentati dalla divaricazione temporale tra insorgenza dell'obbligo di versamento e momento ultimo di adempimento imposto dalle norme incriminatrici (iato, come detto, oggi addirittura ampliato), all'interno della quale può innestarsi la procedura concorsuale¹³⁰. Il quadro si arricchisce poi con la c.d. "transazione fiscale" (disciplinata, in una tendenza continua all'espansione applicativa dell'istituto, dapprima dall'art. 182-ter l. fall., ora dall'art. 88 c.c.i.i., quest'ultimo — tra l'altro — modificato con il d.lgs. n. 136/2024), che, in estrema sintesi, consente al creditore che invochi il concordato di proporre il pagamento anche parziale — se del caso con dilazione — dei debiti tributari, anche (a determinate condizioni) in assenza del voto favorevole dell'amministrazione finanziaria (c.d. *cram down*).

L'interrogativo è duplice, e presto detto:

a) se la transazione fiscale, con la conseguente rimodulazione dell'entità del dovuto, rifrangano anche — sostanzialmente — sulla tipicità delle omissioni liquidatorie, facendo dissolvere nella penale irrilevanza (perché, se del caso, ormai sottosoglia) fatti che astrattamente, prima dell'accesso all'istituto concorsuale, erano sussumibili entro gli artt. 10-bis e 10-ter;

b) se, e in quale misura, il provvedimento di ammissione al concordato — o altro equipollente quanto al divieto di pagamenti in capo al debitore¹³¹ — riverberi effetti scriminanti, al lume dell'art. 51 c.p., atteso l'evidente conflitto tra l'inibizione giudiziale

¹²⁸ Riferimenti, volendo, in S. CAVALLINI, *La bancarotta patrimoniale tra legge fallimentare e codice dell'insolvenza. Disvalore di contesto e soluzioni negoziali della crisi nel sistema penale concorsuale*, Padova, 2019, 72 ss.

¹²⁹ *Amplius*, in tema, F. DONELLI, *Cram down fiscale*, cit., *passim*; volendo si veda anche S. CAVALLINI, *I delitti in materia di pagamento delle imposte*, in *Quaderni S.S.M.*, XIV, *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, Roma, 2022, 210 ss.

¹³⁰ Laddove la procedura concorsuale sia successiva alla consumazione del reato, invero, non potrà dispiegare effetti: anteriormente al d.lgs. n. 87/2024, Cass. pen., sez. III, n. 3541/2016, in *CED Rv.* 265937.

¹³¹ Cfr. Cass. pen., sez. IV, n. 52542/2017, in *Dir. pen. cont.*, 9 gennaio 2018, con nota di E. BASILE, *Omesso versamento IVA e obblighi nascenti dal concordato preventivo: la Cassazione dirime il conflitto di doveri*.

all'esecuzione di pagamenti di crediti anteriori e l'obbligo penalmente sanzionato dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter*¹³².

Quanto al primo profilo, la giurisprudenza ritiene che la transazione omologata sortisca effetti sostitutivi della precedente obbligazione tributaria: non già un'obbligazione novata, ma comunque diversa, e perciò potenzialmente incidente sulla vicenda delittuosa (segnatamente, sul superamento della soglia)¹³³. Non solo: poiché il titolo di pagamento non è più la dichiarazione annuale, bensì la stessa transazione fiscale, eventuali inadempimenti successivi spianerebbero la strada alla revoca della transazione medesima, ma le porte del diritto penale resterebbero comunque sbarrate¹³⁴.

Ma gli effetti della transazione non si risolvono esclusivamente sul terreno della tipicità, a fronte dell'intervenuta omologa del concordato. Anche prima dell'omologa, infatti, possono registrarsi situazioni che, ponendo le basi di una contraddizione tra il dovere di versare penalmente sanzionato e il divieto di effettuare pagamenti stabilito da fonti extrapenali, impongono di indagare l'esistenza di scriminanti della condotta tipica, in particolare dell'adempimento del dovere.

L'evoluzione della giurisprudenza è stata decisa e non sembra che il quadro si sia completamente stabilizzato. Se non residuano dubbi sulla applicabilità dei principi in materia anche all'Iva (inizialmente esclusa, per legge, dalla transazione fiscale)¹³⁵, un indirizzo più risalente negava cittadinanza scriminante all'ammissione al concordato (che, si sosteneva, doveva perfezionarsi mediante l'omologa per dispiegare conseguenze impegnative sul fronte penalistico), sul presupposto, tuttavia, del dogma della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, oggi, ormai, recessivo¹³⁶. Assodato che non occorra il perfezionamento del concordato per l'insorgenza di effetti liceizzanti rispetto alla successiva omissione, varie sono le impostazioni in ordine all'individuazione dell'addentellato procedurale cui agganciare l'indagine sulla ricorrenza della scriminante. Solo in una isolata pronuncia, con una significativa "fuga in avanti", la giurisprudenza si è spinta a ritenere giustificati anche inadempimenti perfezionati tra la mera presentazione dell'istanza di concordato e la formale ammissione alla procedura,

¹³² Tra le altre, Cass. pen., sez. III, n. 2860/2019, in *CED Rv.* 274822; Cass. pen., sez. III, n. 13628/2020, in *CED Rv.* 279421; Cass. pen., sez. III, n. 49795/2018, in *CED Rv.* 274199.

¹³³ Cfr. Cass. pen., sez. III, n. 6591/2017, cit.

¹³⁴ Si veda ancora Cass. pen., sez. III, n. 6591/2017, cit.

¹³⁵ In una prima fase, la giurisprudenza aveva mostrato una netta chiusura all'efficacia scriminante della transazione fiscale (per come in origine tratteggiata), allora concernente essenzialmente l'Iva, alla luce della natura comunitaria dell'imposta e del carattere privatistico dell'istituto, insuscettibile di neutralizzare gli effetti della norma penale (cfr. Cass. pen., sez. III, n. 12912/2016, in *CED Rv.* 266708); l'orizzonte, tuttavia, è in breve tempo mutato, e la l. n. 232/2016, su impulso della sentenza della Corte di Giustizia del 7 aprile 2016 (C. 546/2014), ha innovato l'art. 182 *ter* l. fall., aprendo le porte dell'istituto anche all'Iva. La giurisprudenza non ha tardato — distinguendo tra semplice postergazione ed effettiva falcidia del debito Iva — a riconoscere la funzione pubblicistica del concordato con transazione fiscale e l'idoneità dello strumento, quindi, a modificare il termine di adempimento penalmente fissato anche per l'Iva.

¹³⁶ Cass. pen., sez. III, n. 44283/2013, in *CED Rv.* 257484; in seguito, in base al rilievo per cui il deposito della domanda non preclude il pagamento del debito tributario (essendo vietati solo pagamenti in frode ai creditori), Cass. pen., sez. III, n. 49795/2018, cit.

muovendo dall'efficacia retroattiva del decreto del Tribunale¹³⁷. Nettamente prevalente¹³⁸, e preferibile¹³⁹, è l'impostazione che fa dipendere l'insorgenza della causa di giustificazione dal provvedimento di ammissione o da altro provvedimento giudiziale che, con effetti equipollenti, inibisca al debitore ulteriori pagamenti (provvedimenti, in entrambi i casi, che ovviamente devono precedere la consumazione del reato): sarebbe sin troppo semplice l'elusione della responsabilità penale per il tramite di domande di concordato preventivo prive di meritevolezza e plausibilità, caratteristiche invece fondanti il provvedimento di ammissione alla procedura.

7. Trattamento sanzionatorio e rapporti con altri reati.

Gli omessi versamenti sono i reati di minor disvalore tra quelli tipizzati dal d.lgs. n. 74/2000 (il compasso edittale spazia da sei mesi a due anni di reclusione), pure caratterizzandosi, al pari delle più gravi figure, per l'applicabilità delle pene accessorie enumerate dall'art. 12 e, soprattutto, della confisca, anche per equivalente, *ex art. 12-bis*¹⁴⁰. La mitezza sanzionatoria, in uno alla ridda di "vie d'uscita" dalla pena disseminate nel settore penale tributario, ha indotto non infondatamente a dubitare della opportunità di mantenere nella sfera di penale rilevanza le due fattispecie: perplessità persino acute all'indomani delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 87/2024¹⁴¹.

L'art. 10-*ter*, poi, quale estremo presidio in materia di imposta sul valore aggiunto, sollecita l'interprete all'indagine sui rapporti con le altre più gravi figure dichiarative a presidio dell'IVA. Se è pacifico, per inconciliabilità logica, che alcun concorso potrà ravvisarsi rispetto all'omessa dichiarazione (atteso che è proprio la dichiarazione a veicolare il presupposto dell'omissione liquidatoria)¹⁴², si è tendenzialmente rilevata l'ammissibilità del concorso di reati rispetto alle ulteriori fattispecie dichiarative, muovendo dalla irrilevanza, rispetto al successivo obbligo di versamento, della veridicità del contenuto della dichiarazione-presupposto: sarebbe dunque « possibile [...] che il contribuente presenti una dichiarazione IVA fraudolenta o infedele e, nello stesso tempo, ometta di versare l'imposta dovuta sulla base della

¹³⁷ Cfr. Cass. pen., sez. III, n. 36320/2019, in *CED Rv.* 277687; si trattava peraltro di un caso limite, in cui la consumazione del reato omissivo era intervenuta a cavallo tra la camera di consiglio del Tribunale e il formale provvedimento di ammissione al concordato.

¹³⁸ Tra le altre, Cass. pen., sez. III, n. 15853/2015, in *CED Rv.* 263436; Cass. pen., sez. III, n. 3541/2016, cit.; Cass. pen., sez. IV, n. 52542/2017, cit.; Cass. pen., sez. III, n. 13628/2020, cit.; più recentemente, solo nei casi in cui sia comunque intervenuto un provvedimento del giudice che vieti o comunque non autorizzi il pagamento dei debiti, Cass. pen., sez. III, n. 9248/2022, in *CED Rv.* 283228.

¹³⁹ *Contra* F. DONELLI, *Cram down fiscale*, cit., 13 ss.

¹⁴⁰ Confisca che deve in ogni caso essere ordinata per l'intero ammontare dell'imposta evasa, non già limitata alla porzione eccedente la soglia di punibilità: Cass. pen., sez. III, n. 2858/2023, in *CED Rv.* 284127.

¹⁴¹ Volendo, S. CAVALLINI, [La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?](#), in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2020, 3, 256.

¹⁴² In dottrina: G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 401-402; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 506; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 355. In giurisprudenza, Cass. pen., sez. III, n. 38487/2016, cit.

dichiarazione presentata»¹⁴³: ciò che, a ben vedere, di regola avviene nei casi di frode carosello.

8. Conclusioni.

Sdoppiamento delle fattispecie, disvalori esangui, moltiplicazione delle vie di fuga dalla sanzione, ineffettività progressiva; verrebbe da chiedersi – riprendendo un interrogativo sollevato qualche anno addietro¹⁴⁴ – se abbia ancora senso, sul piano politico-criminale, l’incriminazione delle figure di omesso versamento (e, oggi, di inadempimento degli strumenti amministrativi di definizione agevolata); figure che, ormai, si prestano a colpire, oltre a situazioni in cui ben più gravi paradigmi delittuosi giocano da reali protagonisti (come nel caso, appena ricordato, delle frodi carosello), essenzialmente i contribuenti che – a differenza di coloro che decidono di non versare scommettendo sulla inefficienza del sistema repressivo o comunque sulla capacità di far fronte (in un futuro, magari, neppure breve) alle obbligazioni inadempite – non hanno i mezzi economici per paralizzare, a posteriori, la scure della pena, e per i quali non ricorrono i presupposti per il riconoscimento della illiquidità scusante (o non dispongono degli strumenti per dimostrarla processualmente).

La disuguaglianza latente a un sistema – repressivo e premiale – così congegnato non può certo sorprendere: è l’effetto della depenalizzazione in concreto conseguente alla leva della non punibilità, la cui “marea” può, realisticamente, arginare solo in parte i “flussi” in entrata della laguna¹⁴⁵, non riuscendo «quasi mai a riposizionare il sistema in un punto di accettabile equilibrio»¹⁴⁶.

Meglio sarebbe, allora, l’espunzione delle fattispecie in commento dall’ordinamento penale, circoscrivendone la rilevanza al livello amministrativo. La razionalità – di valori, di sistema e di scopo – non sembra da tempo ispirare le scelte legislative; ma, parafrasando Seneca, vale ugualmente la pena scegliere la speranza, anche quando il timore ha più argomenti.

¹⁴³ E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 355. È stato invece escluso, ricorrendo al criterio della consunzione, il concorso tra i reati di omessa dichiarazione del sostituto d’imposta e di omesso versamento delle ritenute certificate, sul presupposto che il più grave delitto *ex art. 5* esaurisca in sé anche il disvalore tipico dell’art. 10-bis: A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 490 ss.

¹⁴⁴ Il riferimento è a S. CAVALLINI, *La non punibilità*, cit., 271 ss.

¹⁴⁵ Secondo l’incisiva metafora di C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1658.

¹⁴⁶ *Ibidem*.