



LE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

REATI TRIBUTARI, CAUSE DI NON PUNIBILITA' E CIRCOSTANZE ATTENUANTI E AGGRAVANTI

Fabrizio Giovanni Poggiani – ODCEC PISTOIA - Firenze, 8 maggio 2026



Il diritto penale tributario è disciplinato, principalmente, dal d.lgs. 74/2000, che è stato oggetto negli anni di diverse modifiche e integrazioni, fino alla profonda revisione del 2015 (d.lgs. 158/2015), seguito da ulteriori interventi operati a cura del D.L. 124/2019, convertito in legge, e dal più recente d.lgs. 87/2024.

In particolare, la riforma del 2015:

- **ha innalzato alcune soglie di punibilità**
- **ha inciso sul regime delle circostanze;**
- **ha razionalizzato la disciplina della confisca;**
- **ha introdotto una nuova causa di non punibilità connessa al pagamento del debito tributario.**

In senso parzialmente opposto, con il decreto del 2019:

- **sono state aggravate le pene per diversi reati;**
- **è stata inserita una confisca «per sproporzione» all'art. 12-ter del d.lgs. 74/2000;**
- **alcuni reati tributari sono diventati presupposto anche per la responsabilità delle persone giuridiche, ai sensi del d.lgs. 231/2001.**

Allo stesso tempo, però, **è stato ampliato l'ambito della causa di non punibilità per pagamento del debito anche ai reati di dichiarazione fraudolenta.**



Con il più recente d.lgs. 87/2024 il legislatore ha:

- **modificato alcune fattispecie di reato previste dal d.lgs. 74/2000 (l'indebita compensazione e gli omessi versamenti);**
- **integrato i presupposti per la causa di non punibilità e le circostanze attenuanti previste rispettivamente agli articoli 13 e 13-bis del d.lgs.74/2000;**
- **limitato le ipotesi di sequestro preventivo finalizzato alla confisca;**
- **regolato i rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo tributario.**

A seguito del D.L. 124/2019 è stato introdotto il nuovo art. 25-quinquiesdecies al d.lgs. 231/2001 con cui viene esteso il catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti con le fattispecie penali-tributarie «più gravi» e, quindi, le dichiarazioni fraudolente (artt. 2 e 3 del d.lgs. 74/2000), l'emissione di fatture false (art. 8), l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili (art. 10) e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11).

Con il d.lgs. 75/2020 (come integrato dal d.lgs. 156/2022), l'elenco dei reati tributari "231" si arricchisce ulteriormente delle fattispecie di **infedele dichiarazione** (art. 4 del d.lgs. 74/2000), **omessa dichiarazione** (art. 5 del d.lgs. 74/2000) e **indebita compensazione** (art. 10-quater del d.lgs. 74/2000), **purché siano commessi «al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a 10 milioni di euro».**



L'art. 13 del d.lgs. 74/2000 disciplina una causa di «non punibilità» connessa al pagamento del debito tributario.

Nella disciplina precedente al 2015, il pagamento del debito poteva integrare unicamente una circostanza attenuante (oltre ad essere presupposto per l'ammissibilità al «patteggiamento»).

Tale attenuazione della pena è prevista nel nuovo art. 13-bis del d.lgs. 74/2000 per i reati non espressamente contemplati dall'art. 13 con l'obiettivo premiale, piuttosto chiaro, che si muove nell'ottica di una politica criminale e fiscale volta maggiormente alla tutela del bene giuridico protetto (il gettito fiscale) piuttosto che alla "punizione esemplare" dei trasgressori.

E' opportuno evidenziare che la ragione della distinzione tra le due categorie di reati (quelli previsti dal comma 1 e quelli previsti dal comma 2 dell'art. 13) risiede nel fatto che per gli omessi versamenti e per l'indebita compensazione il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito tributario; mentre nei reati dichiarativi, ai fini della rinuncia dell'azione penale, viene ritenuta necessaria la «spontaneità» del ravvedimento consapevole (resipiscenza) del contribuente.

Requisito, quello della «spontaneità» che, da un lato, supera le possibili criticità di incostituzionalità, regolando opportunamente in maniera diversa comportamenti differenti sotto il profilo dell'offesa, ma sul piano pratico rende poco probabile una significativa applicazione dell'istituto, potendo difficilmente prevedere comportamenti di «ravvedimento» da omessa e/o infedele dichiarazione che non siano in qualche modo «sollecitati» dalla conoscenza di accertamenti in corso sulla dichiarazione medesima.

<p>Dichiarazione fraudolenta o infedele (art. 2, 3 e 4 del d.lgs. 74/2000)</p>	<p>Se il contribuente, in assenza di controlli penali o fiscali, invia di nuovo la dichiarazione correttamente e paga interamente il debito, il reato non è punibile.</p>
<p>Omessa dichiarazione (art. 5 del d.lgs. 74/2000)</p>	<p>Se il contribuente, in assenza di controlli penali o fiscali, trasmette la dichiarazione entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo e paga interamente il debito, il reato non è punibile.</p>
<p>Omesso versamento di ritenute e omesso versamento Iva (articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/2000)</p>	<p>Se il debito, comprese sanzioni e interessi, è estinto entro l'apertura del dibattimento penale di primo grado, tali reati non sono punibili. La non punibilità si esplica anche se l'omissione dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto.</p>
<p>Indebita compensazione di crediti non spettanti (comma 1 art. 10-quater del d.lgs. 74/2000)</p>	<p>Il reato non è punito se il debito, comprese sanzioni e interessi, è estinto prima del dibattimento penale di primo grado, opera una circostanza attenuante che consente di diminuire la pena sino alla metà.</p>



Con il d.lgs. 87/2024 è stato introdotto, nell'art. 13, il 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; istituto che ha avuto diverse applicazioni in materia del diritto penale tributario e che ha anche suscitato numerose questioni interpretative.

Nell'ambito del diritto penale tributario, è stato previsto che, ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, il giudice è chiamato a valutare, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici:

- **l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;**
- **salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria;**
- **l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;**
- **la situazione di crisi ai sensi della lettera a) comma 1 dell'articolo 2 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (C.C.I.I.) di cui al d.lgs. 14/2019.**

Cassazione, sentenze n. 3025/2024, n. 17708/2024 e n. 14073/2024



Il comma 1 dell'art. 13-bis prevede che, fuori dai casi di non punibilità (che restano disciplinate all'art. 13), le pene per i delitti tributari previsti nel d.lgs. 74/2000 sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è «estinto».

Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle Entrate con indicazione del relativo procedimento penale; nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione.

Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle Entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso; in detto caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito ma anche prima del decorso dei termini, di cui al secondo e al terzo periodo, **la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle Entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione; durante la sospensione del processo il corso della «prescrizione» è sospeso.**

Tale disposizione deve essere letta necessariamente e specularmente con quella dell'art. 13, che introduce la causa di non punibilità a seguito del pagamento del debito tributario, e si applica alle fattispecie non incluse in quest'ultima norma.



PAGAMENTO DEL TERZO

Come dottrina autorevole ha spesso evidenziato, nel silenzio del legislatore, ci si è più volte domandato quale sia la rilevanza del pagamento effettuato da un terzo, anche se correo.

Si tratta, cioè, di valutare se la nuova attenuante gode dello stesso inquadramento riservato, nella giurisprudenza di legittimità, alla attenuante di cui n. 6 dell'art. 62 c.p., per cui viene consentita una diminuzione della pena a seguito del risarcimento del danno comunque effettuato.

La relazione illustrativa del d.lgs. 74/2000 individuava la natura «oggettiva» dell'attenuante che, pertanto, troverebbe applicazione sia nel caso del pagamento effettuato da parte di un terzo, sia nel caso di pagamento effettuato da uno solo dei concorrenti nel reato.

Una parte della giurisprudenza di legittimità, però, è di parere opposto ritenendo che il pagamento da parte del concorrente o di un terzo non produce, di per sé alcun effetto sugli altri imputati del reato tributario.

Cassazione penale, sentenza n. 25227/2017



PATTEGGIAMENTO

Il comma 2 dell'art. 13-bis, come modificato dal d.lgs. 87/2024, consente al contribuente-reo di accedere al patteggiamento **«solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto, nonché quando ricorre il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di non punibilità previste dal già citato art. 13 commi 1 e 2».**

Da ciò deriva, quindi, che il pagamento di quanto dovuto, laddove non integri di per sé una causa di non punibilità, è condizione indispensabile per la definizione del procedimento con l'applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 444 c.p.p..

Si rileva, però, la presenza di alcuni indirizzi discordanti che intravedono, nel mantenimento della preclusione al «patteggiamento» in difetto del previo integrale pagamento, una duplice conseguenza negativa ovvero, da un lato, la disparità di trattamento tra contribuenti dotati di disponibilità economica e contribuenti che ne sono privi, dall'altro, l'appesantimento del carico giudiziario, dato che questi ultimi sono, di fatto, costretti a difendersi in tutti i possibili gradi di giudizio.

Corte Costituzionale, sentenze n. 95/2015 e n. 102/2017

CIRCOSTANZA AGGRAVANTE

Il comma 3 del citato art. 13-bis del d.lgs. 74/2000 prevede un aggravamento della pena (fino alla metà) quando il reato è commesso «nell'esercizio di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale».

Le disposizioni risultano applicabili esclusivamente per tutti i fatti successivi all'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015 ovvero **a partire dalla data del 22 ottobre 2015.**

Si noti, preliminarmente, come non si estenda l'aggravante di pena al mero utilizzo di tali modelli di evasione, anche considerata l'aggiunta della condotta di "commercializzazione" nella versione definitiva del decreto.

E' evidente come non pochi problemi interpretativi si pongono sulla corretta definizione di «modelli di evasione fiscale» e, in particolare, sulla necessità o meno di una «serialità» nel comportamento dei professionisti.



CIRCOSTANZA AGGRAVANTE

PROFESSIONISTI E CONSULENTI

Non risulta chiaro se la norma si riferisca solo a coloro che sono abilitati dalla Agenzia delle Entrate alla trasmissione delle dichiarazioni ovvero ricomprenda tutti i soggetti che svolgono attività di consulenza fiscale in senso lato.

Non sembra, comunque, sufficiente la mera «compartecipazione» al reato del contribuente per giustificare l'operatività della circostanza aggravante, in quanto la norma specifica anche il contributo che tale concorrente deve fornire al fine di ritenere applicabile l'aumento di pena ovvero la elaborazione di modelli di evasione fiscale.

La disposizione dispone, però, su un contributo «qualificato» determinante per la commissione del reato fiscale, sulla falsariga di quanto già affermato dalla giurisprudenza in tema di concorso nel reato.



CIRCOSTANZA AGGRAVANTE

La Cassazione ha affermato che, per la configurabilità dell'aggravante, non è sufficiente che il fatto di reato sia commesso *“nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale”*, poiché la norma esige anche che questa sia *«svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario»*; **ciò comporta che la nozione di «professionista» è impiegata in termini generali senza evocare una particolare professione, e quindi può essere riferita a qualunque attività professionale che legittimamente si occupi di consulenza fiscale.**

Nel procedimento affrontato dalla pronuncia in commento era stato contestato che un gruppo di società, facente capo ad un unico soggetto, aveva ideato un sistema fraudolento così strutturato: le cosiddette “società operative” del gruppo si interfacciavano con le strutture alberghiere concludendo contratti di appalto per servizi di pulizia e facchinaggio e le relative prestazioni venivano «subappaltate» a società differenti aventi solo formalmente una struttura autonoma e distinta dalle loro committenti e solo formalmente in carico il personale dipendente da destinare allo svolgimento dei servizi oggetto dei contratti di appalto.

In tale contesto si inserivano altresì le cosiddette società di «supporto tecnico» cui era demandato il compito di occuparsi della gestione amministrativa e contabile del gruppo e della consulenza in materia di lavoro. Lo schema della frode era quindi caratterizzato essenzialmente dalla simulazione dei contratti di subappalto stipulati tra le società operative e le società subappaltatrici, che fungevano da meri serbatoi di personale, e dalla parallela simulazione dei contratti di lavoro tra questi ultimi e il personale dipendente.

Cassazione, sentenza n. 23095/2022



La Terza Sezione Penale della Cassazione ha annullato con rinvio una decisione della Corte di Appello di Milano che, a conferma della sentenza di primo grado, aveva affermato la responsabilità di un revisore contabile per concorso nel reato di compensazione di crediti inesistenti, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. 74/2000, per aver certificato le spese che avevano originato i crediti per attività di ricerca e sviluppo risultati inesistenti ed indebitamente compensati ai sensi dell'art. 3 del D.L. 145/2013 (come sostituito dal comma 35 dell'art. 1 della legge 190/2014, e poi variamente modificato ed integrato da varie norme successive).

La pronuncia di annullamento ed il rinvio ad altro giudice per un nuovo esame sono giustificati da vizi motivazionali, non avendo i giudici congruamente considerato alcune situazioni di fatto (e, in particolare, la circostanza che la certificazione dei crediti da parte del revisore sarebbe avvenuta in un momento successivo a quello della loro utilizzazione), che incidono sul nesso di causalità tra la condotta dell'imputato e la consumazione dell'illecito.

La sentenza, pur non contenendo rilevanti affermazioni di principio, offre l'occasione per una riflessione sul tema della responsabilità del professionista, che abbia fornito attività di assistenza o effettuato attività di certificazione dei crediti, per il reato di indebita compensazione commesso dal contribuente.

Infatti, essa pone in evidenza che il reato di indebita compensazione costituisce un reato "proprio" del soggetto obbligato al versamento dell'imposta, che si perfeziona nel momento di presentazione di un modello di pagamento F24 recante la compensazione di un credito «non spettante» o «inesistente» per un importo superiore a euro 50.000 (in tal senso, cfr. Cassazione penale 23027/2020 e 4958/2019); tuttavia, l'illecito «può realizzarsi mediante l'intervento in concorso di un soggetto terzo, quale l'intermediario professionale, di cui il contribuente si avvalga», e che «è dunque certamente configurabile il concorso dell'extraneus nel reato proprio, nel caso in cui questi rivesta un ruolo nell'operazione».

Cassazione penale, sentenza n. 16532/2025



CIRCOSTANZA AGGRAVANTE

La “serialità” si ritiene possa consistere «nel ricorso a iniziative elusive sistematiche, perché già sperimentate in casi analoghi, e perché comunque riproducibili in futuro a beneficio di altri potenziali evasori», quale «adesione a un ben preciso modello comportamentale che, in quanto elaborato o applicate da un esperto del settore, denota la maggiore pericolosità del fatto, stante anche la possibilità di replica del sistema di operazioni preordinate all’illecito in favore di una pluralità indifferenziata di altri utenti» (a sostegno, Cassazione n. 36212/2019).

Nel caso portato all’esame della recente sentenza (n. 1220/2025), un professionista abilitato, iscritto all’albo dei dottori commercialisti e amministratore unico di una s.r.l., esercente l’attività di consulenza amministrativa, avvalendosi di tale qualifica professionale come consulente di diciotto diverse società, aveva predisposto ripetutamente dal 2012 al 2016, in concorso con i legali rappresentanti delle ditte clienti, dichiarazioni fiscali utilizzando in compensazione crediti inesistenti, di cui all’art. 10-quater del d.lgs. 74/2000, con un danno complessivo per l’erario di circa 2 milioni di euro.

Il sistema fraudolento era stato organizzato in modo tale da non permettere alcun incrocio tra i dati sia da parte dell’INPS, sia da parte dell’Agenzia delle Entrate, tanto che i sistemi informatici di detti enti non avevano rilevato alcuna anomalia; in particolare, mancavano le comunicazioni di accesso al credito e non era stato compilato il quadro «RU» delle dichiarazioni, in tal modo non consentendo ai sistemi informatici di incrociare i dati e rilevare eventuali anomalie.

Il Tribunale di merito aveva in proposito osservato come ciò presupponesse una specifica conoscenza dei sistemi di controllo dell’Agenzia delle Entrate e dell’INPS e una peculiare competenza nell’utilizzo di software applicativi, oltre alla necessità di forzare il sistema di trasmissione telematica imposto dall’utilizzo del codice tributo 6700 (non più in vigore).

Cassazione, sentenza n. 1220/2025



CIRCOSTANZA AGGRAVANTE

CONTRIBUENTI

Si potrebbe porre qualche criticità in merito alla **estensione ai concorrenti nel reato di tale aggravante** (per esempio, **al contribuente che si avvale del consulente**).

Sul punto si evidenzia che la relazione III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Suprema Corte di Cassazione precisa che *"è opportuno ricordare quanto statuito dalla Corte circa l'estensione ai concorrenti, e sempre che questi ne siano consapevoli, delle sole aggravanti soggettive che, oltre a non essere «inerenti alla persona del colpevole» a norma dell'art. 70 co. 2 c.p., **abbiano in qualche modo agevolato la realizzazione del reato, dovendo procedersi ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 118 c.p.; il che consente di avanzare qualche prudente perplessità sulla legittimità della estensione oggettiva della nuova aggravante quando manchi qualsiasi riscontro della consapevolezza, in capo al fruitore della «consulenza», non tanto della qualità personale del consulente (da immaginarsi ovviamente conosciuta), quanto della serialità dello schema nel quale rientra la condotta criminosa ideata ed adoperata"**.*



GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Fabrizio Giovanni Poggiani – ODCEC PISTOIA - Firenze, 8 maggio 2026