

**CIRCOLARE N. 86/2025 DEL 30 DICEMBRE 2025***OGGETTO***RIFORMA DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO***RIFERIMENTI NORMATIVI*

Art. 10-ter e ART. 10-quater D.Lgs. 10.3.2000 N. 74;

Art. 8, D.Lgs. 24.09.2015, n. 158;

Art. 17 D. Lgs. 9.7.1997, n. 241;

CIRCOLARE A.E. 4.8.2006 N. 28/E

Artt. da 60 a 62, DL n. 18 del 17.3.2020 (Decreto Cura Italia) convertito con modificazioni dalla L. 24 aprile 2020, n. 27

DECRETO LEGISLATIVO 14 giugno 2024, n. 87

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*

DIRITTO TRIBUTARIO

PENALE TRIBUTARIO

*CODICE CLASSIFICAZIONE*

20

900

*COLLEGAMENTI*

CIRCOLARE N.76/2024 - RIFORMA DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO - NOVITÀ DEL DLGS. 14.6.2024 N. 87

CIRCOLARE N. 83/2021 - RILEVANZA PENALE DELL'OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA ANNUALE E DELL'INDEBITA COMPENSAZIONE PER CREDITI NON SPETTANTI E PER CREDITI INESISTENTI

*REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

Con il D.Lgs. 14.6.2024 n. 87, pubblicato sulla G.U. 28.6.2024 n. 150, è stato riformato il sistema sanzionatorio tributario.

Sul versante penale la riforma normativa tende a raccordare in modo più efficiente il processo penale con il procedimento tributario. In particolare:

- vengono modificate alcune fattispecie di reato previste dal D.Lgs. 74/2000 (in particolare l'indebita compensazione e gli omessi versamenti);
- vengono integrati i presupposti per la causa di non punibilità e le circostanze attenuanti, previste rispettivamente agli artt. 13 e 13-bis del D.Lgs. 74/2000;
- vengono limitate le ipotesi di sequestro preventivo finalizzato alla confisca;
- vengono regolati i rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo tributario.

Le norme penali contenute nel D.Lgs. 14.6.2024 n. 87 sono in vigore dal **29.6.2024**.

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, mentre continueranno ad applicarsi le precedenti fattispecie in tutti i casi in cui il reato sia stato commesso in data antecedente al 29.6.2024 e la nuova disciplina si riveli più severa rispetto al passato.

## **OMESSI VERSAMENTI**

Il D.Lgs. 87/2024 modifica i reati di omesso versamento delle ritenute (art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000) e di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000), con particolare riguardo:

- ❖ al termine di perfezionamento della fattispecie penale;
- ❖ alla rilevanza della rateazione del pagamento del debito tributario;
- ❖ alla previsione di una soglia di punibilità differente nel caso di decadenza dal beneficio della rateazione;
- ❖ alla previsione di una causa di non punibilità connessa alla c.d. "crisi di liquidità".

## **OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE**

Per quanto riguarda le ritenute, il nuovo art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 prevede che sia punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a 150.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'art. 3-bis del D.Lgs. 462/97.

Viene altresì precisato nella norma riformata che, in caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'art. 15-ter del DPR 602/73, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a 50.000,00 euro.

Le sanzioni e la soglia base di punibilità restano, dunque, immutate, mentre cambia il termine per la rilevanza penale, fissato ora al **31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta** (a fronte della precedente versione che prendeva in considerazione il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta). Tale termine è finalizzato a rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni di non punibilità, e in particolare per l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa.

Nella fattispecie innovata viene preso in considerazione quanto espresso dalla Corte Costituzionale che, con la sentenza 14.7.2022 n. 175, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7 co. 1 del D.Lgs. 158/2015 nella parte in cui ha inserito le parole "*dovute sulla base della stessa dichiarazione o*" nel testo dell'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000. Il nuovo testo fa infatti riferimento unicamente alle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

## **OMESSO VERSAMENTO IVA**

Il ritardo nel versamento dell'IVA a saldo in base alla dichiarazione annuale comporta l'applicazione della sanzione amministrativa pari al 25% (precedentemente era il 30% ridotto con D.Lgs. 87/2024), e al 12,5% per ritardi non superiori a 90 giorni dell'imposta non versata, ridotta eventualmente in caso di ravvedimento o di avviso bonario.

L'omesso versamento l'IVA risultante dalla dichiarazione annuale, anziché rientrare nel campo delle sanzioni amministrative pecuniarie, assume rilevanza penale, al verificarsi di due condizioni, una temporale ed una relativa all'ammontare dell'imposta non versata. Tuttavia, la sanzione penale per l'omesso versamento IVA (art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000), invece, viene radicalmente riformulata.

In primis, viene modificato il termine ultimo oltre il quale scatta il reato. Si passa infatti dalla scadenza del versamento dell'acconto IVA dell'anno successivo (ad esempio, per anno fiscale X, la scadenza è il 27 dicembre anno X+1) al **31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA** (ad esempio, per anno fiscale 2025, la scadenza è il 31 dicembre 2027).

La seconda modifica riguarda l'importo del versamento e la condizione del soggetto passivo che fanno scattare il reato. In particolare, se il contribuente:

- a) non ha aderito a un piano di rateazione: il reato sorge se l'ammontare non versato (nei termini temporali sopra definiti) è superiore a 250.000 euro;
- b) ha aderito a un piano di rateazione ed è in regola con tale piano: il reato non sorge;
- c) ha aderito ad un piano di rateazione ma decade successivamente dal beneficio di tale rateazione: il reato sorge se l'ammontare del debito residuo è superiore a 75.000 euro.

Il decreto legislativo prevede anche che, ai fini dell'applicazione del reato di omesso versamento, gli esiti del controllo automatizzato siano comunicati al contribuente entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione.

Seguendo l'esempio precedente, ciò implica che per l'anno d'imposta 2025 il contribuente riceverà la comunicazione di irregolarità dall'Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2027.

Nelle more del ricevimento di tale comunicazione, il contribuente può provvedere spontaneamente al pagamento rateale dell'IVA nella misura di almeno un ventesimo per ciascun trimestre solare. La prima rata deve essere versata entro il 31 dicembre del secondo anno successivo all'anno d'imposta di riferimento e le rate successive sono versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo.

## ***INDEBITA COMPENSAZIONE***

In relazione al delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000, il D.Lgs. 87/2024 interviene sotto due aspetti:

- ❖ in via indiretta, introducendo specifiche definizioni di "crediti non spettanti" e di "crediti inesistenti" nell'art. 1 del D.Lgs. 74/2000;
- ❖ in via diretta, introducendo un nuovo co. 2-bis nell'art. 10-quater.

L'obiettivo perseguito dal legislatore consiste nell'introduzione di una distinzione più rigorosa, di natura anche sanzionatoria, tra le compensazioni indebite di crediti d'imposta "non spettanti" e le compensazioni indebite di crediti d'imposta "inesistenti".

La norma prevede una pena da 6 mesi a 2 anni nelle ipotesi di compensazione (art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241) dei debiti di imposta mediante l'utilizzo di crediti non spettanti se viene superata la soglia di euro 50.000,00.- per ciascun periodo d'imposta, mentre una pena da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque non versi le somme dovute ed utilizzi in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

### **CREDITI "INESISTENTI" E "NON SPETTANTI"**

Con l'art. 1 co. 1 lett. a) del D.Lgs. 87/2024 vengono aggiunte, all'art. 1 del D.Lgs. 74/2000, specifiche definizioni per individuare i "crediti inesistenti" (co. 1 lett. g-quater) e i "crediti non spettanti" (co. 1 lett. g-quinqies). Rientrano nella categoria dei "crediti inesistenti":

- ❖ 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.

Sono, invece, “crediti non spettanti”:

- ❖ i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- ❖ i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- ❖ i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

### **VALUTAZIONI SULLA NON SPETTANZA DEL CREDITO**

Dopo il co. 2 del previgente art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000 viene aggiunto il co. 2-bis, in cui si stabilisce che *“la punibilità dell’agente per il reato di cui al comma 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”*.

Trattasi di una causa speciale di non punibilità dell’indebita compensazione che si riferisce alle sole indebite compensazioni mediante crediti non spettanti, non contemplando quelle mediante crediti inesistenti.

Essa opera al ricorrere di condizioni di obiettiva incertezza sugli specifici elementi o sulle particolari qualità che fondano la spettanza del credito. Per la valutazione del giudice sulla sussistenza dell’esimente rileverà dunque anche la complessità tecnica dei processi valutativi che sottendono la presunta spettanza del credito.

Tale nuova causa di non punibilità va coordinata con quanto previsto dall’art. 13 del D.Lgs. 74/2000 in materia di pagamento del debito tributario, nonché con quanto era già sancito dall’art. 15 del D.Lgs. 74/2000 ove si stabilisce che, al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell’art. 47 co. 3 c.p. (errore su una legge diversa dalla legge penale che ha cagionato un errore sul fatto), non danno luogo a fatti punibili ai sensi del D.Lgs. 74/2000 le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

### **CAUSE DI NON PUNIBILITÀ**

Il D.Lgs. 87/2024 interviene sulla disciplina della causa di non punibilità prevista all’art. 13 del D.Lgs. 74/2000, in attuazione del criterio di delega di cui all’art. 20 co. 1 lett. a) n. 3 della L. 111/2023, teso a *“rivedere i rapporti tra il processo penale e il 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”*.

Le modifiche attuate sull’art. 13 del D.Lgs. 74/2000 sono le seguenti:

- a) la rubrica è sostituita dalla seguente: “Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario”;



- b) i co. 1 e 2 rimangono immutati (essendo già stati modificati dal DL 124/2019 conv. L. 157/2019 che, tra le altre, ha inserito la possibilità di far valere la non punibilità conseguente al pagamento del debito tributario anche in caso di dichiarazione fraudolenta);
- c) viene in parte modificato il co. 3;
- d) vengono inseriti i co. 3-bis e 3-ter.

Al co. 3, primo periodo, dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, precedentemente in vigore, vengono soppresse le parole "anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis".

Tale riferimento estendeva la disciplina della sospensione del procedimento (3 mesi + 3 mesi) per consentire l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante rateizzazione anche nei casi di attenuazione della pena (o di patteggiamento). La modifica è conseguente alla riformulazione dell'art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000.

### **CRISI DI LIQUIDITÀ**

Il nuovo co. 3-bis dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 prevede che i reati di omesso versamento di ritenute e IVA (artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. 74/2000) 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 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.

Tale disposizione sembra voler recepire l'ampio dibattito giurisprudenziale sulla possibile rilevanza della crisi di liquidità e attua quel principio della legge delega (art. 20 co. 1 lett. b) n. 2 della L. 111/2023) in cui si chiedeva di attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopraggiunta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso.

### **PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO**

Con il D.Lgs. 87/2024 viene introdotto anche il nuovo co. 3-ter nell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, 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 di diritto penale tributario e che ha anche suscitato numerose questioni interpretative.

Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131-bis c.p., 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'art. 2 co. 1 lett. a) del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al D.Lgs. 14/2019.

Pertanto, la presa in considerazione esplicita delle condotte susseguenti al reato (pagamento integrale e parziale) si coordina con le modifiche apportate all'art. 131-bis c.p. dal D.Lgs. 150/2022.

### ***CIRCOSTANZA ATTENUANTE***

Il D.Lgs. 87/2024 interviene sull'art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000 con particolare riguardo alle attenuazioni della pena.

In sintesi, la disciplina viene rivista con la possibilità di diminuire la pena fino alla metà in caso di estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, prima della chiusura del dibattimento, disciplinando altresì un meccanismo di sospensione del processo nel caso in cui sia in corso la rateizzazione del debito.

### ***SEQUESTRO E CONFISCA***

Il D.Lgs. 87/2024 interviene sull'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000 in materia di confisca, sostituendo il co. 2 con una disposizione che tempera le iniziative di sequestro preventivo finalizzate alla confisca obbligatoria del profitto dell'evasione, limitandolo nei casi in cui non sussista un rischio di dispersione della garanzia patrimoniale e, conseguentemente, non risulti necessario un intervento di natura anticipatoria rispetto alla misura di sicurezza patrimoniale.

In particolare, il nuovo co. 2 dell'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000 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.

Conseguentemente, la rubrica dell'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000 viene modificata con l'aggiunta del riferimento al sequestro ("Sequestro e confisca").

Con riguardo all'ambito oggettivo di applicazione, il comma 1 dispone che sono interessati a tale misura i *"beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo"*, salvo che detti beni non appartengano a persona terza al reato, ovvero quando la stessa non sia possibile, sui beni di cui il reo ha disponibilità, nella forma per equivalente.

### ***RAPPORTI TRA PROCEDIMENTI TRIBUTARI E PENALI***

Il D.Lgs. 87/2024 modifica altresì le norme del D.Lgs. 74/2000 dedicate ai rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario.

Gli artt. 19, 20 e 21 del D.Lgs. 74/2000 già prevedevano che, quando lo stesso fatto è punito sia a livello penale sia a livello amministrativo, si applica la sola disposizione speciale, che, solitamente, è quella penale (in quanto questa presenta sovente dei tratti "specializzanti" come ad esempio il dolo specifico di evasione).

Tuttavia, l'applicazione della specialità è stata oggetto di una "interpretatio abrogans" ad opera della Corte di Cassazione, in cui il principio è stato in sostanza "eluso" sostenendo che tra violazioni fiscali e penali non esiste specialità ma un rapporto di progressione criminosa, in virtù del quale entrambe le sanzioni vanno applicate.

Per effetto del D.Lgs. 87/2024 vengono introdotti alcuni "correttivi".

### **DOPPIO BINARIO**

Ai sensi del nuovo co. 1-bis dell'art. 20 del D.Lgs. 74/2000, *“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”*.

### **“NE BIS IN IDEM”**

Viene introdotto l'art. 21-ter nel D.Lgs. 74/2000, secondo cui *“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”*.

Rammentando che il richiamato art. 21-ter opera anche nei procedimenti pendenti, si tratta di norma che consente al giudice o all'ente impositore di mitigare non di poco il cumulo delle sanzioni per una stessa condotta.

### **RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI “231”**

Sia nell'art. 19, sia nell'art. 21 del D.Lgs. 74/2000 si fa esplicito riferimento alla responsabilità degli enti prevista dal D.Lgs. 231/2001. In particolare, si prevede che la nuova disciplina si applichi anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'art. 25-quinquies-decies del D.Lgs. 231/2001 (reati tributari commessi nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica).

### **RACCORDO TRA LE INDAGINI**

Vengono, inoltre, previste alcune norme che hanno come fine un maggior raccordo tra indagini penali e tributarie. In particolare:

- ❖ l'art. 129 co. 3-quater disp. att. c.p.p. prevede che il PM, nel momento in cui esercita l'azione penale per reati tributari, informa prontamente la competente Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate, dando notizia dell'imputazione;
- ❖ gli artt. 32 del DPR 600/73 e 51 del DPR 633/72 prevedono, come logica conseguenza, che l'Agenzia delle Entrate informi l'autorità penale sullo stato di avanzamento della definizione tributaria.

### **COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI**

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

**STUDIO ADRIANI***Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
*(Un associato)*  
dott.ssa Adriana ADRIANI