

## Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo

di Ivo Caraccioli, Fabio Ghiselli, Salvatore Mattia, Raffaele Rizzardi e Piergiorgio Valente

La realizzazione di una politica fiscale equa ed orientata alla crescita non può prescindere da un intervento finalizzato all'**eliminazione** delle inutili, quanto inefficaci per il sistema, **norme agevolative**, e all'**introduzione** di quelle di maggior impatto per la **promozione** degli **investimenti** in **beni strumentali**, in **ricerca** e **sviluppo** e per l'**espansione** sui **mercati internazionali**. Particolare attenzione dovrà essere inoltre rivolta anche all'imposizione delle **persone fisiche**, con un intervento che riguardi sia le **aliquote**, che gli **scaglioni** di reddito, le **deduzioni** come le **deduzioni** - privilegiando quelle di maggior rilievo economico e sociale - nonché l'introduzione del cd. principio del "**conflitto di interessi**" per alcune significative categorie di spesa.

Il raggiungimento dell'obiettivo che si propone il nuovo "Manifesto generale per la *tax compliance*" richiede che il complesso degli interventi da realizzare vada di pari passo con la indispensabile costruzione di un rapporto di fiducia tra il cittadino contribuente e lo Stato-Pubblica Amministrazione (1). Solo così potrà conseguirsi l'obiettivo di *tax compliance* (volontario).

Va da sé che le "fondamenta" di questa costruzione dovranno necessariamente essere poste dallo Stato-Pubblica amministrazione.

### Proposte di "politica fiscale"

#### *Riequilibrare il peso delle diverse tipologie di imposizione*

Nel 2012, la sola IRPEF ha garantito circa il 45% delle entrate tributarie totali, l'IRES circa il 12%, l'IVA circa il 22% (2). Il totale delle imposte dirette copre circa il 61% delle entrate tributarie, mentre le imposte indirette circa il 39% (3). Lo squilibrio è evidente, rispetto alla situazione presente nei maggiori Paesi europei (4), per cui è necessario intervenire riducendo il "peso" dell'imposizione diretta e incrementando quello dell'imposizione indiretta, sia aumentan-

do le aliquote d'imposta, sia ridefinendo gli elenchi di beni e servizi soggetti ad aliquote diverse (come nel caso dell'IVA).

Dovrebbe, altresì, essere avviata anche una serena e non ideologizzata discussione sulla opportunità di introdurre una imposta patrimoniale. Non può essere considerato equo ed equili-

**Ivo Caraccioli** - Già Professore ordinario di Diritto penale presso l'Università di Torino - Presidente del "Centro di diritto penale tributario"

**Fabio Ghiselli** - Responsabile Servizio Fiscale, Italmobiliare S.p.A. - Dottore Commercialista e Revisore legale

**Salvatore Mattia** - Avvocato - Centro Studi Internazionali GEB Partners - Segretario ANDAF

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Piergiorgio Valente** - Chairman del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

#### Note:

(1) Cfr., per le proposte cd. emotive del "Manifesto", I. Caraccioli - F. Ghiselli - S. Mattia - R. Rizzardi - P. Valente, "Proposta di un Manifesto generale per la 'tax compliance' e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente", in *Corr. Trib.* n. 22/2014, pag. 1725.

(2) Secondo il Rapporto della Commissione europea *Taxation trends in the European Union*, 2013, il gettito IVA ammonta a circa il 15%.

(3) Cfr. Ragioneria Generale dello Stato, MEF, Bilancio dello Stato.

(4) Sempre nel 2012, l'IVA ha rappresentato circa il 48% in Francia, il 36% in Germania e il 27% nel Regno Unito, delle entrate tributarie (Ministero dell'economia e delle finanze).

brato un sistema nel quale coloro che detengono il 30% della ricchezza complessiva contribuiscano per l'80% delle entrate tributarie (generate dall'imposizione sul reddito dei lavoratori dipendenti e sulle pensioni) (5). Dovrà essere tenuto ben presente, tuttavia, il principio per cui il "patrimonio" non è altro che la sommatoria di una quota parte dei flussi annuali di reddito destinata al risparmio, e che se tale reddito è stato adeguatamente sottoposto a tassazione (in occasione della sua produzione) non può essere sottoposto una seconda volta a un aggravio impositivo. Questo per il divieto della doppia imposizione previsto dal nostro ordinamento giuridico tributario (6). Per questa ragione si potrebbe pensare a una imposta patrimoniale progressiva per scaglioni di ricchezza accumulata, ma decrescente nel tempo, in funzione dell'imposta recuperata con la lotta all'evasione (7).

### **Riduzione del livello di imposizione**

Nell'ambito delle imposte sul reddito, dovrà essere ridotto il livello di imposizione "percepita", rimodulando sia le aliquote nominali tributarie sia quelle contributive.

Al di là delle statistiche ufficiali (8), che peraltro non fanno altro che confermare quanto stiamo dicendo, è comune (per il privato cittadino quanto per le imprese) la sensazione che il prelievo complessivo a favore dell'"apparato statale", rappresentato dalle imposte sul reddito, dalle addizionali locali, dai contributi previdenziali e assistenziali, dall'imposta sulla casa e dai tributi vari sui servizi comunali, sia enormemente elevato. A questo si deve aggiungere che è altrettanto elevata la valutazione di inefficienza della spesa pubblica, nonostante l'ammontare in valore assoluto.

## PROSPETTIVE FUTURE

### **Imposta patrimoniale**

Si ritiene che debba essere avviata una serena e non ideologizzata discussione sulla opportunità di introdurre una imposta patrimoniale. Tuttavia, poiché il "patrimonio" è la **sommatoria** di una **quota** parte dei **flussi annuali di reddito** destinata al risparmio, **se tale reddito** è stato adeguatamente sottoposto a **tassazione** (in occasione della sua produzione) **non** può essere sottoposto una **seconda volta** a un **aggravio impositivo**. Questo per il divieto della doppia imposizione previsto dal nostro ordinamento giuridico tributario. Per tale ragione si potrebbe pensare a una imposta patrimoniale **progressiva** per **scaglioni di ricchezza** accumulata, ma **decrescente nel tempo**, in funzione dell'imposta recuperata con la lotta all'evasione.

Riassumendo e accostando, per la complementarità delle une con le altre (9), le conclusioni di molte ricerche di economia, possiamo affermare che l'atteggiamento dei cittadini nei confronti delle tasse dipende essenzialmente dai seguenti fattori: a) il livello di tassazione, che non è rappresentato dall'aliquota nominale, bensì da quella effettivamente percepita (sia come riduzione del reddito lordo per effetto della devoluzione a vario titolo allo Stato nel suo insieme, sia come presa di coscienza dell'ammontare versato da terzi per proprio conto a vario titolo, che alimenta comunque le entrate dello Stato (es., i contributi assistenziali e previdenziali); b) la percezione di equità del rapporto tra prelievo e spesa pubblica e della qualità della stessa spesa finanziata da quel pre-

### **Note:**

(5) Si veda il documento dell'Assolombarda-Assonime, "Riforma fiscale: un esercizio di valutazione quantitativa", prodotto in occasione del convegno *La manutenzione del sistema fiscale in attesa della sua riforma*, 18 gennaio 2011.

(6) Il principio in questione è sancito dall'art. 163, T.U.I.R., e dall'art. 67, D.P.R. n. 600/1973.

(7) Un'imposta di questo tipo ricorrente può essere pagata solo con il reddito. unicamente nelle imposte straordinarie, come per le imposte di successione, che si può immaginare la vendita di parte del patrimonio al fine di pagare l'imposta. In Italia, un'imposta patrimoniale è rappresentata dall'IMU (ora IUC).

(8) Secondo quanto emerge dal Rapporto della Commissione europea "Taxation trends in the European Union" del 29 aprile 2013, l'aliquota media applicabile sul reddito delle società, nei 27 Stati membri, è pari al 23,5% nel 2013. Essa è pertanto leggermente più elevata rispetto al 2012 (23,4%), ma notevolmente inferiore rispetto a quella registratasi nel 2000 (31,9%). Per approfondimenti cfr. Valente, "Aliquote fiscali. Aggiornamento sul trend negli Stati membri dell'UE", in *il fisco* n. 6/2013.

(9) Nessuna delle ricerche economiche pubblicate mette in evidenza in modo completo, attribuendone un peso specifico, tutti i fattori che determinano il comportamento dei cittadini-contribuenti nei confronti delle tasse.

lievo (10); c) una stimata bassa probabilità di venire “presi con le mani nel sacco” e di dover effettivamente pagare le imposte con le relative sanzioni: questa stima si fonda sia su dati (anche pubblici) relativi alla quantità e tipologia e di controlli effettuati, sia alla ritenuta elevata probabilità di beneficiare di una qualche forma di condono sia, infine, dal fatto evidente che anche quando si dovesse subire un accertamento, non è detto che si sia costretti a pagare (11); d) la consapevolezza che l’evasione, il mancato rispetto delle regole, sia un fenomeno diffuso, il che abbassa il livello di immoralità del comportamento opportunistico che attribuiamo a noi stessi (12).

In materia di IRES, l’intervento dovrà indirizzarsi sull’eliminazione della pleora di inutili, quanto inefficaci per il sistema, norme agevolative, per concentrarsi su quelle di maggior impatto per la promozione degli investimenti in beni strumentali, in ricerca e sviluppo e per l’espansione sui mercati internazionali. Dovrà essere rivista anche l’IRAP per la parte che colpisce il costo del lavoro: non può definirsi ragionevole una imposta che penalizza l’assunzione di dipendenti, soprattutto a fronte di un tasso di disoccupazione superiore al 12%, con un picco di più del 35% per quella giovanile.

Particolare attenzione dovrà essere rivolta anche all’IRPEF, con un intervento che riguardi sia le aliquote, che gli scaglioni di reddito, le detrazioni come le deduzioni - privilegiando quelle di maggior rilievo economico e sociale - nonché l’introduzione del famoso principio del “conflitto di interessi” per alcune significative categorie di spesa. Vorremmo ricordare che la riduzione del livello di tassazione percepito si attua anche con l’esecuzione entro termini “europei” dei rimborsi dei crediti d’imposta maturati dai cittadini-contribuenti nei confronti dell’erario.

Questo, unitamente all’intervento riequilibratore del punto precedente, inciderà sulla percezione di maggiore equità dei contribuenti.

## **Semplificazione**

Semplificare gli adempimenti tributari, riducendone il numero, almeno con riferimento a quelli di tipo non dichiarativo: si possono richiedere le stesse informazioni accorpandole in un numero inferiore di adempimenti. Anche la quantità e la

tipologia delle informazioni richieste deve essere coerente con lo scopo di tutelare effettivamente l’interesse pubblico, e tale richiesta deve essere percepita come “utile” a tali fini. Questo produrrà una diminuzione del “costo” dell’adempimento fiscale percepito, soprattutto dalle imprese. Semplificare significa anche eliminare, per eventualmente riconvertire, quelle imposte e tasse la cui gestione richiede un impiego di risorse superiore alle entrate che sono in grado di garantire, ed è quindi negativa.

## **Rompere la frenesia da gettito**

Rompere la frenesia da gettito: l’Amministrazione finanziaria non può muoversi verso i contribuenti sulla base di un *budget* predefinito di imposte da recuperare, solo perché le previsioni di maggior gettito sono già destinate a copertura di impegni di spesa assunti contestualmente, o a sostituire più incisive riduzioni di spesa. Questo induce l’Amministrazione finanziaria a chiudere l’attività ispettiva con accertamenti comunque positivi per l’erario. In questo modo si incrementa la sensazione di subire azioni repressive, ingiuste e vessatorie con l’effetto di minare ancora di più la fiducia verso l’Amministrazione finanziaria, la correttezza nei rapporti sottostanti e il rispetto verso le istituzioni. Al contrario, un approccio non viziato da questa “frenesia” induce il contribuente a ritenere che il rapporto con

### **Note:**

(10) È stato dimostrato che l’incidenza del sommerso è più elevata laddove è modesta l’efficienza del settore pubblico (cfr. Afonso, Schuknet, Tanzi, “Public sector efficiency: An International comparison”, in *Public Choice*, 123, 2005; Schneider, “Shadow economics around the world: What do we really know?”, in *European Journal of Political Economy*, 21, 2005; Spicer, Becker, “Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach”, in *National Tax Journal*, 33, 1980.

(11) Nel luglio 2013 (cfr. *Il Sole - 24 Ore* del 12 luglio 2013) il Ministero dell’Economia e delle Finanze ha reso noti i dati relativi alle iscrizioni a ruolo di imposte, tributi e contributi, dal 2000 al 2012, e all’ammontare effettivamente riscosso: nemmeno il 10%. Negli USA la percentuale raggiunge il 94%, nel Regno Unito il 91% e in Francia l’84%.

(12) In questo senso, Alm, “Measuring, explaining and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiment, and field studies”, in *International Tax and Public Finance*, 19, 2012; Banca d’Italia, “I bilanci delle famiglie italiane nell’anno 2004”, in *Supplementi al Bollettino statistico - Indagini campionarie*, anno XVI, 7; Frey, Torgler, “Tax morale and conditional cooperation”, in *Journal of Comparative Economics*, 35, 2007.

L'Amministrazione finanziaria sarà permeata dal "rispetto delle regole". Il maggior gettito recuperato dovrà, viceversa, essere destinato a ridurre il prelievo fiscale e contributivo.

### **Attività di accertamento**

L'attività di accertamento dovrà essere indirizzata verso quelle categorie di contribuenti nelle quali il rischio di evasione d'imposta è più elevato e dove maggiore può essere la quantità di imposta recuperabile per singolo accertamento. Potranno essere utilizzati tutta una serie di strumenti presuntivi di capacità economica, alla costruzione dei quali dovranno partecipare anche le categorie economiche, ma l'evasione dovrà essere, alla fine, "provata", al di là di ogni ragionevole dubbio. Non può appartenere alla nuova "cultura fiscale" l'idea invalsa nell'Amministrazione finanziaria, che tutti i cittadini-contribuenti siano, di base, dei disonesti. Ciascuno dovrebbe godere, quantomeno, del beneficio del dubbio, così come dovrebbe essere lapalissianamente accettata l'idea che, soprattutto in presenza di una legislazione estesa, frammentata e complicata come la nostra, è plausibile commettere errori e violazioni incolpevoli, e quelli di modesta entità dovranno necessariamente essere penalizzati di meno.

Aspetto non meno importante è quello per cui l'attività di accertamento dovrà concentrarsi verso quelle categorie a maggior rischio di evasione parziale o totale, e non, come avviene oggi, verso la categoria dei lavoratori dipendenti, nei confronti dei quali l'attività di accertamento risulta essere molto più facile e senza un grande dispendio di energie e di risorse, perché svolta a tavolino con dei banali riscontri sulle detrazioni d'imposta.

### **PROSPETTIVE FUTURE**

#### **Progetto pilota sulla "cooperative compliance"**

Auspicio dell'Agenzia delle entrate, con il progetto pilota sulla "cooperative compliance", è di dar vita ad un nuovo regime, più avanzato rispetto al **tutoraggio**, che preveda l'assunzione di più incisivi impegni sia da parte del contribuente che da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tale regime si fonderà sull'**impegno del contribuente** a garantire **comportamenti** fondati sulla "**compliance**" e a fornire tempestivamente tutte le **informazioni** rilevanti relative a operazioni caratterizzate da un certo livello di **rischio fiscale** o che possano dar luogo a **divergenze** dal punto di vista interpretativo. L'Agenzia delle entrate si renderà disponibile, a sua volta, a rispondere più efficacemente alle esigenze del contribuente e a consentire la risoluzione delle questioni fiscali di più ampio rilievo in maniera tempestiva ed equilibrata.

Diversamente, è assiomatico che la sensazione di essere colpiti ingiustamente minerebbe alla base il contratto di fiducia tra i cittadini-contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

L'instaurazione di una relazione Amministrazione finanziaria-contribuente, improntata a principi di cooperazione, trasparenza e fiducia reciproca è alla base del progetto pilota che, in data 25 giugno 2013, l'Agenzia delle entrate ha lanciato tramite il proprio sito *internet*. Scopo di tale progetto è di attuare un nuovo "regime di adempimento collaborativo" o *cooperative compliance programme*, mediante l'elaborazione di un modello di riferimento per nuove e più avanzate forme di relazione e comunicazione tra Fisco e contribuente. Il progetto pi-

lota si presenta quale evoluzione dell'attuale attività di tutoraggio, rivolta alla categoria dei grandi contribuenti e disciplinata dall'art. 27, commi 9-12, del D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 2/2009 (13).

Auspicio dell'Agenzia delle entrate è di dar vita ad un nuovo regime, più avanzato rispetto al tutoraggio, che preveda l'assunzione di più incisivi impegni sia da parte del contribuente che da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tale regime si fonderà sull'impegno del contribuente a garantire comportamenti fondati sulla *compliance* e a fornire tempestivamente tutte le informa-

#### **Nota:**

(13) Il tutoraggio è uno strumento che, tenuto conto della specificità e della complessità della fiscalità delle imprese di dimensioni particolarmente elevate, consente di diversificare le modalità di controllo fiscale in base ai risultati di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengano in considerazione non soltanto il suo "comportamento fiscale", ma anche le caratteristiche del settore produttivo in cui esso opera.

zioni rilevanti relative a operazioni caratterizzate da un certo livello di rischio fiscale o che possano dar luogo a divergenze dal punto di vista interpretativo. L'Agenzia delle entrate si renderà disponibile, a sua volta, a rispondere più efficacemente alle esigenze del contribuente e a "consentire la risoluzione delle questioni fiscali di più ampio rilievo in maniera tempestiva ed equilibrata".

Ciò determinerà, in pratica, il passaggio ad una forma di controllo fiscale *ex ante*, che sostituisce il tradizionale intervento *ex post*, con indiscutibili effetti positivi derivanti dalla "certezza preventiva in merito alla conformità delle scelte effettuate alle corrette norme tributarie applicabili in concreto".

Al fine di garantire l'efficacia e l'attuazione del progetto, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il numero di contribuenti partecipanti al progetto dovrà essere limitato: verrà pertanto effettuata, a giudizio insindacabile dell'Agenzia delle entrate, una selezione delle candidature ricevute, sulla base di requisiti d'accesso di natura necessaria o preferenziale (14).

### **Certezza del diritto**

Nell'attività legislativa e nella fase di applicazione delle norme, dovranno essere garantite la "certezza del diritto" e la "tutela dell'affidamento", declinabili in stabilità delle norme, produzione ordinata, coerenza di sistema, rispetto del contribuente. L'incertezza e il disordine producono incomprensione, e producono un effetto dirompente sulla programmazione dell'attività economica e sul "fare impresa", non attirano gli investimenti, ma li fanno dirottare verso altri sistemi più stabili. La fase interpretativa dovrà essere svolta nel rispetto dei propri ruoli e della "riserva di legge" prevista dal nostro ordinamento costituzionale, e nel rispetto dei principi introdotti dai padri fondatori del diritto tributario.

Non possono essere ancora tollerati interventi legislativi di tipo retroattivo, per di più introdotti nell'ultima parte dell'anno ma con effetti che coinvolgono fatti, atti o eventi già avvenuti nei mesi precedenti e magari oggetto di valutazioni di sostenibilità economica e di convenienza fondate anche sulla prevista disciplina tributaria.

vero che ci viene spontaneo sostenere l'idea di trasformare lo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) in una legge costituzionale, al fine di "controllare" l'intervento del legislatore e "imporgli" l'osservanza dei principi costituzionali, divenuti rigidamente sovra ordinati. Ma se ragioniamo già in termini di nuova *tax compliance*, questo intervento sarebbe una sconfitta per il legislatore, che si dimostrerebbe totalmente incapace di osservare dei principi che, prima di essere "insiti nel nostro ordinamento giuridico", sono principi di etica politica e sociale. Allora, potremmo considerare questa trasformazione legislativa come uno strumento per promuovere anche nei confronti del potere legislativo quella necessaria e nuova cultura fiscale di cui si è detto in uno dei paragrafi precedenti.

### **Comportamento delle imprese**

Le imprese, in particolare, dovranno garantire un approccio alla variabile fiscale almeno bivalente: se, da un lato, la voce "imposte dell'esercizio" rappresenta un *business cost* che gli amministratori hanno il dovere di ridurre come impegno verso gli azionisti, dall'altro, costituisce un *social levy*, che la società ha l'obbligo di corrispondere alla comunità in quanto soggetto ad essa appartenente. Dovranno adottare un modo nuovo di fare pianificazione fiscale, fondata sulle ragioni di *business*, concrete ed effettive, sul rispetto della legalità, sull'etica sociale, perseguendo solo quel legittimo risparmio d'imposta garantito dai principi costituzionali, dalla normativa comunitaria e dall'interpretazione che di essa ne dà la Corte di giustizia UE, secondo gli indirizzi e le direttive assunte dalle istituzioni internazionali e comunitarie.

### **Proposte operative**

#### **Riforma della giustizia tributaria**

Il giudice deve essere un soggetto "terzo" indipendente rispetto alle parti in causa, ossia la stessa Amministrazione e il contribuente. Per

---

#### **Nota:**

(14) Per approfondimenti cfr. Valente, Vincenti, "Italy's Measures Against Tax Evasion And Aggressive Tax Planning", in *Tax Notes International*, 18 marzo 2013.

questo non può essere in alcun modo ricondotto o riconducibile alla parte Amministrazione finanziaria. Non dimentichiamo che tale principio è stabilito dall'art. 111 Cost. che stabilisce il diritto a un giusto processo. La complessità dei fatti economici sottoposti a verifica e al giudizio, delle procedure di accertamento e di riscossione, richiedono una adeguata specializzazione del collegio giudicante ad ogni livello, compreso il giudizio di cassazione. In particolare per questo, non potranno essere ulteriormente tollerati né lo sconfinamento dei giudici nella funzione legislativa, riservata al Governo e al Parlamento e garantita, a tutela del cittadino-contribuente, dall'art. 23 Cost., né situazioni come quella che è stata recentemente oggetto di una interrogazione parlamentare (15) che ha chiesto ragione del fatto che lo stesso collegio di giudici della Suprema Corte ha deciso, nella stessa giornata e sul medesimo argomento, in modo diametralmente opposto.

Ad essa vanno sicuramente affiancate procedure conciliative affidate, però, parimenti ad un soggetto "terzo": l'Amministrazione finanziaria non può assumere contemporaneamente la veste di soggetto requirente e giudicante (di se stessa) (16).

### **Riforma del sistema sanzionatorio penale**

Il sistema sanzionatorio penale, attualmente vigente, che qui ci si limita a considerare per la normativa relativa alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto (D.L. n. 74/2000), alla luce di tutte le considerazioni che precedono, non risulta in linea con i principi generali i quali, nel sistema complessivamente considerato, del diritto penale tributario, dovrebbero caratterizzare l'intervento - indubbiamente eccezionale e di secondo livello - del giudice penale in una materia

## PROSPETTIVE FUTURE

### **Riforma della giustizia tributaria**

La complessità dei fatti economici sottoposti a verifica e al giudizio, delle procedure di accertamento e di riscossione, richiede un'adeguata **specializzazione del collegio giudicante** ad ogni livello, **compreso** il giudizio di **cassazione**. In particolare per questo, **non** potranno essere ulteriormente tollerati né lo **sconfinamento** dei **giudici** nella **funzione legislativa**, riservata al Governo e al Parlamento e garantita, a tutela del cittadino-contribuente, dall'art. 23 Cost., né situazioni come quella che è stata recentemente oggetto di una interrogazione parlamentare, che ha chiesto ragione del fatto che lo **stesso collegio** di giudici della Suprema Corte ha **deciso**, nella **stessa giornata** e sul **medesimo argomento**, in modo diametralmente **opposto**.

complessa e delicata come quella fiscale, per la quale, peraltro, non va dimenticato, già esiste un complesso, articolato e severo apparato di sanzioni amministrative tributarie (D.Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997).

Siffatto sistema duplicativo di sanzioni, non fondato sulla regola generale in forza della quale l'intervento del giudice penale in materia dovrebbe essere di carattere "ultimativo", "secondario" ed "eventuale", appare, d'altronde, in contrasto con quanto si ricava dall'esame delle normative penal-tributarie degli altri Paesi dell'Unione europea, nelle quali non viene mai sanzionata a livello penale la mera "infedeltà" della dichiarazione (redditi o IVA), che

non sia accompagnata da comportamenti criminologicamente rilevanti quali la falsificazione o distruzione di documenti contabili; il mancato versamento dell'imposta nell'ambito delle cd. frodi carosello in materia di IVA, comportanti programmata organizzazione di più soggetti finalizzata al mancato versamento dell'imposta,

#### **Note:**

(15) L'interrogazione parlamentare porta la firma del Vice Presidente della Commissione Finanze della Camera, On. E. Zanetti, sett. 2013, in relazione alle sentenze n. 20771 dell'11 settembre 2013, e n. 20486 del 6 settembre 2013, in materia di detrazione dell'IVA in caso di omessa emissione di autofattura.

(16) Se escludiamo l'attuale configurazione del sistema processuale tributario e la collocazione amministrativa delle Commissioni tributarie di primo e secondo livello, l'esempio più eclatante è rappresentato dall'istituto della "mediazione tributaria", introdotto dall'art. 39, comma 9, del D.L. n. 98/2011. Presentato come uno snello procedimento extragiudiziale, già presente in altri Paesi europei, ma che invece di essere affidato ad un mediatore terzo indipendente, viene gestita dalla stessa Amministrazione finanziaria, parte in causa, che giudica direttamente il proprio operato.

A tal proposito, si rileva che in Germania, la Corte giurisdizionale suprema (*Bundesfinanzhof*) è dotata di undici sezioni specializzate (tra cui due solo per l'IVA).

con conseguente distorsione del mercato; altre condotte di forte rilievo penalistico consistenti nell'illegittimo rimborso di imposte ottenuto attraverso mendaci dichiarazioni; sottrazione al pagamento delle imposte mediante comportamenti gravemente fraudolenti od atti simulati; ecc..

Nel sistema introdotto con il D.Lgs. n. 74/2000, invece, esiste una fattispecie criminosa, gravemente sanzionata, consistente nella mera "infedeltà" della dichiarazione (art. 4), al di là di dati limiti quantitativi (fortemente abbassati con una riforma del 2011), senza che ci sia il ricorso ad atti fraudolenti (per cui esistono altre e più gravi fattispecie). Una fattispecie del genere, va ribadito, non esiste infatti nelle altre legislazioni penali tributarie, nelle quali l'intervento del processo penale viene considerato come l'*extrema ratio*.

Non vanno, in proposito, altresì trascurati i seguenti altri elementi di valutazione. In primo luogo, la fattispecie criminosa menzionata è costruita con riferimento a profili di potenzialmente difficile ricostruzione della violazione: per quanto concerne l'occultamento di componenti positivi di reddito, esiste la questione se il reato stesso si verifichi, oltre che nel caso di effettivo nascondimento di ricavi, anche in quello di qualificazione giuridica di un dato comportamento in maniera diversa da quella ritenuta dall'Amministrazione finanziaria (fenomeno, questo, squisitamente di diritto e non attinente a condotte di tipo materiale); per quanto riguarda gli "elementi passivi fittizi", non è ancora oggi risolta in giurisprudenza la questione se la formula si riferisca solo all'inserimento di costi od altri elementi negativi di reddito inventati oppure ricomprenda anche le discussioni concernenti la deducibilità degli stessi, come pretende l'Amministrazione finanziaria, per ragioni di competenza, inerenza, documentazione, ecc..

In secondo luogo, sul piano strettamente processuale, dev'essere considerato che nel campo della magistratura penale - salvo che nelle Procure della Repubblica dei grandi centri, ove esistono delle sezioni specializzate - non sempre si ravvisa la richiesta specializzazione da parte di taluni magistrati sia dell'Accusa che della Giudicante per affrontare questioni altamente sofisticate, in-

volgenti problematiche di fiscalità societaria ed internazionale sovente di inusitata difficoltà.

Si consideri, al riguardo, che in sede dibattimentale i reati tributari sono giudicati da un giudice unico, a differenza dei reati societari (artt. 2621 ss. c.c.), di pari difficoltà accertativa, per i quali invece è previsto il giudice collegiale.

Va, inoltre, osservato che, con improvvise riforme novellistiche del 2004-2006, sono stati inseriti nel corpo della riforma del 2000 - che avrebbe dovuto fondarsi solo sulla frode e sul mendacio delle dichiarazioni e sull'utilizzazione di documenti falsi - fattispecie di cd. frode esattoriale (anche se l'aspetto frodatario è carente) consistenti invece soltanto nell'omesso versamento di ritenute certificate o di IVA, ovvero nell'"indebita compensazione" (artt. 10 *bis-ter-quater*). Anche qui va osservato che negli altri sistemi penali europei il diritto penale non si occupa di condotte inerenti al mancato versamento di imposte.

Ulteriori aspetti di particolare severità in ordine al sistema penale tributario italiano derivano dalle seguenti considerazioni:

- è prevista la cd. confisca per equivalente di beni corrispondenti al risparmio di imposta indebitamente ottenuto, aggravata dalla possibilità, per il pubblico ministero, di effettuare il "sequestro preventivo" delle somme medesime (e di fatto di somme di assai maggiore importo rispetto al danno erariale), con un'applicazione fortemente estensiva della giurisprudenza quanto alla possibilità di sequestrare-confiscare, a certe condizioni, anche beni appartenenti ad enti societari in qualche modo riconducibili ai reati tributari;
- non è possibile per l'indagato far luogo al cd. patteggiamento sulla pena se non si è previamente risarcito il danno (il che appare difficile nell'ipotesi di avvenuti sequestri);
- non è possibile ottenere il beneficio della sospensione condizionale della pena al di sopra di dati limiti quantitativi di danno erariale;
- esiste la possibilità dell'applicazione cumulativa sia delle sanzioni tributarie che di quelle penali quando il reato fiscale è stato commesso nell'ambito di società;
- l'Amministrazione finanziaria italiana adotta criteri valutativi di particolare severità nelle

contestazioni concernenti operazioni di fiscalità internazionale (*transfer pricing*, *esterovestizione*, *stabile organizzazione*, *controlled foreign companies*, ecc.), che si risolvono quasi sempre, stante la rilevanza dei valori in gioco, in una denuncia al Pubblico ministero, con conseguente coinvolgimento, a titolo di concorso di persone, anche degli amministratori delle società straniere.

Appare quindi assolutamente necessario adeguare il sistema penale tributario italiano a quello esistenti negli altri Paesi comunitari, e questo onde evitare che, in conseguenza di tale eccessiva severità, si determini un freno all'insediamento in Italia di imprese o di rami di imprese straniere; con un danno per la nostra economia di rilevanti proporzioni (17).

## Interventi europei per una effettiva cooperazione fisco-contribuente

La necessità di una nuova relazione Fisco-contribuente è avvertita anche a livello comunitario. Nella comunicazione n. 351 del 27 giugno 2012 [COM(2012)351], la Commissione europea, con l'obiettivo di contrastare il fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva - con effetti analoghi a quelli che derivano dalla lotta all'evasione fiscale - si è riproposta, tra le altre misure, di esaminare le modalità per migliorare la trasparenza fiscale, in un contesto caratterizzato da una leale cooperazione tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie.

L'adempimento da parte del contribuente riveste un ruolo fondamentale in qualsiasi strategia di lotta alla frode e all'evasione fiscale. Al fine di garantire la *tax compliance* sia a livello nazionale che internazionale, è necessario che il contribuente sia adeguatamente informato sulle norme fiscali in vigore nell'UE e negli Stati membri in cui opera.

Secondo la Commissione, la creazione di un

### PROSPETTIVE FUTURE

#### Statuto europeo del Contribuente

L'adozione di uno "Statuto europeo del Contribuente" è una delle iniziative incluse nel Piano d'azione della Commissione UE del 6 dicembre 2012, il quale prevede che lo Statuto dovrebbe ispirarsi alle "buone pratiche amministrative" degli Stati membri e dovrebbe contenere principi e norme volte a rafforzare la cooperazione, la fiducia e l'affidabilità tra Amministrazioni fiscali e contribuenti, in modo da garantire più trasparenza sui diritti e gli obblighi dei contribuenti e favorire un'impostazione orientata al servizio.

portale *internet* per tasse e imposte, nonché di uno sportello unico per i contribuenti non residenti negli Stati membri agevolerebbe il rispetto degli obblighi fiscali ed assicurerebbe la *tax compliance*. In materia di IVA, è intenzione della Commissione di predisporre una piattaforma di dialogo ("Forum dell'UE sull'IVA") la quale beneficia della partecipazione di autorità fiscali e rappresentanti delle imprese.

Lo sviluppo di relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente, improntate alla trasparenza e alla cooperazione leale, non può prescindere dalla definizione di regole chiare e certe, le quali dovrebbero essere "messe a

#### Nota:

(17) A tal proposito, la legge n. 23/2014, contenente la "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", all'art. 8, prevede: "1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'art. 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative".



punto” nel contesto di uno “Statuto europeo del Contribuente” (*Taxpayer’s Charter*) e nello spirito della “responsabilità sociale delle imprese”.

L’adozione di uno “Statuto europeo del Contribuente” è una delle iniziative incluse nel Piano d’azione del 6 dicembre 2012 (18), il quale prevede che lo Statuto dovrebbe ispirarsi alle “buone pratiche amministrative” degli Stati membri e dovrebbe contenere principi e norme volte a “rafforzare la cooperazione, la fiducia e l’affidabilità tra amministrazioni fiscali e contribuenti, in modo da garantire più trasparenza sui diritti e gli obblighi dei contribuenti e favorire un’impostazione orientata al servizio”.

Il modello di “Statuto del Contribuente” (di seguito, “il Modello”), proposto dall’AOTCA (Associazione dei Consulenti Fiscali di Asia e Oceania), dalla CFE (*Confédération Fiscale Européenne*) e dallo STEP (Associazione dei Consulenti in Gestioni Patrimoniali e di Trust) (19) in data 13 maggio 2013, è invece frutto di una valutazione e di una verifica, effettuate congiuntamente dalle tre suindicate associazioni professionali, dei diritti e dei doveri reciproci di contribuenti e Amministrazioni finanziarie di 37 Paesi, i quali rappresentano oltre il 37% del Prodotto interno lordo mondiale (20).

Quale strumento atto a garantire una maggiore equità nei rapporti dei contribuenti con le Autorità fiscali nei diversi Paesi, il Modello rappresenta il *framework* di riferimento per tutti gli Stati interessati a disciplinare diritti e doveri del contribuente nei confronti del Fisco. L’equità rappresenta un elemento-chiave del nuovo *framework* (21).

Un altro principio-chiave del Modello, strettamente connesso con il principio di equità, è la trasparenza, la quale richiede l’adozione ed attuazione di disposizioni tributarie semplici e chiare: “nel momento in cui andiamo alla ricerca di un sistema fiscale in grado di raggiungere gli obiettivi che gli sono assegnati nel XXI secolo, dobbiamo renderci conto di come trasparenza, chiarezza e semplicità possano funzionare solo in un sistema in cui i contribuenti siano trattati in maniera equa” (Ian Edward Hayes, vice presidente della CFE).

## Note:

(18) Il “Piano d’azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all’evasione fiscale” della Commissione europea del 6 dicembre 2012 [COM(2012)722] ha l’obiettivo di fornire, a livello comunitario, una risposta efficace all’evasione fiscale e alle pratiche elusive. In siffatto contesto, risulta prioritaria l’esigenza degli Stati membri di tutelare base imponibile e gettito fiscale.

Per approfondimenti cfr. Valente, “Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l’erosione di base imponibile: quali prospettive?”, in *Corr. Trib.* n. 38/2013; Valente, “Lotta all’evasione e alla pianificazione fiscale aggressiva nel Piano d’azione della Commissione europea”, in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 1/2013; Valente, “Lotta all’evasione: la proposta di modifica della direttiva n. 2011/16/UE”, in *Il Quotidiano Ipsoa*, 20 giugno 2013; Valente, “Le azioni di contrasto all’evasione e alla frode fiscale”, *ivi*, 23 maggio 2013; Valente, “Le Raccomandazioni UE in materia di aggressive tax planning e good governance fiscale”, in *il fisco* n. 10/2013.

(19) Le tre associazioni professionali rappresentano, complessivamente, oltre mezzo milione di consulenti fiscali nel mondo.

(20) Per approfondimenti sul Modello di Statuto del Contribuente cfr. Valente, Hayes, Barmentlo, “Model Taxpayer Charter - Statuto dei Diritti e dei Doveri del Contribuente, Cooperazione con il Fisco tra Tax Governance e Tax Compliance”, in *il fisco* n. 36/2013; Valente, “Statuto del contribuente: presentato il modello a livello mondiale”, in *Il Quotidiano Ipsoa*, 16 maggio 2013.

(21) Come evidenziato da Mike Cadesky, vicepresidente dello STEP, se è vero che le Amministrazioni finanziarie “richiedono ai contribuenti una maggiore collaborazione, esse spesso perdono di vista l’importanza di mettere a disposizione dei contribuenti e dei consulenti un sistema tributario (...) complessivamente equo”.

Secondo David Russell, *advisor* onorario presso l’AOTCA, “un appropriato equilibrio nel rapporto tra autorità fiscali e contribuenti” riveste un ruolo imprescindibile ai fini della costruzione di quella “fondamentale fiducia richiesta per far funzionare al meglio il sistema tributario”.