

Roma, 15 maggio 2023

OGGETTO: **Riforma Fiscale 2023 – Commissione Finanze – Camera dei Deputati**

Desidero, innanzitutto, ringraziare questa Commissione per l'opportunità offertami di rendere noto il mio pensiero sulla Riforma oggetto di discussione. Per il rispetto dovuto al lavoro della Commissione cercherò di concentrare al massimo la dimensione del mio contributo e limitarlo alle specifiche tematiche sulle quali ritengo di poter offrire indicazioni di qualche utilità.

#### I – Profili generali

La Riforma Fiscale è necessaria per una pluralità di ragioni. Innanzitutto per l'estrema confusione provocata dall'affastellarsi nel tempo di norme tale per cui l'individuazione financo della regola in vigore - prima ancora che sul suo contenuto - è diventata evento di difficoltà inusitata. Ma, poi, anche perché inevitabilmente il tempo passa, la società cambia, le priorità si modificano, il mondo si è fatto più largo ed anche più presente. In questo contesto l'ambito coperto dall'AC 1038 – di maggior e diversa prospettiva rispetto a quello della precedente proposta di Riforma Fiscale – mi pare idoneo a cimentarsi con le problematiche menzionate. Questo giudizio, sostanzialmente positivo, trova però alcuni limiti:

- a. le semplificazioni attese dalla progressiva adozione della flat tax minano la progressività del sistema. Perseguire la medesima è certo possibile anche attraverso un più articolato uso di deduzioni e detrazioni. Ma, ove quest'ultimo venga davvero accuratamente utilizzato, ne emergerebbe una nuova (e solo diversa) complicazione del sistema tale da far venire meno i vantaggi semplificatori potenzialmente portati dalla flat tax. Se si ritiene, poi, che la progressività non va ricercata solo nell'Irpef ma va trovata altrove (o anche altrove) lo si dica espressamente e si indichino le nuove e diverse fonti meglio idonee a configurare la progressività del sistema. Né si intravedono, nella delega, concrete ipotesi compensative della qui criticata ridotta progressività: ipotesi che potrebbero derivare, per esempio, da un'accentuazione della tassazione in sede successoria o di atti a contenuto liberale ovvero da una diversa considerazione della componente patrimoniale facente capo a persone fisiche;
- b. l'assenza della riforma del catasto è oggettivamente incomprensibile. La fin troppo nota divaricazione fra la fotografia oggi offerta dal catasto così com'è e l'effettiva realtà richiede, almeno, un intervento di puro e semplice ristabilimento della completezza, veridicità ed utilizzabilità dello strumento. Se esso viene ritenuto inidoneo allo scopo si abbia il coraggio di sopprimerlo del tutto e di sostituirlo con un diverso meccanismo, nell'intesa che di un'anagrafe dei beni immobili – accuratamente descritti ed aggiornati - il sistema paese non può comunque fare a meno. Questa necessità è richiamata all'art. 14, comma 1, lett. h), ma in modo così timido da apparire frutto di una menzione meramente formale. La sua riproposizione contenuta nell'AC 75 – magari anche

diversamente formulata e sottoposta a più stringenti vincoli – pare, quindi, assai opportuna;

- c. la commistione fra Riforma del sistema fiscale (che attiene al rapporto economico fra cittadino e Stato) e meccanismi di funzionamento della sanzione penale (che attiene alla valutazione del grado di antisocialità di un determinato comportamento) è troppo rozza e, nel suo insieme, non condivisibile;
- d. il grado di dettaglio della legge delega, quantomeno in alcune materie, pare davvero eccessivo e volto più a fornire rassicurazioni a singole categorie che a supportare razionalizzazioni sistemiche. Conseguo che esso appare poco appropriato a perseguire gli obiettivi della Riforma.

## II – Principi generali nazionali ed internazionali (artt. 2 e 3)

I principi generali di carattere nazionale enunciati sono, di massima, condivisibili. Altrettanto può dirsi per il rispetto di quelli internazionali. Alcune tematiche meritano, tuttavia, qualche commento.

- a. Le pronunce della CGUE rilevano anche ai fini dell'interpretazione di norme solo nazionali. Esse vengono, infatti, ordinariamente recepite dall'Amministrazione Finanziaria ("AF"). I tempi di recepimento sono però molto allungati e spesso i relativi interventi finiscono per pesare solo in sede giurisdizionale – che vuol dire con effetti su vicende del passato - piuttosto che in sede amministrativa, che spesso vuol dire nell'attualità. Una specifica sollecitazione al riguardo circa gli indirizzi cui l'azione dell'AF deve ispirarsi potrebbe ridurre la portata di questa disagiata situazione.
- b. Promuovere gli investimenti provenienti dall'estero è obiettivo di numerosi sistemi tributari. Anche quello italiano se ne dà carico (art. 3, comma 1, lett. d). Questo obiettivo deve, tuttavia, essere perseguito partendo dal riconoscimento dei limiti del proprio sistema ed i timori che, in relazione ad essi, caratterizzano le diffidenze degli investitori esteri. Manca, nella delega, un approccio pragmatico a queste problematiche. Un disagio spesso avvertito dagli operatori esteri sta nella - in fatto verificata - estrema difficoltà di interlocuzione preventiva con l'AF. Se un soggetto non presente nel nostro ordinamento o semplicemente inesistente perché in corso di formazione (tipicamente un veicolo di investimento da formare col concorso di operatori di diversi paesi) desiderasse porre un quesito all'AF si troverebbe nella sgradevole situazione di non essere legittimato ad interloquire con la stessa. Si potrebbe, al riguardo, riservare una corsia prestabilita per i professionisti che assistono la formazione di un siffatto (in una prima fase solo potenziale) veicolo di investimento. Le risposte potrebbero essere impegnative per l'AF se la struttura dell'investimento risultasse, conclusivamente, coerente con le indicazioni fornite. Non impegnativa qualora detta struttura differisse in modo significativo dal modello presentato. Dovrebbe essere varato, altresì, un interlocutore pubblico con funzioni preliminari/colloquiali (meglio se multifunzionale: tipicamente MEF+MISE) che consenta nel tempo il disegno di una struttura di investimento suscettibile di

accettazione da ambo le parti. Queste interlocuzioni potrebbero essere assoggettate al sostenimento, da parte del canale inquirente, di un non insignificante diritto di segreteria a favore dell'AF.

### III – Adempimento collaborativo (art. 2, 15 e 18)

Alcune enunciazioni, che orbitano intorno al tema dell'evasione e dell'elusione fiscale, meritano particolare approfondimento.

- a. In ambito nazionale si ipotizza il rafforzamento del regime dell'**adempimento collaborativo** (art. 2, comma 1, lett. b.1; art. 15, comma 1, lett. f.1) oggi accessibile solo per le imprese con fatturato superiore a 1 miliardo di euro (e coloro che hanno ottenuto ruling su nuovi investimenti). L'obiettivo, condivisibile, è abbassare detta soglia così da ricomprendere in un regime di dialogo continuo fra contribuente e fisco anche imprese più piccole (si ragiona di un abbassamento della soglia fino a 50 milioni di ricavi). L'*adempimento collaborativo* è stato, di massima, ben accolto dalle imprese che hanno trovato una ragionevole possibilità di venire a capo di problematiche assai complesse attraverso un positivo dialogo con l'AF. Cionondimeno sono sovente emerse anche peculiari posizioni contrastanti fra le parti, considerata la natura talora non così inequivoca delle norme tributarie e la frequente singolarità delle situazioni, specie di carattere internazionale, che si possono verificare. Le imprese sono certamente legittimate, in queste situazioni, a mantenere ferma la propria interpretazione ed adire le vie contenziose per ottenere una pronuncia terza sulla legittimità della propria interpretazione. Senonché resta ferma, in capo alla AF ed alla magistratura inquirente, la possibilità (se non l'obbligo) di applicare delle sanzioni per il fatto oggettivo di aver violato una determinata norma (quantomeno nell'interpretazione che di essa dà la AF). Questa struttura sanzionatoria pare davvero incompatibile con la filosofia sottesa all'*adempimento collaborativo*. Quest'ultimo è basato, infatti, sulla piena trasparenza relazionale e deve legittimare ciascuna delle parti a fornire una propria interpretazione della norma. La sanzione tributaria – che ha lo scopo di reprimere un comportamento individuale lesivo dell'interesse della collettività – è del tutto inappropriata nella situazione richiamata essendo la stessa caratterizzata dalla massima trasparenza fra le parti in causa e finalizzata semplicemente all'individuazione della corretta interpretazione della norma. Le disposizioni previste dall'art. 15 (e dall'art. 18, comma 1, lett. a.3, sul fronte penal-tributario) paiono pienamente consapevoli della problematica e mirano, se possibile, a legittimare la minimizzazione e financo l'azzeramento della sanzione applicabile. Ma ribadiscono, paradossalmente proprio per questo, la persistente valutazione negativa del contribuente che non si è da subito allineato alla posizione dell'AF. Il contribuente e l'AF, cioè, non sono visti come soggetti paritetici di fronte all'interpretazione della legge neppure se è pienamente trasparente ed inequivoco il punto di vista che essi esprimono. Neppure se lo esprimono nell'ambito di un rapporto istituzionalmente caratterizzato dalla "collaborazione" e concretamente vissuto con reciproca correttezza. Infatti se l'iter contenzioso si risolve in una sconfitta dell'AF, essa si limita a non poter più pretendere un'imposta dichiarata non dovuta. Se l'ha già riscossa la deve semplicemente rimborsare versando, se del caso, anche i relativi interessi. Laddove invece a soccombere è il contribuente, questi è tenuto agli stessi oneri dell'AF ma gli si applica, altresì, una sanzione, per quanto mitigata essa possa essere. Insomma: questo non è un rapporto fra pari e l'*adempimento collaborativo*

mostra di essere, così, solo una tecnica più raffinata di accertamento tributario. Un regime paritetico pare, invece, indispensabile a far funzionare una collaborazione (ricercata) basata sulla reciproca "onestà". Né la disapplicazione totale della sanzione dovrebbe essere vista, di per sé, come una sconvolgente novità visto che essa è già espressamente prevista – in via generale – per i casi di obiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma (art. 6, comma 2, D.Lgs 472/1997). Conseguenze che se si vuole davvero perseguire l'obiettivo di rafforzare il regime dell'*adempimento collaborativo* occorre accompagnare lo stesso con un completo azzeramento delle sanzioni applicabili ove il disaccordo fra contribuente e fisco – pur produttivo di una lite giudiziale – sia stato pienamente reso trasparente dal contribuente stesso. Restano, peraltro, legittimamente applicabili gli interessi moratori per il ritardato versamento. Può pensarsi anche – in via normativa - ad un adeguato dimensionamento delle spese processuali da porre in ogni caso a carico della parte soccombente (scoraggiando, quindi, le liti temerarie ed evitando, così, che le spese del giudizio vengano sistematicamente compensate). E resta aperta, magari regolamentandola meglio, la eventuale risoluzione del rapporto di *adempimento collaborativo* ad iniziativa dell'AF in casi di recidiva o comunque di motivata insoddisfazione dell'AF per l'evoluzione del rapporto.

- b. L'ampliamento del regime dell'*adempimento collaborativo* obbliga la AF a dotarsi di personale con più robusta qualificazione e con prevalente spendita della propria giornata di lavoro in sedi diverse dal proprio ufficio. Ipotizzare che questa più moderna struttura operativa possa prendere corpo a parità di spesa pare - nella migliore delle ipotesi - peccato di pura ingenuità. L'art. 15, comma 1, lett. f.1.1, se ne occupa: ma con eccessiva timidezza. Un miglior raccordo con le disposizioni finanziarie previste all'art. 20 sembra davvero opportuno considerato che la maggiore spesa in questione non è collegata ad un qualche specifico tributo ma alla gestione del sistema tributario nel suo insieme.

#### IV – Statuto del contribuente (art. 4)

Le indicazioni previste per la revisione dello Statuto del contribuente (art. 4) sono coerenti con l'evoluzione del pensiero dominante al riguardo. Continua, tuttavia, a difettare la capacità vincolante delle relative previsioni. La problematica, del resto, è fin troppo nota (costituzionalizzare la norma) per ipotizzare di dover spendere ulteriori parole per motivare l'insoddisfazione che l'attuale situazione produce. Il giudizio positivo nel merito è, dunque, seriamente affievolito dalla consapevolezza della fragilità delle norme in questione e dallo storico aggiramento delle relative previsioni ogni qualvolta il legislatore ordinario abbia ritenuto necessario ricorrervi.

V – Reddito d’impresa. Grande impresa e piccola impresa (art. 6 e 9)

L’avvento della Direttiva UE 2022/2523 del 14 dicembre 2022 (meglio nota come “Pillar 2” ed emanata con riferimento all’analogica normativa prevista in sede OCSE) costituisce un vero spartiacque fra regimi fiscali applicabili all’impresa grande rispetto a quella medio-piccola. La prima, intesa per tale quella – multinazionale o anche esclusivamente domestica - che realizza fatturati annui superiori a 750 milioni di euro, sarà assoggettata, a partire dal 1 gennaio 2024, ad un regime particolarmente severo per quanto attiene alle disposizioni agevolative a contenuto tributario. La seconda non è soggetta al medesimo filtro: ma vi è da domandarsi se e come regimi così diversi fra loro possano convivere nel medesimo ordinamento.

A - Concentriamoci, tuttavia, almeno in una prima fase, nell’individuazione delle correzioni da introdurre al regime fiscale delle prime (le imprese grandi) a seguito dell’introduzione del Pillar 2 che, va ribadito, dovrà essere tradotto in norma nazionale entro la fine del 2023.

1. La normativa Comunitaria comporta, come è noto, l’obbligo per ciascun paese membro di applicare un regime di tassazione tale per cui l’imposta sul reddito societario *effettivamente applicata* (*Effective Tax Rate*, “ETR”) a tutte le entità operanti nel dato paese membro (*Constituent Entities in the Jurisdiction*) risulti non inferiore al 15%. Il Pillar 2 prevede, infatti, che qualora la ETR applicata in un paese membro dovesse risultare inferiore al 15%, la casa madre della filiale tassata con una ETR sotto soglia debba integrare l’imposta dovuta con il pagamento della differenza fra la ETR assolta ed il 15% (*Top-Up-Tax*). Questo vale tanto per le filiali italiane di gruppi esteri quanto per gruppi italiani – ed operanti solo in Italia (*Large-Scale Domestic Group*) – che raggiungono le prescritte dimensioni economiche. Da notare che i valori da mettere a confronto ai fini dell’individuazione del ETR non sono quelli rilevanti a fini fiscali nazionali ma quelli desumibili da una rideterminazione della base imponibile e da un computo dell’imposta dovuta che neutralizza il grosso dei benefici attualmente in vigore. Gli unici benefici non rettificati nell’ambito del Pillar 2 sono quelli consistenti in vere e proprie dazioni dallo Stato al contribuente sotto forma di crediti d’imposta spendibili per compensare *qualsiasi* debito erariale (cioè qualsiasi imposta e contributo previdenziale) e rimborsabili al massimo entro 4 anni per l’eventuale differenza rimasta incapiante (*Qualified Refundable Tax Credit*, “QRTC”). I benefici attribuiti alle imprese con modalità diverse da queste comportano una rettifica peggiorativa della base imponibile (espandendola) ovvero la non considerazione dell’abbattimento d’imposta conseguito (vedi ACE) che non assumono rilievo ai fini del computo del ETR. La conseguenza di questo nuovo quadro è la sostanziale revoca dei benefici che si traducono in riduzione della base imponibile (differenze permanenti) ovvero in abbattimenti o azzeramenti di aliquota. Il ricalcolo in questione può, quindi, ben far emergere l’applicazione di una imposta effettiva inferiore al 15% pur essendo l’imposta edittale del 24%.
2. La proposta di legge delega tiene conto di questa problematica invitando il legislatore delegato a rivedere “gli incentivi fiscali alle imprese e i meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi” (art. 9, comma 1, lett. d) tenendo conto del Pillar 2. Il punto è che la tempistica di entrata in vigore del Pillar 2 è disallineata rispetto ai prevedibili tempi di attuazione della delega. Occorrerà, dunque, anticipare i previsti interventi onde evitare di nullificare gli effetti di benefici che incidono sulle risorse statali e rischiano

di non produrre i risultati voluti. Occorre, poi, in particolare, avvalersi della facoltà – prevista nel Pillar 2, all’art. 11 – di rendere applicabile la tassazione differenziale già a livello nazionale (*Domestic Top-Up-Tax*) così da evitare che l’imposta compensativa necessaria per raggiungere la soglia minima del 15% sia percepita dal paese di residenza fiscale della capogruppo e non dal paese (nella fattispecie l’Italia) che ha garantito i benefici poi penalizzati dall’applicazione del Pillar 2.

3. Fra i meccanismi che intervengono ai fini del computo del ETR è prevista anche l’attribuzione di una certa rilevanza alla composizione del patrimonio ed al costo del lavoro dell’impresa oggetto di esame. La ragione di tale autonomo rilievo risiede, sostanzialmente, nella volontà di penalizzare quelle attività da cui derivano proventi senza che le stesse si traducano in un arricchimento che coinvolge il paese che le ospita. E, per converso, premiare in qualche modo quelle operatività che - oltre al conseguimento di ricavi – portano, con la loro presenza fisica, un immediato beneficio per il paese ospitante. Evidente è il riferimento implicito alle attività meramente digitali (potenziale oggetto di penalizzazione) rispetto a quelle materiali (che abbinano alla sperata profittabilità una forma implicita di redistribuzione della ricchezza dando luogo ad oggetti presenti nel territorio ed al lavoro di coloro che li fanno funzionare). La modalità tecnica con cui le voci in questione incidono sul computo del ETR è un abbattimento della base imponibile rettificata (*Substance Based Income Exclusion*, “SBIE”). E, quindi, implicitamente, un maggior valore proporzionale delle imposte pagate con conseguente innalzamento del ETR. L’abbattimento del reddito imponibile causato dalla SBIE è pari al 5% del valore (non ammortizzato) delle attività strumentali (immobili esclusi) e al 5% del costo del lavoro (diretto ed indiretto). Percentuali addirittura più elevate nei primi periodi di applicazione della norma (art. 48 del Pillar 2). Considerato che la legge delega prevede un abbattimento dell’aliquota IRES per “investimenti qualificati” e per “nuove assunzioni” (art. 6, comma 1, lett. a) essa non pare del tutto disallineata rispetto alle previsioni del Pillar 2. Sotto il profilo oggettivo vi è certamente un beneficio (lo SBIE) nell’ampliare il valore degli investimenti o nell’amplificare il costo del lavoro: ma va detto che questo effetto benefico è già disponibile oggi ed opera in ogni caso (cioè anche senza ulteriori interventi). Nessun ulteriore beneficio rischia, invece, di derivare dalla strumentazione tecnica prevista dalla delega (abbattimento di aliquota IRES). Il punto necessita, quindi, di una migliore definizione delle modalità con cui si intende garantire il beneficio.

B - Le rettifiche da introdurre ai regimi agevolativi disposti per l’impresa grande non devono necessariamente riguardare anche le imprese medio-piccole. Vi è, tuttavia, da domandarsi se due diversi filoni agevolativi possono effettivamente coesistere e valutare vantaggi e svantaggi che essi quantomeno potenzialmente sono destinati a realizzare. Questa problematica può qui essere solo accennata dal momento che per riempirsi di contenuti occorrerà osservare come il legislatore – presumibilmente in tempi anteriori all’attuazione della delega – affronterà il tema del riordino dei meccanismi agevolativi per renderli coerenti con il Pillar 2. Di massima si può prevedere che la traduzione in crediti d’imposta qualificati (QRTC) di tutte le agevolazioni oggi esistenti – sia pur limitate solo a quelle attinenti al reddito d’impresa – risulterebbe troppo onerosa. Infatti un conto è garantire un beneficio percepibile sempre e comunque (anche mediante rimborso per gli incapienti): un altro è limitarsi a concedere un beneficio solo se si raggiungono certi risultati (per esempio

un maggior profitto o maggiori ricavi) che hanno ricadute anche in altri settori del contesto tributario o che semplicemente comportano una condivisione del miglior risultato fra contribuente e fisco.

Si potrebbe, quindi ed in alternativa, limitare l'intervento, beninteso con costi da quantificare, alle sole imprese soggette al Pillar 2. Questa scelta, però, oltreché di discutibile costituzionalità, produrrebbe una sorta di segmentazione del mercato con regimi agevolativi in possibile conflitto fra loro. Inevitabile, quindi, il ricorso a simulazioni che consentano di comprendere quali ipotesi possono concretamente essere prese in considerazione nell'intesa che l'assenza di parametri numerici rende poco utili ulteriori valutazioni solo teoriche al riguardo. Il tema, però, è davvero urgente e va affrontato in collegamento con quanto si intende fare in sede attuativa del Pillar 2.

#### VI – Redditi di natura finanziaria – Casse e Fondi Pensione (art. 5, comma 1, lett. d) n. 9 e 10)

È ben noto che la disciplina attuale della previdenza obbligatoria “privatizzata” dei professionisti prevede un'irrazionale doppia imposizione gravante sui rendimenti dell'attività di gestione svolta dalle Casse di Previdenza degli ordini professionali, che sono tassati una prima volta in sede di produzione del reddito, presso la Cassa (mediante ritenuta alla fonte del 26% su taluni redditi di natura finanziaria o mediante concorso all'imponibile della Cassa al 24% sulla generalità degli altri redditi realizzati), e una seconda volta presso i percipienti le prestazioni previdenziali (mediante concorso delle prestazioni, per lo più pensionistiche, ricevute al reddito complessivo Irpef). L'attuale meccanismo impositivo applica uno schema ETT (Exempt al conferimento, Taxed in testa al gestore, Taxed in sede di percezione dal pensionato) mentre in termini concettuali dovrebbe essere applicato uno schema EET (Exempt, Exempt, Taxed), come del resto accade nelle principali economie evolute.

Tale doppia imposizione conosce, da alcuni anni, una mitigazione per effetto dell'esenzione prevista dall'art. 1, commi 88 – 99, della Legge n. 232/2016 (Bilancio 2017) per gli investimenti di medio-lungo termine nell'economia reale italiana. Mitigazione che, tuttavia, pare del tutto insufficiente.

La delega prevede uno spunto esplicito (art. 5, lett. d), n. 10) che consente di rivedere la misura della ritenuta applicabile. Si ipotizza, da più parti al riguardo, di ridurre l'attuale aliquota del 26% al 20% così da riallineare tendenzialmente la tassazione gravante sulle Casse a quella applicata ai Fondi Pensione (i cui risultati sono tassati attualmente presso il fondo tendenzialmente al 20%).

Anche questa misura, tuttavia, non pare sufficiente a rimuovere la doppia imposizione, né la discriminazione delle Casse rispetto ai Fondi Pensione. Fatto, questo, che non appare razionale né costituzionalmente legittimo. Gli importi versati alla previdenza *obbligatoria* (Casse) abbisognerebbero, semmai, di addirittura maggiori protezioni e salvaguardie rispetto alla previdenza solo *volontaria* complementare (Fondi Pensione).

Le possibili soluzioni mutano in ragione delle modalità con cui si intende intervenire. Volendo agire sulla fiscalità delle prestazioni pensionistiche si dovrebbe, in simmetria con il trattamento riservato ai Fondi Pensione, escludere da imposizione in capo al percipiente la parte corrispondente ai rendimenti finanziari già tassati in capo alle Casse di Previdenza. Viceversa,

laddove ci si volesse avvicinare di più a quel modello EET cui l'ordinamento dovrebbe aspirare, lasciando inalterata la fiscalità delle prestazioni, si dovrebbe agire necessariamente sulla fiscalità delle Casse, alternativamente, introducendo un'aliquota Ires agevolata alla stregua di quella che era prevista – fino al 31 dicembre 2018 – per gli enti assistenziali dall'art. 6, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 601/1973, nonché applicando una fiscalità ridotta sui rendimenti delle gestioni patrimoniali e immobiliari sulla falsariga di quella già concessa ai Fondi Pensione (riducendo l'aliquota impositiva dal 26% almeno al 20%, se non addirittura ampliando l'ambito dell'attuale esenzione limitata agli investimenti nell'economia reale). Le indicazioni sul punto fornite dalla delega (art. 5, comma 1, lett. d.10) paiono un po' troppo generiche e non danno adeguato conto della problematica da affrontare.

## VII – Profili penal-tributari (artt. 15 e 18)

### A – Considerazioni generali.

La delega, nell'intento di razionalizzare il sistema sanzionatorio per le violazioni di carattere tributario, sollecita il legislatore delegato ad adottare provvedimenti che concernono anche il funzionamento della sanzione penale senza ipotizzare una vera e propria riforma del D.Lgs 74/2000. Ho già espresso in premessa la mia contrarietà rispetto a questo indirizzo nella considerazione che si mescolano così sanzioni penali e sanzioni amministrativo tributarie senza un adeguato soppesamento delle rispettive funzioni. L'articolo 18, infatti:

- a) al comma 1 individua specifici principi e criteri direttivi non solo per la revisione del sistema sanzionatorio tributario amministrativo ma anche penale (con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA), il tutto però “nell'esercizio delle delega di cui all'articolo 1” che attiene, invece, alla revisione del solo sistema tributario;
- b) ai commi 2 e 3, ai fini della riforma del sistema sanzionatorio in materia, rispettivamente, di accise e tributi doganali, viene prevista l'estensione/modifica di vari istituti del codice penale e di procedura penale (confisca, introduzione fattispecie penali, ecc) e della responsabilità amministrativa degli enti in presenza di reato ex D.Lgs 231/2001: tutte questioni che, a ben vedere, almeno sotto un profilo tecnico, con la “revisione del sistema tributario” oggetto di delega hanno ben poco da condividere.

Le considerazioni che seguono attengono esclusivamente all'impatto che potrebbe avere il contenuto della delega rispetto al regime penal tributario in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto senza estendere ulteriori commenti alla materia doganale e delle accise che si muovono in ben diversi contesti.

La previsione di modifiche, anche di particolare rilievo, al regime penale, nell'ambito di una riforma del sistema tributario, aldilà delle eventuali questioni giuridico sistematiche (si vanno a modificare testi normativi del tutto estranei rispetto alle leggi di imposta) conferma sostanzialmente l'indirizzo implicitamente emerso negli ultimi anni (successivamente all'introduzione del D.Lgs 74/2000) di “asservire” l'ordinamento penale alle ragioni dell'erario, con la conseguente valutazione che una revisione della risposta alle violazioni dell'ordinamento tributario, per essere efficace, debba comportare conseguenti modifiche del regime penale-tributario.



La sanzione penale, in questa ottica, non ha più la funzione di censurare un grave comportamento lesivo dell'interesse pubblico rispetto alla corretta percezione delle entrate tributarie, ed in quanto tale ritenuto riprovevole dalla collettività, ma rappresenta uno stimolo – magari un po' più violento – teso ad invogliare il contribuente alla più fedele esecuzione di tale adempimento.

La mutata percezione della funzione della sanzione penale tributaria negli ultimi decenni è tanto più evidente ove si rilegga la relazione illustrativa al D.Lgs 74/2000 che introdusse, nell'ordinamento penale, le vigenti fattispecie delittuose in materia di imposte dirette e Iva.

Nell'occasione il legislatore delegato, dovendo motivare le ragioni per le quali escludesse la non punibilità degli illeciti penali, in presenza di pagamento estintivo del debito tributario, concedendo soltanto una circostanza attenuante della pena edittale (scelta, come noto, poi modificata nel corso degli anni) precisò che *“Si è scartata la soluzione estrema - che pure avrebbe potuto astrattamente ipotizzarsi a fronte della genericità dell'indicazione del legislatore delegante - di elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato: e ciò sul rilievo che in materia di criminalità economica, e tributaria in particolare - laddove vengono in gioco interessi di natura prettamente patrimoniale - una simile soluzione finirebbe per frustrare la comminatoria di pena, se non anche per sortire un effetto 'criminogeno', in quanto consentirebbe ai contribuenti di 'monetizzare' il rischio della responsabilità penale, barattando, sulla base di un freddo calcolo, la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale”*.

B - Le prevedibili modifiche al regime penale tributario.

B.1 Delle conseguenze negative derivanti dagli artt. 15 e 18 nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo si è già detto al paragrafo III.

B.2 L'articolo 18 prevede una revisione del sistema sanzionatorio penale delle imposte sui redditi e dell'Iva mediante l'adozione di due diverse tipologie di misure: alcune comuni anche al regime sanzionatorio tributario amministrativo, altre specifiche per il regime penale. Tra le prime misure comuni si segnala:

- i) una maggiore integrazione tra le sanzioni, ai fini del completo adeguamento al principio del *“ne bis in idem”* (art. 18, comma 1, lett a.1). Sul punto va evidenziato che già esiste, sin dal 2000, una norma volta ad evitare la *“doppia sanzione”* in capo al reo ed è contenuta negli articoli 19 e ss del dlgs 74/2000. Tuttavia non risulta che tale procedura (peraltro disciplinata in dettaglio anche dalla circolare 154/2000 del Ministero delle Finanze) sia mai stata osservata dagli uffici dell'amministrazione. Con ogni probabilità, attuando concretamente detta procedura verrebbe meno, almeno in parte, l'esigenza rilevata dal delegante. Una effettiva e concreta integrazione tra i due regimi sanzionatori alla luce del *ne bis in idem* dovrebbe prevedere una sola sanzione per ciascun illecito (tributaria o penale) a seconda della sua gravità. Ciò a maggior ragione ove si consideri che la gran parte degli illeciti penali tributari costituiscono ormai anche reati fonte per l'irrogazione delle sanzioni alle società per la responsabilità amministrativa (ex D.Lgs 231/2001) potendosi così addirittura verificare un sensazionale *“tris in idem”*;

- ii) la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, *anche* nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale suscita perplessità. Ma se si vuole comunque proseguire su questa strada alcuni aggiustamenti meritano di essere esaminati partendo dalla considerazione che la misura prevista depotenzia, nei fatti, la possibilità per le Procure della Repubblica di eseguire misure cautelari (i.e. sequestro preventivo diretto o per equivalente) nella fase delle indagini preliminari nei confronti di quei contribuenti che, commesso il reato tributario, intendono estinguere il debito tributario a rate, con tutte le evidenti conseguenze che potrebbero derivare da eventuali interruzioni/abbandoni dei piani di rateizzo. Al fine di contemperare le contrapposte esigenze (del PM di cautelare il profitto del reato e del contribuente di assolvere il debito tributario per beneficiare della causa di non punibilità/attenuante) sarebbe forse più opportuno introdurre una procedura (previo consenso delle parti) di versamento diretto all'erario (a scomputo del debito) delle somme sequestrate dal PM.

B.3 Tra le misure riguardanti esclusivamente il regime penale (art. 18, comma 1, lett. b.) si segnala:

- i) attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al contribuente. Il riferimento, verosimilmente, è ai reati di omesso versamento (ritenute e IVA) per i quali però la giurisprudenza di legittimità ha già individuato rigorosi criteri integranti l'eventuale impossibilità sopravvenuta di far fronte al pagamento sulla base delle regole generali del diritto penale (causa di forza maggiore, ecc). Un'eventuale specifica previsione di tali cause, se, per un verso, conferirebbe maggiore chiarezza e oggettività alle ipotesi di non punibilità del reato omissivo, dall'altro, non potendosi elencare anche le circostanze che escluderebbero tale sopravvenuta impossibilità, imporrebbero approfonditi accertamenti in capo agli inquirenti. In difetto, per escludere la ricorrenza della prevista ipotesi di impossibilità sarebbe sufficiente mantenere la punibilità nei casi in cui invece, l'interessato, per altre ragioni (erogazione dividendi, incremento compensi agli amministratori, atti di liberalità spese personali esose, ecc), non parrebbe meritevole di un simile beneficio penale;
- ii) attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto. Nella pratica il giudice di merito, ai fini della valutazione della responsabilità penale del contribuente, tiene in debita considerazione gli "accordi" con il fisco e, segnatamente, l'imposta ritenuta evasa in tale occasione rispetto alle iniziali contestazioni. In sostanza, una simile valutazione è attualmente demandata all'apprezzamento del giudice di merito, ciò in considerazione della giurisprudenza di legittimità che, da anni, ribadisce l'autonomia del giudice penale nella determinazione dell'imposta evasa, rispetto all'attività di accertamento dell'amministrazione e alle quantificazioni eventualmente operate dal giudice tributario. Conferendo, invece, mediante una disposizione normativa,

rilievo specifico a tali accordi, si potrebbero generare in concreto almeno due criticità:

- ii.1 la decisione del giudice penale sarebbe di fatto subordinata alla decisione dell' Agenzia delle Entrate che, ai fini dell' accordo, non necessariamente considera solo valutazioni in ordine all' esatta quantificazione dell' imposta evasa, vagliando, talvolta, anche altri fattori (esigenze erariali di percezione delle somme, raggiungimento di obiettivi a livello locale/nazionale da parte dell' ente pubblico, premi di risultato, ecc). Inoltre, si verrebbe a reintrodurre, di fatto e ancorché surrettiziamente, una sorta di pregiudiziale tributaria, almeno con riferimento agli accordi raggiunti tra fisco e contribuente, venendo meno così il c.d. "doppio binario" di determinazione dell' imposta evasa;
- ii.2 si potrebbe verificare un effetto "paralizzante" degli accordi con l' Agenzia delle Entrate allorché comportino l' irrilevanza penale del fatto rispetto all' iniziale contestazione, sia per la loro rilevante importanza (con conseguente assunzione di responsabilità da parte dei funzionari addetti spesso mal graditi), sia perché il beneficio che verrebbe certamente conseguito in sede penale potrebbe condizionare i termini dell' accordo ritenendo tale circostanza già soddisfattiva delle pretese del contribuente.

Tommaso Di Tanno

