

PENALE TRIBUTARIO

L'estinzione del debito tributario come causa di non punibilità

di Marco Bargagli

OneDay Master

Indebita compensazione dei crediti d'imposta non spettanti e inesistenti e il loro recupero: l'impatto della riforma fiscale

Scopri di più

Con l'entrata in vigore del **D.Lgs. n. 87/2024**, il Legislatore ha attuato una profonda **revisione** del **sistema sanzionatorio**, con il chiaro intento di raggiungere una maggiore **integrazione** tra **sanzioni amministrative e penali**, **evitando** allo stesso tempo forme di **duplicazione sanzionatorie**, certamente non compatibili con il famoso principio del **divieto di bis in idem**.

Ricordiamo che, sotto il **profilo sanzionatorio**, l'intervento legislativo ha direttamente **modificato le disposizioni** contenute nei **D.Lgs. n. 74/2000, n. 471/1997 e n. 472/1997** che, a decorrere dal **1° gennaio 2026**, saranno abrogati dal Testo Unico delle **sanzioni tributarie amministrative e penali**, approvato con il D.Lgs. n. 173/2024.

A livello penale-tributario, la Riforma in rassegna considera, da un lato, l'eventuale **crisi di liquidità** del contribuente che non riesce a onorare l'obbligazione tributaria per **cause di forza maggiore** e, dall'altro, intende **valorizzare** i comportamenti del contribuente, che hanno **l'intento di regolarizzare** la propria posizione con il Fisco, **estinguendo l'obbligazione tributaria**.

Riportiamo, di seguito, le principali novità intervenute con riferimento all'**omesso versamento di ritenute** certificate e di **IVA**.

[Art. 10-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#) (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate)

Per espressa disposizione normativa, è punito con la **reclusione da 6 mesi a 2 anni** chiunque non versa, entro il **31 dicembre** dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, **ritenute** risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare **superiore a 150.000 euro** per ciascun periodo d'imposta, **se il debito tributario non è in corso di estinzione** mediante **rateazione**, ai sensi dell'**[art. 3-bis, D.Lgs. n. 462/1997](#)**.

Inoltre, in caso di **decadenza** dal beneficio della **rateazione**, ai sensi dell'[art. 15-ter, D.P.R. n. 602/1973](#), il colpevole è punito se l'ammontare del **debito residuo** è **superiore a 50.000 euro**.

Quindi, la **sanzione penale non opera** se il debito tributario è in corso di estinzione, anche **mediante** procedure di **rateizzazione**.

[Art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000](#) (Omesso versamento di IVA)

In tale ipotesi, è punito con la reclusione da **6 mesi a 2 anni** chiunque non versa, **entro il 31 dicembre** dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'IVA dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare **superiore a 250.000 euro** per ciascun periodo d'imposta, **se il debito tributario non è in corso di estinzione** mediante **rateazione**, ai sensi dell'[art. 3-bis, D.Lgs. n. 462/1997](#).

In caso di decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'[art. 15-ter, D.P.R. n. 602/1973](#), il colpevole è punito se l'ammontare del **debito residuo** è **superiore a 75.000 euro**.

Anche in tale circostanza, quindi, **la sanzione penale non opera se il debito tributario è in corso di estinzione**, anche mediante procedure di **rateizzazione**.

Con riferimento alla procedura della **confisca per equivalente**, il Legislatore ha, invece, previsto che il **sequestro dei beni**, finalizzato alla confisca per equivalente, **non opera**, qualora il debito tributario sia in **corso di estinzione** mediante **rateizzazione**, anche a seguito di **procedure conciliative** o di **accertamento con adesione**.

Come noto, ai sensi dell'[art. 12-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#) (rubricato "confisca"), nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'[art. 444, c.p.p.](#), per uno dei delitti previsti dal suddetto Decreto, è sempre **ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona **estranea al reato**, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, **per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto**.

Tuttavia, per **effetto delle recenti modifiche**, le disposizioni contenute nell'[art. 12-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), prevedono che, 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 per equivalente **non viene 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**.

Anche in tale circostanza le nuove disposizioni valorizzano, con importanti **effetti premiali**, la condotta del contribuente che intende estinguere **l'obbligazione tributaria**.



Infine, a norma dell'[art. 13, comma 3-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), rubricato “**Cause di non punibilità pagamento del debito tributario**”, i reati di cui agli [artt. 10-bis](#) (*omesso versamento di ritenute certificate*) e [10-ter](#) (*omesso versamento di IVA*) **non sono punibili** se il fatto dipende da **cause non imputabili all'autore sopravvenute**, rispettivamente, all'effettuazione delle **ritenute o all'incasso dell'IVA**.

Sul punto, il giudice tiene così 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.