

Novità per omessi versamenti e indebita compensazione

Il DLgs. 87/2024 interviene anche su non punibilità, circostanze attenuanti, sequestro e confisca, rapporti tra procedimenti penali e tributari

/ Maria Francesca ARTUSI

Con l'entrata in vigore del DLgs. [87/2024](#) vi sono alcune modifiche di rilievo anche sul piano del diritto penale tributario. Nell'attuare la legge delega di riforma fiscale, tale decreto è, infatti, intervenuto su alcuni reati tributari e ha toccato i temi della **non punibilità**, delle circostanze **attenuanti**, del **sequestro** e della confisca, dei rapporti tra procedimenti.

Può essere utile ricordare che sul piano del diritto penale gli obiettivi della legge delega ([art. 20](#) della L. 111/2023) riguardavano in particolare: attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta **impossibilità** di far fronte al **pagamento** del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso; attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto; conseguire una maggiore integrazione tra **sanzioni amministrative e penali**, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*; revisionare i rapporti tra processo penale e processo tributario, al fine di adeguare i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti, al fine di poter beneficiare della non punibilità o delle attenuanti tendendo conto dell'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale.

Vengono così modificate le fattispecie di **omesso versamento** fissando, negli [artt. 10-bis](#) e [10-ter](#) del DLgs. 74/2000, il termine per la rilevanza penale della condotta al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale e la soglia è mantenuta a 150.000 euro per le ritenute e a 250.000 euro per l'IVA. D'altra parte, viene inserita la condizione per cui la condotta rispettivamente descritta sarà penalmente rilevante "se il debito tributario **non** è in corso di **estinzione mediante rateazione**, ai sensi dell'[articolo 3-bis](#) del DLgs. 462/1997". In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'[art. 15-ter](#) del DPR 602/1973, il colpevole sarà punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a 50.000 euro per le omesse ritenute e 75.000 euro per l'IVA.

Peraltro, sempre in relazione agli omessi versamenti il nuovo comma 3-*bis* dell'[art. 13](#) del DLgs. 74/2000 sancisce che questi due reati non siano punibili se il fatto dipende da **cause non imputabili** all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. A tali fini il giudice tiene conto anche della c.d. "crisi di liquidità".

Sull'**indebita compensazione** incidono le nuove defini-

zioni dell'[art. 1](#) del DLgs. 74/2000 per "**crediti inesistenti**" (comma 1 lett. g-*quater*) e per "crediti non spettanti" (comma 1 lett. g-*quinqües*). Rientrano nella prima categoria: i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui sopra sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Inoltre, all'[art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000 viene aggiunto un comma 2-*bis* in cui si stabilisce che "la punibilità dell'agente per il reato di cui al co. 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di **obiettiva incertezza** in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito". Le **cause di non punibilità** vengono **ampliate** e rimodellate anche nell'[art. 13](#) del DLgs. 74/2000, in cui, oltre a prendere in considerazione la "crisi di liquidità" di cui si è detto sopra, è inserito un nuovo comma 3-*ter* che regola i rapporti tra la causa di non punibilità tributaria e la causa di non punibilità "generale" prevista nel codice penale per la particolare tenuità del fatto ([art. 131-bis](#) c.p.).

La rafforzata rilevanza della **rateizzazione** del debito incide inevitabilmente anche sulle circostanze attenuanti portando diverse modifiche all'[art. 13-bis](#) del medesimo decreto.

Ulteriori interventi toccano il sequestro e la confisca di cui all'[art. 12](#) del DLgs. 74/2000, in cui il nuovo comma 2 dispone che il sequestro non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti. Fa eccezione il caso in cui sussista il concreto pericolo di **dispersione** della **garanzia patrimoniale** che si può desumere dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto anche conto della gravità del reato.

Infine, il DLgs. [87/2024](#) interviene anche sulle norme del DLgs. [74/2000](#) dedicate ai rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario (artt. 19 e ss.), con particolare attenzione al tema del "**ne bis in idem**".

Le nuove norme sono in vigore dal 29 giugno scorso, ma secondo i principi generali del diritto penale ([art. 25](#) Cost. e [art. 2](#) c.p.), le disposizioni avranno efficacia **retroattiva** solo laddove si rivelino in concreto più favorevoli al reo.