

## QUESITI

---

**DAVIDE SCIOLI**

### **Le evoluzioni della non punibilità per particolare tenuità del fatto nel diritto penale tributario: verso una “esiguità sopravvenuta”**

Per effetto delle novità introdotte dal d.lgs. n. 87/2024, la non punibilità per particolare tenuità del fatto ha assunto nel “micro-sistema” del diritto penale tributario tratti peculiari rispetto alla figura generale prevista dall’art. 131 *bis* c.p. Invero, la tipizzazione di specifici parametri funzionali all’accertamento dell’esiguità del reato fiscale – tra tutti il ravvedimento operoso del contribuente infedele – e, soprattutto, la loro gerarchizzazione nell’ambito del giudizio di tenuità sembrano spostare il baricentro dell’istituto verso una dimensione di “tenuità sopravvenuta”. Questo deciso mutamento di paradigma, pur sollevando dubbi di coerenza sistematica, non appare però privo di una certa razionalità sul piano politico-criminale.

*The evolutions of non punishability for particular tenuity of the fact in criminal tax law: towards a “supervening exiguity”.*

*As effect of the innovations introduced by d.lgs. n. 87/2024, the exclusion of punishment for particular tenuity of the offense has assumed within the “micro-system” of tax criminal law peculiar traits compared to the general framework provided by art. 131 bis c.p. In fact, the codification of specific parameters functional to the assessment of the insignificance of the tax offense – above all, the active repentance of the non-compliant taxpayer – and, especially, their hierarchization within the assessment of tenuity appear to shift the center of gravity of the institution toward a dimension of “supervening tenuity”. This decisive shift in paradigm, while raising concerns regarding systematic consistency, does not appear however to be devoid of a certain rationale in terms of criminal policy.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa. – 2. La non punibilità per particolare tenuità del fatto nel “micro-sistema” del diritto penale tributario. – 3. Per un approfondimento degli “indicatori tributari” di tenuità del fatto: tra tradizione e innovazione. – 4. Segue. Il problema della gerarchia degli indici di esiguità. – 5. Considerazioni conclusive: verso una particolare tenuità del reato tributario “sopravvenuta”.

1. *Premessa.* Negli ultimi anni la non punibilità per particolare tenuità del fatto è stata oggetto di rilevanti novità sia nella fisionomia “generale”, impressa nel 2015 sul testo dell’art. 131 *bis* c.p.<sup>1</sup>, sia nella declinazione in “speciali”

---

<sup>1</sup> Come è noto, a poco meno di dieci anni dall’introduzione nel codice penale dell’art. 131 *bis* c.p. (d.lgs. 16 marzo 2015, n. 28), la figura generale di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto è stata profondamente rinnovata con il d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150 (c.d. Riforma Cartabia). In sintesi, il legislatore è anzitutto intervenuto – ampliandolo – sul criterio di operatività del limite edittale previsto dal primo comma della disposizione, prevedendo invero l’applicabilità dell’istituto ai reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, in sostituzione del precedente – e più

campi di materia, primo tra tutti il diritto penale dell'economia.

In questo programma di politica criminale si è inserita la riforma del sistema sanzionatorio tributario confezionata dal d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87<sup>2</sup>, obbe-

---

restrittivo - limite di cinque anni nel massimo. Inoltre e coerentemente con gli obiettivi di politica criminale perseguiti dalla Riforma Cartabia attraverso la rimodellazione del sistema sanzionatorio e il rafforzamento della giustizia riparativa, il giudizio di tenuità è stato arricchito dell'ulteriore criterio valutativo della condotta susseguente al reato. Infine, in parziale controtendenza con l'intento deflattivo della riforma, il legislatore ha previsto nel nuovo terzo comma dell'art. 131 *bis* un ampio catalogo di figure di reato per le quali la non tenuità dell'offesa è invece sempre presunta. Il citato catalogo, peraltro, è stato recentemente incrementato dapprima dalla L. 14 luglio 2023, n. 93, con l'inserimento di alcuni reati in materia di diritto d'autore (art. 131 *bis*, co. 3 n. 4 *bis* c.p.); successivamente e da ultimo dal d.l. 8 agosto 2025, n. 116 (convertito con modificazioni nella L. 3 ottobre 2025, n. 147), con l'estensione della presunzione di non tenuità anche ad alcune ipotesi incriminatrici previste dal Testo Unico Ambiente (d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152), quali ad esempio l'abbandono di rifiuti pericolosi (art. 255 *ter*), la combustione illecita di rifiuti (art. 256 *bis*) e la spedizione illegale di rifiuti (art. 259). Per un quadro d'insieme sulle modifiche alla non punibilità per particolare tenuità del fatto apportate dalla Riforma Cartabia cfr. BARTOLI, *Francesco Palazzo protagonista di una vicenda esemplare sui rapporti tra politica, scienza giuridica e costituzionalismo*, in *La scienza della legislazione penale: riforme e prospettive di razionalizzazione*, a cura di Paliero-Mongillo-Bartoli, Napoli, 2024, 269 ss.; BRUNELLI, *Le modifiche alla non punibilità per tenuità del fatto*, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 1, 54 ss.; DOVA, *La riforma della particolare tenuità del fatto: aspetti sostanziali*, in *Riforma Cartabia. La nuova giustizia penale*, a cura di Castronuovo-Domini-Mancuso-Varraso, Milano, 2023, 115 ss.; PALAZZO, *Uno sguardo d'insieme alla riforma del sistema sanzionatorio*, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 1, 11 ss.; PALIERO, *"Principio di esiguità" e deflazione penale: la ricetta italiana del "tipo bagatellare"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2023, 2, 535 ss.; PIERDONATI, *Verso una tenuità "allargata". L'introduzione della condotta susseguente al reato nell'art. 131 bis c.p. e il nuovo assetto dell'irrelevanza penale del fatto*, in *Arch. pen. web*, 2024, 3, 1 ss.. Per un'analisi dei principali problemi applicativi ante Riforma Cartabia, cfr. GULLO, *La particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.: una figura sotto assedio*, in *Arch. pen. web*, 2021, 1, 1 ss.

<sup>2</sup> Guardando ai principali interventi di carattere strettamente penalistico, il d.lgs. n. 87/2024 ha in primo luogo apportato rilevanti novità in tema di indebita compensazione (art. 10 *quater* d.lgs. n. 74/2000). Da un lato, anche al fine di superare il contrasto creatosi in materia nella giurisprudenza della Corte di cassazione civile e penale, è stata introdotta nell'art. 1 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 una definizione di crediti non spettanti e crediti inesistenti; dall'altro, è stata prevista una inedita e speciale causa di non punibilità operante con riferimento al delitto di indebita compensazione di crediti esistenti ma non spettanti, nel caso in cui il giudice riscontrò condizioni obiettive di incertezza sull'effettiva spettanza del credito, anche in ragione della natura tecnica delle valutazioni che riguardano i suoi elementi o qualità. Nel medesimo solco si pone poi il prolungamento dei termini legali di consumazione dei reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 *bis*) e di omesso versamento di IVA (art. 10 *ter*), con la previsione per entrambi di un ulteriore elemento negativo di fattispecie - di esclusione della tipicità - rappresentato dalla mancata attivazione della procedura di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'articolo 3 *bis* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462. Altri interventi hanno interessato: l'ipotesi speciale di confisca tributaria prevista dall'art. 12 *bis* del d.lgs. n. 74/2000, con l'esclusione del sequestro preventivo prodromico nel caso in cui sia in corso l'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione; la razionalizzazione del concorso tra norme penali e norme tributarie nell'ottica del rispetto del *ne bis in idem*; la previsione di uno scambio di flussi informativi tra l'Agenzia delle entrate e la Procura della Repubblica circa l'eventuale definizione da parte dell'imputato della violazione tributaria.

diente a uno schema e a una logica – fra l’altro – di “premieria riscossiva”<sup>3</sup> e, comunque, di attenzione ai profili equitativi dell’apparato punitivo<sup>4</sup>.

Per quel che qui più interessa il legislatore, nell’estendere il perimetro applicativo delle cause di non punibilità disciplinate dall’art. 13 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74<sup>5</sup>, ha previsto (in un apposito co. 3 *ter*) la tipizzazione di specifici parametri – da indagare e valorizzare dall’interprete “in modo prevalente” –

---

<sup>3</sup> Sul punto cfr. VENEZIANI, *Le ipotesi di riparazione, ravvedimento e pagamento del debito tributario all’esito della riforma: verso un diritto penale tributario a caratterizzazione prevalentemente riscossiva?*, in *Arch. pen. web*, 2026, 1, 1 ss.

<sup>4</sup> La riforma si pone dunque nel solco di un generale *trend* di politica criminale sempre più attento al potenziamento di strumenti finalizzati a scongiurare l’applicazione della pena o, comunque, a rimodulare verso il basso il trattamento sanzionatorio in ragione di finalità deflative di sistema e di salvaguardia postuma degli interessi giuridici offesi dal fatto di reato. Sui principi e criteri direttivi che hanno ispirato la riforma cfr. l’art. 20, co. 1 lett. a) e lett. b) L. 9 agosto 2023, n. 111, di «Delega al Governo per la riforma fiscale». Per un primo commento alla riforma del sistema sanzionatorio, con riferimento alla Legge delega e al successivo schema di decreto legislativo sottoposto all’approvazione delle Camere, cfr. DI VIZIO, *L’irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 19 aprile 2024, 1 ss.; GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it), 20 aprile 2024, 1 ss.; LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, in *Giur. Pen. Web*, 2024, 4, 1 ss.; MONGILLO, *Il “particolarismo” cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul D.Lgs. n. 87/2024*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 12, 1558 ss.; PENCO, *Il nuovo assetto della premieria penale-tributaria e l’efficacia esimente della crisi di liquidità: il D.Lgs. n. 87/2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 12, 1577 ss.; VENEZIANI, *Reati tributari e ipotesi di riparazione, ravvedimento, pagamento del debito*, in *Cass. pen.*, 2025, 4, 1058 ss. Cfr. altresì il Dossier n. 262 XIX Legislatura, *Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario A.G. 144*, consultabile su <https://www.senato.it/leg/19/BGT/Schede/docnonleg/48807.htm>. Per una recente riflessione sul rapporto tra la nuova giustizia riparativa e il principio rieducativo cfr. PISANI, *“La nuova rieducazione”. Studio critico sulla metamorfosi della funzione rieducativa tra derive etico-correzionaliste e difesa del principio di dignità morale in materia penale*, Roma, 2025, 190 ss. Con particolare riferimento all’implementazione di un modello di *restorative justice* nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti collettivi, in chiave comparatistica e *de jure condendo*, cfr. F. MAZZACUVA, *L’ente premiato. Il diritto punitivo nell’era delle negoziazioni: l’esperienza angloamericana e le prospettive di riforma*, Torino, 2020, *passim*.

<sup>5</sup> In sintesi, con riferimento al previgente art. 13 d.lgs. n. 74/2000, il legislatore ha modificato la rubrica con «Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario»; ha introdotto i nuovi co. 3 *bis* e 3 *ter* e ha abrogato l’espressione «anche ai fini dell’applicabilità dell’articolo 13-bis» presente nel co. 3. Quanto al co. 3 *bis*, è stata prevista una nuova causa di non punibilità relativa ai reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 *bis*) e IVA (art. 10 *ter*), applicabile quando il fatto dipenda da cause non imputabili all’autore sopravvenute dopo l’effettuazione delle ritenute o l’incasso dell’imposta sul valore aggiunto, quali la presenza di una crisi non transitoria di liquidità dovuta a inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi oppure al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche, nonché la non esperibilità di azioni idonee a superare la crisi. Il co. 3 *ter*, invece, definisce specifici criteri di valutazione della tenuità del fatto ai sensi dell’art. 131 *bis* c.p.

funzionali all'accertamento dell'esiguità del reato fiscale; sia pur nella prospettiva, più generale, legittimante l'applicazione dell'art. 131 *bis* c.p.<sup>6</sup>.

Si tratta di una disciplina che, si noti, a partire dal 1° gennaio 2027 transiterà integralmente all'interno dell'art. 89 d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 «Testo Unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali»<sup>7</sup>.

Sicché, nell'attesa, sembra utile tracciare un primo bilancio della speciale «esiguità tributaria» introdotta nel 2024; così accendendo i riflettori sui problemi interpretativi di fondo esibiti dalla citata riforma e, su questa base, proponendo possibili soluzioni ai problemi medesimi.

In questa prospettiva, anticipiamo sin da subito che il profilo più innovativo della disciplina dettata dal co. 3 *ter* dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 non sembra doversi ricercare (sol)tanto nella previsione espressa degli indici normativi di esiguità tributaria, a ben vedere in rapporto di specialità rispetto a quelli previsti dalla figura generale di cui all'art. 131 *bis* c.p.<sup>8</sup>, quanto nella loro dichiara-

---

<sup>6</sup> Una tecnica normativa non dissimile da quella utilizzata in materia penal-tributaria si rinviene nell'art. 2621 *ter* c.c., in forza del quale, ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131 *bis* c.p., il giudice «valuta, in modo prevalente, l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, ai soci o ai creditori conseguente ai fatti di cui agli artt. 2621 e 2621 bis». L'entità dell'eventuale danno cagionato rappresenta dunque un indice legale che, seppur già presente nell'architettura dall'art. 131 *bis* c.p., nel quadro del falso in bilancio è stato elevato dal legislatore a indice prevalente del giudizio di tenuità dell'offesa, tutto incentrato sull'esiguità del danno cagionato alla società, ai soci o ai creditori. Con riferimento alla causa di non punibilità di cui all'art. 2621 *ter* c.c., cfr. GAMBARDELLA, *Il "ritorno" del delitto di false comunicazioni sociali: tra fatti materiali rilevanti, fatti di lieve entità e fatti di particolare tenuità*, in *Cass. pen.*, 2015, 5, 1728 s.; GULLO, *Art. 131-bis*, in *Codice penale commentato*, diretto da Dolcini-Gatta, Tomo I, Milano, 2021, 1982; MANES, *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali*, in *www.archivioldpc.dirittopenaleuomo.org*, 22 febbraio 2016, 34 ss.; SEMINARA, *La riforma dei reati di false comunicazioni sociali*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 7, 820 s.

<sup>7</sup> Le novità introdotte dal d.lgs. n. 87/2024, per gli aspetti qui in rilievo, transiteranno invero senza modifiche all'interno del nuovo «Testo Unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali» approvato con il d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173, le cui disposizioni troveranno applicazione a partire dal 1° gennaio 2027 (art. 102, come modificato dal d.l. 31 dicembre 2025, n. 200). Nel corso del presente lavoro, stante l'attuale vigenza del d.lgs. n. 74/2000, si continuerà a fare riferimento a quest'ultimo testo normativo, non mancandosi però di richiamare, dove opportuno, la numerazione contenuta nel nuovo Testo Unico.

<sup>8</sup> In generale, ai fini del giudizio di particolare tenuità l'art. 131 *bis* c.p. fa riferimento, oltre agli indici-requisiti della modalità della condotta, della condotta susseguente al reato e della non abitudine del comportamento, anche a quello dell'esiguità del danno (o del pericolo), da valutarsi peraltro secondo i parametri di cui all'art. 133, co. 1 c.p. e, dunque, guardando all'entità del danno o del pericolo cagionato (art. 133, co. 1 n. 2 c.p.). Sulla valutazione dell'entità del danno nell'ambito del giudizio di tenuità e sul suo rapporto con gli altri indicatori cfr., nella giurisprudenza più recente, Cass., Sez. III, 1 aprile 2025, n. 12513; Cass., Sez. IV, 2 gennaio 2025, n. 14; Cass., Sez. III, 11 dicembre 2023, n. 49047. Sul presupposto dell'abitudine del comportamento, con particolare riferimento all'istituto della continua-

ta “gerarchizzazione” al momento del giudizio di tenuità<sup>9</sup>.

Si tratterà naturalmente di meglio comprendere – negli sviluppi del lavoro – se, in che misura e in quale modo l’innovativo meccanismo escogitato muti assetto ed equilibri del giudizio complessivo di tenuità del reato tributario; per poi riflettere – in ultima analisi – sul fatto se il *novum* possa contribuire a determinare un mutamento di paradigma dell’istituto<sup>10</sup>.

2. *La non punibilità per particolare tenuità del fatto nel “micro-sistema” del diritto penale tributario.* In linea di continuità politico-criminale con la “Riforma Cartabia”, il d.lgs. n. 87/2024 ha assicurato una crescente tipizzazione dei contenuti della particolare tenuità del fatto nell’ambito del “micro-sistema” penal-tributario, attraverso appunto la previsione di specifici e ulteriori parametri valutativi.

Guardando più da vicino all’art. 13, co. 3 *ter* del d.lgs. n. 74/2000, va invero evidenziato che il dato positivo, sin dall’*incipit*, milita nel senso di una sua funzione integratrice rispetto alla figura “generale” di cui art. 131 *bis* c.p.. Si dice: «[a]i fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all’articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta [...]».

Per tale via, non è stata dunque introdotta un’autonoma causa speciale di particolare tenuità del fatto “da reato tributario”, invero sprovvista di autonomi presupposti applicativi<sup>11</sup>. La legge, piuttosto, si è preoccupata di codificare –

---

zione, cfr. FLORIO, *Particolare tenuità del fatto e continuazione: le Sezioni Unite fanno il punto sulla questione della compatibilità tra i due istituti*, in *Arch. pen. web*, 2022, 2, 1 ss. Infine, sul rapporto di specialità tra i nuovi indici e quelli previsti dall’art. 131 *bis* c.p., cfr. *infra*, par. 3.

<sup>9</sup> In particolare, la “nuova” disposizione inserita nel co. 3 *ter* dell’art. 13 d.lgs. n. 74/2000 prevede che «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».

<sup>10</sup> Cfr. *infra*, par. 5.

<sup>11</sup> La tecnica normativa utilizzata si discosta dunque dalla speciale causa di non punibilità “da reato fallimentare tenue” introdotta dal legislatore in occasione del riordino del diritto penale fallimentare (d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, di seguito “CCII”) e mai entrata in vigore. L’originaria formulazione dell’art. 25 CCII, dedicato a una serie di misure premiali – anche – di carattere penale, prevedeva invero nel co. 2 un’autonoma causa di non punibilità interferente con l’ambito di applicazione dell’art. 131 *bis* c.p.,

nella peculiare materia fiscale – quali siano gli elementi e le circostanze che il giudice dovrà tendenzialmente valorizzare al momento di formulare il giudizio in punto di tenuità del fatto.

Se così è, il citato co. 3 *ter* dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 va giocoforza interpretato – e applicato – in stretto rapporto con il testo dell'art. 131 *bis* c.p., comunque presupponendone il primo i contenuti del secondo.

In altri termini, nel “micro-sistema” del diritto penale tributario lo statuto della particolare tenuità del fatto trova come referente primario la disciplina dettata dall'art. 131 *bis* c.p., cui si aggiungono – o, meglio, trovano specificazione – gli indicatori positivi tipizzati nell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000; indicatori che, per espressa previsione di legge, costituiscono la base prevalente – ancorché non esclusiva – della valutazione in punto di tenuità dell'offesa e, come tali, dovranno orientare il libero convincimento motivato del giudice di merito.

Quanto allo spettro applicativo dei nuovi indicatori di tenuità, l'irrilevanza penale del fatto non è limitata a singole fattispecie espressamente richiamate, diversamente da quanto previsto per le cause di non punibilità disciplinate nei precedenti commi dell'art. 13<sup>12</sup>, potendo dunque estendersi in astratto – an-

---

operante – tra gli altri – in relazione ai delitti di bancarotta limitatamente alle condotte poste in essere prima dell'apertura della procedura concorsuale. Tra i presupposti applicativi dell'esimente si segnalavano la speciale tenuità del danno cagionato, la tempestiva presentazione, da parte del debitore, di una domanda di accesso a una delle procedure di composizione della crisi disciplinate nel CCII o di un'istanza all'organismo di composizione assistita della crisi di impresa (c.d. “OCRI”) e la successiva omologazione dell'accordo di ristrutturazione ovvero l'effettiva apertura di una procedura di liquidazione giudiziale o di concordato preventivo. Diversamente dalla previsione oggi contenuta nell'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000, l'ipotesi originariamente disciplinata nell'art. 25, co. 2 CCII non sembrava riconducibile a un'ipotesi speciale di particolare tenuità, militando in tal senso il mancato richiamo normativo ai limiti edittali e alle ulteriori condizioni previste nell'art. 131 *bis* c.p., circostanza che la rendeva totalmente autonoma nei suoi presupposti applicativi rispetto alla figura disciplinata nel codice penale: in questi termini GULLO, *Art. 131-bis*, cit., 1980. *Contra* ALESSANDRI, *Novità penalistiche nel codice della crisi d'impresa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 4, 1837, il quale ha osservato che l'aggancio della causa di non punibilità – definita «extra ordinem» alla speciale tenuità del danno richiamasse in realtà l'ipotesi di cui all'art. 131 *bis* c.p. «di cui la figura in discorso costituisce un'ipotesi speciale, ma parecchio lontana nella costellazione degli elementi». Sul tema cfr. altresì GAMBARDELLA, *Il codice della crisi di impresa: nei delitti di bancarotta la liquidazione giudiziale prende il posto del fallimento*, in *Cass. pen.*, 2019, 2, 502. Occorre infine rammentare che, come già anticipato, l'originario disposto di cui all'art. 25, co. 2 CCII non è mai entrato in vigore, in ragione dei reiterati rinvii via via realizzati dal legislatore con riferimento, anche, al Titolo II della Parte prima del CCII e della riscrittura dell'art. 25, sostituito nelle more dall'art. 6, co. 1 d.lgs. 17 giugno 2022, n. 83, che ha di fatto eliminato la causa di non punibilità in esame.

<sup>12</sup> In particolare, il co. 1 dell'art. 13 prevede una particolare ipotesi di non punibilità applicabile solo con

che in ragione della collocazione topografica dell'istituto<sup>13</sup> - a tutti i reati contemplati nel d.lgs. n. 74/2000. Beninteso: ferma la necessaria lettura congiunta con l'ipotesi generale di cui all'art. 131 *bis* c.p., occorrerà comunque verificare in concreto il rispetto dei presupposti applicativi ivi previsti.

Sotto tale profilo di analisi, va segnalato come nessuna fattispecie prevista nel d.lgs. n. 74/2000 sia richiamata tra i reati ostativi di cui al co. 3 dell'art. 131 *bis* c.p.<sup>14</sup>; né sembrano configurabili le presunzioni di non tenuità dell'offesa elencate nel co. 2 della citata disposizione<sup>15</sup>.

Guardando poi ai limiti edittali di pena, per come ridefiniti dal d.lgs. n.

riferimento ai delitti di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, co. 1 in caso di integrale estinzione del debito tributario, comprese sanzioni e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Analogamente, nel co. 2 è disciplinata una esimente speciale espressamente operante con riferimento ai reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 in caso di integrale pagamento del debito tributario 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. Con il co. 3 *bis*, invece, il legislatore ha previsto, esclusivamente rispetto ai delitti di omesso versamento disciplinati negli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, la non punibilità «se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto», precisando che «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».

<sup>13</sup> L'art. 13 è invero collocato all'interno del Titolo III del d.lgs. n. 74/2000, dedicato alle «Disposizioni comuni». Anche guardando al nuovo Testo Unico, l'art. 89 - che sostituirà l'art. 13 - risulta collocato, insieme ad altri istituti "comuni" ai reati tributari, nella Sezione III del Capo II (Disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), dedicata appunto ai «Delitti in materia di documenti, pagamento di imposte e disposizioni varie».

<sup>14</sup> Tra i reati elencati nel co. 3 dell'art. 131 *bis* c.p. per i quali è sempre presunta la non tenuità dell'offesa possono citarsi a titolo esemplificativo: i delitti, puniti con una pena superiore nel massimo a due anni e sei mesi di reclusione, commessi in occasione o a causa di manifestazioni sportive (n. 1); alcuni delitti contro la pubblica amministrazione (n. 3); le previsioni incriminatrici rientranti nell'ambito della Convenzione di Istanbul (Convenzione del Consiglio d'Europa sulla prevenzione e la lotta contro la violenza nei confronti delle donne e la violenza domestica, 11 maggio 2011 (n. 3), alcuni delitti previsti in materia di stupefacenti dal d.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309 (n. 4), alcuni reati ambientali previsti nel d.lgs. n. 152/2006 (n. 4 *ter*). La Corte costituzionale ha peraltro recentemente dichiarato illegittima l'esclusione della particolare tenuità del fatto prevista dall'art. 131 *bis*, co. 3 n. 2) c.p. per i delitti di cui agli artt. 336 (Violenza o minaccia a un pubblico ufficiale) e 337 (Resistenza a un pubblico ufficiale) c.p. commessi nei confronti di ufficiali e agenti di pubblica sicurezza o polizia giudiziaria nell'esercizio delle funzioni: Corte cost., 27 novembre 2025, n. 172.

<sup>15</sup> In particolare, ai sensi dell'art. 131 *bis*, co. 2 c.p. l'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona.

150/2022<sup>16</sup>, l'operatività della non punibilità per particolare tenuità del fatto dovrebbe escludersi, a conti fatti<sup>17</sup>, con riferimento ai seguenti delitti: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti superiore ad euro centomila (art. 2, co. 1, d.lgs. n. 74/2000); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74/2000); emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti superiore ad euro centomila (art. 8, co. 1, d.lgs. n. 74/2000); occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000).

Escluse le fattispecie appena elencate, riteniamo che rispetto ai restanti reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74/2000<sup>18</sup> potranno senz'altro trovare applicazione i nuovi indicatori di speciale tenuità tributaria, non rinvenendosi in definitiva ragioni di carattere sistematico o teleologico comunque ostative all'operatività dell'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Come si è già avuto modo di osservare, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 150/2022 l'art. 131 *bis* c.p. risulta applicabile solo ai reati puniti con pena detentiva non superiore nel minimo a due anni. Su questo specifico profilo cfr. *retro*, par. 1, nota 1. Per una riflessione sui nuovi limiti introdotti dal d.lgs. n. 150/2022, cfr. BRUNELLI, *La particolare tenuità nella riforma "Cartabia": scenari per l'abolizione dei minimi edittali?*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 13 gennaio 2022.

<sup>17</sup> Precisiamo che l'elenco che segue è stato determinato sulla base dei minimi edittali "base" previsti dal d.lgs. n. 74/2000, senza dunque considerare l'eventuale riconoscimento in concreto di circostanze attenuanti per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale; circostanze che, come è noto, devono essere invece considerate dal giudice ai fini dell'applicazione della non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131 *bis*, co. 4 c.p.). L'eventuale riconoscimento in concreto delle attenuanti sopra indicate potrebbe pertanto ampliare ulteriormente le fattispecie tributarie potenzialmente rientranti nel perimetro di operatività dell'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000 a quelle elencate. Ciò, limitando l'analisi al "micro-sistema" tributario, potrebbe senz'altro verificarsi in presenza delle condizioni previste dall'art. 13 *bis*, co. 1 d.lgs. n. 74/2000, secondo cui «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».

<sup>18</sup> Si tratta, in particolare, facendo riferimento al vigente d.lgs. n. 74/2000, dei delitti di Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti nell'ipotesi attenuata (art. 2, co. 2 *bis*), dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5), emissione di fatture per operazioni inesistenti nell'ipotesi attenuata (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*), sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11).

<sup>19</sup> Nello stesso senso LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144, cit., 7*. Contra VENEZIANI, *Le ipotesi di riparazione, ravvedimento e pagamento del debito tributario all'esito della riforma: verso un diritto penale tributario a caratterizzazione prevalentemente riscossiva?*, cit., 11 s.; DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, sembra invece riferire gli indici enucleati nel co. 3 *ter* dell'art. 13 d.lgs. n.

Chiarito ciò, e spostando ora l'attenzione sui profili di diritto intertemporale, non sussistono particolari dubbi circa la futura applicabilità dell'art. 89, co. 5 d.lgs. n. 173/2024 ai reati tributari commessi prima della sua entrata in vigore (1° gennaio 2027), ma dopo l'introduzione - ad opera del d.lgs. n. 87/2024 - degli indici di tenuità di cui all'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000; trattandosi nella sostanza della medesima disposizione, semplicemente confluita nel nuovo Testo Unico.

In termini più aperti si presenta, invece, il problema dell'applicazione di tali indici ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 87/2024.

La soluzione discende dalla natura - sostanziale o processuale - attribuita agli indicatori di tenuità, oggi previsti dall'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000 (art. 89, co. 5, del nuovo Testo Unico); nonché, in seconda battuta, dal nodo della loro concreta portata applicativa, se in *bonam* o anche in *malam partem*.

Procedendo con ordine, va considerato che la previsione di specifici indicatori ritagliati sulla materia tributaria incide essenzialmente sul giudizio di tenuità<sup>20</sup>, con immediati riflessi sulla portata applicativa di un istituto che, seppur di natura ancipite, presenta i caratteri prevalentemente sostanziali di causa di non punibilità<sup>21</sup>. Con tutto ciò che ne consegue sotto il profilo della gestione del regime intertemporale delle modifiche introdotte.

Quanto alla natura degli indicatori valorizzati dal legislatore nel giudizio di tenuità tributaria, è pronosticabile una loro lettura nella prassi tendenzialmente in *bonam partem*; fermi, naturalmente, i limiti del giudicato in ragione dell'operatività della disciplina prevista dall'art. 2, co. 4 c.p. e quelli propri della cognizione della Cassazione nel giudizio di legittimità<sup>22</sup>.

---

74/2000 ai soli delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 *bis*) e di omesso versamento di IVA (art. 10 *ter*), come pure emerge dal Dossier 262 XIX Legislatura, *Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario A.G. 144*, cit., 13.

<sup>20</sup> Cfr. *infra*, par. 5.

<sup>21</sup> Sulla natura sostanziale di causa di non punibilità dell'art. 131 *bis* c.p., cfr. GULLO, *Art. 131-bis*, cit., 1972 ss.; nonché in giurisprudenza, *ex multis*, Cass., Sez. IV, 26 aprile 2023, n. 17183. Per un'approfondita riflessione sulle potenziali ricadute "strutturali" del nuovo indicatore della condotta susseguente al reato sul concetto di particolare tenuità, cfr., PIERDONATI, *Verso una tenuità "allargata". L'introduzione della condotta susseguente al reato nell'art.131 bis c.p. e il nuovo assetto dell'irrelevanza penale del fatto*, cit., *passim*, in particolare 46 ss. e 83 ss.

<sup>22</sup> Sull'applicabilità del regime previsto dall'art. 2, co. 4 c.p., cfr. Cass., Sez. un., 6 aprile 2016, n. 13681. Sulla deducibilità nel giudizio di cassazione della condotta susseguente al reato cfr., invece, Cass., Sez.

In tale duplice direzione si sono peraltro mosse le prime pronunce della giurisprudenza, intervenute successivamente alla novella del 2024.

Invero, la Corte di cassazione ha avuto modo di sancire – a chiare lettere – la natura sostanziale e più favorevole degli indici di esiguità fiscale introdotti dal d.lgs. n. 87/2024, con conseguente loro applicabilità anche ai fatti commessi prima dell'introduzione dell'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000<sup>23</sup>.

*3. Per un approfondimento degli “indicatori tributari” di tenuta del fatto: tra tradizione e innovazione.* In questo quadro, occorre ora interrogarsi sulla natura e sui contenuti dei quattro indicatori tipizzati dal d.lgs. n. 87/2024.

Risalta, anzitutto, il loro carattere eterogeneo. Mentre difatti le lettere a) e d)<sup>24</sup> sembrano tutto sommato precisare – sia pur con alcune varianti innovative – criteri di valutazione di esiguità non sconosciuti al “micro-sistema” del diritto penale tributario<sup>25</sup>, invece gli indicatori enucleati alle lettere b) e c)<sup>26</sup> delineano una inedita forma di manifestazione della condotta susseguente al reato, rilevante nell'economia della causa di non punibilità in questione.

Andando con ordine, l'indicatore di cui alla lettera a) dell'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000 impone al giudice di valutare, ai fini dell'affermazione della

---

II, 5 gennaio 2024, n. 396: «La condotta dell'imputato successiva alla commissione del reato, rilevante ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p., come novellato dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 1, d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, è deducibile per la prima volta nel giudizio di legittimità, a condizione che non sia stata prospettata con l'atto di impugnazione o nel corso del giudizio di appello, sicché la Corte di cassazione, apprezzando la circostanza sopravvenuta nell'ambito del complessivo giudizio sull'entità dell'offesa, può ritenere sussistente l'esimente nel solo caso in cui siano immediatamente rilevabili dagli atti i presupposti per la sua applicazione e non siano necessari ulteriori accertamenti fattuali».

<sup>23</sup> In tal senso, con specifico riferimento ai nuovi criteri di esiguità, Cass., Sez. III, 12 giugno 2025, n. 22076; Cass., Sez. III, 27 maggio 2025, n. 19675; Cass., Sez. III, 20 febbraio 2025, n. 7027; Cass., Sez. III, 31 gennaio 2025, n. 4145.

<sup>24</sup> Si tratta, in particolare, dell'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito, ai fini della punibilità, dal singolo reato tributario (lettera a) e della sussistenza di una situazione di crisi del reo-contribuente, ossia quello stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi (lettera d).

<sup>25</sup> Sul punto cfr. PIERDONATI, *Verso una tenuta “allargata”. L'introduzione della condotta susseguente al reato nell'art.131 bis c.p. e il nuovo assetto dell'irrelevanza penale del fatto*, cit., 66 s.

<sup>26</sup> Si tratta, in particolare, dell'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria (lettera b) e dell'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione (lettera c).

particolare tenuità del fatto “da reato tributario”, l’entità dello scostamento dell’imposta evasa rispetto al valore soglia di punibilità.

In questa prospettiva, non sfugge che, sin dall’introduzione dell’art. 131 *bis* c.p., la previsione in determinate fattispecie incriminatrici di soglie quantitative di rilevanza penale<sup>27</sup> abbia interrogato l’interprete sull’applicabilità o meno - nelle ipotesi considerate - della non punibilità per particolare tenuità del fatto. E ciò in assenza, appunto, di un’espressa previsione all’interno dell’art. 131 *bis* c.p.

È pur vero che, dopo alcune resistenze iniziali, la Suprema corte ha affermato - a più riprese e in più occasioni - la compatibilità in astratto dell’art. 131 *bis* c.p. con qualsiasi figura criminosa caratterizzata all’interno della descrizione tipica del fatto da soglie di punibilità; naturalmente in presenza dei relativi presupposti applicativi e nel rispetto dei limiti fissati dalla medesima norma<sup>28</sup>.

Tornando subito al criterio introdotto nella lettera a) del co. 3 *ter*, l’espressa valorizzazione dell’entità dello scostamento dal valore soglia ai fini del riconoscimento della tenuità del fatto, più che costituire un reale elemento di novità,

<sup>27</sup> Ad esempio, in tema di guida sotto l’influenza dell’alcool (art. 186, co. 2 d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285) ovvero in materia tributaria.

<sup>28</sup> Fra le molte, cfr. Cass., Sez. un., 6 aprile 2016, n. 13681. In senso conforme, Cass., Sez. IV, 3 dicembre 2018, n. 54018, che ha peraltro affermato l’applicabilità della causa di non punibilità in esame anche nel caso di guida in stato di ebbrezza nel quale sia stato accertato un tasso alcolemico elevato e di molto superiore ai valori-soglia tipizzati nell’art. 186 d.lgs. n. 285/1992, in quanto «ai fini dell’apprrezzamento circa l’applicabilità dell’art. 131-bis c.p., occorre accertare che il fatto illecito non abbia generato un contesto concretamente e significativamente pericoloso con riguardo ai beni indicati. Il giudizio sulla tenuità del fatto richiede, dunque, una valutazione complessa in relazione alle modalità della condotta e all’esiguità del danno o del pericolo e richiede una equilibrata considerazione di tutte le peculiarità del caso concreto». Sempre in materia di circolazione stradale, occorre richiamare il fondamentale insegnamento di Cass., Sez. un., 6 aprile 2016, n. 13682 - chiamate a pronunciarsi sulla compatibilità dell’art. 131 *bis* c.p. con la contravvenzione di cui all’art. 186, co. 7 d.lgs. n. 285/1992 (ri-fuoto di sottoporsi all’accertamento alcolometrico) - in tema di non punibilità per particolare tenuità e reati di pericolo presunto, secondo cui «non è da credere che tale conformazione della fattispecie faccia perdere il suo ancoraggio all’idea di pericolo ed ai beni giuridici che si trovano sullo sfondo. Al contrario, come ormai diffusamente ritenuto, si tratta di illeciti che presentano un forte legame con l’archetipo della pericolosità e garantiscono, anzi, il rispetto del principio di tassatività, assicurando la definita conformazione della fattispecie alla stregua di accreditate informazioni scientifiche e di razionale ponderazione degli interessi in gioco; ed eliminando gli spazi di vaghezza e discrezionalità connessi alla necessità di accertare in concreto l’offensività del fatto. Da tale ricostruzione della categoria discende che, accertata la situazione pericolosa tipica e dunque l’offesa, resta pur sempre spazio per apprezzare in concreto, alla stregua della manifestazione del reato, ed al solo fine della ponderazione in ordine alla gravità dell’illecito, quale sia lo sfondo fattuale nel quale la condotta si iscrive e quale sia, in conseguenza, il concreto possibile impatto pregiudizievole rispetto al bene tutelato».

sembra essere il frutto della “positivizzazione” dei principi, peraltro condivisibili, elaborati sul punto già dalla dottrina del settore<sup>29</sup> e dalla giurisprudenza di legittimità<sup>30</sup>. L’intervento del legislatore costituisce, in ogni caso, un’ apprezzabile presa di posizione sulla compatibilità dell’art. 131 *bis* c.p. con i reati caratterizzati da valori-soglia di punibilità.

In termini solo parzialmente analoghi si presenta invece l’indicatore di tenuità *sub* b), costituito dall’accertamento della (eventuale) preesistente situazione di “crisi” del reo-contribuente; per come definita dall’art. 2, co. 1 lett. a) del d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 («Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza»), secondo cui: «lo stato del debitore che rende probabile l’insolvenza e che si manifesta con l’inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi».

Similmente al criterio dell’entità dello scostamento dal valore soglia, anche la figura della c.d. “crisi di liquidità” non rappresenta una novità nel panorama del diritto penale tributario, avendo già assunto progressivo rilievo soprattutto

---

<sup>29</sup> Sul punto, nella manualistica, cfr. DE FRANCESCO, *Diritto penale. Principi, reato, forme di manifestazione*, Torino, 2022, 256; MARINUCCI-DOLCINI-GATTA, *Manuale di Diritto Penale. Parte generale*, Milano, 2023, 508 s. Per un quadro d’insieme sulle soglie di punibilità nei reati fiscali e sulle problematiche connesse, cfr. invece PENCO, *Soglie di punibilità ed esigenze di sistema*, Torino, 2023, 15 ss. Sul principio di offensività in generale cfr. CATENACCI, *Voce ‘Offensività del reato’*, in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di Cassese, Milano, 2006, 3902 ss.

<sup>30</sup> Con specifico riferimento al diritto penale tributario, caratterizzato dalla previsione in numerose fattispecie di soglie quantitative di rilevanza penale del fatto – si pensi a titolo esemplificativo alle ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74/2000), omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000) e di IVA (art. 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000) –, la giurisprudenza *ante* d.lgs. n. 87/2024 ha affermato la piena applicabilità dell’art. 131 *bis* c.p. in presenza di scostamenti minimi rispetto al valore-soglia. In tal senso, cfr., *ex multis*, Cass., Sez. III, 30 maggio 2023, n. 23515; Cass., Sez. III, 21 ottobre 2022, n. 39835, in tema di omessa dichiarazione, in cui si era peraltro sostenuto che «l’offesa deve essere apprezzata con riferimento all’imposta evasa come risultante al momento della scadenza per il pagamento del debito tributario, nel quale, consumandosi il reato, si realizza la lesione del bene tutelato; di conseguenza, è del tutto ininfluyente, ai fini dell’applicazione dell’art. 131-bis c.p., il successivo pagamento, totale o parziale, del debito tributario»; Cass., Sez. III, 19 maggio 2022, n. 19647; Cass., Sez. III, 2 settembre 2021, n. 32652 in tema di omesso versamento di IVA. Peraltro, mentre un certo indirizzo giurisprudenziale pone l’accento ai fini della tenuità del danno sull’entità insignificante dello scostamento rispetto alla soglia legale, essendo invece irrilevante il *quantum* complessivo dell’imposta evasa (cfr. Cass., Sez. III, 26 agosto 2019, n. 36401; Cass., Sez. III, 1 marzo 2019, n. 8960; Cass., Sez. III, 12 ottobre 2015, n. 40774), in ragione del fatto che il grado di offensività che dà luogo alla sanzione penale è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di punibilità, altro indirizzo afferma la necessità di una valutazione globale che tenga conto sia dell’importo complessivo delle somme non versate che della consistenza del superamento della soglia di punibilità (così Cass., Sez. III, 30 maggio 2023, n. 23515; Cass., Sez. IV, 6 maggio 2019, n. 18804).

rispetto ai reati di omesso versamento di ritenute certificate e IVA (rispettivamente art. 10 *bis* e art. 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000).

Sotto questo profilo, la situazione di crisi finanziaria e patrimoniale dell'imprenditore è stata valorizzata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione ai fini dell'affermazione della non punibilità dell'imputato, seppur seguendo un approccio caratterizzato da un particolare rigore<sup>31</sup>. Si afferma, in particolare, che l'indisponibilità di risorse finanziarie può assumere rilievo a condizione che non sia imputabile al reo-contribuente e si dimostri la diligente adozione, da parte di quest'ultimo, di tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo; non rilevando, al riguardo, la circostanza della mancata riscossione dei crediti<sup>32</sup>.

Al - non facile - ricorrere di tutti i requisiti appena individuati, la crisi di liquidità inciderebbe sulla colpevolezza del reo-contribuente inadempiente, ponendosi in termini incompatibili con una reale ed effettiva volontà di omettere il pagamento del tributo.

Venendo alle novità introdotte dal d.lgs. n. 87/2024, va subito precisato che, in realtà, la figura della c.d. "crisi di liquidità" è stata valorizzata dal legislatore non solo nella lettera d) del più volte citato co. 3 *ter* (art. 13 d.lgs. n. 74/2000), ma anche nel precedente co. 3 *bis*<sup>33</sup>.

Muovendo proprio da quest'ultimo si prevede, rispetto ai soli delitti di cui agli

---

<sup>31</sup> Diversamente, l'incidenza della crisi d'impresa sulla punibilità dei reati di omesso versamento è stata sostenuta in termini maggiormente ampi dalla dottrina, la quale, con varietà di posizioni, ha ricondotto la figura in esame ora all'inesigibilità della condotta doverosa omessa, ora alla sussistenza di un vero e proprio stato di necessità - soprattutto in presenza di una destinazione "virtuosa" delle risorse finanziarie, come nel caso del pagamento degli stipendi dei dipendenti - ora ancora a una causa di forza maggiore. Per un quadro di sintesi cfr. CIPOLLA, *Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA*, in *Giur. comm.*, 2020, 1, 166/I ss.; CUOMO-MOLINO, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, in *Cass. pen.*, 2015, 2, 412 ss.

<sup>32</sup> In questi termini Cass., Sez. III, 17 aprile 2024, n. 15942, la quale ha peraltro precisato l'irrilevanza della mancata riscossione di crediti «posto che si tratta di evento che rientra nel normale rischio di impresa, sempre che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica». Nello stesso senso, cfr. Cass., Sez. III, 28 giugno 2023, n. 28031, che ha altresì precisato che «In tema di reato di omesso versamento dell'Iva, la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'Iva per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo»; Cass., Sez. III, 29 maggio 2023, n. 23299; Cass., Sez. III, 19 maggio 2022, n. 19630.

<sup>33</sup> Comma introdotto dall'art. 1, co. 1 lett. f) n. 3) d.lgs. n. 87/2024.

artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000, la non punibilità *tout court* dell'omesso versamento del tributo nell'ipotesi in cui l'inadempimento sia dipeso da una crisi non transitoria di liquidità; crisi causata, a sua volta, da due particolari fattori concorrenti: da un lato, l'inesigibilità di crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o il mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche; dall'altro, la non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi<sup>34</sup>.

Passando ora all'indicatore introdotto nella lettera d) del co. 3 *ter* e diversamente dalla causa di non punibilità di cui al precedente co. 3 *bis*, il criterio della crisi di liquidità sembra qui assumere in effetti contenuti innovativi, distaccandosi dai rigorosi requisiti affermati dalla giurisprudenza di legittimità<sup>35</sup>.

Invero, ai fini del giudizio di tenuità tributaria il giudice deve procedere al solo accertamento circa la sussistenza – al momento del fatto – di una pronosticabile situazione di insolvenza. E ciò indipendentemente dalla non imputabilità al contribuente delle cause della crisi e dalla diligente “governabilità” di quest'ultima.

Tale laborioso accertamento, in assenza di indicazioni specifiche da parte del legislatore, dovrebbe essere svolto, a nostro avviso, secondo lo schema della prognosi postuma a base totale; con riferimento, cioè, al momento consumativo del reato tributario e non a quello, successivo, di eventuale applicazione della non punibilità ai sensi dell'art. 131 *bis* c.p.

Lo stato di insolvenza e le difficoltà economiche del contribuente al momento della consumazione del reato tributario sembrano invero afferire, più da vicino, alla dimensione psicologica che sorregge l'autore del reato tributario, in particolare all'intensità del dolo prevista dall'art. 133, co. 1 n. 3), invero espressamente richiamata dall'art. 131 *bis* c.p.; per tale via aprendo la porta alla valutazione di un fatto particolarmente tenue (anche) alla luce del suo ridotto disvalore di atteggiamento psicologico.

Ciò posto, la novità saliente dell'intervento riformatore è certamente rappresentata dagli indicatori enucleati nelle lettere b) e c) del co. 3 *ter* dell'art. 13

---

<sup>34</sup> Sulla nuova causa di non punibilità di cui all'art. 13, co. 2 *bis* d.lgs. n. 74/2000, cfr. Cass., Sez. III, 11 novembre 2024, n. 41238.

<sup>35</sup> Cfr. *retro*, in questo paragrafo, note 31 e 32.

d.lgs. n. 74/2000, attraverso i quali il legislatore ha scelto di attribuire espressa rilevanza, in vista del riconoscimento della tenuità del reato tributario (per il resto tipico, antigiuridico e colpevole), alla condotta dell'autore del fatto susseguente al reato<sup>36</sup>. E ciò, sia nel caso in cui vi sia già stato l'integrale adempimento - seppur tardivo - dell'obbligazione tributaria (lett. b), che in quello di rateizzazione ancora in corso, qui valorizzandosi ulteriormente l'ammontare del debito tributario residuo (lett. c).

Si tratta di un intervento in sintonia politico-criminale con le novità già introdotte dalla "Riforma Cartabia" che, come si sa, non aveva esitato ad optare per una valorizzazione della condotta susseguente al reato (anche) nell'economia dell'art. 131 *bis* c.p.<sup>37</sup>.

Come anticipato, mentre gli indicatori *sub* a) e d)<sup>38</sup> esplicitano - seppur ampliandoli - alcuni parametri già impiegati dalla giurisprudenza più avvertita nel "micro sistema" del diritto penale tributario, quelli *sub* b) e c) presentano elementi di novità più pronunciati.

La valorizzazione del ravvedimento operoso del contribuente quale indice di esiguità dell'offesa del reato tributario può essere invero ricostruita diacronicamente in tre fasi, legate essenzialmente agli interventi del legislatore sul punto.

Nella prima fase, *ante* riforma Cartabia, l'orientamento giurisprudenziale prevalente riteneva non rilevante ai sensi dell'art. 131 *bis* c.p. il ravvedimento operoso del contribuente-autore di quei reati tributari pur compatibili, in astratto, con i - previgenti - limiti edittali della particolare tenuità. Ciò, essenzialmente, in ragione dell'irrilevanza nel modello legale allora delineato, ai fi-

---

<sup>36</sup> Se la logica di fondo è quella di incoraggiare il reo-contribuente all'adempimento dell'obbligazione tributaria rimasta inadempita, il ravvedimento operoso sembra in effetti rappresentare il tipico *post factum* capace di incidere in astratto sul disvalore complessivo del reato fiscale.

<sup>37</sup> Cfr. *retro*, par. 1.

<sup>38</sup> Art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000: «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».

ni della valutazione del grado dell'offesa, dei fatti successivi alla consumazione del reato<sup>39</sup>.

Nella seconda fase, *post* riforma Cartabia, ma precedente al d.lgs. n. 87/2024, il citato orientamento è stato messo in discussione e rimeditato, almeno in parte, dalla Corte di cassazione. Quest'ultima, in particolare, ha ritenuto che l'integrale o parziale adempimento del debito con l'Erario rappresentasse, nella materia penale tributaria, una tipica espressione di quella condotta susseguente al reato; come tale positivamente valutabile nell'ambito del giudizio complessivo sull'entità dell'offesa prodotta<sup>40</sup>.

Infine, con il d.lgs. n. 87/2024 il legislatore ha elevato l'estinzione totale o parziale del debito erariale (in aggiunta, in tale secondo caso, all'entità del *quantum* residuo) a vero e proprio criterio legale - prevalente - di apprezzamento dell'esiguità dell'offesa e di una non elevata intensità del dolo; pur intervenendo l'elisione dell'offesa in un momento evidentemente successivo a quello della lesione o messa in pericolo dell'interesse dell'erario alla piena e rapida percezione dei tributi<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Cass., Sez. III, 21 ottobre 2022, n. 39835, secondo la quale: «Va inoltre chiarito che i fatti successivi alla commissione del reato non assumono alcuna rilevanza di fini della valutazione del grado dell'offesa. Invero, è al momento della consumazione del reato che devono essere verificati i presupposti integranti la causa di non punibilità ex art. 131-bis c.p., sicché è in quel momento che deve valutarsi se l'offesa cagionata al bene protetto dalla norma incriminatrice violata sia o meno di "particolare tenuità". Ciò significa, in relazione al delitto in esame, che l'offesa deve essere apprezzata con riferimento all'imposta evasa come risultante al momento della scadenza per il pagamento del debito tributario, nel quale, consumandosi il reato, si realizza la lesione del bene tutelato; di conseguenza, è del tutto ininfluenza, ai fini dell'applicazione dell'art. 131-bis c.p., il successivo pagamento, totale o parziale, del debito tributario». Per una riflessione sulla citata pronuncia alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. n. 150/2022 cfr. VALOTTI, *L'art. 131 bis c.p. e i reati tributari: presupposti applicativi e novità dopo la riforma Cartabia*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 24 febbraio 2023, 1 ss.

<sup>40</sup> La Suprema corte, chiamata a pronunciarsi rispetto a fatti di omesso versamento di IVA (art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000) rispetto ai quali gli imputati avevano provveduto all'integrale pagamento del debito tributario nelle more del processo, ha invero affermato che «[t]ra le condotte susseguenti al reato, che per effetto della novella dell'art. 131-bis cod. pen. ad opera del d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, non possono, di per sé sole, rendere di particolare tenuità un'offesa che tale non era al momento del fatto, ma che tuttavia possono essere valorizzate nell'ambito del giudizio complessivo sull'entità dell'offesa recata, da effettuarsi alla stregua dei parametri di cui all'art. 133, co. 1. cod. pen., vi è anche l'integrale o parziale adempimento del debito tributario con l'Erario, anche attraverso un piano rateale concordato con il Fisco o l'adesione a provvedimenti relativi alla c.d. rottamazione delle cartelle esattoriali». Così Cass., Sez. III, 28 giugno 2023, n. 28031. In senso analogo cfr. Cass., Sez. IV, 8 aprile 2024, n. 14073.

<sup>41</sup> Sul bene giuridico tutelato nel sistema dei reati tributari, al di là delle peculiarità della singola fattispecie incriminatrice, cfr. Corte cost., 18 aprile 2019, n. 95.

4. Segue. *Il problema della gerarchia degli indici di esiguità*. Delineati i tratti salienti della disciplina prevista dall'art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000, da un punto di vista dogmatico il profilo di maggiore interesse sembra rappresentato proprio dalla clausola di *prevalenza* degli indici di tenuità “da reato tributario”, ai quali, appunto, viene attribuito per mano del legislatore un peso specifico peculiare.

A livello generale, il compless(ivo) giudizio di tenuità del fatto di cui all'art. 131 *bis* c.p. si sviluppa ora lungo tre diversi indici di esiguità dell'offesa: le concrete modalità della condotta (esplicitate dall'art. 133, co. 1 c.p. nella componente oggettiva e soggettiva), l'esiguità del danno o del pericolo e la condotta susseguente al reato tenuta dall'indagato-imputato<sup>42</sup>.

Se nell'ipotesi generale di cui all'art. 131 *bis* c.p. tali nuclei sembrano poter concorrere, a stretto rigore normativo, in egual misura alla definizione e valutazione del fatto tenue<sup>43</sup>, nella materia penale tributaria il ravvedimento operoso *post delictum* del contribuente, come pure l'entità dello scostamento rispetto alla soglia di punibilità e l'eventuale crisi di liquidità, devono essere in-

---

<sup>42</sup> Come è noto, la valorizzazione del grado di colpevolezza per il fatto (intensità del dolo e grado della colpa) quale autonomo indicatore del giudizio di tenuità è sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina prevalente in ragione di un'interpretazione estensiva del richiamo normativo operato dall'art. 131 *bis* c.p. all'intero co. 1 dell'art. 133 c.p. Sul punto, cfr. *ex multis* Cass., Sez. IV, 23 febbraio 2026, n. 7234; Cass., Sez. IV, 20 settembre 2021, n. 34630; Cass., Sez. un., 6 aprile 2016, n. 13681. In dottrina, nella manualistica, cfr. tra gli altri MARINUCCI-DOLCINI-GATTA, *Manuale di Diritto Penale. Parte generale*, cit., 510 s.; PALAZZO-BARTOLI, *Corso di Diritto penale. Parte generale*, Torino, 2023, 599.

<sup>43</sup> Secondo l'orientamento giurisprudenziale maggioritario la valutazione di particolare tenuità richiede necessariamente un esito positivo della valutazione di tutte le componenti richieste per l'integrazione della fattispecie: «In definitiva, la particolare tenuità del “fatto” è il risultato di una valutazione positiva tanto delle modalità della condotta nella sua componente oggettiva (avuto riguardo alla natura, alla specie, ai mezzi, all'oggetto, al tempo, al luogo e ad ogni altra modalità dell'azione ex articolo 133, comma 1, n. 1 del codice penale) e nella sua componente soggettiva (avuto riguardo all'intensità del dolo o al grado della colpa ex articolo 133, comma 1, n. 3) del codice penale), quanto del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa (ex articolo 133, comma 1, n. 2) del codice penale). Il giudizio finale di particolare tenuità dell'offesa richiede, allora, e necessariamente, un esito positivo della valutazione di tutte le componenti richieste per l'integrazione della fattispecie, sicché i criteri indicati nel primo comma dell'articolo 131-bis cod. pen. sono in realtà cumulativi per pervenire ad un giudizio di particolare tenuità dell'offesa ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità ed invece alternativi quanto al diniego, nel senso che l'applicazione della causa di non punibilità in questione è preclusa dalla valutazione negativa anche di uno solo di essi». Così Cass., Sez. II, 1 marzo 2024, n. 8979. Nello stesso senso, *ex multis*, Cass., Sez. III, 1 aprile 2025, n. 12513.

vece valutati dal giudice - stando al testo di legge - «in modo prevalente».

Oltre a specificare i nuclei essenziali del reato tributario tenue (ad esempio, il ravvedimento operoso quale tipica espressione della condotta susseguente al reato virtuosa del contribuente o il grado di scostamento dalla soglia di punibilità quale indicatore di una offesa esigua), tali indicatori “forti” incidono in modo pronunciato sullo stesso giudizio di tenuità.

Sotto questo profilo innovativo, la prevalenza degli indici enucleati dall’art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000 rispetto a quelli “generali” dell’art. 131 *bis* c.p., in uno con il loro carattere solo eventualmente cumulativo, sembra invero autorizzare il giudice ad optare per una positiva affermazione della tenuità del fatto non solo dinanzi a un solo indice di esiguità tributaria, ma - riteniamo - anche in presenza di modalità della condotta connotate da un contenuto di disvalore medio-alto, o di un’offesa non esigua ovvero, ancora, in assenza di una condotta susseguente al reato “virtuosa”.

In altri termini, mentre nell’ordinario giudizio di tenuità il riconoscimento della non punibilità è frutto della valutazione delle varie componenti oggettive e soggettive del fatto, nello specifico campo di materia tributario - pur non configurandosi un vero e proprio meccanismo legale di presunzione - il riconoscimento della tenuità appare più strettamente collegato all’accertamento della sussistenza di uno o più degli indicatori legali di cui all’art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000; indicatori di esiguità tributaria che, si noti, presentano una natura quantitativa più che qualitativa (entità dello scostamento, pagamento parziale o totale del debito tributario, crisi di liquidità), in vista di una loro (evidentemente più agevole) ponderazione da parte dell’interprete.

Affrontato il tema del rapporto tra i criteri generali previsti dall’art. 131 *bis* c.p. e i nuovi indicatori di tenuità tributaria enucleati nell’art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000, da ultimo, resta il tema del rapporto “interno” tra questi ultimi.

Partendo dal dato normativo, ai fini del riconoscimento della particolare tenuità “da reato tributario” è sufficiente che il fatto sia caratterizzato “in positivo” da almeno uno degli indicatori previsti, potendo però essere naturalmente arricchito da ulteriori elementi di esiguità: «il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici» (art. 13, co. 3 *ter*).

Ciò chiarito, ci si chiede però se il giudice, nonostante il positivo accertamento di uno degli indicatori tipizzati, possa comunque escludere la particolare tenuità quando un'altra componente oggettiva o soggettiva del fatto, riconducibile a un diverso indice di esiguità tributaria (adempimento tardivo del debito tributario, scostamento dal valore-soglia, situazione di crisi), presenti un contenuto di disvalore non tenue o addirittura particolarmente accentuato.

Si pensi, ad esempio, al caso del considerevole superamento della soglia di punibilità, in presenza, però, dell'integrale adempimento postumo del debito tributario; ovvero al mancato ravvedimento operoso dell'indagato-imputato nonostante la disponibilità di notevoli risorse economiche, a fronte, però, di uno scostamento minimo dal valore-soglia.

Ecco allora che, in caso di lettura a "doppio senso" (non solo *pro*, ma anche *contra reum*), il giudice potrebbe valorizzare l'omesso pagamento (totale o parziale) del debito tributario quale elemento incompatibile con il riconoscimento della causa di non punibilità in questione, pur in presenza - ipotizziamo - di un'evasione di poco superiore al valore soglia. Ovvero, nella medesima prospettiva, potrebbe ritenere il fatto non tenue nonostante l'integrale pagamento del debito tributario (lett. b), laddove vi sia stato nel caso di specie un superamento non minimale della soglia di punibilità.

Sul punto merita di essere segnalata una recente pronuncia della Corte di cassazione che, seppur non affrontando in termini analitici il tema dei rapporti interni tra gli indicatori di esiguità di cui all'art. 13, co. 3 *ter*, d.lgs. n. 74/2000, ha optato per una loro lettura esclusivamente in *bonam partem*<sup>44</sup>.

Nel caso di specie, pur in presenza della quasi integrale estinzione del debito tributario da parte dell'imputato, il giudice di merito aveva negato l'applicazione dell'art. 131 *bis* c.p. in ragione della notevole entità dell'imposta evasa, invero di poco inferiore alla soglia di € 100.000,00 prevista dal co. 2 *bis* dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 per le ipotesi attenuate di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La conclusione del giudice di merito era stata motivata sulla base di un bilanciamento tra le componenti positive e negative del fatto valorizzate

---

<sup>44</sup> Cass., Sez. III, 12 giugno 2025, n. 22076. Peraltro, anche se in termini meno netti, si erano già pronunciate Cass., Sez. III, 27 maggio 2025, n. 19675 e Cass., Sez. III, 31 gennaio 2025, n. 4145.

all'interno del nuovo co. 3 *ter* dell'art 13 d.lgs. n. 74/2000, propendendo appunto per la prevalenza del dato negativo della misura dell'offesa (il non esiguo scostamento dal valore-soglia) rispetto a quello positivo del pagamento del debito tributario.

Ragionando diversamente, la Corte di cassazione ha valorizzato pienamente la condotta virtuosa susseguente al reato del reo-contribuente, rispetto alla quale ha invero osservato che «non è sufficiente una semplice considerazione da parte del giudice, perché la disposizione prevede espressamente che ad essa debba essere attribuita prevalenza sugli eventuali elementi ostativi - di cui tiene conto il primo comma dell'art. 131-bis cod. pen. - rappresentati dalle modalità della condotta e dalla non esiguità del danno o del pericolo»<sup>45</sup>. Attraverso, dunque, una lettura particolarmente garantista del nuovo art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000, i giudici di legittimità hanno quindi affermato il principio in forza del quale «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»<sup>46</sup>.

*5. Considerazioni conclusive: verso una particolare tenuità del reato tributario "sopravvenuta".* La gerarchizzazione degli indici di tenuità "da reato tributario", anche alla luce della lettura tendenzialmente garantista offerta dalle prime pronunce giurisprudenziali, sembra aver dunque determinato nella materia penal-tributaria un mutamento degli equilibri applicativi nella trama del giudizio di esiguità, ormai incentrato prevalentemente sui nuovi indicatori previsti dall'art. 13, co. 3 *ter*, d.lgs. n. 74/2000.

Concentrando l'attenzione sui due indicatori legali costituiti dal pagamento totale o parziale del debito tributario, l'acquisizione nella materia in questione di un maggior "peso specifico" della condotta susseguente al reato apre interessanti interrogativi rispetto allo stesso significato da attribuire alla tenuità del fatto; effetto probabilmente "preterintenzionale" rispetto alle reali intenzioni

---

<sup>45</sup> Cass., Sez. III, 12 giugno 2025, n. 22076.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

del legislatore del 2024.

In particolare, già l’inserimento del *post factum* nel testo dell’art. 131 *bis* c.p. ad opera del d.lgs. n. 150/2022 ha condotto parte della dottrina a interrogarsi sul possibile mutamento dello stesso concetto di tenuità, non più ritagliato esclusivamente sui disvalori di condotta, di evento e di atteggiamento psicologico rilasciati al momento del fatto, ma ora arricchito di un criterio valutativo che guarda al *post factum* e, più da vicino, a quelle condotte antagoniste del reo che mirano a ridurre la sua originaria portata offensiva<sup>47</sup>.

Se tale effetto viene però combinato con il carattere prevalente del ravvedimento operoso del reo-contribuente, quale tipica espressione della condotta susseguente al reato, ecco che la metamorfosi del concetto di tenuità appare ancora più marcata. Da una valutazione dell’offensività del fatto cristallizzata al momento della sua consumazione – il giudice valuta oggi se l’offesa era allora tenue – si passa, invero, ad un accertamento incentrato sulla permanenza o meno, al momento del giudizio, degli originari effetti lesivi o pericolosi dell’illecito tributario.

In altre parole, nella materia penal-tributaria, anche in ragione della centralità che il ravvedimento operoso del reo-contribuente assumerà rispetto agli altri indici legali<sup>48</sup>, sembra assistersi a uno spostamento del baricentro della tenuità verso una valutazione incentrata sulla necessità-bisogno della pena al momento del giudizio – appunto, una tenuità sopravvenuta – più che sull’oggettiva esigua gravità del fatto al momento della consumazione<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> Così PIERDONATI, *Verso una tenuità “allargata”. L’introduzione della condotta susseguente al reato nell’art.131 bis c.p. e il nuovo assetto dell’irrelevanza penale del fatto*, cit., 34. Si esprime invece in termini riduttivi, seppur in *bonam partem*, Cass., Sez. VI, 31 ottobre 2023, n. 43941, con nota di ROCCHI, *Per la condotta susseguente al reato incide sull’entità dell’offesa, non sull’abitudine, ai fini della esimente dell’art. 131-bis c.p.*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 1, 31 ss.

<sup>48</sup> Differentemente dagli altri indici di cui all’art. 13, co. 3 *ter* d.lgs. n. 74/2000, l’adempimento parziale o totale del debito tributario rappresenta invero una condotta susseguente al reato che ben può essere “strategicamente” realizzata dall’indagato/imputato anche successivamente all’emersione della notizia di reato, delineandosi pertanto come un efficace strumento difensivo in vista della non punibilità.

<sup>49</sup> Come osservato da MONGILLO, *Il “particolarismo” cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul D.Lgs. n. 87/2024*, cit., 1561, attraverso le modifiche apportate dal d.lgs. n. 87/2024 «la ragione fiscale entra, con un certo empito, finanche nel giudizio di bisogno di pena, con il correlato rischio di strumentalizzare (ben più che funzionalizzare) il potere punitivo a presidio degli interessi dell’Erario. Siamo, dunque, lontani da una riduzione del penalmente rilevante secondo autentiche logiche di sussidiarietà». Sulla formula del “bisogno di pena”, con particolare riferimento alla condotta susseguente al reato, cfr. invece BRUNELLI, *Le modifiche alla non punibilità per tenuità del fatto*, cit., 62.

Lo spostamento di tale baricentro, se per un verso non pare del tutto ortodosso<sup>50</sup>, per altro verso non sembra però privo di una certa razionalità sul piano politico-criminale. Da un lato, la sopravvenuta elisione, attraverso l'estinzione del debito tributario, delle conseguenze dannose o pericolose del reato risponde a un'evidente – seppur discutibile – funzionalizzazione riscossiva del diritto penale tributario; dall'altro, è innegabile che il contribuente-imputato, avendo estinto il debito tributario o comunque essendosi attivato concretamente in tal senso, dia prova di essersi già riallineato ai valori dell'ordinamento, presentandosi così immeritevole o comunque non biso-

---

<sup>50</sup> Il ruolo assegnato al *post factum* nello speciale giudizio di tenuità tributaria sembra rappresentare un'ulteriore accelerazione del legislatore rispetto a quanto previsto nell'ipotesi generale di cui all'art. 131 *bis* c.p., quantomeno “nelle intenzioni” della Riforma Cartabia. Sul tema della c.d. “tenuità sopravvenuta” la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 150/2022 (consultabile su [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 20 ottobre 2022, 345 s.) aveva invero affermato a chiare lettere che «condotte post delictum, come quelle riparatorie o ripristinatorie, non potranno di per sé sole rendere l'offesa di particolare tenuità – dando luogo a una esiguità sopravvenuta di un'offesa in precedenza non tenue – ma potranno essere valorizzate nel complessivo giudizio di tenuità dell'offesa, che, dovendo tener conto delle modalità della condotta (contemporanea al reato), ha come necessario e fondamentale termine di relazione il momento della commissione del fatto». Diversamente, la dottrina, tendenzialmente critica verso l'interpretazione riduttiva fornita nella Relazione illustrativa, aveva già messo in luce le indubbie potenzialità della condotta susseguente al reato. In tale filone si inseriscono le riflessioni di PIERDONATI, *Verso una tenuità “allargata”. L'introduzione della condotta susseguente al reato nell'art.131 bis c.p. e il nuovo assetto dell'irrelevanza penale del fatto*, cit., 61 ss., il quale assegna al *post factum* un ruolo di completamento del giudizio di tenuità, concorrendo cioè “alla pari” con agli altri indici normativi di esiguità previsti dal legislatore; nonché ROMANO, *Non punibilità, estinzione del reato, riforma Cartabia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2024, 2, 445 ss., il quale ritiene che già l'inserimento della condotta susseguente al reato nell'ipotesi generale di cui all'art. 131 *bis* c.p. abbia fatto convergere la causa di non punibilità in questione tra quelle c.d. “sopravvenute”: «vero, tuttavia, che se ed in quanto in grado di far meglio comprendere e definitivamente valutare l'offesa del reato commesso, la condotta susseguente potrà, congiuntamente agli indici dell'art. 133, prima parte, far ritenere tenue un'offesa che non lo era, come anche, al contrario, far ritenere non tenue un'offesa che invece era tale. In questi limiti, l'apporto di novità della riforma è indubbio. La conclusione nel singolo caso dipenderà, naturalmente, dal tipo stesso di offesa, postulando che la lesione del bene giuridico tutelato sia in concreto riparabile/rimediabile/attenuabile. La restituzione tempestiva del costoso diamante sottratto in un furto, ad es., potrebbe risolversi in una particolare tenuità del fatto, mentre la tenuità potrebbe invece svanire, per un danneggiamento, quando un successivo sfregio rendesse vano il restauro del prezioso quadro in precedenza soltanto scalfito». Sul tema cfr. altresì MERENDA, *Novità in materia di particolare tenuità del fatto*, in *La Riforma Cartabia tra non punibilità e nuove risposte sanzionatorie. Atti del Convegno, Trento, 24 e 25 marzo 2023*, a cura di Menghini-Mattevi, 2023, Napoli, 54 s. L'Autrice, dopo aver censurato la lettura proposta dalla Relazione illustrativa, evidenzia come «[m]eglio avrebbe fatto allora il legislatore a mostrare maggiore intraprendenza aprendo più convintamente al paradigma commisurativo e segnando un ulteriore e forse definitivo distacco dalla matrice oggettivistica dell'offesa al bene giuridico che ancora pervade la disciplina dell'art. 131 bis c.p., così da consegnare al giudice una chiave equitativa di soluzione del processo, in cui l'apprezzamento del bisogno di pena avviene alla stregua di tutti i parametri indicati dall'art. 133 c.p. e quindi anche di quelli che riguardano la capacità a delinquere del reo».

gnoso della estrema sanzione penale<sup>51</sup>.

Resta naturalmente aperto il tema della compatibilità strutturale della figura generale di cui all'art. 131 *bis* c.p. con la rinnovata esiguità tributaria, la cui *ratio* sembra ispirarsi più all'assenza di un bisogno di pena attualizzato al momento del giudizio - in quanto, in fin dei conti, il danno per l'Erario è venuto meno - che a un originario fatto tenue nelle sue componenti oggettive e soggettive. La questione, in definitiva, è strettamente connessa al persistente nodo gordiano del raccordo dell'istituto di cui all'art. 131 *bis* c.p. con una parte speciale ed una legislazione complementare tutt'altro che armoniche anche e soprattutto a causa dell'affastellarsi di interventi legislativi settoriali, incalzati dalle contingenze e assistiti da ragioni di politica criminale non sempre coerenti.

---

<sup>51</sup> Per una valorizzazione delle forme di giustizia riparativa introdotte dalla Riforma Cartabia nella stessa prospettiva della stessa finalità della pena, cfr. VIGANÒ, *La pena come "contraccambio"? Qualche riflessione su fondamenti e scopi della pena nella prospettiva del diritto costituzionale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2025, 1, 80. Per un approfondimento di analisi delle c.d. "attenuanti premiali", quali strumenti anch'essi volti a favorire reazioni "virtuose" del reo in un'ottica di orientamento culturale e di rieducazione, cfr. invece MERENDA, *La pena attenuata tra equità e "premio"*, in *Arch. pen.*, 2017, 3, 786 ss.