prorevi auditing S.r.l.

NOTA INFORMATIVA N.12/2023

PACE FISCALE E DECRETO-LEGGE 30 MARZO 2023, N. 34

Il Decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34, approvato dal Consiglio dei Ministri nella tarda serata di martedì 28 marzo 2023, ha introdotto una specifica causa di non punibilità per alcuni reati tributari di natura formale, che, probabilmente per mancanza di tempo, non era stata inserita nella Legge di Bilancio 2023 (L. n. 197 del 29 dicembre 2022). Nello specifico, viene introdotto uno scudo penale per tutti quei soggetti che, aderendo alle sanatorie previste dalla pace fiscale, provvedano al versamento integrale delle somme dovute, anche mediante rateizzazione.

Il "Decreto Bollette", all'art. 23, contempla, infatti, un'ipotesi speciale di non punibilità per i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis D.lgs. n. 74/2000), omesso versamento IVA (art. 10-ter D.lgs. n. 74/2000) e indebita compensazione (art. 10-quater D.lgs. n. 74/2000); nel caso dell'indebita compensazione, la fattispecie toccata dalla pace fiscale è solamente quella di cui al comma 1 dell'art. 10-quater, ovvero la violazione conseguente all'utilizzo di un credito d'imposta effettivo in misura superiore rispetto a quella spettante o in violazione delle modalità di compensazione previste dalle leggi vigenti.

Condivisibile la valutazione di ragionevolezza della nuova disposizione normativa espressa nei giorni scorsi dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili: "Risulterebbe poco coerente che, a fronte dell'impegno di provvedere all'integrale versamento delle imposte dovute, il contribuente venisse perseguito penalmente per il mancato versamento di quelle stesse imposte che ha inteso definire con la tregua fiscale".

L'ipotesi di non punibilità introdotta da ultimo dal Governo si affianca, come previsione speciale, alla causa di non punibilità già prevista dalla legislazione penal-tributaria all'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, stemperandone i noti limiti legati al mancato raccordo tra le disposizioni tributarie, che ammettono il contribuente al pagamento rateale del debito erariale, anche con piani di rientro particolarmente estesi nel tempo, e la possibilità di sospendere il procedimento penale, ritardandone così l'apertura del dibattimento, per un massimo di sei mesi. L'esigenza, seppur dichiaratamente perseguita dalla disposizione penale, di permettere al contribuente di estinguere il debito erariale prima dell'apertura del dibattimento nei fatti è talvolta soffocata da una lettura rigorosa ed anelastica della disposizione premiale introdotta nel 2015, che non tiene conto delle tempistiche effettive dei piani di rateizzazione in essere con l'Agenzia delle Entrate.

In questo solco si colloca la previsione coniata dal nuovo decreto-legge, in quanto la misura straordinaria disciplinata dall'art. 23 del D.L. n. 34/2023 consente la sospensione del processo "fino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle Entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione". Occorre precisare che, seppur il processo risulta sospeso, per specifica previsione normativa, possono essere assunte le prove in incidente probatorio ai sensi dell'art. 392 c.p.p. (art. 23, comma 4 D.L. cit.). Possono, quindi, beneficiare dell'ipotesi speciale di non punibilità tutti i contribuenti che hanno definito le violazioni di cui agli art. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 del D.lgs. n. 74/2000 mediante il versamento integrale dell'imposta dovuta, secondo le modalità e nei termini previsti dall'art. 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della L. n. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023), purché le relative procedure siano perfezionate prima della pronuncia della sentenza d'appello; dunque, anche quei soggetti imputati in procedimenti penali nei quali si è già verificata l'apertura del dibattimento di primo grado, nei cui riguardi, pertanto, non potrebbe operare la fattispecie premiale dell'art. 13 D.lgs. 74/2000.

prorevi auditing S.r.l.

Rientrano nella casistica sopra indicata i seguenti strumenti definitori contemplati dalla legge di bilancio:

1. la definizione agevolata degli avvisi bonari da controllo automatico (commi da 153 a 158);
2. la sanatoria delle irregolarità formali (commi da 166 a 173);
3. il ravvedimento speciale delle violazioni tributarie, diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti (commi da 174 a 178);
4. la definizione agevolata degli atti dell'accertamento (accertamenti con adesione relativi a processi verbali di constatazione consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata di entrata in vigore della Legge di bilancio) (commi da 179 a 185);
5. la definizione agevolata delle controversie tributarie (commi da 186 a 205);
6. la conciliazione agevolata delle controversie tributarie (commi da 206 a 212);
7. la rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione (commi da 2013 a 218);
8. la regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale (commi da 219 a 218);
9. lo stralcio delle cartelle dall'anno 2000 al 2015, fino al valore di 1.000 euro (commi da 222 a 230);
10. la c.d. Rottamazione quater delle cartelle relative ai carichi affidati all'Agente della riscossione, dal 1° gennaio del 2000 fino al 30 giugno 2022 (commi da 231 a 252).

Al contribuente imputato è richiesto solamente di informare l'Autorità giudiziaria procedente dell'avvenuto pagamento delle somme dovute o del versamento della prima rata (in caso di pagamento rateale), secondo uno degli strumenti sopra elencati, e contestualmente di avvisare l'Amministrazione Finanziaria della sussistenza di un procedimento penale, indicandone i riferimenti. L'Agenzia dell'Entrate, a sua volta, dovrà comunicare tempestivamente all'Autorità giudiziaria procedente l'avvenuto adempimento dell'impegno tributario, così da permettere al giudice, accertata la causa di non punibilità di cui all'art. 23 D.L.34/2023, di pronunciare una sentenza di non doversi procedere per intervenuta estinzione del debito tributario contestato in imputazione.
Con tale sistema si è inteso, quindi, perseguire nel miglior modo possibile l'interesse erariale, soddisfacendo le pretese di adempimento del debito tributario non corrisposto, assicurando al contempo al contribuente, oltre ad indubbi vantaggi di natura economica – in termini di corresponsione di sanzioni e interessi-, il tempo necessario per provvedere ai versamenti dovuti secondo il piano di rateizzazione concordato con l'Amministrazione Finanziaria nel rispetto di quanto previsto dalla legge.

È ragionevole auspicare che in un prossimo futuro il legislatore recepisca il meccanismo di sospensione coniato dal D.L. n. 34/23 in via generale, a prescindere dalle misure una tantum della "pace fiscale", introducendolo in seno all'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000. Alla luce delle novità introdotte dalla disciplina in commento, appare opportuno richiamare le ordinanze di remissione alla Corte Costituzionale, dapprima, del Tribunale di Treviso (ordinanza 15 maggio 2017), poi, del Tribunale di Asti (ordinanza 31 maggio 2017).

Sebbene la Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 126 del 24 maggio 2019 (ud. 6 febbraio 2019), si sia già espressa sul tema, ritenendo la questione manifestatamente inammissibile, sembra utile evidenziare come le citate ordinanze di remissione avessero correttamente individuato il fulcro del problema. Nello specifico, si denunciava la violazione dell'art. 3 Cost. sussistendo "un'evidente diversità di trattamento tra coloro che, a fronte di un debito da estinguere di pari ammontare e di uguale numero di rate, sono chiamati a rispondere del reato contestato innanzi al giudice dibattimentale in un momento diverso, con la conseguenza che taluno può riuscire a versare l'intero debito tributario entro il termine concesso dal giudice ed usufruire della causa di non punibilità, mentre a talaltro tale diritto è precluso"; al contempo, la violazione dell'art. 24 Cost. "perché impedisce, senza ragione plausibile, all'imputato di avvalersi di un'opzione difensiva che gli consentirebbe di andare esente da responsabilità penale attraverso quella causa di esclusione di punibilità costituita dal pagamento dell'intero debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento".
Dunque, la direzione che il legislatore ha intrapreso con la nuova norma sembra muovere nella direzione del superamento delle censure di incostituzionalità sollevate nei confronti della disposizione dell'art. 13, comma 3 D.lgs. 74/2000.

La distonia temporale tra il periodo di sospensione previsto dall'art. 13, comma 3 del D.lgs. 74/2000 e quello necessario per completare la rateizzazione concessa (ad esempio ex art 36-bis D.P.R. n. 600/1973) dovrebbe quindi essere corretta da un intervento legislativo che superi la rigidità della norma generale attualmente in vigore, sottraendo al giudice penale la discrezionalità di determinare in modo più o meno estensivo il periodo di grazia, che verrebbe così parametrato sullo strumento tributario.

Tenuto conto del beneficio che ne godrebbe l'intero sistema – si pensi anche solo all'enorme vantaggio legato alla circostanza che nella causa speciale di non punibilità introdotta dal "Decreto Bollette" è l'A.d.E. a dover comunicare al giudice procedente l'avvenuto pagamento del debito – l'auspicio è che, in sede di conversione, il legislatore colga l'opportunità di assicurare maggior respiro alla previsione dell'art. 23 del D.L. n. 34/2023 estendendola al regime generale della causa di non punibilità dell'art. 13 per tutte quelle ipotesi di adempimento postumo previste dalla legislazione tributaria.

12 aprile 2023

Avv. Bruna Capparelli

prorevi auditing s.r.l.