

Convegno

Verona 2 ottobre 2025

Facoltà di Economia di Verona

SINTESI INTERVENTO

- **Evoluzione normativa reati tributari.**
- **Art. 10 bis:** omesso versamento di ritenute certificate
- **Art. 10 ter:** omesso versamento di IVA
- **Art. 13: cause di non punibilità:**
 - Comma 1: art. 10 bis 10 ter 10 quater comma 1
 - Comma 2: art. 2,3, 4 e 5
 - Comma 3 termine pagamento (tre mesi sospensione, più tre mesi)
 - Comma 3 bis; 10 bis 10 ter: esimente impossibilità pagamento
 - Comma 3 ter: non punibilità speciale tenuità.
- **Art. 13 bis circostanze**
 - Comma 1 riduzione pena fino a metà per pagamento debito fiscale.
 - Comma 1bis sospensione processo.
 - Comma 2 se non paghi non patteggi
 - Comma 3: aggravamento pena per professionisti
- **Art. 20 rapporti tra processo tributario e penale**
- **Art. 21 bis efficacia delle sentenze penali nel processo tributario**

Evoluzione normativa della legge penale tributaria (1982–2024)

- 1. Legge n. 516/1982
 - Titolo: Norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e IVA • Introduce per la prima volta una disciplina organica dei reati tributari.
 - Supera il principio della “pregiudiziale tributaria”.
 - Prevede reati anche per mere irregolarità formali.
- 2. D.lgs. n. 74/2000
 - Titolo: Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA • Riforma radicale: introduce reati sostanziali, con soglie di punibilità e attenzione al danno erariale.
 - Elenca i principali delitti: dichiarazione fraudolenta, infedele, omessa, omesso versamento di ritenute e IVA, indebita compensazione.

Segue: Evoluzione normativa della legge penale tributaria (1982–2024)

- **3. Modifiche del 2004 e 2006 (inasprimento)**
 - 2004: Introduzione dell'art. 10-bis e 10-ter nel D.lgs. 74/2000 (reati di omesso versamento di ritenute e IVA).
 - 2006: Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006 chiarisce la rilevanza penale dell'omesso versamento IVA e delle ritenute certificate.
- **4. Riforma del 2011 (inasprimento)**
 - D.L. 13 agosto 2011 n. 138 (conv in L. 14 sette 2011 n. 148).
 - Abbassamento soglie punibilità;
 - Abrogazione fattispecie attenuate terzo comma art. 2 e 8);
 - Limitazione sospensione condizionale della pena (art. 12 comma 3 bis)
 - Riduzione pena ex art. 13 al terzo.
- **5. Riforma del 2015 (attenuazione)**
 - D.lgs. n. 158/2015: Revisione del sistema sanzionatorio tributario.
 - Modifica soglie di punibilità, introduce nuove cause di non punibilità (art. 13), attenuanti (art. 13-bis), e ridefinisce alcuni reati.

Segue: Evoluzione normativa della legge penale tributaria (1982–2024)

- **6. Interventi normativi del 2019 (inasprimento)**
 - D.l. n. 124/2019 (convertito in L. n. 157/2019):
 - pesante Inasprimento delle pene per reati tributari.
 - introduzione sequestro e confisca.
 - Introduzione di responsabilità amministrativa degli enti (D.lgs. 231/2001) per alcuni reati fiscali.
- **7. Riforma del 2024 (monetizzazione)**
 - Legge delega n. 111/2023: Delega al Governo per la riforma fiscale, compreso il diritto penale tributario.
 - D.lgs. n. 87/2024 (pubblicato in G.U. il 28 giugno 2024):
 - Modifica i reati riscossivi: omesso versamento ritenute (art. 10-bis) e IVA (art. 10-ter).
 - Introduce nuove soglie di punibilità, rilevanza della rateazione, causa di non punibilità per crisi di liquidità.
 - Rafforza il coordinamento tra processo penale e tributario.
 - D.lgs. 5 novembre 2024 n. 173

ART. 10 BIS OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE

- In vigore dal 29 giugno 2024 *Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. b), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87*
- 1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'[articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462](#). In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'[articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#), il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a cinquantamila euro.

ART. 10 TER OMESSO VERSAMENTO DI IVA

- In vigore dal 29 giugno 2024. *Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. c), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87*
-
- 1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro due-centocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'[articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462](#). In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'[articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#), il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a settantacinquemila euro

ART. 13 CAUSE DI NON PUNIBILITA' PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

- 1. **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.

Segue: ART. 13 CAUSE DI NON PUNIBILITA'

PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

2. **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.

Segue: ART. 13 CAUSE DI NON PUNIBILITA'

PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

- 3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, 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.

Segue: ART. 13 CAUSE DI NON PUNIBILITA'

PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

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.

Segue: ART. 13 CAUSE DI NON PUNIBILITA'

PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO: speciale tenuità del fatto.

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:

- a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria;
- c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- d) 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. 14.87](#)

Art. 131 bis cp Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto

- In vigore dal 9 agosto 2025
- Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, anche in considerazione della condotta susseguente al reato, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.
- L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona.

Segue: Art. 131 bis cp

- L'offesa non può altresì essere ritenuta di particolare tenuità quando si procede:
- 1) per delitti, puniti con una pena superiore nel massimo a due anni e sei mesi di reclusione, commessi in occasione o a causa di manifestazioni sportive;
- 2) per i delitti previsti dagli articoli 336, 337 e 341-bis, quando il fatto è commesso nei confronti di un ufficiale o agente di pubblica sicurezza o di un ufficiale o agente di polizia giudiziaria nell'esercizio delle proprie funzioni, nonché per il delitto previsto dall'articolo 343;
- 3) per i delitti, consumati o tentati, previsti dagli articoli 314, primo comma, 317, 318, 319, 319-bis, 319-ter, 319-quater, primo comma, 320, 321, 322, 322-bis, 391-bis, 423, 423-bis, 558-bis, 582, nelle ipotesi aggravate ai sensi degli articoli 576, primo comma, numeri 2, 5 e 5.1, e 577, primo comma, numero 1, e secondo comma, 583, secondo comma, 583-bis, 593-ter, 600-bis, 600-ter, primo comma, 609-bis, 609-quater, 609-quinquies, 609-undecies, 612-bis, 612-ter, 613-bis, 628, terzo comma, 629, 644, 648-bis, 648-ter;
- 4) per i delitti, consumati o tentati, previsti dall'[articolo 19](#), quinto comma, della [legge 22 maggio 1978, n. 194](#), dall'[articolo 73](#) del [decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309](#), salvo che per i delitti di cui al comma 5 del medesimo articolo, e dagli [articoli 184 e 185](#) del [decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58](#) 8;

Segue: Art. 131 bis cp

- 4-bis) per i delitti previsti dalla sezione II del capo III del titolo III della [legge 22 aprile 1941 n. 633](#), salvo che per i delitti di cui all'articolo 171 della medesima legge;
- AGGIORNATO 4-ter) per i delitti consumati o tentati previsti dagli [articoli 255-ter](#), [256](#), commi 1-bis, 3 e 3-bis, 256-bis, e 259 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.
- Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.
- Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69.
- La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante.

Segue: Art. 131 bis cp

- 4-bis) per i delitti previsti dalla sezione II del capo III del titolo III della [legge 22 aprile 1941 n. 633](#), salvo che per i delitti di cui all'articolo 171 della medesima legge⁹;
- AGGIORNATO 4-ter) per i delitti consumati o tentati previsti dagli [articoli 255-ter](#), [256](#), commi 1-bis, 3 e 3-bis, 256-bis, e 259 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.
- Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.
- Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69.
- La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante.

13 BIS. CIRCOSTANZE DEL REATO

- In vigore dal 29 giugno 2024. *Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. g), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87*
- 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.

Segue: 13 BIS. CIRCOSTANZE DEL REATO

- 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 del debito. 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.

Segue: 13 BIS. CIRCOSTANZE DEL REATO

- 2. 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.
- 3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II 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.
-

ART. 20 RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO

- In vigore dal 29 giugno 2024. *Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87*
- 1. 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.
- 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.
-

ARTICOLO 21 BIS. EFFICACIA DELLE SENTENZE PENALI NEL PROCESSO TRIBUTARIO E NEL PROCESSO DI CASSAZIONE

- .
- In vigore dal 29 giugno 2024 *Testo introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87*
- 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 di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

segue: ARTICOLO 21 BIS. EFFICACIA DELLE SENTENZE PENALI NEL PROCESSO TRIBUTARIO E NEL PROCESSO DI CASSAZIONE

- 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.