La riforma della disciplina delle sanzioni penali tributarie nella interpretazione della Corte Suprema di Cassazione

di *Alessio Scarcella*

Sommario: Premessa. - 1. Le nuove definizioni di "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" (art. 1 d.lgs. 74/2000) - 1.1. Il quadro previgente e le ragioni dell'intervento. - 1.2. La lettera g-*quater*: la nozione di "credito inesistente". - 1.3. La lettera g-*quinquies*: la nozione di "credito non spettante". - 1.4. Continuità normativa e differenze applicative rispetto al passato. - 1.5. Prime letture giurisprudenziali e dottrinali. – 2. Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis*). - 2.1. Elemento oggettivo: certificazione, soglia e momento consumativo. - 2.2. La condizione negativa di punibilità: la rateizzazione in corso. - 2.3. Differenze rispetto alla disciplina previgente e questioni intertemporali. - 2.4. Le prime decisioni di legittimità post-riforma. - 3. Il delitto di omesso versamento IVA (art. 10-*ter*). - 3.1. La nuova scansione temporale della consumazione. - 3.2. Soglie e condizione negativa di punibilità: rateazione e decadenza. - 3.3. Retroattività della disciplina più favorevole (*favor rei*). - 3.4. Gli orientamenti giurisprudenziali recenti. – 4. L'indebita compensazione (art. 10-*quater*): crediti non spettanti e inesistenti, e la nuova esclusione di punibilità (comma 2-*bis*). - 4.1. La struttura della fattispecie e la soglia di rilevanza. - 4.2. L'"obiettiva incertezza" come causa di non punibilità. - 4.3. Collegamento funzionale con l'art. 1 e riflessi pratici- - 4.4. Le prime applicazioni giurisprudenziali. – 5. Sequestro e confisca (art. 12-*bis*): la valorizzazione della rateizzazione. - 5.1. La regola di non adozione del sequestro in caso di rateazione. - 5.2. Il *periculum in mora*: fondamento, oneri motivazionali e limiti. - 5.3. Continuità con la giurisprudenza precedente e questioni aperte. – 5.4. Le ricadute delle Sezioni Unite "Massini" in materia penal-tributaria. .- 6. Cause di non punibilità e pagamento del debito (art. 13). - 6.1. Crisi non transitoria di liquidità non imputabile all'autore. - 6.2. Indici di particolare tenuità del fatto (art. 131-*bis* c.p.) in chiave tributaria. - 6.3. Rapporti con la rateizzazione e l'effettività della regolarizzazione. – 7. Riduzione della pena e sospensione del processo (art. 13-*bis*). - 7.1. Estinzione del debito e riduzione della pena fino alla metà. - 7.2. Sospensione del processo e della prescrizione in pendenza di rateazione. - 7.3. Profili operativi e coordinamento con gli istituti deflattivi. – 8. Prova del fatto accertato e interazione tra giudizi (art. 20). - 8.1. Acquisibilità del giudicato tributario e degli accertamenti definitivi. - 8.2. Effetti probatori e ricadute sistemiche. – 9. Rapporti tra sanzioni penali e amministrative (art. 21) e principio di compensazione sanzionatoria (art. 21-*ter*). - 9.1. Precisazioni sul doppio binario e sulla responsabilità degli enti. - 9.2. Riduzione della misura in presenza di sanzioni già irrogate. – 10. La comunicazione dell'azione penale all'Agenzia delle entrate (art. 129 disp. att. c.p.p.). - 10.1. Finalità di coordinamento e ricadute sull'accertamento. - 10.2. Le prime prassi applicative. – 11. Disposizioni di coordinamento: regolarizzazioni, controlli automatizzati e rateazioni (commi 6 e 7 dell'art. 1 d.lgs. 87/2024). - 11.1. Estensione delle regole di art. 12-*bis* e 13-*bis* alle regolarizzazioni. - 11.2. Comunicazioni 36-*bis*/54-*bis* entro il 30 settembre e rateazioni "in anticipo". - 11.3. Impatto sui processi di accertamento e riscossione. – 12. Considerazioni conclusive. - 12.1. Dal "penale della riscossione" alla "proporzionalità della responsabilità". - 12.2. Tre cantieri aperti: (i) incertezza tecnica e colpa; (ii) coordinamento inter-giurisdizionale; (iii) *compliance* e prevenzione. - 12.3. Verso un diritto penale tributario "dialogico" e sostenibile.

Premessa

La riforma del sistema penale tributario, attuata con il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, rappresenta una delle più profonde e meditate revisioni della disciplina dei reati fiscali nell'ordinamento italiano degli ultimi decenni.

Il legislatore, sollecitato da esigenze di razionalizzazione, proporzionalità e tutela effettiva dell'interesse erariale, ha inteso superare le criticità storiche di un sistema spesso percepito come eccessivamente repressivo, formalistico e poco attento alle reali condizioni del contribuente.

Il presente contributo[1] si propone di offrire una lettura sistematica e critica delle principali innovazioni introdotte dal d.lgs. 87/2024, con particolare attenzione alle ricadute pratiche e interpretative che ne sono derivate nella giurisprudenza più recente. L'analisi si sviluppa attraverso una sequenza di capitoli tematici, ciascuno dedicato a uno specifico snodo normativo o applicativo, ma sempre inserito in una visione d'insieme che valorizza il dialogo tra diritto penale, diritto tributario e principi costituzionali.

L'approccio seguito è volutamente discorsivo e argomentativo: si è scelto di evitare una mera esposizione didascalica delle norme, preferendo invece una riflessione che intreccia la lettera della legge, le ragioni della riforma, le prassi amministrative e le più recenti pronunce giurisprudenziali. In tal modo, si intende restituire al lettore non solo la mappa delle nuove regole, ma anche gli strumenti critici per orientarsi tra le molteplici questioni interpretative e operative che la riforma ha inevitabilmente sollevato.

Originalità e rigore scientifico sono i due poli che guidano la struttura dell'elaborato. Da un lato, si è cercato di individuare le linee evolutive più significative, le tensioni ancora irrisolte e le prospettive di sviluppo futuro del diritto penale tributario; dall'altro, si è mantenuto costante il riferimento alle fonti normative, dottrinali e giurisprudenziali, così da garantire la verificabilità e la solidità delle argomentazioni proposte.

In particolare, la riforma si caratterizza per alcuni tratti di fondo che meritano di essere evidenziati sin da subito: a) la ridefinizione delle nozioni di "credito inesistente" e "credito non spettante", con effetti di sistema sulla responsabilità penale e amministrativa; b) la valorizzazione della regolarizzazione spontanea e della rateazione come cause di non punibilità e come strumenti di prevenzione del rischio penale; c) la revisione delle soglie di punibilità e dei termini di consumazione dei reati di omesso versamento, in una prospettiva di maggiore equità e proporzionalità; d) il rafforzamento del coordinamento tra processo penale e processo tributario, con nuove regole sull'efficacia probatoria degli atti amministrativi e sulle comunicazioni tra autorità; e) l'introduzione di meccanismi di compensazione tra sanzioni penali e amministrative, in ossequio ai principi europei di *ne bis in idem* e di tutela del giusto processo.

Questi temi, affrontati nei capitoli che seguono, sono analizzati non solo nella loro dimensione normativa, ma anche attraverso esempi concreti, casi giurisprudenziali e riflessioni critiche che mirano a cogliere la complessità e la dinamicità del diritto penale tributario contemporaneo.

La premessa che qui si propone vuole dunque essere non solo un'introduzione metodologica, ma anche un invito alla lettura critica e consapevole di una materia che, più di altre, riflette le tensioni tra esigenze di giustizia, efficienza amministrativa e tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

1. Le nuove definizioni di "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" (art. 1 d.lgs. 74/2000).

1.1. Il quadro previgente e le ragioni dell'intervento

Nel sistema previgente, la distinzione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" era fonte di notevoli incertezze applicative, sia in ambito amministrativo che penale.

La giurisprudenza, chiamata a colmare i vuoti normativi, aveva elaborato una serie di criteri interpretativi non sempre omogenei, con il rischio di una disparità di trattamento tra contribuenti e di una sovrapposizione tra il piano della mera irregolarità e quello della frode vera e propria.

[1] Il presente lavoro ripropone, con leggere modifiche, la relazione dal titolo "*Nuovi orientamenti giurisprudenziali a seguito della riforma*", tenuta dall'Autore in seno al Corso «I reati tributari alla luce della riforma fiscale: aspetti sostanziali e procedurali», organizzato in data 10-12 dicembre 2025 dalla Scuola Superiore della Magistratura in Ostia Lido (RM) in collaborazione con la Scuola di polizia economico - finanziaria della Guardia di Finanza.

Esempio pratico
Un'impresa che utilizza in compensazione un credito d'imposta per ricerca e sviluppo, maturato sulla base di spese effettivamente sostenute ma non rientranti tra quelle ammissibili secondo la disciplina di settore, si trovava spesso nell'incertezza se la propria condotta integrasse una "non spettanza" (errore tecnico) o una "inesistenza" (assenza totale del presupposto), con conseguenze molto diverse in termini di sanzioni amministrative e penali.

La dottrina aveva più volte sottolineato la necessità di una riforma chiarificatrice[2], evidenziando come la mancanza di una definizione univoca favorisse il contenzioso e la criminalizzazione di condotte prive di reale disvalore sociale.

1.2. La lettera g-quater: la nozione di "credito inesistente"

La nuova definizione di "credito inesistente" (art. 1, comma 1, lett. g-quater) si articola su due livelli:

1) *Primo livello*: sono inesistenti i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi previsti dalla disciplina normativa di riferimento.

Esempio
*U*n credito d'imposta per investimenti in beni strumentali richiesto da un soggetto che non ha mai effettuato alcun investimento, oppure che non possiede i requisiti soggettivi (ad es. non è un'impresa industriale, ma un ente non commerciale).

2) *Secondo livello*: sono altresì inesistenti i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Esempio
Presentazione di fatture false per simulare l'acquisto di macchinari mai realmente acquistati, al fine di ottenere il credito d'imposta.

Questa doppia articolazione consente di ricomprendere sia le ipotesi di totale insussistenza del credito, sia quelle in cui il credito è "creato" attraverso comportamenti fraudolenti, anche se formalmente documentati.

1.3. La lettera g-quinquies: la nozione di "credito non spettante"

La definizione di "credito non spettante" (lett. g-quinquies) si concentra sulle ipotesi in cui il credito, pur esistente in astratto, viene fruito in violazione delle modalità di utilizzo, in misura superiore a quella consentita, o senza il rispetto di specifici adempimenti amministrativi.

Esempi pratici
1. Un contribuente che compensa un credito d'imposta spettante, ma in misura superiore a quella effettivamente maturata (ad es. compensa 20.000 euro invece dei 15.000 spettanti).
2. Un'impresa che utilizza un credito d'imposta senza aver presentato la comunicazione preventiva richiesta dalla normativa, quando tale adempimento è previsto a pena di decadenza.
3. Un soggetto che fruisce di un credito in presenza dei requisiti oggettivi e soggettivi, ma su fatti che non rientrano nella disciplina attributiva per difetto di ulteriori elementi (ad es. mancanza di una certificazione tecnica richiesta per l'accesso al beneficio).

[2] Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, 2023, 1123; Tesauro, *I crediti d'imposta tra diritto e abuso*, in *Riv. Dir. Trib*., 2022, 1457.

La *ratio* della distinzione è quella di riservare la più grave sanzione penale e amministrativa alle ipotesi di vera e propria "inesistenza" del credito, mentre le ipotesi di "non spettanza" sono sanzionate in modo meno afflittivo, salvo che ricorrano elementi di frode.

1.4. Continuità normativa e differenze applicative rispetto al passato

La riforma, pur recependo gli orientamenti più recenti della giurisprudenza, introduce una sistematizzazione che consente di superare le incertezze interpretative e di garantire una maggiore prevedibilità delle conseguenze sanzionatorie.

Esempio di differenza applicativa
Nel sistema previgente, la mancata presentazione di una comunicazione preventiva poteva essere talvolta qualificata come "inesistenza" del credito, con applicazione della sanzione del 100% (oggi 70%) e rischio di rilievo penale. Oggi, se la comunicazione è prevista a pena di decadenza, la fattispecie rientra nella "non spettanza"; se non è prevista a pena di decadenza, si applica la sanzione fissa di 250 euro, purché la violazione sia rimossa entro i termini di legge (art. 13, commi 4-*bis* e 4-*ter*, d.lgs. 471/1997).

1.5. Prime letture giurisprudenziali e dottrinali

La Cassazione ha già avuto modo di applicare le nuove definizioni, riconoscendone la natura interpretativa e la conseguente applicabilità retroattiva[3]. Ancora, la S.C. ha chiarito che la distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti non dipende dalla sola assoggettabilità a controlli automatici, ma dalla concreta possibilità di rilevare l'inesistenza tramite tali controlli[4].

La dottrina ha accolto favorevolmente la riforma, sottolineando come la chiarezza delle nuove definizioni consenta di ridurre il contenzioso e di orientare l'attività di controllo verso le condotte realmente fraudolente[5].

Esempio giurisprudenziale:
Nel caso di una società che aveva compensato crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali, la Cassazione ha ritenuto che la mancata effettiva realizzazione degli investimenti, unita alla produzione di documentazione falsa, integrasse la fattispecie di credito inesistente, con applicazione della sanzione penale e amministrativa più grave (**Cass., sez. III, 15 gennaio 2025, n. 1757**).

2. Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d.lgs. 74/2000)

2.1. Elemento oggettivo: certificazione, soglia e momento consumativo

Il reato di omesso versamento di ritenute certificate, disciplinato dall'art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000, rappresenta una delle fattispecie centrali nel sistema penale tributario italiano.

La riforma del 2024 ha inciso profondamente sulla struttura oggettiva del reato, ridefinendo i presupposti di punibilità e il momento consumativo.

La condotta tipica consiste nel non versare, entro il termine previsto, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

[3] Cass., sez. trib., 17 settembre 2024, n. 25018.
[4] Cass., Sez. Unite civili, 11/12/2023, n. 34419, Rv. 669633 - 01, integrata dalla gemella Cass., Sez. Unite civili, 11/12/2023, n. 34452, Rv. 669634 - 01.
[5] Rivetti, *Le nuove definizioni di credito inesistente*, in ECNews, 10 luglio 2024; Bellagamba, *Restyling del delitto di indebita compensazione*, in *Sistema Penale*, 2024.

La norma si applica ai sostituti d'imposta, ossia a quei soggetti che, per legge, sono tenuti a trattenere alla fonte le imposte dovute da altri (ad esempio, datori di lavoro che trattengono IRPEF sulle retribuzioni dei dipendenti).

Due le **principali novità** della riforma del 2024: 1) il termine per la consumazione del reato è stato spostato al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (modello 770), laddove, in precedenza, il termine era quello di presentazione della dichiarazione stessa (generalmente il 31 ottobre dell'anno successivo); 2) la soglia di punibilità è rimasta invariata (150.000 euro), ma è stata precisata la necessità che il debito non sia in corso di estinzione mediante rateazione.

Esempio pratico:
Un'azienda presenta il modello 770 relativo all'anno 2023 entro il 31 ottobre 2024. Se entro il 31 dicembre 2025 non versa le ritenute certificate per un importo complessivo superiore a 150.000 euro, integra la fattispecie penale, salvo che sia in corso una rateazione regolare.

La giurisprudenza ha chiarito che il reato si perfeziona solo se le ritenute risultano da certificazioni effettivamente rilasciate ai sostituiti [6]. Il mero invio telematico delle certificazioni all'Agenzia delle Entrate non è sufficiente: occorre la prova del rilascio materiale al percettore delle somme.

Secondo la dottrina[7], la scelta di posticipare il termine di consumazione risponde all'esigenza di favorire la regolarizzazione spontanea e di evitare la criminalizzazione di ritardi fisiologici nei pagamenti, soprattutto in contesti di crisi di liquidità.

2.2. La condizione negativa di punibilità: la rateizzazione in corso.

Una delle innovazioni più rilevanti della riforma riguarda la previsione della rateizzazione come condizione negativa di punibilità.

La norma stabilisce che il reato non è configurabile se, alla data del 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione, il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateazione ai sensi dell'art. 3-*bis* d.lgs. 462/1997.

Esempio pratico:
Riprendendo l'esempio precedente, se l'azienda, prima del 31 dicembre 2025, ha attivato un piano di rateazione per il pagamento delle ritenute dovute, e risulta in regola con i pagamenti, non è punibile penalmente, anche se l'importo complessivo supera la soglia di 150.000 euro.

Se il contribuente decade dal beneficio della rateazione (ad esempio, per mancato pagamento di una rata), la punibilità si ripristina, ma solo se il debito residuo supera i 50.000 euro.

Questa soglia aggiuntiva mira a evitare la repressione penale per importi residui di modesta entità, in linea con i principi di offensività e proporzionalità.

Secondo la dottrina[8], la valorizzazione della rateazione come causa di non punibilità rappresenta un importante incentivo alla *compliance* e alla regolarizzazione spontanea, riducendo il ricorso allo strumento penale come mezzo di riscossione coattiva.

2.3. Differenze rispetto alla disciplina previgente e questioni intertemporali.

[6] Da ultimo, Cass. pen., Sez. 3, n. 530 del 29/10/2024, dep. 2025, Delaurenti, Rv. 288666 - 01.
[7] Sabbatini, *La riforma dei reati tributari: appunti sul d.lgs. 87/2024*, in *Giurisprudenza Penale*, 2024.
[8] Ginex, *Riforma sanzioni: ambito operativo dei reati di omesso versamento*, in *ECNews*, 26 giugno 2024.

Tre sono le principali differenze: 1) Termine di consumazione; 2) Rateazione; 3) Soglia sul debito residuo.

In relazione al punto *sub 1)*, infatti, prima della riforma, il reato si consumava alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale (modello 770). Oggi, il termine è posticipato al 31 dicembre dell'anno successivo, concedendo un margine temporale più ampio per la regolarizzazione.

In relazione al punto *sub 2)*, invece, la disciplina previgente non prevedeva espressamente la rateazione come causa di non punibilità. La giurisprudenza aveva talvolta riconosciuto effetti preclusivi alla rateazione solo in presenza di pagamenti integrali prima della scadenza del termine di consumazione.

Infine, in relazione al punto *sub 3)*, l'introduzione della soglia di 50.000 euro in caso di decadenza dalla rateazione rappresenta una novità assoluta, volta a evitare la repressione penale per importi marginali.

Si noti che la Cassazione ha affermato il principio della retroattività della disciplina più favorevole (*favor rei*), consentendo l'applicazione delle nuove regole anche ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della riforma, purché il procedimento sia ancora pendente[9].

Esempio pratico:
Un contribuente che, nel 2023, aveva omesso il versamento di ritenute certificate per 160.000 euro, ma che nel 2025 ha attivato una rateazione regolare, potrà beneficiare della causa di non punibilità anche se il fatto era stato commesso sotto la vigenza della disciplina previgente.

2.4. Le prime decisioni di legittimità post-riforma.

La giurisprudenza di legittimità si è già pronunciata su alcune questioni interpretative sorte a seguito della riforma.

In una recente decisione[10], la Corte ha ribadito che il reato di omesso versamento di ritenute certificate richiede la prova del rilascio effettivo delle certificazioni ai sostituiti. Il mero inoltro telematico delle certificazioni all'Agenzia delle Entrate non è sufficiente a integrare la fattispecie, in quanto la *ratio* della norma è quella di tutelare l'interesse erariale in presenza di una effettiva esposizione del sostituito nei confronti dell'Erario.

In una pronuncia antecedente alla riforma, ma ancora attuale per i principi espressi, la Corte aveva affermato che, ai fini della configurabilità del delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di cui all'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nella formulazione risultante dalla parziale declaratoria di incostituzionalità resa dalla Corte costituzionale con sentenza n. 115 del 2022, non è sufficiente il solo inoltro, in via telematica, all'Agenzia delle entrate della dichiarazione del sostituto d'imposta, posto che tale adempimento non si traduce nella materiale consegna ai sostituiti della certificazione, né può ritenersi a questa equipollente[11].

Infine, la S.C. ha affermato che è consentito il patteggiamento per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* anche se il debito tributario non è stato pagato, ma la confisca obbligatoria deve essere comunque disposta[12].

[9] Cass. pen, sez. III, 27 novembre 2025, n. 38438, *inedita*.
[10] Cass. pen., Sez. 3, n. 530 del 29/10/2024, dep. 2025, Delaurenti, Rv. 288666 – 01, cit.
[11] Cass. pen., Sez. 3, n. 530 del 29/10/2024, dep. 2025, Delaurenti, CED Cass. 288666 – 01, cit.
[12] Cass. pen., sez. III, 13 maggio 2025, n. 17901, *inedita*.

Secondo la dottrina[13], la nuova disciplina consente di distinguere più chiaramente tra ritardi fisiologici e condotte fraudolente, riducendo il rischio di criminalizzazione eccessiva e favorendo la *compliance*.

Esempio: Un datore di lavoro che, a causa di una temporanea crisi di liquidità, non versa le ritenute certificate entro il termine, ma attiva tempestivamente una rateazione e risulta in regola con i pagamenti, non è punibile penalmente, anche se l'importo supera la soglia di 150.000 euro. Solo in caso di decadenza dalla rateazione e di debito residuo superiore a 50.000 euro potrà essere perseguito penalmente.

3. Il delitto di omesso versamento IVA (art. 10-ter d.lgs. 74/2000).

3.1. La nuova scansione temporale della consumazione.

Il reato di omesso versamento dell'IVA, disciplinato dall'art. 10-*ter* d.lgs. 74/2000, rappresenta una delle fattispecie più rilevanti nel panorama del diritto penale tributario, sia per la frequenza delle contestazioni sia per l'impatto economico e sociale che la mancata riscossione dell'imposta sul valore aggiunto comporta per l'Erario.

La riforma del 2024 ha inciso profondamente sulla struttura oggettiva del reato, modificando il termine di consumazione e introducendo nuove condizioni di non punibilità.

Il reato si consuma ora entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA, per importi superiori a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta. In precedenza, il termine di consumazione era fissato al termine per il versamento del saldo IVA (generalmente il 16 marzo dell'anno successivo).

Esempio pratico: Un'impresa presenta la dichiarazione IVA relativa all'anno 2023 entro il 30 aprile 2024. Se entro il 31 dicembre 2025 non versa l'IVA dovuta, per un importo superiore a 250.000 euro, integra la fattispecie penale, salvo che sia in corso una rateazione regolare.

La *ratio* della novella è duplice.

Da un lato, si intende concedere un margine temporale più ampio per la regolarizzazione spontanea, in linea con i principi di proporzionalità e di *favor rei*.

Dall'altro, si vuole evitare che la soglia penale venga superata per ritardi fisiologici o per difficoltà temporanee di liquidità, concentrando la repressione penale sulle condotte realmente lesive dell'interesse erariale.

Secondo la dottrina[14], la nuova scansione temporale risponde all'esigenza di armonizzare la disciplina penale con quella amministrativa e di favorire la *compliance*, riducendo il rischio di criminalizzazione eccessiva.

3.2. Soglie e condizione negativa di punibilità: rateazione e decadenza.

La soglia di punibilità è fissata a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta. La soglia si riferisce all'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, al netto di eventuali crediti d'imposta spettanti e di compensazioni regolarmente effettuate.

[13] Cavallini, *I delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sistema Penale*, 2025.
[14] Martellotta, *Omesso/tardivo versamento IVA: come cambia il sistema sanzionatorio*, Ipsoa, 27 maggio 2024.

Il reato non è configurabile se, alla data del 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione, il debito IVA è in corso di estinzione mediante rateazione ai sensi dell'art. 3-*bis* d.lgs. 462/1997.

Esempio pratico:
Un'impresa che, alla data del 31 dicembre 2025, ha attivato un piano di rateazione per il pagamento dell'IVA dovuta per il 2023, e risulta in regola con i pagamenti, non è punibile penalmente, anche se l'importo supera la soglia di 250.000 euro.

Se il contribuente decade dal beneficio della rateazione (ad esempio, per mancato pagamento di una rata), la punibilità si ripristina, ma solo se il debito residuo supera i 75.000 euro.

Esempio pratico:
Un'impresa che ha attivato una rateazione per un debito IVA di 300.000 euro, ma che nel corso del 2026 decade dalla rateazione e rimane un debito residuo di 80.000 euro, potrà essere perseguita penalmente. Se il debito residuo fosse inferiore a 75.000 euro, la punibilità sarebbe esclusa.

Secondo la dottrina[15], la previsione della soglia sul debito residuo in caso di decadenza dalla rateazione rappresenta una novità di grande rilievo, in quanto consente di evitare la repressione penale per importi marginali e di concentrare l'azione penale sulle situazioni di maggiore gravità.

3.3. Retroattività della disciplina più favorevole (favor rei).

La riforma ha sollevato importanti questioni intertemporali, in particolare in relazione all'applicazione della disciplina più favorevole ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della novella.

La Cassazione ha affermato il principio della retroattività della disciplina più favorevole, consentendo l'applicazione delle nuove regole anche ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della riforma, purché il procedimento sia ancora pendente[16].

Esempio pratico:
Un contribuente che, nel 2023, aveva omesso il versamento dell'IVA per un importo di 260.000 euro, ma che nel 2025 ha attivato una rateazione regolare, potrà beneficiare della causa di non punibilità anche se il fatto era stato commesso sotto la vigenza della disciplina previgente.

Secondo la dottrina[17], la retroattività della disciplina più favorevole rappresenta un importante presidio di legalità e di tutela del contribuente, in linea con i principi costituzionali e convenzionali. Inoltre, si è affermato[18] che, la nuova disciplina consente di distinguere più chiaramente tra ritardi fisiologici e condotte fraudolente, riducendo il rischio di criminalizzazione eccessiva e favorendo la compliance.

3.4. Gli orientamenti giurisprudenziali recenti.

La giurisprudenza di legittimità e di merito[19] si è già pronunciata su alcune questioni interpretative sorte a seguito della riforma.

---

[15] Bonuzzi, *Regolarizzazione saldo IVA 2024*, in *ECNews*, 21 marzo 2025.
[16] Cass. pen., sez. III, 27 novembre 2025, n. 38438, cit.
[17] Greco, *Omesso versamento IVA: la rateizzazione blocca il reato?*, in *Laleggepertutti*, 18 febbraio 2025.
[18] Cavallini, *I delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sistema Penale*, 2025.
[19] Trib. Torino, sez. VI pen., 26 giugno 2025, n. 271, che costituisce una prima applicazione della nuova disciplina, ha ad esempio ritenuto che la presenza di un piano di rateazione regolarmente rispettato comporta la non punibilità.

Come già evidenziato in precedenza, la Corte ha riconosciuto la retroattività della nuova disciplina più favorevole e la possibilità di accedere alla causa di non punibilità anche per fatti antecedenti la riforma, se il debito è in regolare rateazione[20].

Anche in fase cautelare, la Corte ha ribadito che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca non può essere disposto automaticamente in presenza di una rateazione regolare, ma richiede una specifica motivazione sul *periculum in mora*[21].

Infine, si è affermato che l'omesso versamento IVA per mancato incasso delle fatture può escludere il dolo solo se l'insoluto supera la soglia fisiologica; la nuova causa di non punibilità *ex* art. 13, comma 3-*bis*, trova applicazione[22].

Esempio operativo:
Un commercialista che assiste un cliente con un debito IVA superiore a 250.000 euro dovrà valutare attentamente la possibilità di attivare tempestivamente una rateazione, anche in pendenza di procedimento penale, per escludere la punibilità e ottenere l'archiviazione del procedimento.

4. L'indebita compensazione (art. 10-quater d.lgs. 74/2000): crediti non spettanti e inesistenti, e la nuova esclusione di punibilità (comma 2-bis).

4.1. La struttura della fattispecie e la soglia di rilevanza.

L'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000 disciplina il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, una delle fattispecie più tecniche e, al contempo, più dibattute del diritto penale tributario. La norma punisce chiunque utilizzi in compensazione, ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 241/1997, crediti non spettanti o inesistenti per un importo annuo superiore a 50.000 euro.

Il soggetto attivo del reato è qualsiasi contribuente, persona fisica o giuridica, che effettui compensazioni indebite.

La condotta tipica consiste nell'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, ossia crediti che, secondo le nuove definizioni dell'art. 1 d.lgs. 74/2000, sono privi dei requisiti oggettivi/soggettivi o sono fruiti in violazione delle modalità di legge.

L'elemento soggettivo, a differenza di quanto avviene per la gran parte die delitti tributari, è il dolo generico, consistente nella consapevolezza e volontà di utilizzare in compensazione crediti non dovuti.

La legge prevede una soglia di rilevanza, in quanto la punibilità scatta solo se l'importo annuo dei crediti indebitamente compensati supera 50.000 euro.

Esempio pratico:
Un'impresa utilizza in compensazione, nel corso del 2025, crediti d'imposta per ricerca e sviluppo per un importo di 60.000 euro, pur sapendo che tali crediti non sono spettanti perché le spese sostenute non rientrano tra quelle ammissibili secondo la normativa di settore. In questo caso, la condotta integra la fattispecie penale, salvo che ricorrano cause di esclusione della punibilità.

Quanto alla distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, rinviando a quanto già detto nel cap. 1, è sufficiente ricordare che il credito *non spettante* esiste in astratto, ma non può essere utilizzato per ragioni normative (ad esempio, superamento dei limiti quantitativi, mancato rispetto di adempimenti formali a pena di decadenza), laddove, invece, il *credito è inesistente* quando manca in

[20] Cass. pen., sez. III, 27 novembre 2025, n. 38438, cit.
[21] Cass. pen., sez. II, 5 giugno 2024, n. 22666, *inedita*.
[22] Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2024, n. 41238, *inedita*.

tutto o in parte dei requisiti oggettivi/soggettivi, oppure è frutto di frode (documentazione falsa, simulazioni, artifici).

Secondo la dottrina[23], la distinzione tra non spettanza e inesistenza è fondamentale per calibrare la risposta sanzionatoria e per evitare la criminalizzazione di errori tecnici o formali.

4.2. L'"obiettiva incertezza" come causa di non punibilità.

La riforma del 2024 ha introdotto il nuovo comma 2-*bis* all'art. 10-*quater*, che esclude la punibilità quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistano condizioni di obiettiva incertezza sugli specifici elementi o particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

La norma mira a tutelare il contribuente che si trova in una situazione di incertezza normativa o tecnica non superabile con l'ordinaria diligenza.

L'incertezza deve essere "obiettiva", ossia riconoscibile anche da un operatore qualificato, e non meramente soggettiva.

La causa di non punibilità si applica sia alle incertezze di natura giuridica (interpretazione della norma) sia a quelle di natura tecnica (ad esempio, qualificazione di una spesa come ammissibile ai fini di un credito d'imposta).

Esempio pratico:
Un'impresa utilizza in compensazione un credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, sulla base di una prassi amministrativa favorevole e di pareri tecnici qualificati. Successivamente, l'Agenzia delle Entrate adotta una circolare interpretativa che esclude la spettanza del credito per quella tipologia di spese. In questo caso, la condotta non è punibile penalmente, in quanto sussisteva una situazione di obiettiva incertezza tecnica e normativa.

Secondo la dottrina[24], la clausola di incertezza obiettiva rappresenta un importante presidio di legalità e di tutela del contribuente, soprattutto in settori caratterizzati da elevata complessità tecnica e da frequenti mutamenti interpretativi.

4.3. Collegamento funzionale con l'art. 1 e riflessi pratici.

La riforma delle definizioni di crediti non spettanti e inesistenti (art. 1 d.lgs. 74/2000) e l'introduzione della clausola di incertezza tecnica operano congiuntamente per delimitare l'area del penalmente rilevante alle condotte sostanzialmente fraudolente o di grave insussistenza.

La nuova disciplina consente di escludere la punibilità per errori tecnici ragionevoli, purché il contribuente abbia adottato tutte le cautele necessarie (ad esempio, acquisizione di pareri tecnici, consultazione di prassi amministrative, richiesta di interpello).

L'onere della prova dell'obiettiva incertezza grava sul contribuente, che dovrà dimostrare di aver agito in buona fede e con diligenza qualificata.

Esempio pratico:
Un contribuente utilizza in compensazione un credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, sulla base di una circolare dell'Agenzia delle Entrate successivamente modificata. Se la nuova interpretazione è intervenuta dopo la compensazione, il contribuente potrà invocare la causa di non punibilità per obiettiva incertezza.

[23] Bellagamba, *Restyling del delitto di indebita compensazione*, in *Sistema Penale*, 2024.
[24] Scafuri, *Indebita compensazione… crediti R&S*, in *Giurisprudenza Penale*, 2024.

Secondo la dottrina[25], la riforma segna il passaggio da un sistema punitivo rigido a un modello più attento alla colpevolezza effettiva e alla tutela dell'affidamento legittimo.

4.4. Le prime applicazioni giurisprudenziali.

La giurisprudenza di legittimità ha già avuto modo di applicare le nuove definizioni e la clausola di incertezza tecnica[26].

Ad esempio, la Corte ha ribadito che il credito inesistente è quello privo di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, spesso connotato da fraudolenza. La non spettanza, invece, riguarda crediti esistenti ma non utilizzabili per ragioni normative[27].

Si è anche affermato che l'inesistenza del credito costituisce, salvo prova contraria, indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di creare una posta creditoria artificiosa. L'affidamento a un professionista non esonera dalla responsabilità penale[28].

Ancora, la Corte ha chiarito che la causa di non punibilità per obiettiva incertezza si applica solo quando l'incertezza sia effettivamente riconoscibile e non superabile con l'ordinaria diligenza. Non è sufficiente il mero dubbio soggettivo del contribuente[29].

> *Esempio*:
> Un'impresa che aveva compensato crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, sulla base di una prassi amministrativa favorevole, ben potrebbe essere assolta in sede penale in quanto la successiva modifica interpretativa dell'Agenzia delle Entrate aveva creato una situazione di obiettiva incertezza tecnica.

Secondo la dottrina[30], peraltro, la giurisprudenza dovrà fornire criteri applicativi chiari per distinguere tra incertezza obiettiva e colpa grave, evitando sia interpretazioni eccessivamente permissive sia letture formalistiche che vanifichino la *ratio* della riforma.

5. Sequestro e confisca (art. 12-bis d.lgs. 74/2000): la valorizzazione della rateizzazione.

5.1. La regola di non adozione del sequestro in caso di rateazione.

L'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000, come novellato dal d.lgs. 87/2024, disciplina il sequestro e la confisca nei reati tributari, introducendo una significativa innovazione: il sequestro finalizzato alla confisca non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, salvo che sussista un concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale[31].

La norma segna un deciso cambio di paradigma rispetto al passato, in cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca era spesso disposto in modo automatico, anche in presenza di piani di rateazione regolarmente onorati dal contribuente.

---

[25] Bellagamba, *Restyling del delitto di indebita compensazione*, in *Sistema Penale*, 2024.
[26] Fermo restando che il reato si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato (Cass. pen., sez. III, 23 gennaio 2024, n. 2794, *inedita*).
[27] Cass. pen., sez. III, 15 gennaio 2025, n. 1757, *inedita*.
[28] Cass. pen., sez. III, 17 ottobre 2025, n. 34063, *inedita*.
[29] Arg. ex Cass. pen., sez. III, 28 maggio 2025, n. 19868, *inedita*.
[30] Colombo, *Pecunia (interdum) olet…*, in *Sistema Penale*, 2024.
[31] La norma così recita: "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".

L'intento del legislatore è quello di evitare che la misura cautelare reale si trasformi in uno strumento di pressione per la riscossione, in contrasto con i principi di proporzionalità e di effettività della tutela penale.

Esempio pratico:
Un imprenditore, imputato per omesso versamento IVA, ha attivato un piano di rateazione con l'Agenzia delle Entrate e risulta in regola con i pagamenti. In questo caso, il giudice non potrà disporre il sequestro preventivo dei suoi beni, salvo che emergano elementi concreti che facciano temere la dispersione della garanzia patrimoniale (ad esempio, trasferimenti anomali di beni, occultamento di risorse, ecc.).

Secondo la dottrina[32], la riforma risponde all'esigenza di evitare un uso distorto del sequestro, che deve rimanere una misura eccezionale e non uno strumento ordinario di riscossione.

5.2. Il periculum in mora: fondamento, oneri motivazionali e limiti.

La disposizione introduce un importante filtro: il sequestro può essere disposto solo se sussiste un concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale ("*periculum in mora*"), che deve essere desunto da elementi oggettivi, quali le condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, e la gravità del reato.

La Cassazione, già prima dell'entrata in vigore della riforma[33], ha chiarito che il sequestro preventivo, anche se finalizzato alla confisca obbligatoria, richiede una motivazione specifica sul *periculum in mora*. Non è sufficiente il mero richiamo all'obbligatorietà della confisca: il giudice deve valutare in concreto il rischio di dispersione del patrimonio, tenendo conto della situazione finanziaria del contribuente e della regolarità dei pagamenti rateali.

Pacifico, inoltre, è che la confisca diretta obbligatoria può essere applicata anche dopo la prescrizione del reato, se vi è stata condanna in primo grado[34].

Esempio pratico:
Un contribuente che, pur avendo attivato una rateazione, effettua ripetuti trasferimenti di denaro verso conti esteri o cede immobili a terzi senza giustificazione, può essere destinatario di un sequestro preventivo, in quanto tali condotte integrano un concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale.

La dottrina[35], sottolinea come la riforma imponga al giudice un onere motivazionale rafforzato, che dovrà essere calibrato sulle specificità del caso concreto e non potrà più fondarsi su presunzioni generiche o automatismi.

5.3. Continuità con la giurisprudenza precedente e questioni aperte.

La riforma si inserisce in un solco già tracciato dalla giurisprudenza di legittimità, che aveva progressivamente limitato l'automatismo del sequestro preventivo nei reati tributari, valorizzando la regolarità dei pagamenti e la buona fede del contribuente[36].

Esempio:
Nel caso di una società che aveva attivato una rateazione e risultava in regola con i pagamenti, può annullarsi il sequestro preventivo disposto dal giudice di merito, rilevandosi l'assenza di un concreto pericolo di dispersione del patrimonio e la necessità di tutelare l'affidamento del contribuente nella regolarizzazione

[32] Troisi, *Il nuovo art. 12-bis tra tutela dell'erario e garanzie del contribuente*, in *Processo Penale e Giustizia*, 2025.
[33] Cass. pen., sez. II, sentenza 5 giugno 2024, n. 22666, cit.
[34] Cass. pen., Sez. F, n. 29372 del 05/08/2025, Z., Rv. 288317 – 02, non massimata sul punto.
[35] Colombo, *Pecunia (interdum) olet…*, in *Sistema Penale*, 2024.
[36] Si v., ad es., Cass. pen., Sez. 3, n. 9355 del 26/01/2021, Benedetti, Rv. 281480 – 01; Sez. 3, n. 28488 del 10/09/2020, D'angela, Rv. 280014 - 01.

della propria posizione.

Esistono, tuttavia, delle questioni "aperte" che dovranno essere risolte in sede di applicazione pratica.

Anzitutto, la definizione di "concreto pericolo". La valutazione del *periculum in mora* resta invero affidata al prudente apprezzamento del giudice, che dovrà motivare in modo puntuale sulla base di elementi oggettivi e non su mere presunzioni.

In secondo luogo, i rapporti con la procedura concorsuale.

La giurisprudenza dovrà chiarire come si coordina la disciplina del sequestro con le procedure di crisi d'impresa e di insolvenza, soprattutto in presenza di piani di ristrutturazione omologati o di concordati preventivi[37].

In terzo luogo, gli effetti della decadenza dalla rateazione.

In caso di decadenza dal piano di rateazione, il sequestro potrà essere disposto anche in assenza di ulteriori elementi di pericolo, in quanto viene meno la condizione negativa di punibilità.

Secondo la dottrina[38], la riforma rappresenta un punto di equilibrio tra le esigenze di tutela dell'erario e le garanzie del contribuente, ma richiederà un'attenta applicazione giurisprudenziale per evitare derive formalistiche o eccessivamente permissive.

Esempio operativo:
Un avvocato che assiste un cliente imputato per reati tributari dovrà valutare attentamente la possibilità di attivare tempestivamente una rateazione e di documentare la regolarità dei pagamenti, al fine di escludere il sequestro preventivo e di rafforzare la posizione difensiva in sede penale.

5.4. Le ricadute delle Sezioni Unite "Massini" in materia penal-tributaria.

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione ("*Massini*")[39] rappresenta un punto di svolta di grande rilievo anche per la disciplina della confisca e del sequestro nei reati tributari, con impatti sistemici su tutto il diritto penale dell'economia e, in particolare, sulle fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* d.lgs. 74/2000.

Le Sezioni Unite hanno, in particolare, stabilito che: 1) la confisca di somme di denaro ha natura diretta solo se vi è prova della derivazione causale del bene rispetto al reato; in assenza di tale nesso, la confisca è per equivalente; 2) in caso di concorso di persone nel reato, è esclusa ogni forma di solidarietà passiva: la confisca (e il sequestro finalizzato alla confisca) può essere disposta nei confronti del singolo concorrente solo per quanto da lui concretamente conseguito come profitto; 3) il relativo accertamento è oggetto di prova nel contraddittorio tra le parti; solo se non è possibile individuare la quota di arricchimento, si applica il criterio della ripartizione in parti uguali.

Gli stessi principi valgono per il sequestro preventivo: l'obbligo motivazionale del giudice va modulato in relazione allo sviluppo della fase procedimentale e agli elementi acquisiti.

La sentenza "*Massini*" supera il precedente orientamento secondo cui, in caso di concorso di persone (ad es. amministratori, consulenti, prestanome), la confisca per equivalente poteva essere

[37] Fermo restando il principio, affermato dalle Sezioni Unite, secondo cui l'avvio della procedura fallimentare non osta all'adozione o alla permanenza, ove già disposto, del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari (Cass. pen., Sez. U, n. 40797 del 22/06/2023, Fallimento Lavanderia Giglio snc, Rv. 285144 - 01).
[38] Troisi, *Il nuovo art. 12-bis tra tutela dell'erario e garanzie del contribuente*, in *Processo Penale e Giustizia*, 2025.
[39] Cass. pen., Sez. U, n. 13783 del 26/09/2024, dep. 2025, Massini, Rv. 287756.

disposta per l'intero profitto nei confronti di ciascun concorrente, secondo una logica di solidarietà passiva.

Oggi, la confisca può colpire ciascun concorrente solo per la quota di profitto effettivamente percepita.

Se, ad esempio, in una frode IVA (art. 10-*ter*) o in una indebita compensazione (art. 10-*quater*), più soggetti hanno partecipato, il sequestro/confisca potrà essere disposto solo nei limiti dell'arricchimento personale di ciascuno, e non per l'intero importo del profitto illecito complessivo.

Esempio pratico:
In un sistema di indebita compensazione di crediti inesistenti, se il profitto illecito totale è di 1 milione di euro, ma il singolo amministratore ha tratto un vantaggio personale di 200.000 euro, la confisca potrà colpire solo tale importo, salvo che non sia possibile individuare le quote, nel qual caso si applicherà la ripartizione in parti uguali.

La quota di profitto confiscabile deve essere oggetto di prova nel contraddittorio tra le parti. Non è più sufficiente la presunzione di corresponsabilità solidale: il giudice dovrà motivare sulla concreta attribuzione del profitto a ciascun concorrente, valorizzando elementi oggettivi (flussi finanziari, benefici personali, ecc.).

La confisca di somme di denaro è diretta solo se si dimostra la derivazione causale dal reato; altrimenti, è per equivalente. Nei reati tributari, ciò dovrebbe implicare che la confisca diretta sia possibile solo se il denaro sequestrato è quello esattamente proveniente dal reato (ad esempio, somme non versate all'Erario e rinvenute sui conti dell'imputato). In tutti gli altri casi, si dovrebbe applicare la confisca per equivalente, con i limiti sopra descritti.

La giurisprudenza penal-tributaria successiva alla sentenza "Massini", tuttavia, ha introdotto alcuni "*distinguo*" in sede applicativa. Con una importante sentenza[40], infatti, pronunciata in relazione ad una fattispecie di omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*, d. lgs. n. 74 del 2000), la S.C. ha puntualizzato che il profitto del reato, suscettivo di ablazione, può essere costituito sia dal risparmio di spesa cd. relativo, consistente nella mancata diminuzione dell'attivo patrimoniale del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta, confiscabile, come tale, in via diretta, ove ne ricorrano le condizioni, sia da quello cd. assoluto, rappresentato dal mancato aumento del passivo, confiscabile, come tale, solo per equivalente, stante l'assenza del bene "*in rerum natura*" al momento del perfezionamento del reato. La decisione, ha, quindi, ritenuto confiscabile *in via diretta*, quale profitto del reato, nel caso in cui questo sia commesso dall'amministratore di una persona giuridica, il saldo attivo giacente sul conto corrente sociale al momento del perfezionamento del reato stesso, coincidente con la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno interessato, precisando che resta onere della difesa allegare circostanze specifiche da cui inferire che, in tale data, non vi fossero risorse monetarie o non vi fossero sul conto indicato somme liquide a disposizione del contribuente o che il denaro incamerato dalla società o confluito sul conto fosse frutto di accrediti con causa lecita effettuati successivamente.

Ancora, sempre in materia penal-tributaria, la S.C.[41] ha avuto moto di puntualizzare come in caso di contestuale sequestro finalizzato alla confisca in via diretta e per equivalente, la valutazione della sopravvenuta non necessarietà della confisca per equivalente, per l'acclarata sufficienza dell'importo dei beni sequestrati in via diretta a "coprire" integralmente il profitto del reato, dev'essere compiuta avendo riguardo al valore degli stessi non al momento dell'adozione del vincolo cautelare,

[40] Cass. pen., Sez. 3, n. 30534 del 27/05/2025, *CED Cass*. 288606 – 01.
[41] Cass. pen., Sez. 3, n. 30107 del 15/04/2025, Natale, *CED Cass.* 288586 – 01.

ma a quello della definitività del provvedimento ablatorio, in cui si determinano gli effetti dello stesso.

Tre i principi effetti della sentenza "*Massini*" su sequestro e confisca nei reati tributari: 1) una maggiore tutela per amministratori e *manager* in quanto la responsabilità non può più essere automaticamente estesa a tutti per l'intero profitto illecito, ma solo per la quota effettivamente percepita; 2) la necessità di tracciabilità, poiché le aziende dovranno rafforzare i controlli interni e la documentazione per dimostrare l'assenza di benefici diretti in operazioni illecite; 3) il ruolo della consulenza fiscale che diventa essenziale per prevenire rischi di coinvolgimento in sequestri e confische sproporzionate.

Le prime applicazioni della sentenza "*Massini*" hanno già reso più difficile la confisca di denaro nei reati economici e tributari, imponendo al giudice di accertare la derivazione causale e la quota di profitto individuale. Ad esempio, con una prima decisione[42], in tema di bancarotta, la Corte ha escluso la possibilità di confisca diretta di somme di denaro in assenza di prova della derivazione causale dal reato, applicando i principi della "Massini" anche ai reati fallimentari.

La dottrina[43] ha sottolineato che la sentenza "*Massini*" segna un revirement storico, ma pone anche nuove sfide. Anzitutto, in tema di onere probatorio, poiché la necessità di provare la quota di profitto individuale può rendere più complessa l'azione repressiva, specie nei casi di frodi organizzate. In secondo luogo, presenta il rischio di elusione, atteso che la difficoltà di ricostruire i flussi finanziari potrebbe favorire condotte elusive. Infine, il raggiungimento degli obiettivi di equità e proporzionalità, atteso che il nuovo criterio garantisce maggiore equità e proporzionalità, evitando che soggetti marginali siano colpiti da confische sproporzionate.

6. Cause di non punibilità e pagamento del debito (art. 13 d.lgs. 74/2000).

6.1. Crisi non transitoria di liquidità non imputabile all'autore.

La riforma del 2024 ha profondamente innovato la disciplina delle cause di non punibilità nei reati tributari, introducendo all'art. 13 d.lgs. 74/2000 il nuovo comma 3-*bis*, che rappresenta una delle novità più significative in tema di diritto penale tributario[44].

La norma introduce una vera e propria causa di esclusione della punibilità, fondata sulla mancanza di colpevolezza in senso sostanziale. Il legislatore riconosce che, in presenza di una crisi di liquidità non transitoria e non imputabile all'autore, la condotta di omesso versamento non può essere sanzionata penalmente.

Esempio pratico: Un'impresa che, dopo aver effettuato le ritenute sui compensi dei dipendenti, si trova nell'impossibilità di versarle all'Erario a causa del mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di una pubblica amministrazione, e che non può superare la crisi nonostante abbia esperito tutte le azioni possibili (solleciti, decreti ingiuntivi, ecc.), potrà invocare la causa di non punibilità.

[42] Cass. pen., Sez. 5, n. 17718 del 30/04/2025, Romagnoli, Rv. 288011 - 01.

[43] Finocchiaro, *L'attesa sentenza delle Sezioni Unite sul sequestro e la confisca nel concorso di persone nel reato: un'importante svolta in tema di natura (ripristinatoria) della confisca "per equivalente" e di (ri)qualificazione della confisca del denaro*, in *Sistema penale*, 15 aprile 2025. Si v., anche, per un primo commento, *Depositata la sentenza delle Sezioni Unite (n. 13783/2025) sulla necessità o meno di una ripartizione della confisca per equivalente del profitto del reato in caso di pluralità di concorrenti*, nota redazionale su *Giurisprudenza penale*, 8 aprile 2025.

[44] La norma così recita: "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".

L'applicabilità della disciplina è peraltro soggetta ad alcuni requisiti applicativi: 1) la crisi di liquidità deve essere non transitoria (ossia non temporanea o fisiologica, ma strutturale); 2) deve essere non imputabile all'autore (ad esempio, non può essere invocata da chi ha volontariamente aggravato la propria posizione finanziaria); 3) deve derivare da inesigibilità di crediti per insolvenza di terzi o da mancato pagamento da parte della PA.; 4) l'autore deve aver esperito tutte le azioni idonee per superare la crisi (ad esempio, tentativi di recupero crediti, accesso a strumenti di composizione della crisi, ecc.).

Secondo la dottrina[45], la norma rappresenta un importante passo avanti verso un diritto penale tributario più equo e proporzionato, che tiene conto delle reali condizioni economiche del contribuente e della sua effettiva colpevolezza.

La Cassazione ha già riconosciuto la possibilità di applicare la causa di non punibilità anche a fatti anteriori alla riforma, in ossequio al principio del *favor rei*[46].

6.2. Indici di particolare tenuità del fatto (art. 131-bis c.p.) in chiave tributaria.

Il nuovo comma 3-*ter* dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 introduce una disciplina specifica per la valutazione della particolare tenuità del fatto nei reati tributari, in attuazione dell'art. 131-*bis* c.p.[47]

La norma fornisce al giudice una serie di criteri oggettivi per valutare la particolare tenuità del fatto, con l'obiettivo di evitare risposte penali sproporzionate rispetto all'offensività concreta della condotta.

Esempio pratico:
Un contribuente che ha omesso il versamento di ritenute per un importo di poco superiore alla soglia di punibilità (ad esempio, 155.000 euro), ma che ha successivamente adempiuto integralmente al piano di rateizzazione concordato con l'Agenzia delle Entrate, potrà beneficiare della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto.

Secondo la dottrina[48], la norma consente di valorizzare la condotta *post factum* del contribuente e di premiare chi si attiva per regolarizzare la propria posizione, anche in presenza di difficoltà economiche.

Quanto sopra era stato oggetto di anticipazione da parte della Cassazione che, in una delle decisioni *post*-Cartabia, aveva affermato che, in tema di reati tributari, tra le condotte susseguenti al reato suscettibili di valutazione ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto *ex* art. 131-*bis* cod. pen., come novellato dal d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, rientra l'integrale o parziale adempimento del debito tributario, anche attraverso un piano rateale concordato con il fisco o l'adesione a provvedimenti relativi alla "rottamazione" delle cartelle esattoriali[49].

6.3. Rapporti con la rateizzazione e l'effettività della regolarizzazione.

[45] Sabbatini, *La riforma dei reati tributari: appunti sul d.lgs. 87/2024*, in *Giurisprudenza Penale*, 2024
[46] Cass. pen., sez. III, 27 novembre 2025, n. 38438, cit.
[47] La norma così recita: "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".
[48] Cavallini, *I delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sistema Penale*, 2025.
[49] Cass. pen., Sez. 4, n. 14073 del 05/03/2024, Campana, Rv. 286175 – 01.

La disciplina delle cause di non punibilità si coordina strettamente con quella della rateizzazione e della regolarizzazione spontanea.

Quanto agli effetti della rateizzazione, anzitutto, la rateizzazione regolare esclude la punibilità per i reati di omesso versamento (artt. 10-*bis* e 10-*ter*), come già visto nei capitoli precedenti. In secondo luogo, l'adempimento integrale del piano di rateizzazione è uno degli indici principali per la valutazione della particolare tenuità del fatto.

Esempio pratico: Un'impresa che, dopo aver omesso il versamento dell'IVA, attiva tempestivamente una rateazione e adempie integralmente ai pagamenti, potrà beneficiare sia della causa di non punibilità per regolarizzazione, sia, in alternativa, della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto.

Secondo la dottrina[50], la valorizzazione della rateizzazione e della regolarizzazione spontanea rappresenta un importante incentivo alla *compliance* e alla collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria.

La Cassazione ha affermato che la causa di non punibilità per regolarizzazione si applica anche ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della riforma, in ossequio al principio del *favor rei*[51]. Tuttavia, ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 1, lett. f), n. 3, d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 che ha aggiunto il comma 3-bis all'art. 13 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, spetta al contribuente indicare gli elementi specifici e le circostanze comprovanti la sua estraneità alla sopravvenuta e non transitoria crisi di liquidità, nonché la posteriorità della stessa all'incasso dell'imposta e all'effettuazione delle ritenute certificate[52].

Più di recente si è affermato che per la causa di non punibilità per fatto tenue, il giudice deve attribuire prevalente rilevanza all'estinzione (anche parziale) del debito fiscale rispetto al disvalore astrattamente ricollegabile all'entità dell'imposta non versata[53].

Infine, si è puntualizzato che l'art. 13, comma 3-*bis*, impone al giudice di valutare, tra l'altro, l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità[54].

7. Riduzione della pena e sospensione del processo (art. 13-bis d.lgs. 74/2000).

7.1. Estinzione del debito e riduzione della pena fino alla metà.

L'art. 13-*bis* d.lgs. 74/2000, come modificato dal d.lgs. 87/2024, disciplina gli effetti premiali della regolarizzazione del debito tributario in sede penale[55].

La norma si inserisce nel solco di una politica criminale orientata a favorire la *compliance* e il recupero del gettito, piuttosto che la mera repressione.

La disposizione prevede una riduzione fino alla metà della pena principale e l'esclusione delle pene accessorie (come l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione, ecc.) se il contribuente estingue il debito tributario prima della chiusura del dibattimento di primo grado.

---

[50] Ginex, *Riforma sanzioni: ambito operativo dei reati di omesso versamento*, in *ECNews*, 26 giugno 2024.

[51] Cass. pen., sez. III, 27 novembre 2025, n. 38438, cit. Nello stesso senso, Cass. pen., Sez. 5, n. 16526 del 04/04/2025, Ferrante, Rv. 288123 – 01, ha ribadito che la nuova causa di non punibilità *ex* art. 13, comma 3-*bis*, trova applicazione retroattiva, ma è onere dell'imputato provare la crisi di liquidità non imputabile.

[52] Cass. pen., Sez. 5, n. 16526 del 04/04/2025, Ferrante, Rv. 288123 – 02.

[53] Cass. pen., sez. III, 13 marzo 2025, n. 22076, *inedita*.

[54] Cass. pen., sez. III, 8 gennaio 2025, n. 4326, *inedita*.

[55] La norma così recita: "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".

La *ratio* è quella di incentivare la regolarizzazione anche in fase avanzata del procedimento penale, premiando il comportamento collaborativo e il recupero dell'imposta.

Esempio pratico: Un imprenditore imputato per omesso versamento IVA (art. 10-ter) che, durante il processo penale, versa integralmente l'imposta dovuta, le sanzioni amministrative e gli interessi, potrà beneficiare della riduzione della pena fino alla metà e dell'esclusione delle pene accessorie, anche se la regolarizzazione avviene poco prima della sentenza di primo grado.

La giurisprudenza, a seguito dell'entrata in vigore della norma, con decisione avente rilevanza sul piano processuale, ha affermato che in tema di reati tributari, la sentenza di applicazione di pena su richiesta delle parti emessa in violazione del disposto dell'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che postula il ravvedimento operoso o l'integrale estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, avvenuti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, può essere impugnata con ricorso per cassazione[56], non ai sensi dell'art. 448, comma 2-bis, cod. proc. pen., ma, costituendo il ravvedimento o l'integrale estinzione del debito requisito estrinseco all'accordo, ai sensi degli artt. 606, comma 1, lett. c), e 606, comma 2, cod. proc. pen., che consentono tale impugnativa avverso sentenze inappellabili, emesse in violazione di norma processuale stabilita a pena di inammissibilità[57].

L'applicazione retroattiva del disposto dell'art. 13-bis, peraltro, è stata affermata dalla S.C. con una recente sentenza che ha ritenuto ammissibile la produzione dei modelli F24 attestanti l'avvenuto pagamento di debiti tributari ai fini dell'applicazione dell'attenuante speciale di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, primo periodo, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. g), n. 1, d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, in quanto norma più favorevole, applicabile pertanto anche a fatti pregressi[58].

Secondo la dottrina[59], la norma rappresenta un importante strumento deflattivo, che consente di coniugare l'interesse pubblico al recupero del gettito con la finalità rieducativa della pena.

7.2. Sospensione del processo e della prescrizione in pendenza di rateazione.

Una delle novità più rilevanti della riforma riguarda la sospensione del processo e della prescrizione in caso di rateizzazione in corso[60].

La norma consente la sospensione del processo penale (e della prescrizione) quando il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateazione, anche a seguito di procedure conciliative o di adesione all'accertamento.

---

[56] Legittimazione all'impugnazione spettante sia al pubblico ministero sia all'imputato, con la precisazione, però, che, mentre per il primo l'interesse all'impugnazione è istituzionalmente inerente all'esercizio delle sue funzioni, per il secondo deve essere accertato in concreto (Cass. pen., Sez. 3, n. 22628 del 18/04/2025, Rv. 288261 - 02).

[57] Cass. pen., Sez. 3, n. 22628 del 18/04/2025, Rv. 288261 – 01.

[58] Cass. pen., Sez. 3, n. 20068 del 15/04/2025, Sansone, Rv. 288064 – 01.

[59] Sabbatini, *La riforma dei reati tributari: appunti sul d.lgs. 87/2024*, in *Giurisprudenza Penale*, 2024.

[60] La norma così recita: "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 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".

La sospensione dura un anno, prorogabile di ulteriori tre mesi (più un'eventuale ulteriore proroga di tre mesi), ed è revocata in caso di integrale pagamento o di decadenza dalla rateazione.

Esempio pratico:
Un contribuente imputato per omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis) attiva una rateazione con l'Agenzia delle Entrate e comunica al giudice la documentazione attestante la regolarità dei pagamenti. Il processo penale viene sospeso per un anno; se, decorso tale termine, la rateazione è ancora in corso e regolare, la sospensione può essere prorogata per ulteriori tre mesi (più un'eventuale ulteriore proroga di tre mesi). Se il contribuente completa i pagamenti, il processo riprende e il giudice applica la riduzione della pena; se decade dalla rateazione, il processo riprende e il contribuente perde il beneficio.

Secondo la dottrina[61], la sospensione del processo rappresenta un importante incentivo alla regolarizzazione, consentendo al contribuente di evitare la condanna penale in caso di adempimento integrale.

7.3. Profili operativi e coordinamento con gli istituti deflattivi.

La disciplina di cui all'art. 13-*bis* si coordina con gli istituti deflattivi del contenzioso tributario (adesione all'accertamento, conciliazione giudiziale, regolarizzazione agevolata), estendendo gli effetti premiali anche alle ipotesi di rateizzazione conseguente a tali procedure.

Esempio pratico:
Un contribuente che definisce la propria posizione tributaria mediante adesione all'accertamento e attiva una rateazione per il pagamento delle somme dovute, potrà beneficiare della sospensione del processo penale e, in caso di adempimento integrale, della riduzione della pena e dell'esclusione delle pene accessorie.

La possibilità di sospendere il processo e di ottenere la riduzione della pena incentiva la collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria, favorendo la definizione bonaria delle controversie e il recupero del gettito.

Secondo la dottrina[62], la riforma rafforza il ruolo della compliance e della regolarizzazione spontanea, riducendo il ricorso allo strumento penale come mezzo di riscossione coattiva.

Le prime applicazioni giurisprudenziali confermano la portata deflattiva della norma e la sua idoneità a favorire la regolarizzazione spontanea[63].

La S.C. ha, ad esempio, affermato che la riduzione della pena e la sospensione del processo si applicano anche in caso di pagamento parziale, se il giudice ritiene affidabile il contribuente[64], ribadendo che è consentito il patteggiamento per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* anche se il debito non è stato pagato, ma la confisca obbligatoria deve essere comunque disposta[65].

8. Prova del fatto accertato e interazione tra giudizi (art. 20 d.lgs. 74/2000).

8.1. Acquisibilità del giudicato tributario e degli accertamenti definitivi.

La riforma del 2024 ha inciso in modo significativo sul rapporto tra processo penale e processo tributario, intervenendo sull'art. 20 d.lgs. 74/2000.

[61] Ginex, *Riforma sanzioni: ambito operativo dei reati di omesso versamento*, in *ECNews*, 26 giugno 2024.
[62] Cavallini, *I delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sistema Penale*, 2025.
[63] Cass. pen., sez. III, 27 novembre 2025, n. 38438, cit.
[64] Arg. *ex* Cass. pen., sez. III, 19 febbraio 2025, n. 4326; v. anche Cass. pen., Sez. 3, n. 9924 del 17/10/2024, dep. 2025, *inedita*.
[65] Cass. pen., sez. III, 13 maggio 2025, n. 17901, cit.

La nuova disciplina prevede che 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, possano essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.

La norma rafforza il principio di collaborazione tra giurisdizioni, valorizzando il giudicato tributario e gli accertamenti amministrativi come elementi probatori nel processo penale.

Si supera così la tradizionale separazione tra i due binari, che spesso portava a risultati contraddittori e a una duplicazione degli accertamenti, con conseguente incertezza per il contribuente e per l'amministrazione.

Esempio pratico:
Un contribuente è sottoposto a verifica fiscale e, a seguito di accertamento con adesione, definisce la propria posizione tributaria in via amministrativa. Successivamente, viene avviato un procedimento penale per omesso versamento IVA relativo agli stessi fatti. Il giudice penale può acquisire l'atto di adesione e utilizzarlo come prova del fatto accertato (ad esempio, l'esistenza e l'ammontare del debito IVA), fermo restando il proprio potere di valutazione in ordine all'elemento soggettivo del reato.

Secondo la dottrina[66], la nuova disciplina consente di evitare disallineamenti fattuali tra processo penale e processo tributario, rafforzando la certezza del diritto e la tutela dell'affidamento del contribuente.

La Cassazione aveva già riconosciuto, in alcune pronunce antecedenti alla riforma, la possibilità di valorizzare il giudicato tributario come elemento probatorio nel processo penale[67]. La riforma recepisce e consolida questo orientamento, attribuendo valore legale all'acquisizione degli atti definitivi.

8.2. Effetti probatori e ricadute sistemiche.

L'acquisizione del giudicato tributario e degli atti di accertamento definitivi consente al giudice penale di fondare la propria decisione su elementi già accertati in sede amministrativa o tributaria, riducendo la necessità di duplicare le attività istruttorie.

Tuttavia, il giudice penale mantiene il potere-dovere di valutare autonomamente gli elementi soggettivi del reato (dolo, colpa, ecc.) e di verificare la sussistenza degli ulteriori presupposti richiesti dalla fattispecie penale.

Esempio pratico:
In un procedimento per indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater), il giudice penale può acquisire la sentenza della Commissione Tributaria che ha accertato la non spettanza del credito e utilizzarla come prova della condotta materiale, fermo restando l'accertamento della sussistenza del dolo.

La norma favorisce la coerenza tra i diversi giudizi e riduce il rischio di conflitti tra decisioni penali e tributarie. Si rafforza così la tutela dell'affidamento del contribuente, che può fare affidamento sulla definizione amministrativa o tributaria della propria posizione. Si riducono, inoltre, i tempi e i costi del processo penale, grazie alla valorizzazione degli accertamenti già compiuti in sede amministrativa.

[66] Cavallini, *I delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sistema Penale*, 2025.
[67] Cass. civ., Sez. 5, 03/09/2024, n. 23570, Rv. 672125 – 01; v. anche Cass. civ., Sez. 5, ord. n. 25632 del 22/09/2021, *inedita*.

Secondo la dottrina[68], la riforma rappresenta un importante passo avanti verso un sistema integrato di accertamento e repressione delle violazioni tributarie, in cui il processo penale e quello tributario dialogano e si rafforzano reciprocamente.

Resta tuttavia fermo il principio del libero convincimento del giudice penale, che non è vincolato dalle valutazioni giuridiche del giudice tributario, ma deve motivare adeguatamente l'eventuale dissenso.

La giurisprudenza dovrà dunque chiarire i limiti dell'efficacia probatoria degli atti amministrativi e tributari, soprattutto in presenza di elementi nuovi o di fatti sopravvenuti.

Esempio operativo:
Un avvocato difensore potrà utilizzare la sentenza tributaria favorevole al contribuente come elemento di prova nel processo penale, chiedendone l'acquisizione e valorizzando le valutazioni già compiute dal giudice tributario.

Le prime applicazioni giurisprudenziali sembrano tuttavia, almeno in parte[69], rettificare quella che è la *ratio* dell'intervento normativo. Con una importante decisione, infatti, si è affermato che l'efficacia del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario, ai sensi dell'art. 21-*bis* d.lgs. 74/2000, si riferisce esclusivamente alle sanzioni tributarie irrogate e non all'accertamento dell'imposta, rispetto alla quale la sentenza penale assolutoria ha rilievo come elemento di prova[70].

9. Rapporti tra sanzioni penali e amministrative (art. 21) e principio di compensazione sanzionatoria (art. 21-ter d.lgs. 74/2000).

9.1. Precisazioni sul doppio binario e sulla responsabilità degli enti.

La riforma del 2024 ha inciso in modo significativo sulla disciplina dei rapporti tra sanzioni penali e amministrative in materia tributaria, intervenendo sull'art. 21[71] d.lgs. 74/2000 e introducendo il nuovo art. 21-*ter*.

Queste norme sono fondamentali per comprendere la logica del cosiddetto "doppio binario sanzionatorio", che caratterizza il sistema italiano: per uno stesso fatto possono concorrere sanzioni penali e amministrative, ma con limiti e regole di coordinamento[72].

La norma dell'art. 21 chiarisce che le regole sui rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo si applicano anche alle sanzioni pecuniarie irrogate agli enti o alle società, quando queste siano collegate a un reato tributario commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente (cfr. art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. 231/2001).

Si rafforza così il coordinamento tra la responsabilità penale della persona fisica e quella amministrativa dell'ente, evitando duplicazioni eccessive e garantendo la coerenza delle decisioni.

Esempio pratico:

[68] Martellotta, *Omesso/tardivo versamento IVA: come cambia il sistema sanzionatorio*, Ipsoa, 27 maggio 2024.
[69] In linea con quanto immaginato dal legislatore si pone, ad esempio, Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2024, n. 23570, cit., secondo cui la sentenza penale di assoluzione con formula piena, se prodotta in un processo tributario pendente, ha effetto determinante sulla caduta dell'accertamento fiscale, eliminando la pretesa dell'Agenzia delle Entrate.
[70] Cass. civ., Cass. Sez. 5, 14/02/2025, n. 3800, Rv. 674094 – 01.
[71] La norma così recita: "La disciplina del comma 2 si applica 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'articolo 25-quinquiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231".
[72] Peraltro, dovendosi puntualizzare come di recente (Cass. civ., sez. trib., 14 febbraio 2025, n. 3800, cit.), la S.C. ha evidenziato come l'art. 21-*bis* d.lgs. 74/2000, introdotto dal d.lgs. 87/2024, legittima il doppio binario procedimentale e processuale, ma la sentenza penale di assoluzione ha efficacia di giudicato solo sulle sanzioni tributarie, non sull'accertamento dell'imposta.

Una società viene coinvolta in un procedimento penale per omesso versamento IVA commesso dall'amministratore nell'interesse della società stessa. In parallelo, viene avviato un procedimento amministrativo per l'irrogazione della sanzione pecuniaria ex d.lgs. 231/2001. La definizione del procedimento penale incide sulla possibilità di applicare la sanzione amministrativa all'ente, secondo le regole di coordinamento previste dall'art. 21.

Secondo la dottrina[73], la riforma rafforza la coerenza del sistema sanzionatorio, evitando che la stessa condotta sia punita due volte in modo sproporzionato e garantendo il rispetto del principio del *ne bis in idem* sostanziale.

9.2. Riduzione della misura in presenza di sanzioni già irrogate (art. 21-ter).

Il nuovo art. 21-*ter* introduce il principio della "compensazione sanzionatoria", secondo cui, quando per lo stesso fatto sono già state applicate sanzioni penali o amministrative, il giudice o l'autorità amministrativa devono tenerne conto al momento della determinazione della sanzione di propria competenza, al fine di ridurne la misura[74].

La norma recepisce i principi affermati dalla Corte EDU (sentenza "Grande Stevens" e altri c. Italia, 2014) e dalla Corte costituzionale (sent. n. 43/2018), secondo cui il sistema del doppio binario è compatibile con il principio del *ne bis in idem* solo se sono previsti meccanismi di coordinamento e di compensazione tra le sanzioni.

Il giudice penale e l'autorità amministrativa devono quindi evitare che la somma delle sanzioni applicate per lo stesso fatto sia manifestamente sproporzionata rispetto alla gravità della violazione[75].

Esempio pratico:
Un contribuente viene condannato in sede penale per omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis) e, per lo stesso fatto, gli viene irrogata una sanzione amministrativa pecuniaria dall'Agenzia delle Entrate. Il giudice penale, al momento della determinazione della pena, dovrà tener conto della sanzione amministrativa già applicata e ridurre la pena in modo proporzionato.

Secondo la dottrina[76], la compensazione sanzionatoria rappresenta un importante presidio di equità e di proporzionalità, che consente di evitare il rischio di sanzioni cumulative eccessive e di garantire il rispetto dei principi costituzionali e convenzionali.

La Corte di cassazione, anche prima della riforma, aveva già affermato la necessità di coordinare le sanzioni penali e amministrative per lo stesso fatto, valorizzando il principio della "pena complessiva proporzionata"[77].

9.3. Profili operativi e questioni aperte.

[73] Cavallini, *I delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sistema Penale*, 2025.
[74] La norma così recita: "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".
[75] La S.C. con una recente decisione ha peraltro chiarito che è onere della parte che lamenti la violazione del divieto di "*bis in idem*" convenzionale, in ragione dell'avvenuta irrogazione di una sanzione formalmente amministrativa ma di natura sostanzialmente penale per un fatto corrispondente, sul piano storico-naturalistico, a quello oggetto di sanzione penale, dedurre l'assenza di connessione sostanziale e temporale tra i diversi procedimenti e provare la definitività della sanzione amministrativa, non essendo sufficiente l'allegazione della sua sola irrogazione e della convergenza delle due sanzioni sulla medesima violazione (In motivazione, la Corte ha precisato che tale circostanza, di per sé legittima, risulta ormai positivamente regolata dal legislatore tributario all'art. 21-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. m), d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87: Cass. pen., Sez. 3, n. 41720 del 04/07/2024, Bagni, Rv. 287137 - 01).
[76] Colombo, *Pecunia (interdum) olet…*, in *Sistema Penale*, 2024.
[77] Cass. pen., Sez. 3, n. 2245 del 15/10/2021, dep. 2022, Colombo, Rv. 282799 - 01.

Con riferimento ai profili operativi, il difensore dovrà sempre segnalare al giudice penale o all'autorità amministrativa l'esistenza di sanzioni già irrogate per lo stesso fatto, chiedendo la riduzione della sanzione in applicazione del principio di compensazione. Le amministrazioni, a loro volta, dovranno coordinarsi per evitare duplicazioni eccessive e per garantire la proporzionalità della risposta sanzionatoria.

Quanto alle questioni aperte, la giurisprudenza dovrà anzitutto chiarire i criteri di quantificazione della riduzione, soprattutto nei casi in cui le sanzioni penali e amministrative abbiano natura e finalità diverse. Resta da verificare come si coordinerà la nuova disciplina con le regole sulla responsabilità degli enti *ex* d.lgs. 231/2001, specie nei casi di pluralità di concorrenti e di sanzioni accessorie.

Esempio operativo:
In un procedimento per indebita compensazione di crediti inesistenti (art. 10-quater), il contribuente che abbia già definito la propria posizione in sede amministrativa con il pagamento di una sanzione pecuniaria potrà chiedere al giudice penale la riduzione della pena, allegando la documentazione relativa alla sanzione già irrogata.

10. La comunicazione dell'azione penale all'Agenzia delle Entrate (art. 129 disp. att. c.p.p.).

10.1. Finalità di coordinamento e ricadute sull'accertamento.

La riforma del 2024 ha introdotto, all'art. 129 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale, il nuovo comma 3-*quater*, che disciplina un innovativo obbligo di comunicazione tra autorità giudiziaria e amministrazione finanziaria nei procedimenti per reati tributari[78].

La norma mira a rafforzare il coordinamento tra il procedimento penale e l'attività amministrativa di accertamento e riscossione. L'obbligo di comunicazione consente all'Agenzia delle Entrate di essere tempestivamente informata dell'avvio dell'azione penale per reati tributari, così da poter valutare lo stato della posizione fiscale del contribuente, adottare eventuali misure cautelari (ad esempio, iscrizione a ruolo, fermo amministrativo, ecc.) e fornire all'autorità giudiziaria tutte le informazioni utili per la definizione del procedimento.

Esempio pratico:
Un pubblico ministero esercita l'azione penale nei confronti di un imprenditore per omesso versamento IVA (art. 10-ter). In base al nuovo obbligo, il PM trasmette una comunicazione alla direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate, indicando gli estremi dell'imputazione. L'Agenzia, ricevuta la comunicazione, può verificare se il debito tributario è stato estinto, se è in corso una rateazione, se sono state attivate procedure di riscossione coattiva, ecc.

L'Agenzia delle Entrate può rispondere senza ritardo, trasmettendo al PM e al Comando della Guardia di Finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria (art. 32 d.P.R. 600/1973 e art. 51 d.P.R. 633/1972, come modificati).

Si realizza così un flusso informativo bidirezionale, che consente una più efficace collaborazione tra autorità giudiziaria e amministrazione finanziaria.

L'obbligo di comunicazione favorisce la tempestiva regolarizzazione del debito da parte del contribuente, che può essere informato dell'avvio del procedimento penale e attivarsi per evitare la condanna.

[78] La norma così recita: "Quando esercita l'azione penale per i delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il pubblico ministero informa la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dando notizia della imputazione".

Secondo la dottrina[79], la norma rappresenta un importante passo avanti verso un sistema integrato di accertamento e repressione delle violazioni tributarie, in cui il processo penale e quello amministrativo dialogano e si rafforzano reciprocamente.

10.2. Le prime prassi applicative.

Le prime applicazioni della norma hanno evidenziato alcuni profili di interesse pratico e alcune criticità operative.

L'obbligo di comunicazione consente all'Agenzia delle Entrate di monitorare in tempo reale lo stato dei procedimenti penali per reati tributari, migliorando la gestione del rischio fiscale e la programmazione delle attività di controllo.

Il contribuente, informato dell'avvio del procedimento penale, può valutare l'opportunità di attivare una rateazione, di definire la propria posizione in via amministrativa o di collaborare con l'autorità giudiziaria per ottenere i benefici premiali previsti dalla legge (riduzione della pena, sospensione del processo, ecc.).

Esempio pratico:
Un contribuente riceve una comunicazione dall'Agenzia delle Entrate, che lo informa dell'avvio di un procedimento penale per omesso versamento di ritenute certificate. Il contribuente, consapevole della situazione, attiva tempestivamente una rateazione e comunica al giudice la regolarità dei pagamenti, ottenendo la sospensione del processo e, in caso di adempimento integrale, la riduzione della pena.

La tempestività e l'efficacia della comunicazione dipendono dalla capacità delle autorità coinvolte di gestire i flussi informativi e di coordinarsi in modo efficiente.

Resta da chiarire, in sede applicativa, come si coordinerà l'obbligo di comunicazione con le regole sulla tutela della riservatezza e sulla protezione dei dati personali.

Secondo la dottrina[80], la norma rafforza la collaborazione tra autorità giudiziaria e amministrazione finanziaria, ma richiede un'attenta applicazione per evitare sovrapposizioni e conflitti di competenza.

Non risultano ancora pronunce di legittimità specifiche sulla nuova disciplina, ma la prassi amministrativa e le prime circolari dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Circ. AE 7/2025) confermano l'importanza del coordinamento tra i diversi attori istituzionali.

11. Disposizioni di coordinamento: regolarizzazioni, controlli automatizzati e rateazioni (commi 6 e 7 dell'art. 1 d.lgs. 87/2024).

11.1. Estensione delle regole di art. 12-bis e 13-bis alle regolarizzazioni.

La riforma del 2024, con i commi 6[81] e 7 dell'art. 1, ha introdotto importanti disposizioni di coordinamento che incidono profondamente sull'operatività delle cause di non punibilità, delle misure cautelari reali e delle sospensioni processuali in presenza di regolarizzazioni e rateazioni.

[79] Sabbatini, *La riforma dei reati tributari: appunti sul d.lgs. 87/2024*, in *Giurisprudenza Penale*, 2024.
[80] Cavallini, *I delitti di omesso versamento dopo il d.lgs. 87/2024*, in *Sistema Penale*, 2025.
[81] Il testi del comma 6, art. 1, così recita: "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, dell'articolo 3, comma 12-undecies, del decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18, e dell'articolo 7, comma 7, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39".

In particolare, il comma 6 estende i benefici previsti per la rateizzazione "ordinaria" anche alle ipotesi di regolarizzazione agevolata (c.d. "tregua fiscale", "rottamazione-quater", "definizione agevolata delle liti pendenti", ecc.), prevedendo che: a) il sequestro finalizzato alla confisca non è disposto se il debito è in corso di estinzione mediante rateizzazione a seguito di regolarizzazione; b) il processo penale può essere sospeso, con sospensione della prescrizione, anche in presenza di rateizzazione derivante da regolarizzazione agevolata.

Esempio pratico:
Un contribuente che ha aderito alla "rottamazione-quater" (l. 197/2022) e sta pagando regolarmente le rate, non potrà subire il sequestro preventivo dei beni e potrà ottenere la sospensione del processo penale fino al completamento dei pagamenti, con applicazione dei benefici premiali previsti dall'art. 13-bis.

Secondo la dottrina[82], la disposizione rappresenta un importante incentivo alla *compliance*, consentendo ai contribuenti che aderiscono alle regolarizzazioni agevolate di beneficiare degli stessi effetti premiali previsti per la rateizzazione ordinaria.

11.2. Comunicazioni 36-bis/54-bis entro il 30 settembre e rateazioni "in anticipo".

Il comma 7[83] dell'art. 1 d.lgs. 87/2024 introduce una disciplina innovativa in materia di controlli automatizzati e rateazioni "anticipate".

La norma disciplina il rapporto tra i tempi del controllo automatizzato (c.d. "avviso bonario") e la consumazione dei reati di omesso versamento di ritenute e IVA.

In particolare, si stabilisce che gli esiti dei controlli automatizzati devono essere comunicati entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Nelle more della comunicazione, il contribuente può iniziare a pagare ratealmente le somme dovute, versando almeno un ventesimo per ciascun trimestre solare. La prima rata deve essere versata entro il termine di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* (31 dicembre dell'anno successivo); le successive entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Dopo la comunicazione, il pagamento rateale prosegue secondo le regole ordinarie.

Esempio pratico:
Un contribuente presenta la dichiarazione IVA per il 2024. Prima di ricevere l'avviso bonario (che arriverà entro il 30 settembre 2025), può iniziare a pagare ratealmente le somme dovute, versando almeno un ventesimo per trimestre. In questo modo, evita la consumazione del reato di omesso versamento IVA e beneficia della sospensione del processo penale, se attivato.

Secondo la dottrina[84], la norma consente una migliore gestione dei tempi di accertamento e riscossione, favorendo la regolarizzazione spontanea e riducendo il rischio di contestazioni penali per ritardi fisiologici nei pagamenti.

---

[82] Bonuzzi, *Regolarizzazione saldo IVA 2024*, in *ECNews*, 21 marzo 2025.

[83] Il testo del comma 7 così recita: "Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, gli esiti del controllo automatizzato effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, sono comunicati, rispettivamente, al sostituto d'imposta e al contribuente entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione. Nelle more del ricevimento della comunicazione il sostituto o il contribuente può provvedere spontaneamente al pagamento rateale delle somme dovute a titolo di ritenute o di imposta, nella misura di almeno un ventesimo per ciascun trimestre solare. La prima rata è versata entro il termine indicato nel comma 1 degli articoli 10-bis e 10-ter e le rate successive sono versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo. Dopo il ricevimento della comunicazione, il pagamento rateale prosegue secondo le disposizioni del presente articolo".

[84] Martellotta, *Omesso/tardivo versamento IVA: come cambia il sistema sanzionatorio*, Ipsoa, 27 maggio 2024.

11.3. Impatto sui processi di accertamento e riscossione.

Plurimi sono gli effetti pratici discendenti dalle disposizioni di cui ai commi 6 e 7:

a) le nuove regole incentivano la regolarizzazione spontanea e la *compliance*, consentendo ai contribuenti di evitare la consumazione del reato e di beneficiare della sospensione del processo penale anche in presenza di regolarizzazioni agevolate;

b) l'Amministrazione finanziaria può contare su un flusso più regolare di entrate, grazie alla possibilità di avviare la rateazione anche prima della notifica dell'avviso bonario;

c) si riduce il rischio di sovrapposizione tra procedimento penale e procedimento amministrativo, grazie al coordinamento tra i tempi del controllo automatizzato e quelli della consumazione del reato.

Esempio operativo: Un commercialista che assiste un cliente con un debito IVA potrà consigliare di avviare tempestivamente la rateazione, anche in assenza dell'avviso bonario, per evitare la contestazione del reato e beneficiare dei vantaggi previsti dalla nuova disciplina.

Secondo la dottrina[85], la possibilità di avviare la rateazione in anticipo rispetto all'avviso bonario rappresenta un importante strumento di prevenzione del rischio penale e di tutela del contribuente in buona fede.

12. Considerazioni conclusive.

12.1. Dal "penale della riscossione" alla "proporzionalità della responsabilità".

La riforma attuata dal d.lgs. 87/2024 segna un passaggio epocale nella filosofia del diritto penale tributario italiano. Si assiste, in modo sempre più marcato, al superamento della logica del "*penale della riscossione*", in cui la sanzione penale era spesso utilizzata come strumento di pressione per il recupero del gettito, a favore di un modello fondato sulla proporzionalità della responsabilità e sulla valorizzazione della *compliance*.

Esempio sistemico: In passato, un imprenditore che si trovava in temporanea difficoltà di liquidità rischiava la condanna penale anche per ritardi marginali o per errori formali, senza che venisse adeguatamente valutata la sua effettiva colpevolezza o la sua successiva condotta collaborativa. Oggi, grazie alle nuove cause di non punibilità, alla valorizzazione della rateazione e alla possibilità di sospendere il processo in presenza di regolarizzazione, il sistema si orienta verso una risposta più calibrata e attenta alle reali condizioni del contribuente.

12.2. Tre cantieri aperti per il futuro.

(i) Incertezza tecnica e colpa: la nuova clausola di "obiettiva incertezza" (art. 10-*quater*, comma 2-*bis*) rappresenta una conquista di civiltà giuridica, ma pone anche nuove sfide interpretative. La giurisprudenza dovrà individuare criteri chiari per distinguere tra incertezza obiettiva e colpa grave, valorizzando la buona fede del contribuente e la sua diligenza nell'adeguarsi alle prassi amministrative, alle circolari e agli interpelli.

Esempio pratico: Un'impresa che si affida a un parere tecnico qualificato o a una risposta a interpello non può essere equiparata, sul piano della colpevolezza, a chi agisce in modo fraudolento o con negligenza grave.

[85] Bonuzzi, *Regolarizzazione saldo IVA 2024*, in *ECNews*, 21 marzo 2025.

(ii) Coordinamento inter-giurisdizionale: l'integrazione tra processo penale e processo tributario, rafforzata dall'art. 20 e dalle nuove regole sulla comunicazione tra autorità giudiziaria e Agenzia delle Entrate, rappresenta un importante passo avanti verso un sistema più efficiente e coerente. Tuttavia, restano aperte alcune questioni:

1) come garantire il rispetto del principio del libero convincimento del giudice penale, senza svuotare di contenuto il giudicato tributario? 2) come evitare conflitti tra decisioni penali e tributarie, soprattutto in presenza di elementi nuovi o sopravvenuti?

Esempio operativo:
Un giudice penale che si trovi di fronte a una sentenza tributaria favorevole al contribuente dovrà motivare in modo particolarmente rigoroso un eventuale dissenso, per evitare il rischio di decisioni contraddittorie e di incertezza applicativa.

(iii) Compliance e prevenzione: le nuove regole su rateazioni, regolarizzazioni e controlli automatizzati costruiscono un percorso di prevenzione penale che valorizza la collaborazione tra contribuente e amministrazione. Il successo di questo modello dipenderà dalla capacità delle istituzioni di garantire trasparenza, tempestività e sostenibilità dei piani di rateazione, nonché dalla diffusione di una cultura della compliance fiscale.

Esempio sistemico:
Un contribuente che, ricevuto un avviso bonario, attiva tempestivamente una rateazione e regolarizza la propria posizione, non solo evita la sanzione penale, ma contribuisce anche al rafforzamento del patto fiscale tra Stato e cittadini.

12.3. Verso un diritto penale tributario "dialogico" e sostenibile.

La riforma del 2024 può essere letta come il primo tassello di una più ampia trasformazione del diritto penale tributario, che si sta progressivamente spostando da una logica "verticale" (autorità che punisce il suddito) a una logica "dialogica", in cui il contribuente è chiamato a collaborare attivamente con l'amministrazione per la corretta determinazione e il tempestivo pagamento del tributo.

Tre sono le direttrici di sviluppo futuro: 1) anzitutto, la personalizzazione della risposta sanzionatoria (la tendenza è verso una sempre maggiore personalizzazione della sanzione, che tenga conto non solo della gravità oggettiva della violazione, ma anche della condotta *post factum*, della situazione economica e della buona fede del contribuente); 2) in secondo luogo, la centralità della prevenzione e della *compliance* (il diritto penale tributario del futuro sarà sempre più orientato alla prevenzione delle violazioni, attraverso strumenti di assistenza, formazione e dialogo tra amministrazione e contribuenti); 3) infine, la sostenibilità del sistema sanzionatorio (un sistema sanzionatorio efficace è quello che riesce a recuperare il gettito senza distruggere il tessuto produttivo e senza criminalizzare l'errore; la sostenibilità passa per la proporzionalità, la ragionevolezza e la valorizzazione della regolarizzazione spontanea).

Il d.lgs. 87/2024 rappresenta dunque una svolta di sistema, che pone le basi per un diritto penale tributario più giusto, efficace e sostenibile. La sfida per il futuro sarà quella di consolidare questi principi nella prassi applicativa, nella formazione degli operatori e nella cultura fiscale del Paese.

Alessio Scarcella