

FOCUS

***TENUITÀ DEL FATTO E REATI TRIBUTARI: TRA
RIFORME E GIURISPRUDENZA***



PREMESSA

Nel corso degli anni – soprattutto nell’ultimo decennio – il diritto penale tributario ha assunto sempre più una connotazione che potremmo definire ‘*riscossiva*’, divenendo strumento nelle mani dello Stato per ottenere il recupero dell’imposta evasa. Le riforme che si sono susseguite si sono mostrate sempre più orientate ad assegnare una posizione di rilevanza alla riparazione dell’offesa tributaria, così che, di fronte al ripristino economico-finanziario della condotta illecita, il Legislatore ha concesso che la pretesa punitiva di matrice penalistica possa passare in secondo piano, sino ad essere del tutto esclusa.

Questa strada è stata perseguita, in modo ancor più netto, con la riforma introdotta nel giugno dell’anno scorso (D.lgs. n. 87/2024) e con le sentenze della Corte di Cassazione che ne hanno dato applicazione. Nell’ottica di assicurare una maggiore integrazione tra sistema sanzionatorio amministrativo e penale, il Legislatore ha infatti previsto espressamente l’applicazione dell’istituto della non punibilità del reato per particolare tenuità del fatto, in caso di estinzione del debito tributario, indicando anche i parametri di valutazione a cui il giudice deve ancorare la propria decisione.

Sul piano giurisprudenziale, la Corte di Cassazione – da ultimo con le sentenze n. 22706 del 12 giugno 2025 e n. 32525 del 26 settembre 2025 – ha dato concreta applicazione a questa nuova norma, anche con riferimento a casi in cui l’estinzione del debito tributario sia ancora in corso. In altre parole, l’attuale sistema penal-tributario mostra effettivamente due sfaccettature: da un lato, è disegnato come uno strumento attraverso il quale lo Stato è in grado di recuperare le somme al medesimo sottratte; dall’altro lato, offre concrete opportunità all’imputato per evitare una sanzione penale.

1. I RIFLESSI DEL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO NEL PROCEDIMENTO PENALE.

Nell'ambito dei procedimenti penali in cui è contestato un reato tributario, l'estinzione del debito erariale oggetto della condotta illecita riveste – come abbiamo anticipato – un ruolo chiave per la difesa dell'imputato.

Il pagamento dell'importo in contestazione, infatti, anche quando avviene mediante le *"speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie"* o mediante il *"ravvedimento operoso"*, ha effetti favorevoli sul processo penale, operando diversamente in rapporto alla natura della violazione contestata e alla scansione temporale nell'ambito della quale il medesimo pagamento interviene.

Sicuramente più semplice è l'individuazione delle conseguenze con riferimento ai reati di omesso versamento delle imposte e di indebita compensazione di crediti d'imposta non spettanti: in questi casi, il pagamento effettuato, anche nel corso del processo penale e sino alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, rende il reato non punibile, con la conseguenza che l'imputato sarà prosciolto.

Quanto, invece, ai reati dichiarativi (dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione), l'estinzione delle passività erariali opera quale causa di non punibilità, soltanto se il pagamento del debito avviene prima della formale conoscenza di accertamenti di natura fiscale o penale da

parte del contribuente: per ottenere questo beneficio, il contribuente deve regolarizzare la propria posizione prima che la pubblica autorità comunichi lo svolgimento delle proprie verifiche nel versante penale e/o su quello amministrativo-fiscale.

Se, invece, l'estinzione del debito erariale avviene in un momento successivo al primo accesso dell'autorità (e sino alla conclusione del dibattimento di primo grado), il contribuente indagato o imputato avrà diritto – in caso di condanna – ad una circostanza attenuante, che diminuirà la pena irrogata nei suoi confronti sino alla metà.

A questo schema, ormai consolidato già da diversi anni, è stata di recente aggiunta la novità legislativa di cui si è parlato in premessa.

In virtù di quest'ultima modifica – che sarà approfondita nelle pagine seguenti – anche al di fuori dei casi descritti sinora, il pagamento del debito erariale può fungere da causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto contestato, in presenza delle condizioni di cui all'art. 131-*bis* del codice penale.

2. LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 13 DEL D.LGS. N. 74/2000.

Come si è detto sopra, il D.lgs. n. 87/2024, nell'ambito della Riforma Fiscale ⁽¹⁾, ha introdotto il nuovo comma 3-*ter* dell'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000 che prevede quanto segue: *"ai fini della non punibilità per*

⁽¹⁾ Per un maggior approfondimento sul tema, si veda il Focus *"Riforma Fiscale: Quali novità per il contribuente indagato?"*, pubblicato nel mese di gennaio 2025, al

seguente link: <https://fornarieassociati.com/riforma-fiscale-quali-novita-per-il-contribuente-indagato/>

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".*

La disposizione normativa si mostra innovativa per due aspetti. In primo luogo, opera un espresso parallelismo tra i reati fiscali e la particolare tenuità del fatto, disponendo quindi in modo chiaro l'applicabilità di questo strumento nel contesto penal-tributario.

Inoltre, fornisce delle linee guida per valutare la sussistenza dei presupposti per una declaratoria di non punibilità rispetto ad un reato tributario; con la conseguenza che la disciplina generale di cui all'art. 131-bis c.p. deve oggi essere letta congiuntamente alla normativa speciale di settore, che attribuisce uno specifico rilievo alla condotta 'riparatoria', susseguente al reato.

Più precisamente, la nuova formulazione dell'art. 13, comma 3-ter del D.lgs. n. 74/2000 impone al giudice di valutare l'adempimento –

anche parziale o rateale – del debito tributario, in modo **prevalente** rispetto ad eventuali altri elementi del caso concreto che ostacolerebbero un giudizio di particolare tenuità del fatto di reato.

In altre parole, anche fuori dai casi di non punibilità previsti in via diretta dalla legge, il pagamento del debito tributario assume nuovo valore, offrendo la possibilità all'imputato di essere prosciolto per tenuità del fatto contestato, in assenza di altri elementi che impediscano un simile giudizio.

Questo, con un elemento in più in favore dell'imputato: il pagamento dell'importo dovuto ha oggi carattere di prevalenza – e, dunque, un peso maggiore sulla bilancia del giudice – rispetto agli altri che devono essere presi in considerazione.

Su questo tracciato normativo intervengono le due recenti sentenze che verranno analizzate nelle pagine a seguire.

3. LE PRONUNCE DELLA CORTE DI CASSAZIONE.

Come si è accennato in premessa, con le pronunce n. 22706 del 12 giugno 2025 e n. 32525 del 26 settembre 2025, la Corte di Cassazione ha dato concreta applicazione all'art. 131-bis c.p. e all'art. 13, comma 3-ter del D.lgs. n. 74/2000, chiarendone la portata innovativa.

In entrambe le occasioni, la Suprema Corte ha annullato le sentenze di condanna che erano state, in precedenza, emesse dalle Corti d'appello.

I Giudici di secondo grado avevano, infatti,

affermato la penale responsabilità degli imputati per il reato di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000, ritenendo che gli stessi – al fine di evadere le imposte – si fossero avvalsi di fatture per operazioni inesistenti, portando in dichiarazione elementi passivi fittizi.

Contro le sentenze, le difese degli imputati avevano proposto ricorso dinnanzi alla Corte di Cassazione, sostenendo che i precedenti Giudici non avessero adeguatamente valorizzato il pagamento del debito tributario, alla luce delle recenti riforme.

Prima di analizzare nel dettaglio le argomentazioni che hanno condotto la Suprema Corte ad annullare le sentenze di secondo grado, è utile ripercorrere l'attuale contenuto dell'art. 131-*bis* c.p.

A seguito della Riforma Cartabia, infatti, tale disposizione stabilisce che, ai fini dell'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, le modalità della condotta e l'esiguità del danno debbano essere valutate "anche in considerazione della condotta susseguente al reato".

Rispondendo alle finalità deflative che ne avevano ispirato l'introduzione, la Riforma ha, quindi, attribuito rilievo alla condotta *post delictum* del reo, quale parametro utile ad orientare la valutazione del giudice in ordine alla punibilità del fatto.

Di conseguenza, la gravità dell'offesa arrecata non deve più essere valutata esclusivamente con riguardo al momento della consumazione del fatto di reato, ma anche all'esito degli eventuali comportamenti successivi che abbiano inciso sull'offesa, affievolendola.

Questa novità, sin dalla sua introduzione, era destinata a produrre importanti effetti nell'ambito dei procedimenti penali per reati tributari.

Difatti, queste fattispecie criminosi sono, per loro natura, suscettibili di condotte susseguenti alla commissione del fatto, finalizzate alla riduzione o all'eliminazione del danno.

Tra queste – come ha più volte ribadito dalla Corte di Cassazione – vi rientra, a pieno titolo, il pagamento – integrale o parziale – dell'imposta evasa; e ciò anche quando la stessa venga estinta attraverso un piano rateale concordato con il fisco o mediante l'adesione a provvedimenti relativi alla *c.d.* "rottamazione delle carte esattoriali".

È evidente, dunque, come già il codice penale, a valle della riforma Cartabia, abbia attribuito uno specifico rilievo all'adempimento del debito tributario.

Infatti, alla luce del nuovo art. 131-*bis* c.p. il giudice è tenuto a valorizzare questa condotta nel giudizio complessivo sulla sussistenza delle condizioni per la concreta applicabilità dell'esimente, essendo la stessa "*rilevante ai fini dell'apprezzamento dell'entità del danno*" e, quindi, dell'offesa.

Nondimeno, quando ad essere oggetto di contestazione è un reato tributario, la valutazione della condotta susseguente al fatto di reato non può fermarsi a quanto disposto dall'art. 131-*bis* c.p.

Questo perché, come precisa la Corte di Cassazione, il quadro normativo è oggi

‘arricchito’ dall’art. 13, comma 3-ter del D.lgs. n. 74/2000.

Tale norma – come si è detto sopra – attribuisce un rilievo specifico e qualificato alla condotta del pagamento del debito tributario, “rispetto alla quale non è più sufficiente una semplice considerazione da parte del giudice”.

Come hanno ricordato i Giudici di legittimità, il comma 3-ter dell’art. 13, infatti, *“prevede espressamente che ad essa debba essere attribuita prevalenza sugli eventuali elementi ostativi – di cui tiene conto il primo comma dell’art. 131-bis cod. pen. – rappresentati dalle modalità della condotta e dalla non esiguità del danno o del pericolo”*.

Nel concreto, questo comporta che il dato (negativo) dell’elevata entità dell’imposta evasa non può (e non deve) impedire al giudice di ritenere il danno esiguo, quando questo è stato riparato – anche se non integralmente – attraverso l’adempimento del debito tributario.

In altre parole, come chiarisce la Suprema Corte, nel bilanciamento tra la condotta successiva al reato e l’entità originaria del danno, l’art. 13, comma 3-ter impone al giudice di dare prevalenza al *“dato positivo”* del pagamento del debito tributario, rispetto all’elemento ostativo, rappresentato dall’importo originario dell’imposta evasa.

È proprio in questa operazione di bilanciamento che, secondo la Suprema Corte, risiede l’errore decisivo commesso dai Giudici di secondo grado, che avevano negato l’applicabilità dell’art. 131-bis c.p., in ragione della *“notevolissima entità dell’imposta indebitamente richiesta in accredito ad onta*

della successiva condotta riparativa”, e ciò *“nonostante la lettera c) del comma 3-ter dell’art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000 imponga di valutare in modo prevalente l’entità del debito residuo”*.

4. LE CONCLUSIONI DELLA CORTE DI CASSAZIONE.

Muovendosi all’interno di questo nuovo quadro normativo, la Corte di Cassazione giunge così ad affermare che “in presenza di una progressiva estinzione del debito tributario [...], il giudice deve valutare in termini di prevalenza l’entità del debito tributario residuo, quale differenza tra l’entità del debito tributario iniziale e quella dei pagamenti effettuati”.

Ne consegue – proseguono i Giudici di legittimità – che “qualora i pagamenti effettuati coprano una percentuale assai elevata del debito tributario, il comportamento dell’imputato successivo alla commissione del reato deve essere ritenuto – per espressa previsione legislativa – quale indice particolarmente pregnante della speciale tenuità del fatto”.

Del resto, come osserva la Suprema Corte nella sentenza n. 22076/2025, una diversa interpretazione della norma finirebbe per svuotare di contenuto la portata innovativa della stessa, che è ispirata a privilegiare le finalità recuperatorie del sistema penale-tributario rispetto a quelle meramente punitive.

Una scelta che, ad avviso della giurisprudenza di legittimità, si pone in linea con i principi del D.lgs. n. 74/2000, che mira a *“favorire il più*

possibile comportamenti collaborativi degli autori di illeciti diretti ad effettuare pagamenti anche parziali, dei debiti tributari oggetto di imputazione penale”.

In questa stessa direzione – precisa la sentenza – si muovono anche altre disposizioni, alcune delle quali recentemente modificate. Tra queste:

- l’art. 12-*bis*, comma 2, che, a determinate condizioni, esclude il sequestro dei beni finalizzato alla confisca, qualora il debito tributario sia in corso di estinzione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che il contribuente sia in regola con i relativi pagamenti;
- l’art. 13, che contempla le cause di non punibilità, correlate a pagamenti, adesioni a procedure conciliative, ravvedimenti operosi e rateizzazioni;
- gli artt. 13-*ter* e 14, che individuano circostanze attenuanti, connesse al pagamento del debito tributario.

A valle di tali argomentazioni, la Corte di Cassazione ha così annullato la sentenza della Corte d’appello, rilevando come quest’ultima non abbia tenuto in adeguata considerazione il principio di prevalenza delle condotte riparatorie, stabilito dal nuovo assetto normativo.

5. UNO SGUARDO PIÙ AMPIO SULLA GIURISPRUDENZA.

I principi raggiunti dalla Suprema Corte nelle sentenze ripercorse nei precedenti paragrafi

non rappresentano un *unicum* nel panorama giurisprudenziale.

Conclusioni analoghe, infatti, sono già state raggiunte in precedenti pronunce della Corte di Cassazione.

È il caso della sentenza n. 4145, depositata, dalla Sezione Terza della Corte di Cassazione, lo scorso 31 gennaio 2025.

Anche in quella occasione, la Suprema Corte ha annullato la sentenza emessa dalla Corte d’Appello, che aveva ritenuto responsabile l’imputato per il reato di dichiarazione infedele di cui all’art. 4 del D.lgs. n. 74/2000, escludendo l’applicabilità dell’art 131-*bis* c.p.

Al pari di quanto statuito con le ultime pronunce, la Suprema Corte ha ritenuto fondato il ricorso proposto dall’imputato, affermando che la sentenza impugnata aveva pretermesso ogni valutazione sul comportamento successivo al reato, quale l’integrale pagamento del debito erariale, escludendo la particolare tenuità del fatto in ragione dell’importo “*non irrisorio della somma versata*”.

Disattendendo le conclusioni dei Giudici d’appello, la Suprema Corte ha, invece, affermato che, nel giudizio sulla sussistenza delle condizioni per la concreta applicabilità della causa di non punibilità, la condotta susseguente al reato deve essere valutata alla stregua dei criteri individuati oggi dall’art. 13, comma 3-*ter* del D.lgs. n. 74/2000.

6. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.

L'evoluzione normativa e giurisprudenziale degli ultimi tempi conferma con chiarezza come il sistema penal-tributario sia sempre più orientato a valorizzare le condotte riparatorie e collaborative dell'imputato.

La Riforma Fiscale, introdotta con il D.lgs. n. 87/2024, segna senza dubbio un passaggio importante: nel settore dei reati tributari, infatti, l'adempimento del debito non rappresenta più un elemento meramente valutabile dal giudice, ma un indice dotato di prevalenza nel giudizio sulla particolare tenuità del fatto.

Questa nuova impostazione legislativa – come si è visto nei precedenti paragrafi – è stata recepita anche dalla Corte di Cassazione che, nelle sue recenti pronunce, ha valorizzato le condotte riparatorie dell'imputato, anche in presenza di debiti tributari originariamente elevati.

In questo quadro, è evidente dunque come il pagamento del debito tributario non rappresenti solo uno strumento di attenuazione della risposta sanzionatoria, ma un vero e proprio "*percorso deflattivo*", coerente con i principi che hanno ispirato la riforma del D.lgs. n. 74/2000, volta ad incentivare la collaborazione del contribuente e a favorire il tempestivo recupero delle risorse pubbliche.

Il risultato che deriva da questo percorso, intrapreso dal legislatore e proseguito dalla giurisprudenza, sembra essere quello di un sistema più equilibrato, nel quale la repressione penale cede il passo a logiche di responsabilizzazione e di efficienza,

rafforzando la centralità delle condotte *post delictum* come parametro "decisivo" nella valutazione dell'offesa.

CONTATTI



Giuseppe Fornari
Founding Partner

g.fornari@fornarieassociati.com



Emanuele Angiuli
Partner

e.angiuli@fornarieassociati.com



Eleonora Rocca
Associate

e.rocca@fornarieassociati.com

Milano

Via Chiossetto 18

T: +39 0254122206

E: milano@fornarieassociati.com

Roma

Piazza Adriana 5

T: +39 0622201000

E: roma@fornarieassociati.com

Bari

Via Principe Amedeo 25

T: +39 080 918 4280

E: bari@fornarieassociati.com

Questa pubblicazione ha lo scopo di fornire informazioni di carattere generale rispetto all'argomento trattato e non deve quindi essere considerata come un parere legale né come una disamina esaustiva di ogni aspetto relativo alla materia oggetto del documento.

Fornari e Associati

www.fornarieassociati.com