

Il pagamento del debito tributario come causa di estinzione del reato

Il pagamento del debito tributario, quale causa di non punibilità per i reati in materia fiscale, rappresenta uno degli istituti più innovativi introdotti con il D.Lgs. n. 158/15.

La riforma segna un radicale cambiamento rispetto all'impostazione del precedente legislatore, che aveva evitato di introdurre cause estintive o di non punibilità connesse all'adempimento del debito erariale. La riduzione delle ipotesi punitive, garantita dall'innalzamento delle soglie e dalle neo-introdotte cause di non punibilità, è volta ad assicurare una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, al contempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione delle condotte connotate da minor disvalore. In particolare, rileva la previsione di due istituti che connettono al pagamento integrale del debito tributario la possibilità per il contribuente di far venire meno la rilevanza penale della propria condotta. In merito ai reati di dichiarazione infedele (art. 4) e di omessa dichiarazione (art. 5), la punibilità è esclusa se i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento del dovuto, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempre che il ravvedimento o la presentazione inter-



Giuseppe Fornari, fondatore
Fornari e Associati

vegnano prima che l'autore del reato abbia formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (formulazione questa mutuata dalla disciplina della voluntary disclosure e che, appare evidente, presta il fianco ad agevoli censure circa l'applicabilità delle relative norme nella misura in cui richiede al contribuente di "esporsi" pur non essendo a conoscenza di accertamenti in corso). Con riguardo ai reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 bis) e dell'Iva (art. 10 ter), nonché di indebita compensazione relativa a crediti non spettanti (art. 10 quater, co. 1), il legislatore ha riconosciuto efficacia di causa di non punibilità (e non più di mera circostanza attenuante) alla condotta integralmen-

te soddisfacente, dunque comprensiva di sanzioni e interessi, della pretesa dell'Erario. Per tali reati, il termine per avvalersi della causa di non punibilità è individuato nell'apertura del dibattimento. L'estinzione del debito tributario può quindi avvenire in tutte le fasi precedenti (indagini preliminari ed udienza preliminare) e prima che il procedimento venga definito con i riti alternativi. Al fine di incentivare il pagamento del quantum dovuto da parte del contribuente, la norma contempla altresì l'ipotesi in cui il reo provveda all'estinzione del debito mediante rateizzazione, pur non perfezionata prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. In tal caso, è prevista la concessione di un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, e l'attribuzione al giudice della facoltà di prorogare il termine, per non oltre tre mesi, "qualora lo ritenga necessario". Per come formulata, la norma non pare riconoscere alcun potere discrezionale al giudice circa la concessione o meno dei primi tre mesi, che appaiono quindi dovuti, diversamente da quanto previsto per l'eventuale proroga, rimessa alla valutazione dell'organo giudicante. L'introduzione di siffatti istituti fa trasparire chiaramente la ratio sottesa all'intervento di riforma, ossia consentire la riscossione dei tributi da parte dell'Erario anche rinunciando alla pretesa punitiva statale. Benché gli strumenti approntati si siano rivelati certamente funzionali al perseguimento dell'obiettivo predetto, deve tuttavia osservarsi come, in un'ottica de iure condendo, le novità introdotte dalla riforma abbiano deluso le aspettative degli interpreti, che auspicavano invece un'abrogazione tout court delle fattispecie incriminatrici che sanzionano i meri omessi versamenti delle imposte.