

Concordato e ravvedimento, i conti con le pendenze penali

Dichiarazioni

In gioco il tipo di illecito, lo stato del procedimento e le annualità coinvolte

Possibile decadenza solo per reati tributari commessi nell'anno del concordato

Laura Ambrosi
Antonio Iorio

In presenza di determinate violazioni penali il ravvedimento speciale e il concordato preventivo biennale possono incontrare degli ostacoli che tuttavia, a seconda dell'illecito commesso, dello stato del procedimento e delle annualità coinvolte possono produrre effetti concreti differenti. Partiamo dal concordato preventivo biennale.

Cause di esclusione

Rispetto a violazioni penalmente rilevanti non possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale (articolo 11 del Dlgs 13/2024) i contribuenti per i quali sussiste una condanna (o pena patteggiata) per un reato tributario (Dlgs 74/2000), falso in bilancio (articolo 2621 del Codice

quello precedente. Secondo la norma sono violazioni di non lieve entità quelle integranti reati tributari nei periodi di imposta oggetto del concordato.

Ne consegue che da un lato per la decadenza rileva anche l'anno precedente, per la definizione di "non lieve entità" si fa solo riferimento all'anno di concordato. Interpretando letteralmente dovrebbe decadere dal concordato solo chi commette un reato tributario per l'anno oggetto di concordato (e non in quello precedente).

Da evidenziare che rispetto alla precedente causa di decadenza questa ipotesi concerne il mero accertamento quindi, in buona sostanza, è sufficiente che l'illeceità penale della condotta sia presunta dall'amministrazione e non da un giudice.

In questo ambito, particolare attenzione meritano le contestazioni in corso o già avvenute relative a periodi di imposta passati che tuttavia possono ripetersi anche in anni oggetto di concordato (ad esempio ricezione di fatture ritenute soggettivamente inesistenti dal medesimo fornitore o ancora utilizzo di crediti inesistenti sia in anni precedenti che negli anni concordati). Anche perché questa causa di decadenza rileva anche ai fini del ravvedimento speciale.

Ravvedimento speciale

Il ravvedimento non si perfeziona se prima del pagamento (in unica o della prima rata) siano stati notificati Pvc, schemi di atto, atti di recupero di crediti inesistenti. Vi è da ritenere, nonostante la norma (comma 9, articolo 10 quater) non ne faccia menzione che il mancato perfezionamento riguarda:

a) solo i periodi di imposta oggetto di Pvc, schema di atto, atto recupero (nonostante per altre cause il comma 11 dell'articolo 2 quater prevede espressamente tale limitazione);
b) anche coloro che hanno ricevuto un avviso di accertamento: in via generale, infatti, non sono più ravvedibili le violazioni contenute in avviso di accertamento, ma il dubbio appare legittimo dal momento che vengono espressamente menzionati (a questo punto inutilmente) gli atti di recupero.

Una volta eseguito il versamento, invece, l'amministrazione può effettuare, tra l'altro, le rettifiche in presenza di intervenuta decadenza del concordato (quindi ad esempio constatazione di un reato tributario di cui si è detto in precedenza) ovvero di misura cautelare, personale o reale, o di rinvio a giudizio per un delitto tributario (Dlgs 74/2000) fatta eccezione per i reati tributari minori, nonché di false comunicazioni sociali, di riciclaggio, autoriciclaggio, impiego di beni, denaro e altre utilità di provenienza illecita, commessi negli anni dal 2018 al 2022.

Si ritiene, nel silenzio della norma (e in base al buon senso), che:

- la limitazione dei reati tributari e l'individuazione di altre fattispecie illecite (falso in bilancio eccetera) si riferisca anche alle misure cautelari e non solo ai provvedimenti di rinvio a giudizio;
- per le società, lo "scudo" venga meno in presenza di misure cautelari e rinvii a giudizio nei confronti del proprio rappresentante legale.



L'ostacolo. Accesso al concordato biennale minato dall'infrizione penale.

L'impatto sul Cpb caso per caso

RINVIO A GIUDIZIO

Un contribuente è stato rinviato a giudizio per utilizzo nella dichiarazione Iva 2019 di fatture oggettivamente inesistenti, per il quale però non ha ricevuto alcun provvedimento ai fini tributari. Non sussiste causa di esclusione per il Cpb (articolo 11, lettera b), del Dlgs 13/2024) in quanto non vi è condanna né patteggiamento negli ultimi tre periodi di imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato (il 2019 è irrilevante). Non sussiste causa di decadenza dal Cpb (articolo 22)

perché la violazione penale di non lieve entità non riguarda gli anni oggetto di concordato. Non sussiste condizione ostativa o di decadenza per il ravvedimento speciale, in quanto:

- il contribuente non ha ricevuto prima del pagamento un Pvc, schema di atto, ecc,
- non si è verificata causa di decadenza dal Cpb (violazione penale di non lieve entità commessa nel 2019 e non in anno oggetto di concordato) ed inoltre il rinvio a giudizio è stato notificato prima del pagamento (comma 10, articolo 2 quater).

SEQUESTRO

Un contribuente dopo aver eseguito il versamento per il ravvedimento speciale per gli anni dal 2018 al 2022, è attinto da un sequestro preventivo per il reato di utilizzo in dichiarazione di fatture soggettivamente

inesistenti (Iva 2019).

Lo scudo derivante dal ravvedimento decade solo per il 2019, in quanto il comma 10 dell'articolo 2 quater prevede espressamente la decadenza in caso di misura cautelare per gli anni oggetto di ravvedimento speciale.

NOTIZIA DI REATO

Il contribuente ha aderito al Cpb, e al ravvedimento speciale per gli anni dal 2018 al 2022. Nel 2026, l'agenzia delle Entrate contesta utilizzo di fatture false per l'anno di imposta 2024 e invia notizia di reato (articolo 2 del Dlgs 74/2000). Decade il Cpb, in quanto l'articolo 22 del Dlgs 13/2024

prevede espressamente tra le ipotesi di decadenza l'accertamento di violazioni di «non lieve entità», tra le quali c'è il reato di utilizzo di fatture false (nella specie 2024). Decade dal ravvedimento speciale e quindi dalle tutele previste, in quanto espressamente previsto dal comma 10 dell'articolo 2 quater (decadenza dal Cpb).

INDEBITA COMPENSAZIONE

Un contribuente è stato rinviato a giudizio per il 2021, prima dell'adesione al ravvedimento, per il reato di indebita compensazione crediti inesistenti. Non sussistono condizioni ostative al Cpb, in quanto la norma prevede condanne o patteggiamento (ed il rinvio a giudizio non rientra in questa ipotesi) ovvero l'accertamento di violazioni negli anni oggetto di concordato (2021 è escluso). Non sussistono condizioni ostative o di decadenza dalle tutele per il ravvedimento, poiché il comma 10 alla lettera b) dell'articolo 2 quater, esclude

le tutele solo se il rinvio a giudizio avviene successivamente al pagamento. Va tuttavia considerato che se il processo penale dovesse concludersi con sentenza di condanna o patteggiamento con misure accessorie, sussisterebbe una causa di decadenza dal Cpb che travolgerebbe anche il ravvedimento. Il Cpb, infatti, cessa di produrre effetto se interviene una condanna per un reato commesso «negli ultimi tre periodi di imposta antecedenti». Quindi aderendo al Cpb per il 2024 e 2025, il 2021 è compreso nel triennio.

a cura di

Laura Ambrosi e Antonio Iorio