

dossier

XIX Legislatura

4 aprile 2023

Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali

D.L. 34/2023 – A.C. 1060

Articolo 23 *(Causa speciale di non punibilità per i reati tributari)*

L'**articolo 23** introduce, nell'ambito delle procedure agevolate di regolarizzazione fiscale previste dalla legge di bilancio 2023, una **causa di non punibilità per taluni reati tributari** (omesso versamento di ritenute, omesso versamento di IVA e indebita compensazione) qualora le violazioni sottese a tali reati siano state definite e vi sia stato l'**integrale pagamento** delle somme dovute **prima della pronuncia della sentenza di appello**.

L'**articolo 23, comma 1**, prevede che **non siano punibili i contribuenti che si avvalgano delle procedure di definizione agevolata introdotte dall'art. 1**, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, **della legge n. 197 del 2022** (legge di bilancio 2023) per regolarizzare la propria posizione contributiva.

La legge di bilancio 2023 (legge n. 197 del 2022) ha introdotto uno strumentario di norme che permette ai contribuenti di definire con modalità agevolate, e dunque in deroga alle regole ordinarie, la pretesa tributaria ovvero il relativo contenzioso.

Le misure si riferiscono a un ampio ventaglio di fasi dell'adempimento fiscale, che va dall'accertamento alla cartella di pagamento, fino al contenzioso innanzi alle corti di merito e di legittimità. Le norme consentono di usufruire di dilazioni dei pagamenti dovuti e dell'abbattimento di alcune somme dovute al fisco a titolo di aggio, di interessi, ovvero a titolo di sconto sulle sanzioni.

In estrema sintesi:

- con riferimento alla fase prodromica, le disposizioni della legge di bilancio 2023 (articolo 1, **commi 153-158** della legge n. 197 del 2022) consentono di definire con modalità agevolate le somme dovute a seguito del controllo automatizzato (cd. avvisi bonari). L'agevolazione consiste nella riduzione delle sanzioni dovute, che sono ricalcolate in misura pari al 3% dell'imposta (non versata o versata in ritardo) che residua dopo aver considerato i versamenti rateali (codice tributo 9001) eseguiti fino al 31 dicembre 2022;
- si consente inoltre (**commi 166-173**) di **sanare le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti**, di **natura formale**, non rilevanti sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento di tali tributi, se commesse fino al 31 ottobre 2022, mediante la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima entro il 31 ottobre 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024 (termini modificati dall'articolo 19 del provvedimento in esame);

- il provvedimento (**commi 174-178**) ha introdotto la possibilità di regolarizzare le dichiarazioni - purché validamente presentate - relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti, purché le relative violazioni non siano state già contestate alla data del versamento del dovuto (in unica soluzione o alla prima rata), mediante la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione e il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, queste ultime ridotte a un diciottesimo del minimo edittale irrogabile; l'articolo 19 e l'articolo 21 del provvedimento in esame modificano i termini della procedura e recano disposizioni di interpretazione autentica per cui si rinvia alle relative schede;
- un altro gruppo di norme (**commi 179-185**) ha introdotto la possibilità di **definire con modalità agevolate** gli atti del procedimento di **accertamento** adottati dall'Agenzia delle entrate, purché non impugnati e per i quali non siano decorsi i termini per presentare ricorso, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate entro la data del 31 marzo 2023; sulle modifiche a tali disposizioni interviene l'articolo 17 del provvedimento in esame, alla cui scheda di lettura si rinvia;
- i **commi 186-205** della legge di bilancio 2023 consentono di definire con modalità agevolate le **controversie tributarie pendenti** (data di entrata in vigore della norma), anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui sono parte l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione), mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia. L'articolo 20 del provvedimento in esame riapre i termini per avvalersi di tale istituto e per dettagli si rinvia alla relativa scheda;
- in alternativa alla definizione agevolata delle controversie, è consentito definire - entro il 30 giugno 2023 - con un accordo **conciliativo fuori udienza (commi 206-212)** le controversie tributarie pendenti al 15 febbraio 2023 (termine modificato dall'articolo 17 del provvedimento in esame) di primo e secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle entrate;
- la legge (**commi 213-218**) introduce e disciplina, in alternativa alla citata definizione agevolata delle controversie, la **rinuncia agevolata** alle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate e che sono pendenti in Corte di Cassazione. L'articolo 20 del provvedimento in esame riapre i termini per usufruire della rinuncia agevolata delle liti tributarie pendenti in Cassazione, estendendoli dal 30 giugno al 30 settembre 2023;
- si consente inoltre (**commi 219-221**) di regolarizzare l'omesso o carente versamento di alcune somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, in particolare: delle rate, successive alla prima, relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza agli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e liquidazione, nonché a seguito di reclamo o mediazione; degli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni giudiziali; l'articolo 18 del provvedimento in esame modifica tale istituto chiarendo che la regolarizzazione riguarda le somme per cui non sia stata

notificata una cartella di pagamento o un atto di intimazione al 1° gennaio 2023;

- le disposizioni (**commi 222-230**) prevedono l'**annullamento automatico dei debiti tributari fino a mille euro** (comprensivi di capitale, interessi e sanzioni) risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, ancorché ricompresi in precedenti definizioni agevolate relative ai debiti affidati all'agente della riscossione.
- analogamente a quanto disposto in passato dai decreti-legge nn. 193 del 2016, 148 del 2017 e 119 del 2018, la legge di bilancio 2023 (**commi 231-252**) consente di definire con modalità agevolate i carichi affidati agli agenti della riscossione (cd. rottamazione delle cartelle esattoriali) nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022.

Per ulteriori informazioni si rinvia al [sito della documentazione parlamentare](#) e al [sito internet dell'Agenzia dell'entrate](#).

Le misure tributarie a favore del contribuente contenute nel disegno di legge di bilancio 2023 si allineano a precedenti misure di “pace fiscale” (decreto-legge n. 119 del 2018 e legge di bilancio 2019, legge n. 145 del 2018), per le quali non era stata tuttavia introdotta una normativa specifica che ne disciplinasse gli effetti penali.

La Corte di Cassazione con la sentenza 43062 del 2021 si è pronunciata sulle possibili interferenze tra la disciplina della definizione agevolata (in particolare rottamazione-*ter* di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 118 del 2019, sopra menzionato) e le norme penali. La Corte al riguardo ha affermato che **non “appare ravvisabile una distonia del sistema normativo, rispetto al fatto che la richiesta di adesione alla cd. rottamazione *ter* non dispieghi effetti estintivi rispetto alla fattispecie delittuosa di omesso versamento dell'iva**, non essendo affatto irragionevole la diversità di regime tra la disciplina penale, volta a sanzionare una condotta omissiva istantanea, che si consuma alla scadenza del termine per il versamento dell'Iva, e la procedura amministrativa di recupero dell'imposta evasa, che non elide il disvalore penale della condotta già realizzata, ma che può eventualmente rilevare ai fini della (non) operatività della confisca, ai sensi dell'art. 12 bis comma 2 del d. lgs. n. 74 del 2000 [...], fermo restando che, ove a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, vi sia stato il pagamento integrale del debito, lo stesso, in base all'art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000, rende non punibile l'autore del reato, nel caso in cui l'estinzione del debito avvenga prima dell'apertura del dibattimento, per cui deve concludersi che il legislatore ha già calibrato adeguatamente le possibili interferenze tra disciplina penalistica e disciplina amministrativa, senza dare luogo a situazioni di possibili incertezze”.

Diversamente, per alcuni istituti con *ratio* assimilabile, quali la cd. *voluntary disclosure* (strumento che ha consentito ai contribuenti di regolarizzare i patrimoni illecitamente detenuti all'estero mediante spontanea denuncia all'Amministrazione finanziaria della violazione degli obblighi di monitoraggio),

il legislatore ha esplicitamente **previsto gli effetti sui reati tributari** (si veda l'articolo 5-*quinquies* del decreto-legge n. 167 del 1990, introdotto dalla legge n. 186 del 2014).

Si tratta di contribuenti per i quali sono in corso **procedimenti penali per l'accertamento di alcuni reati tributari previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000** (recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto).

In particolare, la causa di non punibilità è applicabile ai seguenti reati:

- **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10-*bis*);
- **omesso versamento di IVA** (art. 10-*ter*);
- **indebita compensazione** (art. 10-*quater*).

I suddetti reati tributari sono stati introdotti, con interventi successivi, tra i “delitti in materia di documenti e pagamento di imposte” di cui al Capo II del Titolo II del citato d.lgs. n. 74 del 2000.

Più in dettaglio, il reato di **omesso versamento di ritenute [dovute o] certificate** di cui all'art. 10-*bis*, inserito dalla legge n. 311 del 2004 e poi modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015, riguarda i sostituti d'imposta che non versano, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

Proprio sulle modifiche apportate a tale reato dal d.lgs. n. 158 è di recente intervenuta una pronuncia di illegittimità costituzionale da parte della Corte costituzionale (sentenza n. 175 del 2022), che ha espunto dal testo dell'articolo le parole “dovute sulla base della stessa dichiarazione” e conseguentemente dalla rubrica le parole “dovute o”. Secondo la Corte il legislatore delegato avrebbe agito in eccesso di delega, introducendo di fatto una nuova fattispecie di reato (quella in base alla quale sarebbe punibile l'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione dei redditi del sostituto d'imposta, prescindendo da quanto risultante dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti). A seguito di tale pronuncia il reato sussiste quindi solo per l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

Il reato di **omesso versamento di IVA** di cui all'art. 10-*ter*, inserito dal decreto-legge n. 223 del 2006 e poi sostituito dal d.lgs. n. 158 del 2015, punisce chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale.

Per quanto riguarda l'**indebita compensazione**, l'art. 10-*quater*, anch'esso inserito dal decreto-legge n. 223 del 2006 e poi sostituito dal d.lgs. n. 158 del 2015, prevede due diverse fattispecie:

- quella relativa a chi non versa le somme dovute utilizzando in compensazione **crediti non spettanti** (comma 1);
- quella relativa a chi non versa le somme dovute utilizzando in compensazione **crediti inesistenti** (comma 2).

I reati in commento sono tutti puniti con la pena della **reclusione da 6 mesi a 2 anni**, ad eccezione dell'indebita compensazione di cui al comma 2 dell'art. 10-*quater*, punita con la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**.

È inoltre prevista una **soglia minima** per la punibilità, di diverso importo in relazione al reato commesso, fissata in:

- 150.000 € per ciascun periodo d'imposta per l'omesso versamento di ritenute;
- 250.000 € per ciascun periodo d'imposta per l'omesso versamento di Iva;
- 50.000 € annui per l'indebita compensazione (con riguardo sia ai crediti non spettanti sia a quelli inesistenti).

La circostanza esimente opera esclusivamente se le violazioni sono state comunque definite ed il contribuente ha provveduto ad effettuare l'**integrale pagamento degli importi dovuti**, secondo le modalità e nei termini stabiliti dalla procedura agevolata di cui ha usufruito, **prima che venga pronunciata la sentenza di appello**.

Si ricorda che per i reati in esame, l'**art. 13**, comma 1, del medesimo decreto legislativo prevede già in via generale una **causa di non punibilità** applicabile laddove, prima della dichiarazione di **apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. Ai sensi del comma 3 del citato art. 13, se il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione, al contribuente è concesso un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo, prorogabile dal giudice una sola volta per non oltre 3 mesi. In pendenza di tale termine (di 3 o, se prorogato, 6 mesi) la prescrizione è sospesa.

Sul punto specifico dell'idoneità del piano rateale di pagamento concordato con l'Agenzia delle entrate a rendere non punibile il contribuente che vi abbia aderito e che stia regolarmente pagando le rate, pur non avendo ancora estinto l'intero debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, la Corte di Cassazione (Cass. pen. Sez. III, n. 10730/2023) ha rilevato che «ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità, il legislatore, nel tentativo di bilanciare la certezza dei tempi processuali con l'esigenza di fornire all'imputato il tempo necessario per definire l'adempimento del debito, ha previsto che sia concesso un termine di tre mesi "per il pagamento del debito residuo", termine che può essere prorogato una sola volta per non oltre tre mesi» e che «la previsione normativa è comunque chiara nel senso che **la causa di non punibilità opera se entro la dichiarazione di apertura del dibattimento interviene non l'accordo tra contribuente e Fisco, ma l'integrale pagamento del debito**», affermando inoltre che «l'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito, quantunque comporti la rimodulazione della sua scadenza, che viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai termini delle singole rate, non esclude che, al verificarsi di detta scadenza senza la soddisfazione totale del debito, il reato resti comunque configurabile, in quanto **la previsione di una causa sopravvenuta di non punibilità del fatto lascia immutata l'illiceità della condotta (...omissis...)** per cui l'effetto novativo

dell'obbligazione che deriva dall'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione rimane circoscritto all'ambito tributario, non producendo conseguenze sul piano penale».

I **commi 2 e 3** disciplinano la procedura da seguire per far valere la causa di non punibilità di nuova introduzione.

Ai sensi del **comma 2**, il contribuente è tenuto all'adempimento di una serie di **obblighi informativi**:

- nei confronti dell'**Autorità giudiziaria procedente**, cui deve comunicare l'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata;
- nei confronti dell'**Agenzia delle entrate**, che deve informare dell'avvenuta comunicazione all'Autorità giudiziaria, fornendo anche i riferimenti del procedimento penale pendente.

Il **comma 3** prevede che dal momento in cui il giudice presso cui è pendente il procedimento penale riceve la comunicazione del pagamento effettuato **il processo è sospeso fino all'ulteriore comunicazione**, da parte dell'**Agenzia delle entrate, circa l'esito della procedura**, da cui può derivare la decadenza del processo (se si è addivenuti alla corretta definizione della procedura stessa ed al versamento integrale delle somme dovute) ovvero la sua ripresa (qualora non vi sia stata definizione della procedura o si sia verificata la decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione).

Infine, il **comma 4** dispone che, durante il periodo di **sospensione del processo**, è comunque possibile continuare l'attività di **acquisizione delle prove**, facendo ricorso all'**incidente probatorio** previsto dall'art. 392 del codice di procedura penale.

L'incidente probatorio è un istituto che ha la funzione di anticipare l'acquisizione di una prova durante le indagini preliminari, anziché nel corso del dibattimento. L'art. 392, co. 1, c.p.p. disciplina i casi nei quali il p.m. o la persona sottoposta alle indagini possono richiedere al giudice di disporre un incidente probatorio, che sono essenzialmente determinati dall'urgenza e dalla non rinviabilità della prova stessa (infermità o altro grave impedimento che potrebbero impedire la testimonianza in dibattimento; fondato motivo che il testimone sia esposto a violenza o minaccia o promessa di denaro; inevitabile modificazione dello stato della persona, della cosa o del luogo da sottoporre a perizia; ricognizione non rinviabile), pur essendo la richiesta consentita anche in taluni casi che esulano da motivi di urgenza (esame dell'indagato su fatti concernenti la responsabilità di altri; esame dei testimoni di giustizia o di persone imputate in procedimenti connessi; confronto tra persone che hanno reso dichiarazioni discordanti in un altro incidente probatorio o al p.m.).

Secondo la relazione tecnica, le disposizioni di cui all'articolo 23 «potrebbero incentivare la definizione dei debiti fiscali e comportare, pertanto, potenziali effetti positivi sul gettito»; tali effetti, tuttavia, non sono stati quantificati.