

CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

LA RIPARAZIONE DELL'OFFESA TRIBUTARIA E I SUOI RIFLESSI SULL'IMPUTATO E SULL'ENTE NEL PROCESSO PENALE

AVV. GABRIELE MINNITI

15/05/2026

Gli istituti deflattivi del processo penale tributario: una sorta di Giustizia Riparativa in senso lato

Il sistema penale tributario, delineato dal D.Lgs. n. 74/2000, e da ultimo modificato con il **D.lgs. n. 87 del 2024** è caratterizzato da un complesso apparato di istituti che mirano a incentivare il ravvedimento del contribuente e il ripristino dell'interesse erariale leso.

L'obiettivo si è spostato: non si cerca solo la punizione del reo (sebbene, negli anni il Legislatore abbia inasprito le sanzioni penali, da ultimo con la Legge 157/2019), ma la **riparazione dell'offesa attraverso il pagamento del debito tributario**.

Il cuore di tale sistema risiede negli articoli **13 e 13-bis** del decreto, i quali disegnano un percorso premiale differenziato in base alla gravità del reato e alla tempestività della condotta riparatoria.

L'Articolo 13 del D.Lgs. 74/2000: le cause di non punibilità

L'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 disciplina le ipotesi in cui l'**integrale estinzione del debito tributario** determina la **non punibilità del reato**.

La norma opera una distinzione fondamentale basata sulla **tipologia di delitto** e sulla **tempestività della condotta riparatoria**, riflettendo una valutazione legislativa sulla diversa gravità delle fattispecie.

Reati di omesso versamento e indebita compensazione (Art. 13, co. 1)

Per i delitti di **omesso versamento di ritenute dovute o certificate** (art. 10-bis), **omesso versamento di IVA** (art. 10-ter) e **indebita compensazione di crediti non spettanti** (art. 10-quater, co. 1), la non punibilità è subordinata a una sola condizione: i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante **integrale pagamento degli importi dovuti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**.

Questo regime si applica a reati considerati dal legislatore di minore allarme sociale, in quanto non implicano una condotta fraudolenta volta a occultare la base imponibile, ma una mera omissione nel versamento di imposte già dichiarate o comunque dovute.

È essenziale sottolineare che per «**integrale pagamento**» si intende l'effettiva estinzione del debito, non essendo sufficiente un mero accordo di rateizzazione con l'amministrazione finanziaria (Cass. Pen., Sez. 3, n. 24340 del 20.6.2024).

Reati dichiarativi e fraudolenti (Art. 13, co. 2)

Per i delitti di maggiore gravità, che minano la veridicità delle dichiarazioni fiscali, le condizioni per la non punibilità sono significativamente più stringenti. Si tratta dei reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- Dichiarazione infedele (art. 4);
- Omessa dichiarazione (art. 5).

Segue: i requisiti per la non punibilità

Per queste fattispecie, la non punibilità richiede il concorso **di due requisiti**:

- 1. l'integrale pagamento dei debiti tributari**, comprensivi di sanzioni e interessi, a seguito di ravvedimento operoso o presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.
- 2. il ravvedimento o la presentazione** devono intervenire **prima** che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

→ La *ratio* di questa disciplina più rigorosa risiede nella **maggiore capacità decettiva e offensività** dei reati dichiarativi.

Il beneficio massimo della non punibilità è riservato esclusivamente a una **resipiscenza spontanea**, che precede qualsiasi iniziativa repressiva da parte delle autorità.

→ Il **pagamento effettuato dopo l'avvio di un controllo fiscale** non estingue il reato, ma può al più integrare una **circostanza attenuante** (cfr. art. 13-bis, comma 1).

Si osservi che tale causa di non punibilità può ipotizzarsi applicabile anche in relazione al reato di «***Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti***» (art. 8), in quanto la giurisprudenza di legittimità in materia di condizioni di ammissibilità del patteggiamento, ha ritenuto che tale fattispecie generi l'obbligo del pagamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.

Peraltro, la disposizione in parola può altresì ritenersi applicabile al reato di **occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)**, qualora dalla condotta contestata sia derivato un debito tributario.

Del pari, alle medesime condizioni, può ipotizzarsi applicabile al reato di **indebita compensazione di crediti inesistenti (art. 10-quater, comma 2)**.

Disposizioni integrative dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000

- **Pagamento rateale (co. 3):** la norma tiene conto delle difficoltà pratiche nel saldare ingenti debiti in un'unica soluzione. Se il debito è in fase di estinzione tramite rateizzazione prima dell'apertura del dibattimento, il Giudice può sospendere il processo e concedere un termine di tre mesi (prorogabile una sola volta per altri tre mesi) per il saldo del debito residuo. Durante tale periodo, il corso della prescrizione è sospeso.

NB: **Art. 12-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000:** «*Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti*».

- **Crisi di liquidità non imputabile (co. 3-bis):** di notevole importanza è la causa di non punibilità introdotta specificamente per i reati di omesso versamento (artt. 10-bis e 10-ter).
- **Particolare tenuità del fatto (co. 3-ter).**

La particolare tenuità del fatto nei reati tributari (co. 3-ter), introdotta dal D.lgs. n. 87/2024 I presupposti dell'art. 131-bis C.p.

L'art. **131-bis** C.p. prevede la non punibilità del fatto quando, per le **modalità** della condotta e per **l'esiguità** del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'art. 133, primo comma, C.p., anche in considerazione della condotta susseguente al reato, l'offesa è di **particolare tenuità** e il comportamento risulta **non abituale**.

E, dunque, oltre allo sbarramento del **limite edittale** (la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena), la norma richiede **congiuntamente** la **particolare tenuità dell'offesa** e la **non abitualità del comportamento**.

Gli «indici-criteri»

1. La particolare tenuità dell'offesa

articolata a sua volta in due «*indici-requisiti*»:

- **modalità della condotta;**
- **esiguità del danno o del pericolo.**

valutati entrambi dal giudice sulla base dei criteri indicati dall'art. **133** C.p. (natura, specie, mezzi, oggetto, tempo, luogo ed ogni altra modalità dell'azione, gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato, intensità del dolo o grado della colpa, nonché alla luce della condotta successiva al fatto, a seguito della modifica introdotta dalla c.d. Riforma Cartabia).

2. La non abitualità del comportamento

Solo se sussistono **entrambi** questi «indici-criteri» si potrà considerare il fatto di particolare tenuità e, di conseguenza, **escluderne la punibilità.**

L'applicazione dell'art. 131-bis C.p. ai reati fiscali

Il **co. 3-ter dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000**, introdotto dal D.lgs. n. 87 del 2024 stabilisce che, ai fini della valutazione della particolare tenuità nei reati, il giudice deve considerare in modo **«prevalente»**:

- a) **l'entità dello scostamento dell'imposta evasa** rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- b) **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**, qualora sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- d) **la "situazione di crisi" dell'impresa**, definita ai sensi del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

L'operatività dell'art. 131-bis C.p.

La **causa di non punibilità** della particolare tenuità opera indistintamente per **tutti i reati tributari che rispettano i limiti previsti dall'art. 131-bis C.p.**, a prescindere da quando intervenga il pagamento del debito fiscale.

Si osservi che, come espressamente previsto dall'art. 131-bis, comma 5, C.p., ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma (minimo non superiore a 2 anni) **si deve tenere conto delle circostanze per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale.**

Reati ammessi (stante l'odierna cornice edittale):

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 2 bis);
- Dichiarazione infedele (art. 4);
- Omessa dichiarazione (art. 5);
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 2 bis);
- Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis);
- Omesso versamento di IVA (art. 10-ter);
- Indebita compensazione (art. 10-quater).

Rilevanza del pagamento del debito (condotta susseguente)

Il **pagamento del debito tributario** dopo la commissione del reato è una condotta susseguente che, alla luce della "Riforma Cartabia", deve essere valutata ai fini dell'art. 131-bis C.p.

*“In presenza di una progressiva estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, ai sensi della richiamata lettera c) del comma 3-ter dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, il giudice deve valutare in termini di prevalenza l'«entità del debito tributario residuo», quale differenza fra l'entità del debito tributario iniziale e quella dei pagamenti effettuati. Ne consegue che, **qualora i pagamenti effettuati coprano una percentuale assai elevata del debito tributario, il comportamento dell'imputato successivo alla commissione del reato deve essere ritenuto - per espressa previsione legislativa - quale indice particolarmente pregnante della speciale tenuità del fatto**” (Cass. Pen., Sez. 3, n. 22076 del 13.03.2025).*

Il giudizio di bilanciamento

La novella normativa ha rivoluzionato il **giudizio di bilanciamento** di cui all'art. 133 C.p., **anteponendo, sul piano del valore ponderale, il comportamento successivo del soggetto agente** - rappresentato dal pagamento del debito tributario -, agli altri requisiti richiamati dalla norma anzidetta.

→ la *ratio* della riforma, infatti, è **garantire il recupero del gettito fiscale**.

*“l'utilizzo, da parte del legislatore, del termine "**prevalente**" indica, a giudizio del Collegio, che anche uno **solo degli indicatori possa essere ritenuto assorbente rispetto agli altri, che debbono, tuttavia, essere presi in considerazione**”* (Cass. Pen., Sez. 3, n. 41528 del 16.12.2025).

Effetti dell'applicazione dell'art. 131-bis C.p.

L'art. 131-bis C.p. determina il **proscioglimento per non punibilità a causa della «particolare tenuità del fatto»**. Dunque, non è una piena assoluzione nel merito, ma esclude solo l'applicazione della pena.

Peraltro, la sentenza di proscioglimento per tenuità del fatto, solo a seguito di dibattimento, ha **efficacia di giudicato** quanto all'accertamento della sussistenza del fatto, alla sua illiceità penale e all'affermazione che l'imputato lo ha commesso, nel **giudizio civile o amministrativo**.

Diversamente, **l'archiviazione per tenuità del fatto** nella fase delle indagini preliminari, non comportando un accertamento sul fatto, non è equiparabile a una sentenza di condanna, quanto agli effetti nei procedimenti civili e amministrativi.

L'Articolo 13-bis del D.Lgs. 74/2000: attenuante speciale e accesso al patteggiamento

L'articolo 13-bis opera come una «**valvola di sicurezza**» del sistema premiale, offrendo benefici anche quando non sono soddisfatte le stringenti condizioni per la non punibilità previste dall'art. 13.

Circostanza attenuante speciale (Art. 13-bis, co. 1)

La disposizione in esame si applica «*Fuori dai casi di non punibilità*» - se il debito tributario (comprensivo di sanzioni e interessi) viene estinto prima della chiusura del dibattimento di primo grado, le **pene sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie**.

Circostanza attenuante speciale (Art. 13-bis, co. 1)

L'attenuante in discorso assume un ruolo cruciale quando il pagamento avviene **tardivamente**, ovvero dopo che l'autore ha avuto conoscenza di attività di accertamento, precludendo così la non punibilità ex art. 13, co. 2.

La norma prevede, inoltre, meccanismi di **sospensione del processo in caso di pagamento rateale in corso**, a dimostrazione della volontà del Legislatore di favorire comunque l'estinzione del debito.

Condizione di ammissibilità per il patteggiamento (Art. 13-bis, co. 2)

La norma stabilisce che il **patteggiamento** può essere richiesto solo quando il **debito tributario è estinto** prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, nonché quando ricorre il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi espressamente escluse.

La giurisprudenza di legittimità ha svolto un ruolo fondamentale nel delineare l'ambito applicativo di questa preclusione, per evitare aporie sistemiche.

Ambito di applicazione

La preclusione opera ormai pacificamente per i più gravi reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5 (Cass. Pen. Sez. 3, n. 9083 del 12/01/2021, Rv. 281709, nonché più recentemente Cass. Pen. Sez. 3, n. 12220 del 26/01/2024, Rv. 286133 e n. 22628 del 18/04/2025, Rv. 288261), fatto salvo il caso in cui sussistano le condizioni per riconoscere la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2.

«In tema di reati tributari, la preclusione al patteggiamento posta dall'art. 13-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera solo con riguardo ai più gravi reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, richiamati dall'art. 13, comma 2, dello stesso decreto».

La Cassazione ha ritenuto non irragionevole subordinare un rito premiale come il patteggiamento a un ravvedimento che, pur non estinguendo il reato, definisca almeno il contenzioso fiscale.

In relazione all'art. 8, la Suprema Corte ha **mutato orientamento** sulle condizioni di ammissibilità del rito speciale del patteggiamento.

→ secondo un **primo orientamento**, non serviva il pagamento del debito tributario per poter accedere al patteggiamento, *“sul presupposto logico, prima ancora che giuridico, della condizione di accessibilità al patteggiamento è che le condotte determinino un debito tributario a carico del loro autore che questi possa assolvere, con la conseguenza che la condizione di ammissibilità del patteggiamento di cui alla disposizione denunciata non è applicabile in relazione ai reati, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, che sussistono pur in **assenza di un'evasione di imposta**, e quello di distruzione od occultamento delle scritture contabili, la cui consumazione prescinde dall'evasione”* (Cass. Pen. Sez. 3, n. 1582 del 14/12/2021).

Successivamente, il Supremo Consesso ha **superato il citato orientamento**, osservando che: *“Poiché l’emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera l’obbligo del pagamento dell’imposta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, ne consegue che per poter accedere al patteggiamento è necessario il pagamento integrale dei debiti tributari”* (Cass. Pen., Sez. 3, n. 25656 del 5/07/2022).

Invero, laddove dalle condotte contestate emerga l’insorgenza di un debito tributario, pare legittimo ritenere che la preclusione in discorso possa altresì operare in relazione agli artt. **10 e 10-quater, comma 2.**

Esclusioni

La **preclusione non opera** per i **reati di omesso versamento (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater, co. 1)**: la ragione è logico-sistematica; infatti, per questi delitti, l'estinzione del debito prima dell'apertura del dibattimento determina la non punibilità del fatto ai sensi dell'art. 13, comma 1 (*ex multis* Cass., Sez. 3, n. 9083 del 12/01/2021).

Pertanto, sarebbe **contraddittorio e illogico richiedere il pagamento** come condizione per accedere a un rito (il patteggiamento) quando lo stesso **pagamento estinguerebbe il reato, rendendo il rito superfluo** (motivo per il quale l'art. 13 bis, comma 2, esclude dal proprio ambito di applicabilità le ipotesi di cui all'art. 13, comma 1).

Per lo stesso motivo, la preclusione non può altresì ritenersi applicabile in relazione agli altri reati tributari, qualora intervenga **l'integrale pagamento dei debiti tributari**, comprensivi di sanzioni e interessi, **prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o **dell'inizio di qualunque attività di accertamento** amministrativo o di procedimenti penali. Poiché, in tal caso, il reato non sarebbe punibile ai sensi dell'art. 13, comma 2.

La responsabilità dell'ente per la commissione di reati tributari

il Legislatore, nel **2019**, ha introdotto l'**art. 25-quinquiesdecies** tra gli illeciti amministrativi previsti dal **D.lgs. 231/2001** (in relazione ai reati presupposto di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10, 10-quater e 11 D.lgs. 74/2000, con la precisazione che gli illeciti di cui agli artt. 4, 5 e 10-quater possono ritenersi integrati solo quando *“commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro”*), in materia di responsabilità amministrativa degli Enti, sancendo il definitivo tramonto dell'impermeabilità tra illecito fiscale e responsabilità dell'Ente.

Le conseguenze per l'ente in caso di riparazione dell'offesa

L'adempimento del debito tributario potrebbe rilevare ai fini della determinazione del numero delle quote da parte del giudice penale e come particolare causa di riduzione della sanzione:

- **ex art. 11 del D.lgs. 231/2001**: il giudice determina tale primo fattore della sanzione pecuniaria tenendo conto, oltre che della gravità del fatto e del grado di responsabilità dell'ente, anche dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e prevenire la commissione di ulteriori illeciti.
- **ex art. 12 del D.lgs. 231/2001**: se il pagamento avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, l'importo è ridotto da un terzo alla metà.

La (non) applicabilità delle cause di non punibilità all'ente

Stando agli insegnamenti maturati nel formante giurisprudenziale, **non** sembra che il pagamento effettuato dall'ente possa valere come particolare causa di non punibilità per la responsabilità amministrativa da reato.

Tale conclusione prende le mosse dagli approdi maturati in punto di particolare tenuità del fatto: è noto, infatti, che le decisioni di legittimità sulla questione si siano assestate nel senso di non ritenere estensibile alle persone giuridiche la non punibilità operativa per l'autore del reato presupposto, sulla scorta della portata sistematica dell'art. 8 D.lgs. 231/2001, che cristallizza il cd. **principio di autonomia della responsabilità dell'ente**.

Segue: La (non) applicabilità delle cause di non punibilità all'ente

Tale orientamento, relativo a una causa di non punibilità generale come quella dell'art. 131-bis C.p., è applicabile, per analogia, anche alla specifica causa di non punibilità per i reati tributari prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000.

Il fatto che la «*Relazione conclusiva del Tavolo tecnico per la revisione della disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche*» del Ministero della Giustizia (del novembre 2025) abbia sentito la necessità di proporre una modifica legislativa per introdurre espressamente **l'estensione della non punibilità all'ente per i reati tributari** (attraverso l'innesto nel D.Lgs. n. 74/2000 di un nuovo **art. 13-bis.01**, rubricato «*Non punibilità dell'ente*») è la prova più evidente che, secondo l'interpretazione corrente della Cassazione, tale estensione non opera automaticamente.

Le incongruenze di sistema

La mancata estensione all'ente della non punibilità nei casi previsti dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000 determina una palese irragionevolezza del sistema, il quale finisce per promettere impunità alla persona fisica pur continuando a sanzionare l'ente per il medesimo fatto.

Tale asimmetria rischia di innescare un pericoloso conflitto di interessi tra il soggetto collettivo e l'autore del reato presupposto, poiché l'ente potrebbe non avere alcun interesse economico a saldare il debito tributario qualora non possa beneficiare del medesimo meccanismo premiale ma soltanto dei ridotti abbattimenti sanzionatori previsti dagli articoli 11 e 12 della normativa 231.

Segue: Le incongruenze di sistema

Questa interpretazione restrittiva dell'articolo 8 rischia, infine, di produrre frizioni insanabili con il **principio del *ne bis in idem***, considerando che la medesima violazione viene oggi colpita sia da sanzioni amministrative, spesso aventi natura sostanzialmente penale secondo i criteri Engel, sia dalle sanzioni del decreto 231.

Sebbene il recente decreto legislativo 87 del 2024 abbia cercato di mitigare queste criticità attraverso il nuovo articolo **21-ter**, consentendo al giudice di ridurre la sanzione sulla base di quella già divenuta definitiva in un precedente procedimento, rimane fondamentale risolvere alla radice l'incongruenza relativa alle cause di non punibilità per garantire un assetto normativo che sia realmente armonico e rispettoso dei principi costituzionali e sovranazionali.

Un caso concreto – la contestazione

Recentemente, nell'ambito di un procedimento a carico di un ente, la Procura di Milano ha offerto un'applicazione pratica e innovativa della normativa di riferimento.

L'ente era indagato per l'illecito amministrativo previsto dall'art. 25-quinquiesdecies del D.Lgs. 231/2001, in relazione al reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti) commesso da un soggetto apicale. Il vantaggio per la società era stato quantificato in un'evasione IVA di oltre 16,5 milioni di euro.

Un caso concreto – le condotte riparatorie dell'ente

A seguito dell'avvio del procedimento, la società ha posto in essere un imponente piano di condotte riparatorie e rimediali, tra cui:

- il pagamento integrale all'Erario di oltre 16 milioni di euro a titolo di imposta e di circa 3,5 milioni a titolo di sanzioni amministrative tributarie;
- l'internalizzazione di oltre 470 lavoratori, eliminando la filiera di appalti critici;
- l'adozione di una nuova e più stringente procedura di controllo sui fornitori;
- la modifica della composizione dell'OdV;
- l'aggiornamento del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo (MOGC 231) per renderlo idoneo a prevenire reati della stessa specie.

Un caso concreto – il ragionamento della Procura sul *ne bis in idem*

La Procura milanese, nel motivare la richiesta di archiviazione, ha svolto un'articolata analisi del principio del *ne bis in idem*, applicandolo al caso di specie. Si riepilogano di seguito i punti salienti del provvedimento:

- 1. Identità del fatto e natura delle sanzioni:** la Procura ha riconosciuto che i fatti di frode fiscale contestati nel procedimento 231 erano «esattamente gli stessi» di quelli oggetto del parallelo procedimento tributario. Inoltre, ha qualificato le sanzioni tributarie applicate come "sostanzialmente penali" alla luce dei criteri Engel, data la loro finalità afflittiva e dissuasiva.
- 2. Il problema della proporzionalità e la lacuna normativa:** il punto cruciale del ragionamento è il rischio di una violazione del *ne bis in idem* sotto il profilo sostanziale della proporzionalità. Al momento dell'introduzione dei reati tributari nel D.Lgs. 231/2001, il Legislatore non aveva previsto un meccanismo di compensazione che consentisse al giudice penale di tener conto delle sanzioni tributarie già pagate. Questo avrebbe potuto portare a un "eccesso punitivo", con un cumulo di sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali;



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



Un caso concreto – il ragionamento della Procura sul ne bis in idem

- 3. L'impatto del D.Lgs. 87/2024 e l'art. 21-ter D.Lgs. 74/2000:** la Procura ha individuato la soluzione a questa criticità in una norma sopravvenuta, l'art. 21-ter del D.Lgs. 74/2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024. Questa disposizione stabilisce che: *"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 ridurre la relativa misura**, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva"*;
- 4. L'interpretazione della «riduzione a zero»:** la Procura, nel provvedimento di archiviazione, ha interpretato la locuzione *"al fine di ridurre la relativa misura"* di cui al citato art. 21-ter in senso estensivo. Ha sostenuto che il verbo "ridurre" non implicasse necessariamente una mera "diminuzione", ma potesse legittimare anche una "riduzione a zero" della sanzione;



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



Un caso concreto – il ragionamento della Procura sul ne bis in idem

5. **La decisione:** alla luce delle ingenti somme già versate dall'ente a titolo di imposta e sanzioni, e delle significative condotte riparatorie e di risanamento organizzativo, la Procura ha ritenuto che l'unica misura compatibile con la logica proporzionale-premiale del nuovo sistema sanzionatorio penal-tributario fosse la "riduzione a zero" della sanzione ex D.Lgs. 231/2001.

Grazie per l'attenzione!

Gabriele Minniti
Avvocato
gabriele@minniti.it