

La deroga introdotta dal decreto Bollette. Processi penali sospesi mentre si pagano le rate

Debiti tributari, c'è via d'uscita

L'accordo col Fisco solleva dal reato d'omesso versamento

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Basta rispettare l'accordo con l'Agenzia delle entrate per salvarsi dalle manette. È quanto emerge dal dl 34/2023 (il cosiddetto decreto bollette), che all'art. 23, pur con specifico riferimento agli istituti definatori della pretesa impositiva previsti dalla legge di bilancio n. 197/2022, introduce un meccanismo di sospensione del procedimento penale e accorda la non punibilità dei reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva di cui agli artt. 10-bis e 10-ter dlgs 74/2000, nonché di indebita compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 10-quater comma 1, anche nel caso di pagamento rateale, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

La norma va letta alla luce della esigenza, tanto sentita da essere oggetto di attenzione anche nel disegno di legge delega per la riforma fiscale, così come da ultimo approvato in Consiglio dei ministri, di rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari. Infatti, attualmente gli artt. 13 e 13-bis dlgs 74/2000, nel dettare la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, prevedono che se all'apertura del dibattimento non si è ancora estinto integralmente il debito, a nulla serve che sia stato definito con l'Agenzia delle entrate un piano di rateazione e nemmeno che esso sia puntualmente rispettato, perché non si potrà comunque beneficiare degli effetti premiali connessi al pagamento. Limite che certo rischia di disincentivare il raggiungimento di accordi con l'amministrazione finanziaria e il regolare adempimento delle rate: così che, con riferimento alle procedure previste nella legge di bilancio 2023 nella sezione dedicata alla tregua fiscale, il dl bollette ha già deciso di rimediare all'impasse (si veda anche *ItaliaOggi Sette* del 3 aprile scorso).

La rilevanza penale degli omessi versamenti. La rilevanza penale degli illeciti ora attenzionati dal decreto bollette è stata nel tempo dibattuta. Infatti, al momento dell'entrata in vigore del dlgs n. 74/2000, gli omessi versamenti erano stati esclusi dal catalogo dei reati tributari con-

templati; e solo a distanza di anni, a causa della constatata frequenza del fenomeno, il legislatore ha rioperto per il ricorso alla sanzione penale, pur con tutti i profili problematici che tale scelta ha portato seco: si tratta infatti di fattispecie cosiddetta a dolo generico, e per l'integrazione delle quali non sono richiesti elementi ulteriori rispetto alla pura omissione realizzata allo scadere dei termini di legge, e che superi la "soglia" normativamente fissata, non rilevando le diverse finalità a cui le somme distratte all'erario sono state in concreto destinate, bensì le sole consapevolezza e volontà del contribuente di omettere il pagamento dovuto al Fisco. Anche per questa consapevolezza, nel corso degli anni il panorama del diritto penale-tributario è stato caratterizzato dal costante susseguirsi di interventi, volti a incentivare il pagamento del debito erariale maturato dal contribuente. Infatti, mentre inizialmente il dlgs n. 74/2000 considerava l'estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado quale mera circostanza attenuante, comportante solo una riduzione di pena, con il dlgs n. 158/2015 il recupero del gettito tributario ha assunto centralità assoluta, e si è assistito a un più deciso passo del legislatore verso un diritto penale cosiddetto della riscossione, piuttosto che della punizione.

Gli istituti premiali. Con riferimento ai reati di omesso

versamento di ritenute certificate e Iva di cui agli artt. 10-bis e 10-ter dlgs 74/2000, nonché di indebita compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 10-quater comma 1, l'art. 13 prevede che tali reati "non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". Il legislatore ha riconosciuto quindi la esclusione della punibilità se i debiti tributari, compresi interessi e sanzioni, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso, ma a patto che ciò avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

A ciò deve aggiungersi che, ai sensi del comma 3 del suddetto art. 13, "qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'art. 13 bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la pre-

scrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione". Decorso tale termine di massimo sei mesi, a nulla serve invocare che sia in corso il pagamento mediante rateizzazione, e nemmeno che il piano sia puntualmente rispettato: in assenza del completo saldo interverrà la condanna.

La Cassazione. Sul punto la Cassazione si è mostrata concorde (cfr. Cass. pen., n. 16472/2020 e n. 48375/2018, e ancora di recente n. 10730/2023, si veda *ItaliaOggi Sette* del 3 aprile scorso) nel ritenere che, in tema di reati tributari, l'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito, quantunque comporti la rimodulazione della sua scadenza, che viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai termini delle singole rate, non esclude che, al verificarsi di detta scadenza senza la soddisfazione totale del debito, il reato resti comunque configurabile, in quanto la previsione di una causa sopravvenuta di non punibilità del fatto lascia immutata l'illiceità della condotta, per cui l'effetto novativo dell'obbligazione che deriva dall'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione rimane circoscritto all'ambito tributario, non producendo conseguenze sul piano penale.

Le novità del decreto bol-

lette. Il decreto bollette, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 76 del 30/3/2023, apporta una importante novità: con specifico riferimento agli istituti definatori della pretesa impositiva previsti dall'ultima manovra fiscale, prevede testualmente all'art. 23 che "i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello". Il riferimento normativo è alle speciali procedure disposte nella sezione dedicata alla tregua fiscale nella legge di bilancio 2023. Dunque, il contribuente che vi abbia aderito, potrà beneficiare non solo di un notevole sconto sanzionatorio, nonché di un piano di rateizzazione, ma anche, a patto ovviamente che rispetti il pagamento delle rate, della non punibilità sul piano penale. Pertanto, il predetto art. 23 prevede che l'imputato debba dare immediata comunicazione, all'Autorità giudiziaria che procede, dell'avvenuto versamento delle somme dovute, o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e, contestualmente, informare l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale. Il processo di merito viene così sospeso dalla ricezione delle suddette comunicazioni, sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute, ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione.

Peraltra, il decreto bollette si pone in linea, e ne dà già una parziale attuazione, con le richieste contenute nel ddl delega per la riforma fiscale, laddove all'art. 18 comma 1 lett. a) n. 2 prescrive al governo di valorizzare le definizioni con l'Agenzia delle entrate e il regolare pagamento delle rate, e di "rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari".

Le norme sulla non punibilità

Art. 13 c. 1 e 3 dlgs 74/2000

I reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva di cui agli artt. 10-bis e 10-ter dlgs 74/2000, e indebita compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 10-quater comma 1

1. [...] non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti [...]

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi

Art. 23 c. 1 e 2 dl 34/2023

1. [...] non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello

3. Il processo di merito è sospeso [...] sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione