

I reati di omesso versamento post riforma: un esempio di fattispecie a tipicità variabile.

di **Maurizio Riverditi**

Sommario. 1 Introduzione. – 2. I reati di “omesso versamento” post D.Lgs. 87/2024: una ricostruzione sistematica. – 3. Ricostruzione degli interessi tutelati. – 4. Una (duplice) fattispecie a “tipicità variabile”.

1. Introduzione.

La riforma del sistema penale tributario, introdotta con il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 in attuazione della delega conferita con l’art. 20 della L. 9 agosto 2023, n. 111, ha apportato significative modifiche agli articoli 10-bis e 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ridefinendo i termini di consumazione del reato e le condizioni di punibilità rispettivamente riferite all’omesso versamento di ritenute certificate e dell’IVA.

Nella prospettiva del Legislatore delegato, la novella attuerebbe il criterio di delega di cui all’art. 20, comma 1, lett. a), n. 3), teso a rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all’effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all’esercizio dell’azione penale.

In particolare, secondo la Relazione illustrativa al decreto, *l’intentio legis* era quella di “*introdurre 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 (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b)*”.

Al di là dei profili di scarsa chiarezza del pensiero in tal modo espresso per indicare la portata della riforma, la Relazione illustrativa del nuovo impianto normativo sembra orientare l’interprete verso l’esclusione della punibilità dell’omissione fintantoché il debito tributario sia in via di definizione nelle forme previste dall’art. 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e sempre che il contribuente non sia incorso nella decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell’articolo 15-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e l’ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, a euro cinquantamila (per il reato di cui all’art. 10-bis) e settantacinquemila (per il reato di cui all’articolo 10-ter).

La Relazione, inoltre, chiarisce che *"al fine di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni così descritte, 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 al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (sostituto di imposta o iva). Il reato sarà punibile al ricorrere delle condizioni obiettive di nuova introduzione, con conseguente insorgenza solo a quella data dell'obbligo di denuncia, da parte dell'Agenzia delle entrate, o di informativa, da parte della Guardia di finanza, all'autorità giudiziaria"*.

Tali novità, al di là della ragionevolezza dell'obiettivo perseguito (di per sé comunque insufficiente a rintuzzare il convincimento di essere di fronte all'espressione del volto più oscuro dell'intervento penale a sostegno della tutela della pretesa erariale), all'atto pratico sollevano non poche criticità interpretative dovute alla difficoltà di comprendere se l'innesto di tale duplice condizione sospensiva sull'originaria ipotesi di mera omissione abbia, in realtà, portato all'introduzione di due distinte ipotesi delittuose (l'una incentrata sul mancato versamento alla data di scadenza dell'imposta dovuta e l'altra sull'inottemperanza all'obbligo di pagamento rateale contratto nei confronti dell'Erario); oppure alla ripermetrazione del momento consumativo dell'omissione in funzione della condizione sospensiva della punibilità vincolata alla sussistenza di entrambi i presupposti introdotti dalla novella.

2. I reati di "omesso versamento" post D.Lgs. 87/2024: una ricostruzione sistematica.

L'articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000, nella nuova formulazione, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chi omette di versare, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a 50.000 euro.

Analogo meccanismo è previsto dall'art. 10-ter, che punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chi omette di versare, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'I.V.A. dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a 75.000 euro.

In tal modo, come anticipato, il Legislatore ha inteso condizionare la punibilità dell'omissione al convergere di due situazioni tra loro collegate: l'una relativa all'accesso alla rateazione del debito; l'altra all'adempimento del piano rateale,

quantomeno, sino a quando l'importo residuo sia superiore ai limiti-soglia previsti da ciascuna delle due fattispecie.

Il nodo da sciogliere, dunque, è quello di comprendere se il vincolo alla punibilità sia realmente riconducibile nel paradigma delle condizioni obbiettive di punibilità (art. 44 c.p.); oppure in quello, diverso, delle condizioni sospensive della punibilità; oppure, ancora, nella ridefinizione dei confini di tipicità in funzione delle peculiarità del caso concreto.

Dal punto di vista strettamente sistematico, la prima soluzione¹ pare difficilmente conciliabile con il dato, insuperabile, che tanto l'adesione alla soluzione del pagamento rateale, quanto la successiva interruzione dei pagamenti - lungi dall'essere ricondotti nel novero dei fatti "futuri e incerti" e, comunque, scollegati dalla condotta dell'agente, proprio perchè riconducibili alle scelte di quest'ultimo - esorbitano dal confine tracciato dall'art. 44 c.p.

La seconda soluzione², indubbiamente, ha il pregio di rispondere all'esigenza di calibrare la risposta e l'esigenza punitiva, da un lato, all'iniziale volontà del contribuente di far fronte all'obbligo impositivo ricorrendo agli strumenti concessi dall'ordinamento (in tal modo, oltre al resto, riconducendo ad unità la visione - sino ad oggi disallineata - del versante "amministrativo" e di quello "penale" del diritto tributario); dall'altro, alla successiva violazione dell'impegno in tal senso assunto. Parametrazione, che, è bene ricordare, risponde all'obbiettivo di razionalizzazione del sistema punitivo che, non a caso, costituiva uno dei capisaldi ispiratori della riforma.

Tuttavia, la forza persuasiva di questa soluzione si scontra con l'anomalia - di non rara prospettiva nella prassi operativa - che si verrebbe a creare nel caso in cui chi sottoscrive il piano rateale (facendo forza sulla visione prospettica in grado di sorreggerne, su basi ragionevoli, la richiesta, in virtù di adeguati assetti - art. 2086 c.c. - misurati su *business plan* affidabili e su di un altrettanto strutturato controllo di gestione) sia una persona fisica diversa da chi, successivamente, si sottrae al suo adempimento a fronte di un debito residuo sopra-soglia.

Anomalia che, evidentemente, si manifesta in tutta la sua reale dimensione se si considera che la stessa è destinata a "riattivare" la punibilità dell'omissione allorché non sia invocabile la condizione di non punibilità introdotta al (nuovo) comma 3-bis, dell'art. 13, D.Lgs. 74/2000.

¹ D. FALCINELLI, *Punibilità (soglie di)*, in *Digesto (discipline penalistiche), Aggiornamento*, II, 2005, 1255; Id., *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, in *Itinerari di diritto penale*, 2007, 34; A. MANDUCHI, *Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell'illecito penale*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2003, p. 1210

² A. INGRASSIA, *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*, Giuffrè, I, 2024, p. 20 ss.



In tal caso, infatti, ci si troverebbe a dover fare i conti con la circostanza che il venir meno degli "effetti" della condizione sospensiva è soggettivamente riferibile a persona diversa da quella che vi aveva dato origine e che, in via d'ipotesi, avrebbe dovuto beneficiarne e, dunque, con la necessità di individuare chi sia, in tal frangente, il "colpevole" tenuto a rispondere per la "rivalizzata" ipotesi omissiva sopra-soglia.

A ben riflettere, invero, entrambe le soluzioni prospettabili paiono fallaci e foriere di criticità di non poco conto.

Difatti, se si dovesse far ricadere la responsabilità del reato su colui che aveva aderito al piano rateale in virtù della presa d'atto che la consumazione dell'illecito (sottoposto a condizione sospensiva di punibilità) si è verificata sotto il suo dominio (tanto da ritenere che il successivo adempimento rateale rappresenta una "mera" contro-azione di natura sostanzialmente riparativa dell'offesa già manifestata nella sua pienezza), non ci si potrebbe esimere dal constatare che l'affermazione della responsabilità per il venir meno della condizione sospensiva sarebbe, di fatto, riferibile all'omissione di un terzo, in netta violazione dei principi consacrati dall'art. 27 Cost.

Di contro, se si dovesse ritenere "colpevole" (*id est*, punibile) colui che interrompe il pagamento rateale, ci si troverebbe comunque di fronte alla necessità di giustificare l'irrazionalità di parificare la posizione - anzitutto dal punto di vista sanzionatorio - di chi omette di corrispondere l'intero debito erariale (per intenderci, quello maturato al 31 dicembre dell'anno di riferimento), a quella di chi non versa (ad esempio) l'ultima rata da cui dipende il superamento della "seconda" soglia di non punibilità. Conclusione, che, specularmente a quella richiamata in precedenza, si risolverebbe nell'addossare al debitore "succeduto" la responsabilità per l'omissione (originaria) del primo. Non meno problematica, invero, si presenta anche l'ipotesi in cui il contribuente "punibile" sia la stessa persona-fisica che, dopo aver aderito al piano rateale, ne interrompa l'adempimento.

Anche in tal caso, infatti, ci si troverebbe di fronte alla palese irragionevolezza di parificare, dal punto di vista sanzionatorio, la posizione di chi si sottrae, *tout court, ab origine*, all'obbligo erariale a quella di chi, dopo aver inizialmente intrapreso un percorso di natura riparativa, ne interrompe l'esecuzione pur rimanendo nell'alveo della punibilità (criticità che, per le ragioni che ci accingiamo ad esaminare, rimane superabile solo con l'intervento del Legislatore).

3. Ricostruzione degli interessi tutelati.

Nell'attesa (e con l'auspicio) di un intervento legislativo correttivo e chiarificatore, una via d'uscita, sul terreno ermeneutico, è fornita, anzitutto, dall'individuazione degli interessi tutelati dalle fattispecie in esame.

Mantenendosi nell'alveo della (pur criticabile) impostazione classica dei reati di omesso versamento, le fattispecie "base" contemplate dagli artt. 10-bis e 10-ter

continuano a manifestare, inalterata, la tutela della pretesa erariale, nelle sue varie (e ormai collaudate) sfaccettature. Lo spostamento in avanti del termine di consumazione, infatti, non pare incidere in alcun modo sull'individuazione del fascio degli interessi protetti e, anzi, consente di allineare - sul piano meramente temporale e di efficacia dell'intervento punitivo - i procedimenti amministrativo e penale, agevolando il "dialogo" reciproco tra la fase dell'accertamento e quello dell'intervento dell'armamentario schiettamente penale (a cominciare dall'individuazione del momento da cui decorre l'obbligo di denuncia in capo all'autorità preposta alla verifica dell'inadempimento nei termini stabiliti).

Più complessa, invece, pare l'individuazione degli interessi colpiti dall'interruzione del piano rateale.

In tal caso, infatti, oltre alla "classica" visione sanzionatoria del sistema penale a servizio della pretesa erariale, si palesa anche la tutela dell'autonoma finalità premiale e del conseguente affidamento che l'ordinamento riconosce al contribuente che, pur tardivamente (ma pur sempre nell'ambito del perimetro del legittimo impiego degli strumenti riscossivi messi a disposizione dal Legislatore), manifesta la volontà di estinguere il debito penalmente sanzionato. L'interruzione del pagamento, in tal caso (e, lo si ribadisce, in assenza dei presupposti dell'operatività della causa di non punibilità legata alla crisi di liquidità), rappresenta (altresì) una violazione della fiducia accordata al contribuente e un aggravio (quantomeno in via potenziale) del rischio di mancato recupero del credito (sia per il trascorrere del tempo; sia per l'eventuale ulteriore compromissione della capacità patrimoniale del contribuente).

In definitiva, dunque, la violazione dell'accordo sotteso al pagamento rateale tra contribuente e Erario introduce nella fattispecie una sfera d'interessi ulteriori rispetto a quelli ricompresi nella fattispecie "classica", ricollegati alla tutela del procedimento amministrativo disciplinato dall'art. 3-bis del D.Lgs. 462/1997³.

4. Una (duplice) fattispecie a "tipicità variabile".

Le criticità e gli spunti di riflessione sin qui evidenziati inducono a propendere per un'interpretazione che esalti e valorizzi l'autonomia delle ipotesi disciplinate dalle fattispecie omissive rivisitate dalla riforma.

In quest'ottica, infatti, l'analisi del dato normativo evidenzia la coesistenza di due distinte ipotesi di reato: l'una ancorata al modello "classico" della pura omissione; l'altra, parametrata alla violazione del procedimento di pagamento rateale del debito tributario "sopra-soglia". In questo senso, dunque, pare del tutto sottoscrivibile l'opinione di chi ritiene che la riforma abbia consolidato il

³ In questo senso v. R. LUCEV, *La riforma dei reati tributari (D.Lgs. n. 87/2024): quando la minaccia è più forte della sua esecuzione*, in *Le Società*, 11/2024, p. 1264, che pone in risalto la funzionalizzazione riscossiva del diritto penale tributario, sostenendo che la decadenza dal beneficio della rateizzazione rappresenta una condotta penalmente rilevante e autonoma.

principio di gradualità nella disciplina penale-tributaria, da cui deriva la coerenza della scelta di valorizzare la decadenza dal piano di rateizzazione in modo autonomo rispetto ad una semplice condizione sospensiva di punibilità⁴.

In particolare, pur evidenziando le non trascurabili criticità che l'incedere "incauto" del Legislatore ha posto sulla via della razionalità dell'intervento punitivo (con le conseguenti altrettanto non trascurabili potenziali frizioni con l'art. 3 Cost.), pare inevitabile includere la conclusione del piano rateale di pagamento alla data del 31 dicembre (v. art. 10-bis e 10-ter) tra gli elementi costitutivi negativamente costruiti dell'omissione, in ossequio al dato letterale delle fattispecie in esame, che vincolano (non già la punibilità, bensì) la tipicità del reato al fatto che *"il debito tributario non [sia] in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462"*.

Sicché, nel caso in cui il piano rateale sia stato concordato alla data del 31 dicembre, l'omissione non solo non sarà punibile, ma non si sarà consumata per mancanza di tipicità (in analogia a quanto avviene per la presenza del consenso all'ingresso nel domicilio altrui, la cui mancanza rappresenta, appunto, un elemento positivo di fattispecie, negativamente costruito e non già una scriminante o una condizione di non punibilità).

La *"decadenza dal beneficio della rateazione"* integra, di conseguenza, un'autonoma ipotesi delittuosa, incentrata sull'omesso versamento delle rate da cui consegue la decadenza penalmente rilevante, sempre che, in tal caso, risulti superata la soglia di riferimento; omissione di cui sarà chiamato a rispondere il contribuente (e, quindi, nel frasario della fattispecie, *"il colpevole"*) che vi avrà dato causa con il proprio contegno doloso, secondo i criteri interpretativi tipici della materia penale⁵.

⁴ V. MONGILLO, *Il particolarismo cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul D.lgs. n. 87/2024*, in *Diritto Penale e Processo*, 12/2024, p. 1564 ss.

⁵ In questo senso v. C. FERRIANI e A. VIGLIONE, *Termine penalmente rilevante per l'omesso versamento IVA e accesso al concordato preventivo o alla liquidazione giudiziale*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2024, 12; 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 *Diritto Penale e Processo*, 12/2024, pp. 1577-1579.