

Gli effetti del dlgs di riforma delle sanzioni, che ridimensiona il reato di omesso versamento

Debiti fiscali, la rata fa da scudo

Si risponde quando c'è la volontà di sottrarsi al pagamento

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Il rispetto del piano di rateazione col Fisco mette in salvo dal reato di omesso versamento: è quanto emerge dallo schema del nuovo decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario (cosiddetto decreto sanzioni), come approvato dal Consiglio dei ministri e da ultimo presentato alle camere, che aggiunge un nuovo tassello alla riforma fiscale. Specificamente, si prevede che per i reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva la sanzione penale scatterà solo quando emerga la manifestazione inequivoca del contribuente della sua volontà di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, essendo decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta, ovvero essendosi verificata la decadenza dalla rateizzazione già concessa. Un importante cambiamento rispetto a quanto sinora disciplinato dal dlgs 74/2000, che, ai fini della non punibilità dei reati fiscali, prevede tempistiche più o meno stringenti, a seconda del reato, per consentire il pagamento integrale del debito tributario, termini che non possono tuttavia mai superare i sei mesi dalla dichiarazione di apertura del dibattimento.

Il pagamento del debito tributario. Nel corso degli anni il panorama del diritto penale-tributario, pur al netto di plurime revisioni e mutamenti nelle stesse scelte di politica criminale, è stato caratterizzato dal costante susseguirsi di interventi normativi, dal dlgs n. 74/2000 alla legge n. 148/2011, dal dlgs n. 158/2015 alla legge n. 157/2019, volti a incentivare il pagamento del debito erariale maturato dal contribuente. Ora, a conferma della costruzione di un diritto penale cosiddetto della riscossione, lo schema di decreto sanzioni dà attuazione alla legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023, laddove all'art. 20, ha imposto al governo 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.

Estinzione e non punibilità. Esaminando l'attuale disciplina, l'art. 13 dlgs 74/2000 prevede al comma 1 che i reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva, nonché di indebita compensazione di crediti non spettanti, di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, pri-

ma della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, 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. Al comma secondo accorda poi la non punibilità dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti e altri artifici, nonché di infedele e omessa dichiarazione a patto che il debito tributario venga pagato spontaneamente, ovvero prima della formale conoscenza di accertamenti amministrativi o procedimenti penali. Testualmente, la norma prevede che i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

La rateizzazione. Dunque, sinora, per gli omessi versamenti, nel caso di superamento del-

la soglia di rilevanza penale (150 mila euro nel caso di ritenute di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000, 250 mila euro per l'Iva ai sensi dell'art. 10-ter), l'unica via per sottrarsi alla sanzione penale della reclusione da sei mesi a due anni è consistita nel pagamento integrale del debito tributario, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Con la sola concessione, prevista dal comma 3 dell'art. 13, per cui, qualora in quel momento il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, sono dati tre mesi per il pagamento del debito residuo, termine prorogabile dal giudice una sola volta e per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario e ferma restando la sospensione della prescrizione. Insomma, decorso un massimo di sei mesi dalla udienza in cui è iniziato il giudizio di primo grado: o il contribuente è riuscito a pagare tutte le rate residue e a saldare la propria posizione debitoria verso l'erario, o la condanna per l'omesso versamento interviene inesorabile.

I nuovi artt. 10-bis e 10-ter. Ciò detto, con lo schema di decreto lo scenario cambia: innanzitutto è previsto un differimento della data di consumazione di entrambi i reati di omesso versamento al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (sostituito di imposta o Iva), al fine di consentire

l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa, e quindi di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi della nuova condizione di punibilità. Infatti, la sanzione penale scatterà solo qualora, al suddetto 31 dicembre: a) il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali, ai sensi dell'art. 3-bis dlgs 462/1997, b) si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'art. 15-ter

Un importante cambiamento rispetto a quanto sinora disciplinato: per i reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva, la sanzione penale scatterà solo quando emerga la manifesta volontà del contribuente di sottrarsi al pagamento dell'obbligazione tributaria

dpr 602/1973, e l'ammontare del debito residuo sia superiore, rispettivamente, a 50 mila euro (per il reato di cui all'art. 10-bis) e 75 mila euro (per il reato di cui all'art. 10-ter). In altre parole, come precisato nella relazione illustrativa, il contribuente risponderà penalmente dell'omesso versamento solo quando emerga la manifestazione inequivoca della sua volontà di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consuma-

zione del reato, siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta, ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa.

La circostanza attenuante. Ai sensi dell'art. 13-bis, fuori dei casi di non punibilità, e quindi per i reati dichiarativi, l'estinzione integrale del debito è condicio sine qua non anche per beneficiare della circostanza attenuante e al conseguente sconto di pena fino alla metà, oltre alla non applicazione delle pene accessorie, che per i reati tributari consistono nell'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; nell'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni; nell'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore a un anno e non superiore a cinque anni; nell'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; nonché nella pubblicazione della sentenza.

Le novità proposte. Lo schema di decreto sanzioni invece, al fine di consentire di beneficiare della non punibilità, prevede che, quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne darà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informerà contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale. In tal caso, è prevista la sospensione del processo per un anno, prorogabile di altri tre mesi dal giudice per consentire l'integrale estinzione, e sempre che l'Agenzia delle entrate comunichi che il pagamento delle rate è regolarmente in corso.

Limiti al sequestro. Significativa anche la modifica apportata all'art. 12-bis, laddove si prevede che il sequestro non possa essere disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti, e non sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto anche conto della gravità del reato.