

# LE NOVITÀ IN TEMA DI SANZIONI TRIBUTARIE: PROFILI PENALI

---

**DOTT. MATTEO MIGAZZI**



# D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74 «NUOVA DISCIPLINA DEI REATI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E SUL VALORE AGGIUNTO, A NORMA DELL'ART. 9 DELLA LEGGE N. 205/1999»

---

- Legislazione vigente

- **Art. 13 (Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario)**

- I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti **mediante integrale pagamento** degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.
- I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti **mediante integrale pagamento** degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa **entro il termine** di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, **sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**.
- Qualora, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, **è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo**. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta **per non oltre tre mesi**, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

# D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74 «NUOVA DISCIPLINA DEI REATI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E SUL VALORE AGGIUNTO, A NORMA DELL'ART. 9 DELLA LEGGE N. 205/1999»

---

- Legislazione vigente
  - **Art. 13-bis (Circostanze del reato)**
    - Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto **sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12** se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti **mediante integrale pagamento** degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.
    - Per i delitti di cui al presente decreto, l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.
    - Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II (artt. 2, 3, 4, 5, 6, 7) sono **aumentate della metà** se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività 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.

# D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74 «NUOVA DISCIPLINA DEI REATI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E SUL VALORE AGGIUNTO, A NORMA DELL'ART. 9 DELLA LEGGE N. 205/1999»

---

- Legislazione vigente
  - **Titolo IV (Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti)**
    - **Art. 20 (Rapporti tra procedimento penale e processo tributario)**

*«Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario **non possono essere sospesi** per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».*

## D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74 «NUOVA DISCIPLINA DEI REATI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E SUL VALORE AGGIUNTO, A NORMA DELL'ART. 9 DELLA LEGGE N. 205/1999»

---

- Legislazione vigente

- **Art. 12-bis (Confisca)**

*«1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.*

*2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta».*

# LEGGE 9 AGOSTO 2023, N. 111 «DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE» – ENTRATA IN VIGORE 29 AGOSTO 2023

---

- Attuazione della **LEGGE 9 AGOSTO 2023, N. 111** e, in particolare, l'art. 20, comma 1, lettera a) [aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali], numeri 1) e 3) e lettera b) [sanzioni penali], numeri 1) e 2):
  - lettera a), numero 1): razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una **maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione**, ai fini del completo adeguamento al principio del **ne bis in idem**;
  - lettera a), numero 3): rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, **nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso**, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e 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**;
  - lettera b), numero 1): attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, **non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso**;
  - lettera b), numero 2): attribuire specifico **rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria** ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto.

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

## A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. I «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma I, lettera b): è sostituito **l'art. 10-bis**, del D.Lgs. n. 74/2000. L'omesso versamento di ritenute certificate è punito, alle condizioni previste dal medesimo articolo, sempre che:
  - il debito tributario non sia in corso di estinzione **mediante pagamenti rateali**, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
  - si verifichi **la decadenza dal beneficio della rateazione**, ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a **cinquantamila euro**;
- comma I, lettera c): è sostituito **l'art. 10-ter**, del D.Lgs. n. 74/2000. L'omesso versamento di IVA è punito, alle condizioni previste dal medesimo articolo, sempre che:
  - il debito tributario non sia in corso di estinzione **mediante pagamenti rateali**, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
  - si verifichi **la decadenza dal beneficio della rateazione**, ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a **settantacinquemila euro**;

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. 1 «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 1, lettera e), numero 2): sostituito **il comma 2, dell'art. 12-bis** (Confisca), del D.Lgs. n. 74/2000: *«Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 **non è 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**»;*

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

## A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. 1 «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 1, lettera f), numero 3): aggiunti diversi commi **all'art. 13** (Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario), del D.Lgs. n. 74/2000:
- comma 3-bis: «I reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter **non sono punibili** se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al primo periodo, il giudice tiene conto **della crisi non transitoria di liquidità** dell'autore dovuta alla **inesigibilità dei crediti** per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della **non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi**»;
- comma 3-ter: «Ai fini della **non punibilità per particolare tenuità del fatto**, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, 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 dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14»;

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. 1 «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 1, lettera g), numero 1): è sostituito **il comma 1, dell'art. 13-bis** (Circostanze del reato), del D.Lgs. n. 74/2000:

*1: «Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, **prima della chiusura del dibattimento di primo grado**, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, **prima della chiusura del dibattimento**, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione **anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento**, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale»;*

*1-bis: «Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, **il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione**. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, **il processo è sospeso per ulteriori tre mesi** che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, **di non oltre tre mesi**, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento»;*

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. 1 «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 1, lettera g), numero 2): è modificato **il comma 2, dell'art. 13-bis** (Circostanze del reato), del D.Lgs. n. 74/2000:

*«Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti 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 cui all'articolo 13, commi 1 e 2»;*

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. I «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 1, lettera i): **all'art. 20** (Rapporti tra procedimento penale e processo tributario), del D.Lgs. n. 74/2000, è aggiunto il seguente comma:  
*comma 1-bis: «Le sentenze rese nel processo tributario, **divenute irrevocabili**, e gli atti **di definitivo accertamento** delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, **possono** essere acquisiti nel processo penale **ai fini della prova del fatto in essi accertato**»;*

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

## A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. 1 «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 1, lettera m): inserimento del nuovo **art. 21-bis** (Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione), dopo **l'art. 21**, del D.Lgs. n. 74/2000:

*art. 21-bis: «1. La sentenza irrevocabile di assoluzione **perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso**, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, **efficacia di giudicato, in ogni stato e grado**, quanto ai fatti medesimi.*

*2. La sentenza penale irrevocabile può essere depositata **anche nel giudizio di Cassazione** con memoria illustrativa. La Corte di Cassazione assegna al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni. Trascorso tale termine, se non accoglie le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.*

*3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.»;*

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

## A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. 1 «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 1, lettera m): inserimento del nuovo **art. 21-ter** (Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative), dopo **il nuovo art. 21-bis**, del D.Lgs. n. 74/2000:  
*art. 21-ter: «Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa **o una sanzione amministrativa dipendente da reato**, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza **assunti in via definitiva**.»;*

# A.G. N. 144 – SCHEMA D.LGS. DI REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

A.G. n. 144 – Schema D.Lgs. di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Art. 1 «Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali»):

- comma 6: «Le disposizioni di cui agli articoli 12-bis, comma 2, e 13-bis, commi 1 e 1-bis, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, come modificati dal comma 1, lettere e), numero 1), e g), numero 1), **si applicano anche quando il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione a seguito di regolarizzazione, ai sensi dell'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197**».