

FOCUS

Gli effetti penali (premiali) del pagamento del debito tributario



GLI EFFETTI PENALI (PREMIALI) DEL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

Nel corso degli anni il panorama del diritto penale-tributario ha visto un susseguirsi di interventi normativi volti ad incentivare il pagamento del debito erariale maturato dal contribuente.

Sin dalla legge delega del 1999 n. 205, infatti, si riconosce l'opportunità di *“prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno”*, al fine di alleggerire il carico dei Tribunali e soddisfare al contempo le pretese erariali.

Ancorché evidente espressione di esigenze di deflazione del processo penale, i nuovi istituti costituiscono il frutto di una valutazione legislativa sull'opportunità di punire l'autore di un fatto antigiusdittico colpevole a fronte di una condotta reintegrativa *ex post* del bene giuridico leso.

Così la giurisprudenza ha riconosciuto nella condotta restitutiva la finalità rieducativa (o risocializzante) assegnata alla sanzione penale dalla Costituzione (art. 27, comma 3, Cost.): la pena astrattamente prevista, quindi, non ha più ragione di essere applicata (Cass. Pen., sez. III, 17 gennaio 2018, n. 37083).

Gli istituti premiali previsti dal legislatore differiscono a seconda del reato contestato nel caso specifico e del momento in cui interviene l'adempimento: il reo, dunque, in alcuni casi potrà beneficiare di una causa di non punibilità, in altri di una circostanza attenuante e in altri ancora dell'ammissione al rito speciale del patteggiamento.

Le norme susseguite nel tempo (d. lgs. 74/2000, legge 148/2011, d. lgs. 158/2015, legge 157/2019), quindi, oltre a revisionare l'apparato sanzionatorio, hanno disciplinato il rapporto tra i predetti istituti, ponendo spesso il contribuente ravveduto in una posizione di favore rispetto a chi ha commesso altre tipologie di reato, punite anche con pene meno gravose, che possono sì accedere ad istituti altrettanto premiali, ma sulla base di presupposti e condizioni più onerosi del solo pagamento del debito (*e.g.* la messa alla prova per i reati punti fino a quattro anni di reclusione).

Il focus di questo mese si pone l'obiettivo di fornire una panoramica dei predetti istituti premiali, rispondendo ai principali interrogativi del contribuente raggiunto da una contestazione penale in materia di tributi.

I. IL PAGAMENTO QUALE CAUSA DI NON PUNIBILITÀ

L'articolo 13 d. lgs. 74/2000 (d'ora in poi anche solo "*Decreto*", così come modificato dall'art. 11 d. lgs. 158/2015) introduce per la prima volta una causa di non punibilità del reato contestato a seguito del pagamento integrale del debito erariale.

Pertanto, affinché il Giudice possa pronunciare una sentenza di proscioglimento ex art. 129 c.p.p. (*Obbligo della immediata declaratoria di determinate cause di non punibilità*) sarà sufficiente che l'imputato dia prova dell'avvenuto pagamento.

➤ La causa di non punibilità si applica a tutte le fattispecie di reato previste dal Decreto?

No.

Il legislatore ha previsto inizialmente un campo di applicazione limitato a quelle ex artt. 10-bis (*Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*), 10-ter (*Omesso versamento di IVA*) e 10-quater, comma 1 (*Indebita compensazione di debiti non spettanti*), nonché agli artt. 4 (*Dichiarazione infedele*) e 5 (*Omessa dichiarazione*).

Nel 2019, con il d. l. 124/2019, convertito con modificazioni dalla legge 157/2019, l'istituto è stato esteso poi anche alle fattispecie di cui agli artt. 2 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) e 3 (*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*).

L'art. 13 suddivide le predette fattispecie in due macro categorie, al fine di differenziare il relativo regime normativo: da un lato i reati omissivi (art. 13, comma 1), dall'altro i reati dichiarativi (art. 13, secondo 2).

➤ È necessario versare un ammontare pari all'intero debito maturato?

Sì.

La causa di non punibilità opera solo in caso di pagamento integrale dell'obbligazione tributaria, comprensiva di interessi e sanzioni amministrative.

Nel rettificare una precedente dichiarazione infedele, ovvero nel presentare la dichiarazione omessa, dunque, il contribuente dovrà rideterminare l'obbligazione tributaria in modo che comprenda interessi e sanzioni.

➤ Entro quando il contribuente deve procedere al pagamento e con quali modalità?

Il dettato normativo prescrive delle tempistiche perentorie entro cui il pagamento del debito tributario deve essere effettuato.

È stato previsto, inoltre, un trattamento differenziato a seconda che il reato tributario per il quale si procede rientri tra quelli omissivi (art. 13, comma 1) o tra quelli dichiarativi (art. 13, comma 2).

Tutti i reati di cui all'art. 13, comma 2, infatti, non sono dei meri inadempimenti del debito fiscale, pur correttamente dichiarato dal contribuente, ma sono condotte caratterizzate da maggior disvalore, cui il legislatore ha voluto dedicare una disciplina più rigorosa, allontanando possibili dubbi di incostituzionalità (come riportato anche nella relazione del 28 ottobre 2015, n. III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione).

Partendo dai reati omissivi descritti dal primo comma, il termine ultimo entro cui il contribuente deve provvedere è "*prima della*

dichiarazione di apertura dibattimentale di primo grado” (art 492 c.p.p.).

Di conseguenza, il contribuente potrà sanare il debito nei confronti dell’Erario per tutta la fase delle indagini preliminari, anche dopo l’esercizio dell’azione penale da parte del Pubblico Ministero e fino alla data d’udienza in cui si dovrebbe formalmente aprire l’istruttoria dibattimentale.

In merito alle modalità, la norma impone l’integrale pagamento del debito – come detto, compresi sanzioni accessorie e interessi – anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

Più tortuosa è invece l’applicazione della causa di non punibilità nei casi previsti dal secondo comma dell’art. 13.

La norma prevede dei requisiti temporali entro cui il contribuente deve aver adempiuto la sua obbligazione (sempre intesa come debito tributario, unitamente a sanzioni amministrative e accessori) molto più stringenti e, soprattutto, meno identificabili.

Invero, la non punibilità della condotta consegue al *“ravvedimento operoso”* ovvero alla *“presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo”*, **prima** che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di pendenze a suo carico, ad esempio attraverso *“accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”*.

In questo caso, quindi, il contribuente che vuole avvalersi della causa di non punibilità deve essersi volontariamente e

spontaneamente determinato.

➤ Cosa si intende per *“formale conoscenza”*?

In materia penale tale locuzione si intende riferita a tutte quelle situazioni, contemplate dal codice di procedura, in cui al contribuente viene formalmente notificato un atto del procedimento a suo carico.

Ad esempio (i) l’avviso di garanzia (art. 369 c.p.p.) (ii) l’avviso di conclusione delle indagini (art. 415-bis c.p.p.) (iii) la richiesta di proroga delle indagini (art. 406 c.p.p.) (iv) il decreto di perquisizione e sequestro (art. 247 e ss. c.p.p.) (v) l’invito a comparire per rendere interrogatorio (art. 375 c.p.p.), anche nell’ambito di un procedimento connesso (vi) l’ordinanza di applicazione di misure cautelari (artt. 292-317-321 c.p.p.) (vii) la fissazione dell’udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione (artt. 409-410 c.p.p.).

Ai fini tributari, invece, la contezza dell’avvio di un’attività ispettiva – sia essa una verifica o un controllo – si potrà ricavare da un accesso fiscale, ovvero da qualsiasi atto notificato che dia inizio ad un’attività di accertamento, o di constatazione (e.g. la notifica di un invito a presentarsi presso gli uffici dell’Amministrazione finanziaria per l’avvio di un controllo o di una verifica, ovvero la notifica di un questionario di richiesta dati e notizie relativo ad un accertamento).

Sulla base di quanto detto, dunque, la conoscenza *“informale”* – dovuta, ad esempio, a notizie di stampa pubblicate proprio qualche giorno prima del pagamento da parte dell’autore del reato – non dovrebbe essere sufficiente per escludere l’applicazione dell’istituto premiale. Tuttavia, la questione non è mai stata espressamente chiarita.

- **La formale conoscenza da parte di soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti del reato preclude la possibilità di accedere al beneficio da parte dell'autore del reato?**

No.

Forse in antitesi con lo spirito della norma, ma in aderenza al dato letterale, la conoscenza deve ritenersi riferita al singolo indagato/imputato, non rilevando che la notizia sia giunta formalmente ad altri – siano essi obbligati in solido o concorrenti nel reato – che abbiano poi informato i compartecipi del fatto delittuoso.

Tale soluzione sembra dovuta, sul piano pratico, alla prevedibilità di una scarsa applicazione dell'istituto ove si fossero esclusi dal suo raggio d'azione anche i casi in cui il contribuente non sia in qualche modo sollecitato dall'esterno e abbia, dunque, il sentore di un accertamento in corso sulla medesima dichiarazione (come osservato già nella relazione del 28 ottobre 2015, n. III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione).

- **I concorrenti nel reato beneficiano del pagamento del debito da parte di uno solo di essi ovvero di terzi?**

Sì.

Data la natura oggettiva della sopravvenuta causa di esclusione della punibilità, una volta che l'autore del reato adempierà all'obbligazione di pagamento, il reato si estinguerà anche per i concorrenti nel reato, in conformità all'art. 119, comma 2, c.p.

Anche nel caso di pagamento effettuato da un terzo – come, ad esempio, la persona giuridica

nell'interesse della quale è stato commesso il reato – si ritiene di giungere alle stesse conclusioni.

- **L'estinzione del reato per la persona fisica, fa venir meno anche la relativa responsabilità amministrativa dell'ente?**

No.

L'ente nel cui interesse o vantaggio è stato commesso il reato, non beneficia del pagamento integrale del debito erariale da parte dell'autore del fatto illecito.

L'art. 8 d. lgs. 231/2001, invero, sancisce il principio di *"autonomia della responsabilità dell'ente"*, secondo il quale l'estinzione del reato commesso dalla persona fisica non produce alcun effetto sullo stato del procedimento penale pendente a carico dell'ente (salvo i casi di amnistia).

Potrà verificarsi, dunque, la situazione paradossale in cui la persona fisica che ha commesso il reato, per assicurarsi la non punibilità, onori il debito tributario facendo ricorso alle risorse dell'ente, mentre quest'ultimo, di fatto denunciato tramite il ravvedimento dell'autore del reato, rimanga comunque assoggettato alla pretesa punitiva dello Stato.

- **Il pagamento deve obbligatoriamente avvenire in un'unica soluzione?**

No.

Il terzo comma dell'art. 13 ammette il pagamento del debito tributario mediante **rateizzazione**, purché il contribuente abbia avviato questa procedura prima dell'apertura del dibattimento del primo grado.

Il legislatore ha altresì previsto che, nel caso in cui il debito residuo non sia estinto prima dell'apertura dibattimentale, il Giudice **debba concedere** un termine pari a **tre mesi** entro cui pagare tutte le rate mancanti.

Tale termine, inoltre, **può** essere prorogato dal Giudice di ulteriori tre mesi per una sola volta.

Nelle more delle predette proroghe, la prescrizione è sospesa.

Con riferimento alla durata del termine concesso per la chiusura del piano di ammortamento, è stata sollevata una questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione, in quanto la stessa sarebbe stata inadeguata rispetto al fine perseguito (alla luce dei termini di dilazione ben più ampi previsti dai piani di rateizzazione, anche in sede di concordato preventivo). Tale questione, tuttavia, è stata dichiarata manifestamente inammissibile con Ordinanza del 24 maggio 2019, n. 126 (ud. 6 febbraio 2019).

II. IL PAGAMENTO QUALE CIRCOSTANZA ATTENUANTE DEL REATO

L'attuale disciplina penale-tributaria prevede anche la possibilità, ex art. **13-bis**, comma 1, di ottenere una riduzione delle pene sino alla metà.

Si tratta di una circostanza attenuante di carattere oggettivo, applicabile, cioè, a condizione che sia materialmente intervenuto l'integrale pagamento del dovuto (imposte, interessi e sanzioni) e a prescindere da qualsivoglia valutazione circa la resipiscenza o meno dell'autore del reato.

➤ Quando si può beneficiare della circostanza attenuante?

La norma prevede che l'istituto premiale in oggetto si applichi *“fuori dai casi di non punibilità”*, e, quindi, ogniqualvolta non operi l'istituto di cui all'art. 13.

Tuttavia, la formulazione della norma (*“per i delitti di cui al presente decreto”*) non è esente da perplessità: non è chiaro, invero, come mai il regime di accesso all'istituto sia indistintamente riferito a tutte le fattispecie, comprese quelle (come, ad esempio, l'art. 8) che non prevedono un'obbligazione da onorare (criticità evidenziata già nella relazione del 28 ottobre 2015, n. III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione).

Tale incongruenza, secondo parte della dottrina potrebbe essere risolta in via esegetica, ravvisando nella concreta presenza di un debito tributario suscettibile di pagamento (nel caso dell'art. 8, quello dovuto all'evasione del terzo) la condizione per l'applicazione della previsione in oggetto.

Sul punto, tuttavia, la giurisprudenza ha ritenuto che il tenore letterale della disposizione in questione, appaia inequivocabilmente declinato nel senso di consentire l'applicazione della attenuante solamente nell'ipotesi in cui al delitto contestato sia conseguita la sussistenza di un debito tributario (ed esso sia stato saldato, anche tramite procedure conciliative o adesive, sempre prima della dichiarazione di apertura del dibattimento).

Pertanto, la circostanza attenuante risulterebbe astrattamente inapplicabile con riferimento a tutte quelle fattispecie (come gli artt. 8, 10 e 11) la cui integrazione non è

condizionata dall'esistenza di un'obbligazione tributaria o comunque di un danno patrimoniale a carico dell'Erario (Cass. Pen., Sez. III, 4 febbraio 2020 n. 9883).

➤ **Entro quando il contribuente deve procedere al pagamento e con quali modalità?**

Per poter beneficiare dell'attenuante, l'autore del reato deve:

- (i) aver estinto integralmente l'importo dovuto all'Erario, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima dell'apertura del dibattimento.

Ciò che rileva non è, quindi, il l'avvenuta sottoscrizione del verbale di adesione o la stipulazione di una fideiussione bancaria a favore dell'Amministrazione finanziaria, ma solo il puntuale e completo pagamento del debito;

- (ii) avervi provveduto anche mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

In considerazione dell'ampiezza di quest'ultima espressione utilizzata dal legislatore, parte della dottrina ritiene che sia possibile provvedere al pagamento anche tramite l'istituto del ravvedimento, sebbene non espressamente richiamato dalla norma.

➤ **Il pagamento frazionato dell'importo dovuto è ammesso anche nelle ipotesi di cui all'art. 13-bis?**

Sì.

È possibile ricorrere al pagamento in forma rateizzata, come previsto dall'art. 13, comma 3.

Anche in questo caso, però, il pagamento del debito residuo deve avvenire entro il termine di tre mesi fissato dal Giudice, prorogabile di altri tre per una sola volta.

➤ **Da chi deve essere effettuato il pagamento?**

Nel silenzio della norma, al pari di quanto detto con riferimento alla causa di esclusione della punibilità, si ritiene che il pagamento dell'importo possa essere effettuato anche da uno solo dei correi, così come da un soggetto terzo (e.g. la società nell'interesse della quale è stato commesso il reato), con estensione degli effetti favorevoli a tutti i compartecipi nel reato.

➤ **Gli articoli 13 e 13-bis possono applicarsi retroattivamente?**

Sì.

È ammessa l'applicazione retroattiva delle norme ai procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore della riforma ex artt. 2, comma 4, c.p. e art. 7 CEDU.

Di conseguenza, sia la causa di non punibilità che la circostanza attenuante troveranno applicazione anche nel caso in cui il reato per cui si procede sia stato commesso **prima dell'entrata in vigore** del d. lgs. 158/2015 – avvenuta il 22 ottobre 2015 – nonostante

possa esservi **già stata la dichiarazione di apertura del dibattimento**.

Con riferimento all'art. 13, la Suprema Corte di Cassazione ha richiamato il principio di uguaglianza, che vieta trattamenti differenti per situazioni uguali, il quale impone di ritenere che, sotto il profilo sostanziale, il pagamento del debito tributario assuma la medesima efficacia estintiva, sia che avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sia, nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d. lgs. 158/2015, che avvenga dopo tale limite.

Come statuito dagli Ermellini, l'unico limite per l'applicabilità delle norme ai fatti *ante* 22 ottobre 2015 è il passaggio in giudicato della sentenza (Cass. Pen. Sez. III, 17 gennaio 2018, n. 37083).

III. IL PAGAMENTO QUALE CIRCOSTANZA ATTENUANTE IN CASO DI DEBITO TRIBUTARIO PRESCRITTO

L'art. 14 prevede la possibilità di riparare all'offesa causata anche nel caso di estinzione, per prescrizione o per decadenza, del debito tributario, beneficiando così di una diminuzione di pena sino alla metà.

Si tratta di ipotesi poco frequenti, considerati i termini prescrizionali previsti, rispettivamente, dalla normativa tributaria (*id est* il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; ovvero, in caso di dichiarazione omessa o nulla, il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, ex artt. 57 D.P.R. 633/1972 e 43 D.P.R. 600/1973) e da quella penale (il massimo della pena edittale ex art. 157 c.p.; aumentato di un terzo per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 del Decreto

ex art. 17, comma 1-*bis*; aumentato fino a un quarto in caso di atti interruttivi ex art. 161 c.p., come, ad esempio, il verbale di constatazione o l'atto di accertamento delle relative violazioni, ex art. 17, comma 1).

Il legislatore ha voluto comunque inserire la previsione, affinché non vi fosse una disparità di trattamento – e, quindi, un possibile tema di incostituzionalità – con riferimento alla possibilità di beneficiare della speciale attenuante, dovuto unicamente alla circostanza esterna dell'esigibilità o meno del debito tributario.

➤ **La circostanza attenuante, in questo caso, si applica a tutte le fattispecie di reato previste dal Decreto?**

La norma si riferisce ai *“delitti previsti dal presente decreto”* con riferimento ai *“debiti indicati nell'art. 13”*.

Si tratta, dunque, di tutte quelle ipotesi in cui è prevista un'obbligazione tributaria da onorare, essendoci evasione d'imposta per il reo (non sarebbe così, invece, come visto, nel caso dei reati di cui all'art. 8, 10 e 11, quale reato di pericolo a consumazione anticipata).

➤ **A quanto deve ammontare la somma?**

È il reo che deve indicare la somma che ritiene di poter versare a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

Il secondo comma dell'art. 14, fornisce solo alcune direttive: in particolare, la somma (*i*) deve essere commisurata alla gravità dell'offesa (*ii*) non può essere inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell'art. 135 c.p. della pena minima prevista per il delitto

contestato (250 euro, o frazione di 250 euro, di pena pecuniaria per un giorno di pena detentiva).

Secondo la dottrina, la somma non dovrebbe essere né equivalente al debito di imposta prescritto, né sproporzionata o simbolica.

➤ **Entro quando il contribuente deve procedere al pagamento e con quali modalità?**

Il pagamento deve essere effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

L'interessato deve formulare istanza di versamento e il giudice, sentito il parere del Pubblico Ministero, se ritiene congrua la somma offerta, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.

Tuttavia è lo stesso art. 14, comma 4, a richiamare l'art. 13, comma 3, consentendo, quindi, il pagamento rateale, e la concessione di proroghe fino a sei mesi per potervi ottemperare.

➤ **Il versamento della somma, presuppone un'ammissione di responsabilità?**

No.

Invero, la somma dovrà essere restituita in caso di assoluzione o proscioglimento.

Si sottolinea come tale restituzione non sia espressamente prevista, invece, dall'art. 13-*bis*.

➤ **Le circostanze attenuanti ex artt. 13-*bis* o 14 si applicano anche alle sanzioni accessorie?**

Sia l'art. 13-*bis* che l'art. 14 prevedono

l'inapplicabilità *tout court* delle sanzioni accessorie ex art. 12 d. lgs. 74/2000.

IV. IL PAGAMENTO QUALE CONDIZIONE PER RICHIEDERE IL PATTEGGIAMENTO EX ART. 444 C.P.P.

Al contribuente-imputato di aver commesso uno qualsiasi dei reati previsti dal Decreto è concessa ex art. 13-*bis*, comma 2, l'ammissione al rito alternativo del patteggiamento, purché ricorra la circostanza di cui al primo comma, nonché il ravvedimento operoso.

Si parla, dunque, di patteggiamento "subordinato", in quanto l'autore del reato deve aver preventivamente e integralmente pagato il debito tributario ovvero vi deve essere stato il ravvedimento operoso. In forza del richiamo al comma 1, anche in questo caso il termine ultimo per adempiere è prima dell'apertura del dibattimento.

In chiusura, tuttavia, la norma fa "*salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2*".

➤ **Il pagamento integrale del debito è condizione per il patteggiamento anche nelle ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2?**

Secondo l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, il pagamento, laddove effettuato nel rispetto delle condizioni normative, varrebbe unicamente come presupposto per l'applicabilità della causa di non punibilità del reato; il mancato pagamento, invece, non pregiudicherebbe la possibilità per l'imputato di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p.

Diversamente ragionando, secondo la Corte, vi sarebbe una insanabile contraddizione interna

del sistema: per i reati previsti dall'art. 13, il pagamento del debito, infatti, non potrebbe contemporaneamente fungere tanto da causa di non punibilità, quanto da presupposto per il patteggiamento. Un tale approccio renderebbe logicamente inapplicabile il rito alternativo, il quale fisiologicamente non potrebbe riguardare reati non più punibili (*ex multis* Cass. Pen., Sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684 con riferimento alle ipotesi di cui all'art. 13, comma 1; Cass. Pen., sez. III, 12 marzo 2019, n. 10800; Cass. Pen., Sez. III, 22 ottobre 2019, n. 48029; Cass. Pen., Sez. III, 21 ottobre 2020, n. 11620; queste ultime con riferimento a tutte le ipotesi richiamate dall'art. 13, comma 1 e 2).

Tale esito ermeneutico è stato lievemente rivisto da una pronuncia della stessa Corte, che ha previsto soluzioni diverse per le fattispecie di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, rispetto alle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5, ritenendo la differenziazione logicamente e sistematicamente ammissibile, coerente con il dato normativo e la diversa gravità delle fattispecie: solo con riferimento alle prime si è ritenuto, quindi, di ammettere il patteggiamento anche senza pagamento del debito (Cass. Pen., Sez. III, 2 ottobre 2019, n. 47287).

Parte della dottrina, tuttavia, ritiene che questa interpretazione si muova in direzione opposta rispetto alle spinte del legislatore a favore dei meccanismi premiali: consentire l'accesso al patteggiamento senza la condizione del pagamento integrale del debito, infatti, disincentiverebbe – o, quantomeno, renderebbe meno appetibile – il risarcimento del danno finalizzato all'estinzione del reato.

Altro profilo di criticità sarebbe poi costituito

dall'effetto parzialmente abrogativo della norma, come tale confliggente con l'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale.

Secondo tali autori, dunque, l'eccezione contenuta nell'art. 13-bis, comma 2, non significherebbe che il pagamento del debito tributario costituisca presupposto per la richiesta di applicazione della pena limitatamente ai delitti diversi da quelli richiamati dall'art. 13, ma, semplicemente che la richiesta di patteggiamento, al verificarsi delle condizioni sancite dall'art. 13, non potrà neppure venire in gioco, dovendosi applicare la causa di non punibilità.

In parziale accordo con tale impostazione, giurisprudenza recente (Cass. Pen., Sez. III, 24 giugno 2020, n. 26529), con riferimento al reato di cui all'art. 2, ha stabilito che l'espressione "*fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2*", che chiude l'art. 13 bis, comma 2, vada letta nel senso che la sentenza ex art. 444 c.p.p. può essere emessa allorché l'estinzione del debito sia avvenuta con tempi e modalità che non consentono la più radicale e favorevole dichiarazione di non punibilità del fatto ai sensi dell'art. 13.

In particolare, la Corte ha sintetizzato gli effetti del pagamento integrale del debito, ritenendo che esso comporti:

- (i) la non punibilità del reato, quando effettuato nei limiti temporali previsti dall'art. 13, comma 2, e sempre che l'autore non abbia notizia di accertamenti;
- (ii) la riduzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie, quando effettuato prima dell'apertura del dibattimento;
- (iii) la possibilità di richiedere il

patteggiamento nei casi in cui sono stati superati i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato.

Anche tale soluzione, tuttavia, non convince a pieno, soprattutto con riferimento ai punti (ii) e (iii), dovendo il patteggiamento rispettare gli stessi presupposti temporali di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, per la riduzione di pena.

Una soluzione interpretativa, dunque, potrebbe essere l'applicabilità del rito alternativo, a seguito del pagamento del debito, unicamente in quei casi in cui non opera la causa di non punibilità ex art. 13 (sia comma 1 che comma 2): ossia quelle di cui agli artt. 8, 10, 10-*quater*, comma 2, e 11, nonché 2, 3, 4 e 5 **dopo** 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.

Tuttavia, come visto con riferimento all'applicabilità in concreto della circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis* comma 1, si ritiene sempre più spesso che il pagamento del debito non possa rilevare ogniqualvolta non sia prospettabile un debito tributario suscettibile di essere adempiuto anteriormente alla apertura del dibattimento penale (impedendo, così, all'autore dei reati di cui agli artt. 8, 10 e 11 di poter accedere al rito).

Alla luce di tale incertezza applicativa, si auspica nell'intervento di una pronuncia chiarificatrice delle Sezioni Unite.

V. RILEVANZA PENALE DEL MANCATO PAGAMENTO

Avendo chiarito quali effetti può determinare il pagamento del debito tributario, nell'ambito di un procedimento penale avente ad oggetto uno dei reati di cui al Decreto, appare opportuno rilevare, da ultimo, come il mancato pagamento di un'obbligazione con l'Erario potrebbe in alcune ipotesi – a prescindere da qualsiasi profilo di frodolenza o infedeltà della dichiarazione presentata – costituire autonoma fattispecie incriminatrice.

Se, inizialmente, il mero mancato pagamento delle imposte era considerato poco insidioso, con il passare del tempo si è ritenuto necessario perseguire anche tale condotta, che si inseriva sempre più spesso in contesti fraudolenti, in cui il contribuente si proponeva sin dall'origine di sottrarsi anche alla riscossione coattiva dei debiti dichiarati o degli importi corrispondenti ai documenti emessi.

In particolare:

- a partire dalla legge finanziaria del 2005 (legge 311/2004), al sostituto che ometta di versare le ritenute dovute o certificate, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per periodo d'imposta, può venire contestato l'**art. 10-*bis*** d. lgs. 74/2000, punito con la reclusione da sei mesi a due anni.

Solo in caso di effettivo superamento della soglia di centocinquantamila euro la condotta viene ritenuta penalmente rilevante: versamenti, anche parziali, eseguiti in ritardo o compensazioni tra crediti IVA superiori alle omesse ritenute, devono, dunque, essere tenuti in considerazione a favore del sostituto, al quale non potrà venire

rivolto alcun addebito;

Il reato si consuma con lo scadere del termine utile per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta: pertanto, il soggetto che non abbia versato ritenute nel corso dell'anno, può ancora farlo fino al predetto termine, senza alcuna conseguenza penale;

- con la stessa pena, da sei mesi a due anni, chiunque non versa entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto (IVA), dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta, può venire punito ai sensi dell'**art. 10-ter** d. lgs. 74/2000 (introdotto con la legge 248/2006).

Anche in questo caso ciò che rileva è il mancato pagamento del dovuto (integreranno, quindi, altre ipotesi delittuose le condotte di chi dichiara il falso, ma corrisponde tutto quanto è stato dichiarato, ovvero di chi omette di presentare la propria dichiarazione).

Inoltre, non ha alcuna rilevanza penale l'eventuale omesso pagamento periodico (mensile o trimestrale) dovuto dal contribuente nel corso dell'anno, pure se superiore a 250.000,00 euro.

Come detto, infatti, con riferimento all'IVA dovuta in relazione ad un determinato anno (ad esempio il 2021) – indicata nella dichiarazione presentata entro il 30 settembre

dell'anno dopo (*id est* il 2022) – il reato si perfezionerà solo il 27 dicembre successivo alla dichiarazione (2022). Per verificare l'effettivo superamento della soglia, invece, sarà necessario determinare l'IVA non versata dal contribuente detraendo dal debito risultante dalla dichiarazione annuale, tutti gli eventuali versamenti periodici già effettuati;

- ulteriore fattispecie penale contestabile in caso di omesso pagamento di un debito tributario è l'**art. 2, comma 1-bis, d. l. 463/1983** (da ultimo modificato dal d. lgs. 8/2016) in materia di ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti. La predetta norma punisce, infatti, l'omesso versamento di tali ritenute per un importo superiore a 10.000,00 euro annui, con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a 1.032,00 euro.

Lo stesso comma della norma, prevede comunque che il datore non sia punibile (né assoggettabile alla sanzione amministrativa prevista per i casi di omesso versamento inferiore a 10.000,00 euro), quando provvede entro tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione.

CONTATTI



Giuseppe Fornari
Founder Partner

g.fornari@fornarieassociati.com



Lorena Morrone
Partner

l.morrone@fornarieassociati.com



Alessandra Tramontelli
Trainee

a.tramontelli@fornarieassociati.com

Milano

Via Chiossetto 18

T: +39 0254122206

E: milano@fornarieassociati.com

Roma

Piazza di San Lorenzo in Lucina 26

T: +39 0622201000

E: roma@fornarieassociati.com

Bari

Via Principe Amedeo 25

T: +39 080 918 4280

E: bari@fornarieassociati.com

Questa pubblicazione ha lo scopo di fornire informazioni di carattere generale rispetto all'argomento trattato e non deve quindi essere considerata come un parere legale né come una disamina esaustiva di ogni aspetto relativo alla materia oggetto del documento.

Fornari e Associati

www.fornarieassociati.com