

FAQ su riforma del sistema sanzionatorio dei reati tributari

In quali casi i reati tributari diventano penalmente rilevanti?

Nella legislazione vigente – fissata nel decreto legislativo 74 del 2000 – **sono sempre penalmente rilevanti i reati basati sulla falsificazione di fatture o di altri documenti**. Si tratta della “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” (articolo 2) e dell’”emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” (articolo 8). **Tutti gli altri reati tributari invece diventano penalmente rilevanti solo al di sopra di soglie quantitative fissate dalla legge**. Al di sotto delle soglie resta, naturalmente, l’obbligazione tributaria ma il reato si estingue con sanzioni di tipo amministrativo.

Come funzionano le soglie di non punibilità?

Ci sono tre tipi di soglie: sull’ammontare dell’imposta evasa, sull’ammontare dei redditi occultati (sotto forma di ricavi sottovalutati o di costi sopravvalutati), sulla quota percentuale di tali redditi in rapporto al reddito complessivo. **In alcuni casi si prende a riferimento uno solo di questi parametri, in altri le diverse soglie operano congiuntamente**.

Un esempio?

Nel caso di “omessa dichiarazione” (articolo 5) il reato diventa penale quando l’imposta evasa è superiore a 30 mila euro. Nello schema di decreto del 24 dicembre questa soglia viene alzata a 50 mila euro. Contestualmente vengono alzate le pene detentive, portandole da un minimo di un anno e sei mesi a un massimo di quattro anni, contro il precedente intervallo da uno a tre anni.

Un esempio di soglie che operano congiuntamente?

Prendiamo il caso della “dichiarazione infedele” (articolo 4). Il reato diventa penale al verificarsi di due condizioni congiunte: imposta evasa superiore a 50 mila euro; **ammontare complessivo degli elementi di reddito sottratti all’imposizione (ricavi sottovalutati più costi sopravvalutati) superiore al 10 per cento del totale degli attivi o, comunque, superiore a due milioni di euro**.

Quindi le soglie esistenti tengono conto della proporzionalità?

Certo, ed è giusto che sia così. Anche nel caso della “dichiarazione fraudolenta con altri artifici” (articolo 3) la soglia proporzionale è del 5 per cento fino al massimo di un milione, che lo schema di decreto del 24 dicembre porta a un milione e mezzo. Ad esempio, una piccola impresa con 200 mila euro di fatturato, se ne “nasconde” 150 mila sta ben al di sotto delle soglie assolute, ma sta evadendo per il 75 per cento del suo potenziale: è equo che il suo comportamento sia ritenuto “sopra soglia”, e quindi penalmente rilevante. **Le soglie proporzionali sono però sempre abbinata a un valore massimo**: le grandi imprese sono in grado di dotarsi di sistemi interni di controllo, e non possono essere, anche solo in via indiretta, incentivate a creare nei loro bilanci **aree oscure che – se operasse soltanto la soglia proporzionale – potrebbero arrivare a centinaia di milioni se non a miliardi di euro**.

Quali indirizzi ha dato il Parlamento al Governo in questa materia nel testo della delega fiscale?

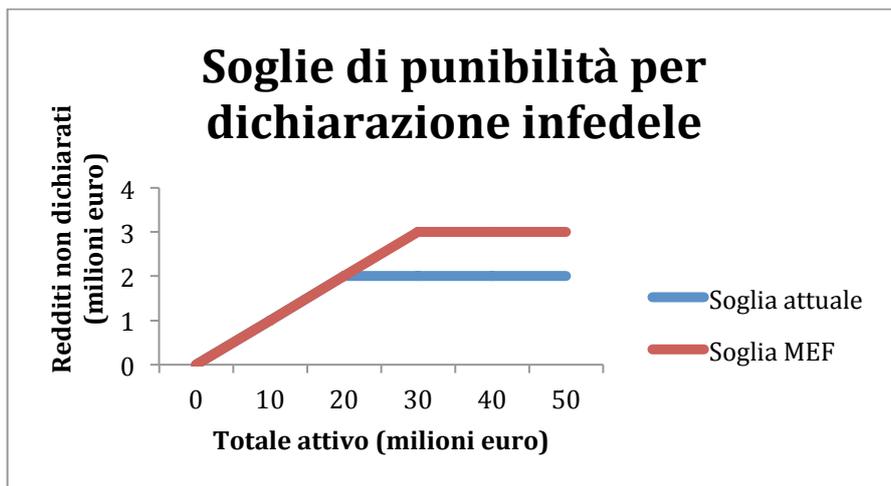
Qui parliamo dell'articolo 8 della Delega (Revisione del sistema sanzionatorio), **approvato all'unanimità**, con la sola astensione di SEL. **L'indirizzo va verso la semplificazione e la riduzione del contenzioso, in sostanza verso la depenalizzazione per i reati tributari meno gravi**. In delega c'è scritto che il Governo deve prevedere "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". C'è anche scritto che va rivisto il regime della dichiarazione infedele e che il sistema sanzionatorio va riformato "al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti". L'unico paletto è che non si possono ridurre le pene minime previste dalla legislazione vigente per i reati più gravi, e cioè per la dichiarazione fraudolenta mediante falsificazione di fatture e documenti (articolo 2, dove la pena minima è un anno e sei mesi e la massima sei anni).

Quali sono le motivazioni di questo indirizzo politico?

Perché oggi c'è troppa incertezza in campo tributario. Amministrazione fiscale, imprese e tribunali sono ingolfati da migliaia di procedimenti per reati tributari che diventano automaticamente reati penali. Ciò crea un **eccessivo rischio per l'attività d'impresa e, al tempo stesso, distoglie le risorse dello Stato che andrebbero invece concentrate nella lotta alla "vera" evasione e ai grandi evasori**. Questo obiettivo non si persegue solo con la riforma del sistema sanzionatorio, ma anche con altri importanti punti della legge delega: la definitiva delimitazione del reato di elusione fiscale (abuso del diritto) e la sua depenalizzazione; l'introduzione di sistemi di tutoraggio e informazione preventiva per le imprese; la riforma degli strumenti del contenzioso. Insomma: **dobbiamo essere più duri e più efficaci nei confronti di chi evade le imposte con falsificazioni contabili e documentali** (in questa direzione va, nel decreto esaminato dal Consiglio dei Ministri del 24 dicembre scorso, la ridefinizione e il rafforzamento del reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", articolo 3 del decreto 74 del 2000), mentre **dobbiamo deflazionare il contenzioso nei confronti di chi ha fatto errori meno gravi** (ad esempio, nella scrittura di cifre in bilancio che, pur correttamente dichiarate, sono interpretate in modo diverso dall'Agenzia delle entrate: in questa direzione va la ridefinizione, sempre contenuta nel decreto del 24 dicembre, del reato di "dichiarazione infedele"). **E dobbiamo, in questi casi meno gravi, offrire sempre la possibilità di saldare il dovuto evitando le conseguenze penali**. Ce lo chiedono i magistrati più avveduti ed esperti in materia, e ce lo chiede l'obiettivo politico di restituire attrattività all'investimento in Italia, riducendo i rischi di natura tributaria. Non a caso, **l'attuazione della delega fiscale è uno degli impegni più importanti fra le riforme strutturali concordate in sede europea**, anche a fronte della battaglia italiana per la flessibilità dei vincoli di finanza pubblica.

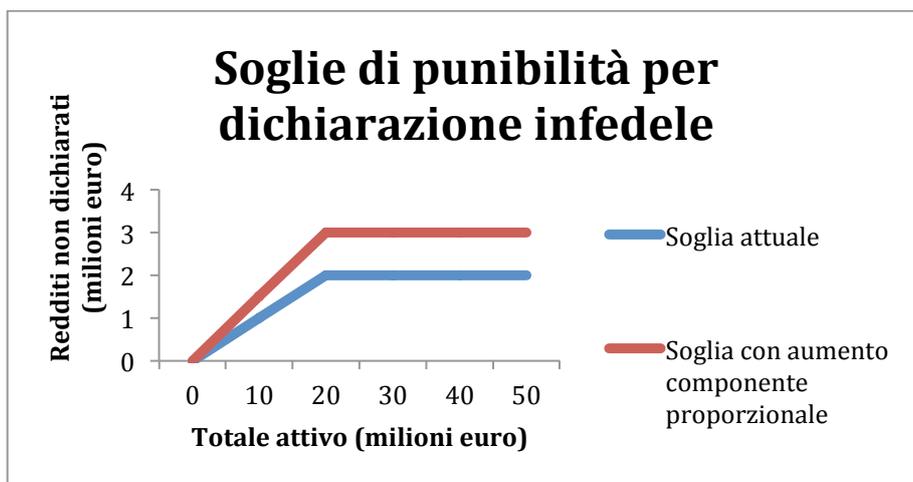
Torniamo alle soglie di non punibilità. Come potrebbero essere modificate?

Riprendiamo l'esempio della dichiarazione infedele. Nel testo del decreto discusso dal Consiglio dei Ministri lo scorso 24 dicembre si propone, per iniziativa del MEF, l'innalzamento delle due soglie assolute: quella dell'imposta evasa sale da 50 a 150 mila euro, quella dell'ammontare degli elementi di reddito non dichiarati sale da 2 a 3 milioni. Non viene modificata la soglia proporzionale. Per la seconda delle due soglie la situazione è quella visualizzata nel seguente grafico.



E il principio di proporzionalità?

Il Consiglio dei Ministri ha ritenuto di recuperarlo introducendo un'ulteriore soglia, quella dell'ormai famigerato nuovo articolo 19 bis, fissata al **tre per cento del rapporto fra imposte evase e reddito imponibile dichiarato**. In realtà, **lo stesso risultato si potrebbe ottenere alzando le soglie proporzionali già esistenti**. Ad esempio, aumentando al 15 per cento la soglia proporzionale per la dichiarazione infedele la situazione diventerebbe quella descritta nel grafico seguente. Si potrebbe poi innalzare ulteriormente la soglia massima.



Perché la nuova soglia non funziona?

Qui c'è un punto tecnico la cui importanza è stata totalmente offuscata dalla solita discussione tutta centrata sulla questione Berlusconi. **Il rapporto fra imposta evasa e reddito imponibile dichiarato vede a denominatore una grandezza che può essere positiva o negativa, può essere uguale a zero, o molto piccola**. Un'impresa in perdita può infatti avere un reddito imponibile negativo, e comunque i valori di questa grandezza possono essere piccoli. Ora, **la divisione per un numero molto piccolo determina risultati molto grandi (dividendo per zero si ottiene infinito), e quindi i valori numerici che derivano da questo rapporto non dipendono tanto dall'entità dei redditi non dichiarati, quanto - anche casualmente - dalla grandezza e dal segno del denominatore**. E' questo il motivo che ha portato, nella legislazione vigente, ad **adottare come denominatore della soglia proporzionale una variabile (il totale dell'attivo) che è sempre e certamente maggiore di**

zero. A numeratore, di conseguenza, non può esserci l'imposta evasa, ma l'ammontare degli elementi reddituali sottratti, ovvero nascosti.

E' questo l'errore? Insomma, una questione di algebra?

Sì, e abbiamo un Presidente del Consiglio molto generoso a farsene carico. Perché si tratta di un dettaglio tecnico – di tipo appunto algebrico – che è comprensibile possa sfuggire all'organo politico, ma che non dovrebbe sfuggire agli organi tecnici che preparano le carte per le decisioni politiche.

E la mancanza, nel contestato articolo 19 bis, di una soglia massima?

Anche questo è un errore, forse una svista dovuta a un'istruttoria troppo concitata degli "emendamenti" aggiuntivi discussi in Consiglio dei Ministri sul testo base del MEF. **Il rischio di andare fuori delega è forte.** La delega prevede infatti una differenziazione fra i reati più gravi e quelli meno gravi e "adeguate soglie di punibilità" che tengano conto sia della proporzionalità (da definire in modo algebricamente corretto) sia dell'ammontare assoluto dei redditi "nascosti". **Togliere la soglia massima per ogni tipo di reato – oltre ad essere politicamente divisivo – potrebbe rendere il decreto illegittimo e sanzionabile dalla Corte Costituzionale.** All'interno della delega si potrebbe: aumentare il valore di queste soglie massime, al limite togliere la soglia massima per le dichiarazioni infedeli, sempre al limite introdurla per le frodi (articolo 2), ma posizionandola su un valore più basso di quelle previste per i reati minori. Oppure si deve, in alternativa, operare con un nuovo strumento legislativo, autonomo dalla delega.

Ci sono critiche, però, anche su altre parti del decreto

Ricordiamo per inciso che **il decreto si compone di tre parti**, e qui stiamo parlando solo di una delle tre. Sulla prima e sulla terza parte del decreto del 24 dicembre (**riforma dell'abuso del diritto e nuovo regime dell'adempimento collaborativo**) non solo non ci sono critiche, ma apprezzamenti, e anzi **il mondo delle imprese ha manifestato forte preoccupazione che lo scontro politico sulla riforma del sistema sanzionatorio possa portare al blocco di queste altre importanti riforme.** Per quanto riguarda il penale tributario, le ulteriori questioni hanno a che fare con **valutazioni di tipo politico**, in cui si può legittimamente dissentire, ma che non implicano errori tecnici di impraticabilità della norma, oppure con questioni riguardanti la copertura finanziaria. Ad esempio, chi vorrebbe **applicare il nuovo sistema sanzionatorio ai procedimenti in corso** dimentica che questo comporta una perdita sulle previsioni di gettito, che va coperta. Semmai, in questa direzione si potrà lavorare con un successivo decreto di riforma del contenzioso, in modo da rendere gli istituti e i procedimenti esistenti il più possibile aperti rispetto a ipotesi di conciliazione e di risoluzione anticipata delle controversie. Altro esempio, alcuni criticano la netta **distinzione fra elusione ed evasione**, con la prima che viene depenalizzata: ma la linea seguita dal Governo italiano, e dalla legge delega, è quella dell'OCSE e dell'Unione Europea. **L'elusione fiscale internazionale non si combatte agitando spettri penali di tipo giustizialista all'interno delle singole giurisdizioni nazionali** – i quali poi, all'esperienza concreta, risultano facilmente aggirabili e comunque comportano un'elevata incertezza per le imprese, anche di media dimensione, che devono percorrere una strada di internazionalizzazione – ma modificando le regole internazionali in modo che le imprese multinazionali non possano liberamente scegliere dove pagare le imposte, ma debbano riconoscere ai diversi Stati in cui operano un gettito commisurato, fra l'altro, al volume dei ricavi realizzati dentro ciascun confine nazionale.

Come mai lo schema di decreto in qualche caso depenalizza e in altri rafforza lo strumento della deterrenza penale?

Perché nasce dall'esperienza degli ultimi quindici anni: vuole ridurre il ricorso al penale per i reati di minore impatto sociale e aumentarlo invece sulle condotte attraverso cui, anche in base alla casistica effettiva, passano i comportamenti più deteriori (frodi carosello, costituzione di fondi neri, ecc.). Nello schema di decreto **vengono aumentate le pene minime e massime per l'occultamento e distruzione di documenti contabili** (articolo 10 del decreto legislativo 74 del 2000). Dall'altra parte, si introduce la **soglia minima di mille euro, oltre la quale scatta il penale per le frodi dell'articolo 2**. E' sbagliato affrontare il problema in modo indistinto, come se la soluzione fosse una generale depenalizzazione o al contrario un generale inasprimento. E' necessario differenziare l'intervento, e associare alla deterrenza penale altri e nuovi strumenti. Anche il mondo delle imprese, piccole e grandi, non chiede la depenalizzazione di ogni reato tributario, perché sa che chi compie questi reati fa concorrenza sleale a chi non li compie. Il mondo delle imprese vuole dalla delega fiscale la semplificazione, la deflazione del contenzioso, un rapporto più moderno e meno burocratico con l'amministrazione finanziaria, la certezza del diritto. **Con il combinato disposto della riforma dell'abuso del diritto e di quella della dichiarazione infedele (da completare con le riforme del contenzioso e dell'accertamento), con le semplificazioni e i nuovi regimi di ravvedimento operoso "lungo" e di adempimento collaborativo, la delega ottiene gli obiettivi "pro business" e "pro attrattività" per i quali è stata messa in campo.**