

Riforma sanzioni: ambito operativo dei reati di omesso versamento

di Angelo Ginex

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Il decreto legislativo di **riforma** delle **sanzioni tributarie**, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri dello scorso 24.5.2024, reca diverse novità in materia di **reati tributari**. Tra le tante modifiche, la novella mira a definire, con maggiore precisione, l'**ambito operativo** dei cd. **reati di omesso versamento**.

In particolare, i nuovi [articoli 10-bis](#) e [10-ter, D.Lgs. 74/2000](#), disciplinanti, rispettivamente, il reato di **omesso versamento di ritenute** e il reato di **omesso versamento Iva**, recano una **condizione obiettiva di punibilità**, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al **pagamento dell'obbligazione tributaria**.

Tale volontà si considererà realizzata e integrata solo quando, all'atto della **consumazione 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.

È stato previsto, inoltre, un **differimento** della **data di consumazione** di entrambi i reati **al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale** (sostituto 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**.

Da quanto detto deriva che la **sanzione penale** troverà applicazione soltanto nella ipotesi in cui, al suddetto termine di scadenza (e cioè al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale), il contribuente **non abbia versato**:

- le **ritenute** risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un **ammontare superiore a euro 150.000** per ciascun periodo d'imposta;
- oppure, l'**imposta sul valore aggiunto** dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un **ammontare superiore a euro 250.000** per ciascun periodo d'imposta;

a **condizione** che, in entrambi i casi, **non** sia in corso, ai sensi dell'[articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997](#), una **estinzione** del debito tributario mediante **rateazione**.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi, poi, il nuovo testo stabilisce che, in caso di **decadenza** dal beneficio della **rateazione**, ai sensi dell'[articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973](#), il contribuente è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore, rispettivamente, a **euro 50.000** (per il reato di **omesso versamento di ritenute** ex [articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000](#)) e a **euro 75.000** (per il reato di **omesso versamento Iva** ex [articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000](#)).

La **nuova formulazione** del decreto legislativo che regola il sistema sanzionatorio tributario dovrebbe prevedere, accanto alla summenzionata condizione di non punibilità, anche una **circostanza attenuante**.

Nel dettaglio, il nuovo [articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000](#), a differenza della **precedente formulazione** che prevedeva per il contribuente la possibilità di beneficiare della circostanza attenuante e del conseguente sconto di pena fino alla metà, oltre alla non applicazione delle pene accessorie, solo nel caso di **estinzione integrale del debito prima dell'inizio del giudizio**, dovrebbe disporre che: *"se 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 questo caso è prevista, ai sensi del **comma 1-bis, dell'articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000**, la **sospensione del processo per un anno**. Inoltre, il giudice ha la **facoltà di prorogare** tale sospensione, per una sola volta, di **ulteriori tre mesi**, purché l'Agenzia delle entrate comunichi che il **pagamento** delle rate è regolarmente in corso e il giudice ritenga la proroga necessaria per consentire l'integrale pagamento del debito.

Infine, è importante sottolineare che il nuovo decreto, con l'introduzione del **comma 3-bis**, al citato [articolo 13, D.Lgs. 74/2000](#), dovrebbe stabilire che: *"i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto"*.