

Roma, 11 aprile 2023

Spett.le
CAMERA DEI DEPUTATI
Commissioni riunite Finanze e Affari Sociali
Roma

Oggetto: Profili penali della punibilità dell'omesso versamento e Tregua Fiscale

L'art. 23 del DL 34/2023 amplifica l'effetto sanante dell'adesione alla c.d. *Tregua Fiscale*. La norma si presta a diverse valutazioni sul piano (i) tecnico giuridico e su quello (ii) sostanziale.

Sotto il profilo tecnico giuridico occorre rammentare che la nuova normativa non modifica in toto l'art. 13 del D.Lgs 74/2000 - cioè la norma che prevede la non punibilità dell'omesso versamento o della indebita compensazione - se il versamento integrale di quanto dovuto interviene entro una certa data. Essa prevede, più modestamente, che soltanto per coloro che hanno aderito ad uno degli istituti della *Tregua Fiscale* il termine ultimo del versamento - capace di farne derivare la non punibilità penale - si sposta in avanti fino alla pronuncia del giudice di appello. Per tutti gli altri, dunque, - cioè per coloro che non hanno potuto o voluto aderire alla *Tregua Fiscale* - il termine ultimo del versamento con effetti esonerativi resta fissato nella data di apertura del giudizio di primo grado. Si badi bene che coloro che non hanno aderito alla *Tregua Fiscale* possono essere tanto coloro che non hanno versato alcunchè, quanto coloro che stanno versando (o hanno già versato) l'importo dovuto sulla base di un piano di dilazione concordato con l'Agenzia delle Entrate. Questi ultimi, peraltro, va sottolineato, stanno versando (o hanno versato) un importo certamente più elevato rispetto a quello che sarebbe potuto loro derivare dalla *Tregua Fiscale*, visto che questa prevede l'applicazione della sanzione nella misura del 3% dell'imposta dovuta mentre le ordinarie misure di dilazione non arrivano mai ad una riduzione della sanzione di così rilevante misura. Può addirittura presentarsi il caso di un contribuente che: (a) non ha versato alcunchè entro la data di apertura del dibattimento in primo grado; (b) è stato, conseguentemente, condannato in primo grado; (c) ha presentato ricorso in appello (probabilmente improcedibile per difetto assoluto di motivazione); (d) aderisce, oggi, alla *Tregua Fiscale*; (e) viene così rimesso in termini ai fini del versamento; (f) procede al versamento nei nuovi termini previsti dall'art. 23 in discorso; (g) ottiene la non punibilità garantita dal detto art. 23. A fronte di questo caso se ne

potrebbe avere un altro di un contribuente che: (a.a) ha eseguito puntualmente i pagamenti dilazionati concordati con l'Agenzia delle Entrate ma fuori della *Tregua Fiscale*; (b.b) ha però sfondato, pur in ossequio del piano concordato, la data di apertura del dibattimento di primo grado; (c.c) è stato, quindi, condannato alla ordinaria pena detentiva non applicandosi l'esimente prevista dall'art. 13 D.Lgs 74/2000; (d.d) perfeziona il pagamento previsto dal piano di dilazione concordato e rispettato senza ottenere alcun beneficio sul piano penale. Perché questo secondo contribuente – ben meno esecrabile del primo sul piano comportamentale - dovrebbe essere trattato peggio del primo ? Insomma: se si vuole intervenire – ammorbidendole - sulle condizioni di non punibilità per il reato di omesso versamento (o indebita compensazione) lo si faccia per tutti e non solo per coloro che si avvalgono della *Tregua Fiscale*. Si può anche pensare di limitare il beneficio ad eventi verificatisi all'interno di un certo spazio temporale. Ma il beneficio deve essere pariteticamente esteso a tutti coloro che procedono nell'ambito di un accordo con l'Agenzia delle Entrate e, quindi, non solo a quelli che fanno uso degli strumenti previsti dalla Legge 197/2022.

Altre e ben diverse considerazioni si possono svolgere, invece, sul merito del provvedimento in discorso.

Il fenomeno degli omessi versamenti ha subito certamente negli anni più recenti un'accelerazione meritevole di attenzione. Esso si è tradotto, infatti, in una fonte incontrollata di disponibilità liquide senza che alcuna valutazione di merito creditizio venisse ad accompagnarlo. I contribuenti – specie quelli di medio-piccole dimensioni – hanno verificato che, dovendo reperire risorse finanziarie, era più facile reperirle non pagando i tributi dovuti piuttosto che passare per le ordinarie procedure, ristrettezze, garanzie e valutazioni, di ordine creditizio. Sono, conseguentemente, divenute frequenti le gestioni di finanza aziendale che - fra le diverse possibili opzioni – considera anche quella di non pagare le imposte per un certo periodo di tempo dandosi come scadenza ultima, per il possibile rimborso, la data di apertura dell'udienza di primo grado nel procedimento penale che ne consegue. Tempo medio di finanziamento senza garanzia valutabile nell'ordine di 4 anni. Il costo di questo atipico finanziamento è piuttosto oneroso sulla carta. Si applica, infatti, una sanzione del 30% (oltre agli interessi legali) che cresce in certi casi fino al 50% dell'imposta non pagata (artt. 13 e 14 D.Lgs 471/1997). Ma qui soccorrono spesso e volentieri provvedimenti di sanatoria che consentono una sostanziosa riduzione dell'importo complessivamente dovuto. Significativo che l'attuale *Tregua Fiscale* venga considerata dai professionisti del settore tributario la "Rottamazione quater" (ma forse sarebbe più giusto chiamarla quinquies o addirittura sexies in considerazione delle frequenti "milleproroghe"). Certo è che le aspettative di chi è pronto a scommettere sulla convenienza di un'omissione oggi per un "perdonino" domani non sono andate deluse, quantomeno negli ultimi 7/8 anni.

La domanda che occorre porsi, allora, è se il comportamento volutamente omissivo (perché frutto di un calcolo) debba essere scoraggiato oppure no. Pare opportuno precisare, al riguardo, che è volutamente omissivo un comportamento che riserva il

mancato pagamento solo al fisco: mentre onora regolarmente le scadenze con i fornitori, concede dilazioni ai clienti, partecipa a gare pubbliche che richiedono un certo grado di solidità patrimoniale, paga regolarmente i compensi degli amministratori e magari distribuisce pure soldi in beneficenza o dividendi ai soci. Insomma se si vogliono distinguere le sorti di chi volutamente omette di versare le imposte dovute rispetto a chi ha fatto di tutto per non incorrere in questa omissione, ma è stato travolto da vicende incontrollabili, potrebbe individuarsi – non necessariamente in via normativa – una procedura di dilazione concordata da attivare in situazioni di emergenza (magari rendendola pubblica). E ciò nell'intesa che chi non la attiva non può reclamare, poi, lo "stato di necessità". Chi la attiva può essere, invece, ammesso ai benefici della dilazione concordata e con effetti sananti se pienamente rispettata.

Va, peraltro, in ogni caso considerato che l'attuale struttura della sanzione penale – che opera indipendentemente dalla definizione della vicenda tributaria – pare tutt'altro che illogica (come espressamente conferma la Cassazione n. 43062/2021). Un conto, infatti, è la definizione del rapporto tributario che le parti (Agenzia e contribuente) hanno ritenuto idonea a concludere un conflitto economico fra le due (essendo ivi legittima anche qualche considerazione di ordine pratico). Altro conto è il disvalore sociale insito nell'omissione di un versamento dovuto entro una certa data od una compensazione indebita (più insidiosa perché più facile da occultare). Il peso di questo disvalore deve essere valutato in un'ottica squisitamente politica. Ed è quello che fa l'attuale testo dell'art. 13 del D.Lgs 74/2000 ove la sanzione penale si applica solo al supero di una certa soglia dimensionale e con la possibilità di concludere il versamento del dovuto, anticipandolo entro una più ridotta data se si vogliono conseguire effetti sananti.

Certo, si può anche cambiare indirizzo, come il Governo propone di fare con l'art. 18 comma 1, lett a), n. 2, della ipotizzata riforma tributaria. Ma il nuovo percorso deve comunque bilanciare una pluralità di esigenze e mettere in chiaro il grado di antisocialità – e dunque di meritevolezza della sanzione penale – che si attribuisce a questi comportamenti. La mia opinione è che – fuori dallo "stato di necessità" che va, però, definito e rigorosamente accertato – essi sono davvero gravemente antisociali. E che, conseguentemente, una divaricazione fra la definizione di ordine tributario e quella di ordine penale trova piena giustificazione.

Tommaso Di Tanno

