

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

01 aprile 2016 ore 06:00

## Cause di non punibilità e circostanze del reato: "discriminazione" accettabile?

di **Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato, e Raffaella De Carlo - Loconte & Partners**

A breve distanza dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha riformato il sistema sanzionatorio penal-tributario in attuazione della legge delega fiscale, ecco emergere le prime incoerenze della riforma. Il dito è puntato contro i "nuovi" articoli 13 e 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000 sui reati tributari. Minori vantaggi, sul piano premiale, per il contribuente-reo che sceglie la via del ravvedimento operoso, rispetto a chi definisce la sua posizione ricorrendo agli altri istituti deflativi del contenzioso: "discriminazione" accettabile?

Buone nuove per chi trasgredisce la legge fiscale.

L'**integrale pagamento** dei debiti tributari (inclusi interessi e sanzioni), nella migliore delle ipotesi, neutralizza la rilevanza penale della condotta; negli altri casi consente comunque all'autore della violazione di beneficiare di una significativa riduzione della pena.

Tra le ultime novità apportate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 all'impianto normativo penal-tributario, sotto la lente d'ingrandimento finiscono oggi i "nuovi" articoli 13 e 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000 le cui previsioni, indubbiamente apprezzabili, non appaiono prive di **incongruenze**.

In concreto, ecco in cosa si sostanziano.

Combinando la **logica premiale**, a vocazione decisamente depenalizzante, di tali nuove previsioni con l'ormai acclarato proposito di rendere più appetibile il ricorso ai cd. **istituti deflattivi del contenzioso tributario**, il Legislatore delegato ha ben pensato di estendere la **causa di non punibilità** di cui all'art. 13 e la **circostanza attenuante** di cui all'art. 13-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 anche all'ipotesi in cui il contribuente si avvalga di uno dei suddetti istituti.

Peccato, però, che ad essi non venga riservato, sotto tale profilo, analogo trattamento.

Per effetto del novellato art. 13, non risultano più perseguibili penalmente i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis), di omesso versamento IVA (art. 10-ter) e di indebita compensazione di crediti non spettanti (limitatamente all'ipotesi di cui all'art. 10-quater, comma 1) qualora il contribuente-reo saldi integralmente il proprio conto con l'Erario, con annessi interessi e sanzioni amministrative, **prima della dichiarazione di apertura** del dibattimento di **primo grado**.

Discorso analogo vale per i reati di dichiarazione infedele (art. 4) ed omessa dichiarazione (art. 5); l'estinzione del debito tributario, nonché la presentazione della dichiarazione omessa, devono avvenire - perché abbiano effetto scriminante - **prima che il reo abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche** o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Ebbene, l'estinzione del debito tributario fa "guadagnare" al contribuente-reo l'impunità anche se essa interviene nell'ambito "delle speciali **procedure conciliative** e di **adesione all'accertamento** previste dalle norme tributarie, nonché del **ravvedimento operoso**".

Fuori dai casi di non punibilità, il versamento al Fisco degli importi dovuti non è privo di risvolti favorevoli per il reo. Il "neonato" art. 13-bis, D.Lgs. n. 74 del 2000 prevede (comma 1) per tutti i reati disciplinati dallo stesso decreto la **riduzione** delle irrogande pene e la **non applicabilità delle pene accessorie** di cui all'art. 12, in caso di integrale pagamento dei debiti tributari prima

dell'apertura del dibattimento di primo grado. In tale ipotesi, l'estinzione del debito può avvenire **“anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”**.

Manca, in tale ultimo contesto, qualsivoglia riferimento al ravvedimento operoso.

Ed invero, nell'impianto di cui all'art. 13-*bis*, di ravvedimento operoso si parla solo nel comma 2, con riguardo alle condizioni necessarie per l'accesso al patteggiamento.

Ecco, allora, il nodo della questione.

Restando fedeli al testo della norma, dovrebbe concludersi che - al di fuori delle ipotesi di non punibilità di cui all'art. 13 - il contribuente, ravvedendosi, possa “sperare” solo nell'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. e, di conseguenza, beneficiare della riduzione della stessa fino a 1/3, in luogo della più significativa riduzione che gli sarebbe accordata a seguito dell'estinzione del debito tributario in sede di conciliazione o di accertamento con adesione.

Promosso a causa di non punibilità dall'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000 per i reati ivi menzionati, il **ravvedimento** viene “degradato”, dunque, nel successivo art. 13-*bis*, a **mera condizione per l'applicazione della pena su richiesta** delle parti.

Tale soluzione - l'unica che ci appare possibile vista la formulazione delle norme - stride inevitabilmente con l'esigenza di “dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria” che ha ispirato il restyling cui è stato di recente sottoposto l'impianto normativo penal-tributario.

In particolare, non si comprende come possa riservarsi alla procedura di ravvedimento operoso un trattamento per così dire deteriore sotto il profilo penale. E ciò, in modo assolutamente inspiegabile se si considera che, tradizionalmente, il ravvedimento interviene in un momento precedente a quello in cui si giunge alla definizione delle procedure di conciliazione o di accertamento con adesione, che esso comporta una minore riduzione delle sanzioni amministrative, per le quali, in aggiunta, non è applicabile in tale sede il cd. cumulo giuridico. Ebbene, tali considerazioni appaiono tanto più condivisibili - e la scelta del Legislatore delegato tanto più illogica - alla luce del nuovo filone di politica criminale di cui la riforma si è fatta pioniera: maggior attenzione verso la **tutela del bene giuridico protetto**, ossia il corretto gettito fiscale, piuttosto che per l'inflizione di un castigo memorabile al contribuente-reo.

Copyright © - Riproduzione riservata