

DELEGA FISCALE

11 febbraio 2015 ore 06:00

Riforma del diritto penale tributario: liberiamo i pensieri prima del 20 febbraio

di **Fabio Ghiselli** - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF

La data del 20 febbraio prossimo, quando il Governo dovrebbe ripresentare e approvare definitivamente il decreto delegato sull'abuso del diritto e sulla riforma del sistema penale tributario, appare piuttosto vicina e le dichiarazioni di questi ultimi giorni sulle soglie di punibilità, o di rilevanza penale, che si vorrebbero introdurre nell'attuale normativa, inducono ad esprimere alcune brevi riflessioni. Come sa perfettamente chi gestisce la fiscalità delle imprese - di piccole, medie o grandi dimensioni - l'argomento è particolarmente sensibile e meriterebbe una altrettanto particolare attenzione anche da parte del legislatore.

L'argomento merita particolare attenzione anche perché l'**evasione fiscale** rappresenta per il nostro Paese un fenomeno di notevoli dimensioni, che sottraendo risorse allo Stato impedisce di ridurre la pressione fiscale sulle stesse imprese ma, soprattutto, sulle persone fisiche - liberando risorse che, oggi, rappresenterebbero il principale strumento di incremento dei consumi interni - e di garantire un adeguato livello in specie di alcuni servizi pubblici (sanità e scuola), oltre a costituire un mezzo distorsivo della concorrenza (su questo aspetto si veda quanto scritto nell'articolo "Proposta di un Manifesto generale per la tax compliance e i rapporti tra Stato e cittadino-contribente", in Corriere Tributario n. 22 e n. 23/2014).

Senza dimenticare che l'evasione fiscale - e non uso a caso proprio il termine "evasione" - costituisce anche una **violazione dei principi costituzionali** di solidarietà, di contribuzione alle necessarie spese dello Stato, del dovere di osservare le leggi, nonché di quegli imprescindibili principi etici e morali sui quali si fonda il vivere civile di qualunque collettività e la coesione sociale. Le prime considerazioni riguardano la norma introdotta con l'art. 15 della bozza di decreto delegato presentata in Consiglio dei Ministri e che i media hanno ribattezzato come "norma salva Berlusconi". Questa prevede che sia **esclusa la punibilità** quando l'importo delle imposte sui redditi o dell'IVA evase non è **superiore al 3%** del reddito imponibile dichiarato, ovvero dell'imposta sul valore aggiunto dichiarata.

Contrariamente a quanto detto da alcuni, tale disposizione, essendo posta nel corpo del D.Lgs. n. 74/2000 tramite il nuovo art. 19-*bis*, con l'espressione "Per i reati previsti dal presente decreto [...] ", non si riferisce alla sola fattispecie della dichiarazione infedele di cui all'art. 4, bensì a **tutte le ipotesi delittuose** ivi previste, quindi, anche alle dichiarazioni fraudolente mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 e alle dichiarazioni fraudolente mediante altri artifici di cui all'art. 3.

Da un punto di vista squisitamente tecnico, sembra chiaro che il **beneficio della soglia** si rivolga a tutti i soggetti in relazione alla fattispecie delittuosa di cui all'art. 2, quella più significativa sotto l'aspetto del disvalore sociale, e ai soggetti di più grande dimensione in relazione alle ipotesi delittuose di cui agli articoli 3 e 4. Questo perché, per i soggetti di dimensioni minori, entrano in gioco le **soglie di punibilità già previste** dagli articoli 3 e 4: rispettivamente, **30.000 e 150.000 euro** di imposta evasa o di crediti e ritenute fittizie e il 5/10% di elementi attivi sottratti a imposizione (anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi), o comunque superiore a un milione e mezzo e tre milioni di euro. I 30.000 e i 150.000 euro sono il 3% di un reddito imponibile pari, rispettivamente, a un milione e cinque milioni di euro. È evidente che una soglia

proporzionale ancorata al reddito imponibile ha un **effetto potenzialmente illimitato**, assumendo maggiore significatività al crescere di quest'ultimo.

Quanto al delitto di cui all'art. 2, mi chiedo quale sia il senso della contemporanea presenza del limite di 1.000 euro per gli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione, sotto il quale non sussiste nemmeno il reato. Ma gli stessi dubbi si possono esprimere in relazione al coordinamento tra la soglia proporzionale in esame e quelle già dette di cui agli articoli 3 e 4, tanto che potrebbero ritenersi implicitamente svuotate di applicazione pratica.

Quanto alla relazione con i **criteri direttivi contenuti nella legge delega**, non mi pare si possa escludere tout court un, almeno parziale, **eccesso di delega**. Infatti, se è vero che l'art. 8, comma 1, prevede "la possibilità di ridurre le sanzioni [...] o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità", è altrettanto vero che tale facoltà è stata concessa al legislatore delegato con il limite di riferirla alle sole "**fattispecie meno gravi**", tra le quali non mi sembra possano rientrare le condotte delittuose della dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti e di altri artifici.

L'evasione fiscale - che si realizza con una condotta fraudolenta - va **combattuta sempre**, essendo caratterizzata da un **elevato disvalore sociale**. A tal fine, sarebbe auspicabile che, in luogo dell'art.19-*bis*, si procedesse a una più precisa modifica delle disposizioni di cui agli articoli 2 e 3, rendendo più circostanziate e stringenti le ipotesi di "falsa rappresentazione nelle scritture contabili" e di "mezzi fraudolenti".

Il fatto che la norma *de qua* preveda il **raddoppio delle sanzioni** previste dal D.Lgs. n. 471/1997, non pare rappresentare un forte elemento di contrasto all'evasione ma, al più, un tentativo semplicistico di incrementare il gettito per l'erario. A tacere del fatto che in questa operazione si leggerebbe il concetto, poco edificante, per cui il denaro comprerebbe l'immunità penale.

Viceversa, sarebbe più utile avere il coraggio di **liberare dalla rilevanza penale** tutte le condotte che generano solo l'ipotesi di dichiarazione infedele, come ad esempio, le valutazioni di elementi attivi e passivi (ipotesi tipica del transfer pricing), le interpretazioni delle norme sulla deducibilità di un costo (al di là della presenza di una obiettiva incertezza sulla loro portata già prevista dall'art. 15, D.Lgs. n. 74/2000), o sulla inerenza, o su una diversa competenza.

Anche perché, a voler essere precisi, è proprio la rilevanza penale della infedele dichiarazione che risulta del tutto assente nelle legislazioni dei Paesi europei.

Copyright © - Riproduzione riservata