

GLI EFFETTI DELLA RIFORMA CARTABIA- 09 FEBBRAIO 2023 ORE 06:00

Reati tributari: citazione diretta anche per l'omessa dichiarazione

Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Con l'attuazione della riforma Cartabia i delitti di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IVA e del sostituto d'imposta sono stati inseriti nel novero dei reati per i quali si procede mediante citazione diretta a giudizio. Viene inoltre introdotta un'udienza di comparizione predibattimentale, la cui trattazione viene affidata a un giudice monocratico differente rispetto a quello al quale è affidato il dibattimento: in questa sede il giudice non soltanto procede agli accertamenti relativi alla costituzione delle parti e decide sulle questioni preliminari, ma definisce anticipatamente mediante i riti alternativi ovvero pronuncia una sentenza di non luogo a procedere.

La [riforma Cartabia \(legge n. 134/2021\)](#) ha delegato il Governo a modificare le norme penali sostanziali e processuali per rendere più efficiente e celere la definizione dei giudizi.

Leggi anche

- [Riforma penale e tenuità del fatto: quali riflessi sugli illeciti tributari](#)
- [Prescrizione degli illeciti tributari: cosa cambia con la riforma penale](#)
- [Riforma Cartabia: gli effetti sul processo penale tributario](#)
- [Improcedibilità e confisca: gli effetti della riforma della giustizia penale in ambito tributario](#)

Tra i principi e i criteri direttivi rientra quello secondo cui nei **procedimenti a citazione diretta** di cui all'art. 550 c.p.p. deve essere introdotta un'**udienza predibattimentale in camera di consiglio**, innanzi a un giudice diverso da quello davanti al quale, eventualmente, dovrà celebrarsi il dibattimento (art. 1, comma 12, lettera a, legge n. 134/2021).

In attuazione di tale delega è stato emanato il D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, il cui art. 32 ha modificato il novero dei casi di citazione diretta contenuto nell'art. 550 c.p.p. e ha introdotto la disciplina dell'udienza di comparizione predibattimentale a seguito di citazione diretta (art. 554-*bis* c.p.p.), dei provvedimenti del giudice (art. 554-*ter* c.p.p.), dell'impugnazione (art. 554-*quater* c.p.p.) e della revoca (art. 554-*quinquies* c.p.p.) della sentenza di non luogo a procedere.

Il decreto attuativo è entrato in **vigore il 30 dicembre 2022**, mentre le disposizioni relative all'udienza di comparizione predibattimentale a seguito di citazione diretta si applicano nei procedimenti penali nei quali il **decreto di citazione a giudizio** è emesso **in data successiva al 30 dicembre 2022** (articoli 89-*bis* e 99-*bis*, come modificati dall'art. 6, D.L. n. 162/2022).

Citazione diretta anche per i reati di omessa dichiarazione

Il novellato comma 2 dell'art. 550, c.p.p. include tra i reati incentrati su condotte di non complesso accertamento l'**omessa presentazione delle dichiarazioni** relative alle **imposte sui redditi** o sul **valore aggiunto** (art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000) e della **dichiarazione di sostituto d'imposta** (art. 5, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000), nonché il contrabbando di tabacchi lavorati esteri (art. 291-*bis*, D.P.R. n. 43/1973).

Questi delitti si aggiungono a quelli per i quali era già prevista la citazione diretta perché puniti con la pena della reclusione **non superiore nel massimo a quattro anni**, vale a dire l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000), l'omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*), l'indebita compensazione (art. 10-*quater*) e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte nella forma non aggravata (art. 11).

L'udienza di comparizione predibattimentale

Il nuovo art. 554-*bis* c.p.p. prevede che, a seguito di citazione diretta, sia celebrata un'**udienza di comparizione predibattimentale** in camera di consiglio con la partecipazione necessaria del pubblico ministero e del difensore dell'imputato. Nel corso di tale udienza, il giudice procede agli **accertamenti** relativi alla costituzione delle parti, ordinando la rinnovazione degli avvisi, delle citazioni, delle comunicazioni e delle notificazioni di cui dichiara la nullità, applicando la disciplina in materia di assenza dell'imputato di cui all'art. 420 e ss. c.p.p., decide sulle **questioni preliminari** ex art. 491 c.p.p. *et cetera*.

In base all'art. 554-*ter* c.p.p., il giudice pronuncia **sentenza di non luogo a procedere** se, sulla base degli atti trasmessi ex art. 553 c.p.p., sussiste una causa che estingue il reato o per la quale l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita, se risulta che il fatto non è previsto dalla legge come reato ovvero che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o che l'imputato non è punibile per qualsiasi causa, nonché quando gli elementi acquisiti non consentono una ragionevole previsione di condanna; viceversa il giudice non può pronunciare sentenza di non luogo a procedere se ritiene che dal proscioglimento dovrebbe conseguire l'applicazione di una misura di sicurezza diversa dalla **confisca**. L'impugnazione e la revoca della sentenza di non luogo a procedere sono regolate dagli articoli 554-*quater* e 554-*quinquies* c.p.p..

Nella udienza predibattimentale il giudizio può essere **definito anticipatamente** con i **riti alternativi**.

Le condotte dei reati tributari sono di non complesso accertamento?

La riforma Cartabia incide anche sui reati tributari, senza tuttavia dedicare ad essi una disciplina speciale che ne possa adattare gli effetti alle specificità delle fattispecie fiscali.

Si è detto che il novero dei reati tributari cui è applicabile la **citazione diretta** è stato esteso a quelli di **omessa presentazione delle dichiarazioni** relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e della dichiarazione di sostituto d'imposta: per questi delitti i commi 1 e 1-*bis* dell'art. 5, D.Lgs. n. 74/2000 prevede che l'**imposta evasa** sia **superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **50.000 euro**.

Può dirsi rispettata la **legge delega** (art. 1, comma 9, lettera l, legge 134/2021), nella parte in cui riserva la citazione diretta ai reati "che non presentino rilevanti difficoltà di accertamento" quando il superamento della soglia per l'imposta evasa è di determinazione tanto complessa da generare un contenzioso cospicuo e sovente spinto fino al grado di legittimità?

È bene ricordare che è la stessa Corte di Cassazione ad escludere la possibilità di un appiattimento automatico sulle risultanze istruttorie dell'accertamento e financo su quelle del giudizio tributario. Si veda, ad esempio, la sentenza 18 novembre 2021, n. 42167, ove la Terza Sezione della Corte di Cassazione si è espressa in merito al superamento della soglia relativa all'imposta evasa nel reato di omessa dichiarazione osservando che, "ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione, [...] non può farsi ricorso alle presunzioni tributarie, in quanto spetta al giudice penale la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa procedendo d'ufficio ai necessari accertamenti, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto": infatti, "spetta esclusivamente al giudice penale il compito di determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta e non versata [...] in base a una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria [...]. In particolare, in sede penale occorre sempre privilegiare il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale". In particolare "nell'accertamento degli elementi costitutivi dei reati tributari, il giudice

può fare legittimamente ricorso ai verbali di constatazione redatti dagli organi accertatori ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute [...], a condizione, però, che proceda ad autonoma verifica di tali dati indiziari unitamente ad elementi di riscontro, eventualmente acquisiti anche *aliunde*, che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, privilegiando il dato fattuale reale rispetto a quello di natura meramente formale che caratterizza l'ordinamento fiscale [...]".

Udienza di comparizione predibattimentale e pagamento del debito tributario

Il pagamento del debito tributario - anche in forma rateale - rende i reati tributari non punibili oppure, fuori dai casi di non punibilità, determina una riduzione della pena e la non irrogazione delle pene accessorie: gli articoli 13 e 13-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000 collocano l'estinzione del debito in un momento **anteriore alla dichiarazione di apertura del dibattimento** di primo grado.

Come si coordina tale disciplina con quella relativa all'udienza di comparizione predibattimentale per i reati tributari a citazione diretta?

Una prima soluzione vede prevalere la *littera legis* degli articoli 13 e 13-*bis*: l'inciso "prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado" può essere inteso come riferimento all'**apertura del dibattimento**, così garantendo al contribuente un maggior lasso di tempo per effettuare il pagamento.

L'alternativa è quella che individua tale momento nell'**udienza di comparizione predibattimentale** e si fonda, da un lato, sulla *ratio* acceleratoria della riforma Cartabia, e, dall'altro, sul rilievo che, in base al nuovo art. 554-*ter* c.p.p., il giudice dell'udienza di comparizione predibattimentale può pronunciare una sentenza di non luogo a procedere, se risulta che l'imputato non è punibile per qualsiasi causa, oppure definire il giudizio con i riti alternativi. D'altro canto, la seconda interpretazione può essere poggiata sull'abrogazione implicita della disciplina previgente perché incompatibile con quella introdotta dal D.Lgs. n. 150/2022.