

PENALE TRIBUTARIO

Mano leggera sull'omesso versamento

di **Giovanni Valcarenghi**

Nel CdM dello scorso 22 settembre è stato dato il **via libera definitiva ai decreti attuativi della legge delega**.

In particolare, si tratta dei seguenti provvedimenti:

- misure per la revisione della disciplina degli **interpelli** e del **contenzioso tributario**;
- misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di **riscossione**;
- misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali;
- misure per la revisione del **sistema sanzionatorio**;
- stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale.

Certamente, la disposizione che si rinviene nel decreto sulla revisione del sistema sanzionatorio relativa agli effetti dei mancati versamenti può interessare diversi contribuenti che si sono trovati, e si trovano, in situazione di carenza di liquidità.

In particolare, la riforma interviene sui seguenti aspetti:

- **omesso versamento di ritenute** (articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000): si innalza la soglia di non punibilità da 50 mila euro a 150 mila euro. Si precisa che il comportamento omissivo rilevante riguarda non più le sole ritenute "certificate", ma anche quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta;
- **omesso versamento di IVA** (articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000): si innalza la soglia di non punibilità da 50 a 250 mila euro, mantenendo fermo il limite temporale ultimo del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo;
- **indebita compensazione** (articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000): ferma restando la soglia di punibilità di 50.000 euro, si maggiorano le pene previste per l'utilizzo di crediti inesistenti (rispetto a quello di crediti non spettanti), ritenendolo comportamento maggiormente lesivo;
- **confisca obbligatoria** (articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000: nel caso di condanna o di patteggiamento per uno dei delitti previsti dallo stesso D.Lgs. n. 74 è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo (cd. confisca obbligatoria), ovvero, quando non è possibile, la confisca per equivalente di beni per un valore corrispondente nella disponibilità del reo;
- **cause di non punibilità** (articolo 13, D.Lgs. n. 74/2000): si introduce una causa di non

punibilità rappresentata dall'integrale pagamento - prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado - di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, per i reati di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-ter), di omesso versamento dell'IVA (art. 10-bis) e dell'indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater, comma 1). Il pagamento degli importi dovuti può essere fatto anche mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, nonché mediante il ravvedimento operoso. Il comma 2 prevede che per i reati di dichiarazione infedele (articolo 4) e di omessa dichiarazione (articolo 5) la non punibilità scatta solo con l'integrale pagamento degli importi dovuti (debiti tributari, sanzioni e interessi), a condizione che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione 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. Il comma 3 prevede che nel caso in cui il contribuente, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità delle circostanze attenuanti previste dall'articolo 13-bis, è data la possibilità allo stesso contribuente di pagare il debito residuo entro tre mesi, termine che può essere prorogato per ulteriori tre mesi dal giudice una sola volta, ferma restando la sospensione della prescrizione.

- **circostanze attenuanti** (articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000): si prevede, al di fuori dei casi di non punibilità, la diminuzione fino alla metà delle pene, senza applicazione delle pene accessorie, nel caso in cui il debito tributario sia estinto mediante pagamento integrale prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore, l'articolo 32 precisa che l'applicazione dal 1° gennaio 2017 riguarda solo le disposizioni del Titolo II, ovvero quelle di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario. La riforma dei reati penali tributari, invece, in mancanza di altre previsioni, **entra in vigore decorsi quindici giorni dalla pubblicazione in GU del decreto legislativo**. Così, si esprimono anche le schede di lettura previste dal servizio congiunto di Camera e Senato.

Per evitare sorprese dell'ultima ora appare sempre necessario attendere il testo definitivo pubblicato in Gazzetta Ufficiale, sperando che ciò avvenga con la maggiore speditezza possibile.

Infatti, le nuove disposizioni, generalmente di maggior favore, potranno applicarsi anche alle violazioni **pregresse** in virtù dell'istituto del *favor rei*.

Probabilmente, per molte situazioni si potrebbe trattare di abbandonare completamente l'ambito penale.

Diversamente, per il caso delle ritenute, si noti che la nuova previsione appare maggiormente incisiva della precedente, riferendosi al mancato versamento (oltre soglia) non solo di quanto

certificato, ma di tutti i debiti indicati nel modello 770. Poiché la dichiarazione dei sostituti di imposta del periodo 2014 è già stata trasmessa, si ritiene, in prima analisi, che il nuovo "metro" si debba applicare solo alle violazioni successivamente poste in essere (in sostanza, chi non ha certificato per il 2014 non dovrebbe correre il rischio del penale).