



Dipartimento
di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto Tributario

Principi generali in materia di condoni fiscali.

Chiar.ma Prof. ssa Livia Salvini

Relatore

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Correlatore

Vittorio Antonini

Matr. 138103

Candidato

Anno Accademico 2019/2020

A mio Nonno

INTRODUZIONE.....	4
CAPITOLO PRIMO	9
1- Evoluzione della materia delle sanatorie fiscali: il condono fiscale.....	9
2- Excursus delle principali forme di condono fiscale ed analisi e fondamento dell'istituto.....	23
3 - Il condono fiscale tradizionale "puro" e la sua logica clemenza le ex articolo 79 della Costituzione: integrale e tempestivo pagamento del debito erariale	38
4 Il ravvedimento operoso del contribuente	48
4.1. -art 9 bis legge 289/2002: definizione degli omessi o ritardati versamenti	56
4.2. – L' art 12 legge 289/2002: definizione dei carichi di ruolo pregressi	66
CAPITOLO SECONDO	72
1- Il mancato rispetto del principio di capacità contributiva e del principio di ragionevolezza: il condono fiscale impuro come negazione del diritto tributario e la sovrapposizione tra tassazione ordinaria e tassazione per condono	72
2- I condoni con "effetto premiale" come diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario del proprio rapporto giuridico tributario (Cassazione 18353/2007).....	85
3 - Effetti negativi dei condoni tombali e della c.d. rottamazione dei ruoli nel lungo periodo	95
4 - Il rapporto tra istituto del condono e meccanismi procedurali	116
5- Verso la scomparsa dei condoni fiscali: espunzione del condono tra gli strumenti di politica fiscale italiana	119
CONCLUSIONI.....	133

Bibliografia

INTRODUZIONE

Questo elaborato analizza le caratteristiche dei condoni fiscali e illustra le diverse valutazioni che, nell'ambito della ricerca, sono state fornite in ordine alla natura giuridica di tali strumenti e alla legittimità degli stessi. Come verrà illustrato, in termini molto generali, i condoni fiscali comprendono una serie di misure per commutare le sanzioni associate alla frode fiscale, che vengono applicate a quei contribuenti che regolarizzano volontariamente la loro situazione con il Tesoro pubblico. L'eterogeneità di queste misure impedisce di proporre una definizione precisa, sebbene tutte le applicazioni di amnistia fiscale includano una misura o un insieme di misure con lo scopo di perdonare le sanzioni civili o le sanzioni in generale e decriminalizzare i contribuenti, che ammettono volontariamente di non aver pagato il debito fiscale corrispondente per le tasse di periodi precedenti - o lo hanno fatto parzialmente - e che ora dichiarano per intero.

In generale, il condono fiscale viene effettuato dai governi con l'obiettivo di regolarizzare le attività che sono al di fuori della portata delle pubbliche amministrazioni, generalmente in altri paesi, e sul reddito e le attività dell'economia "sotterranea". I condoni fiscali sono praticati nei casi in cui le amministrazioni non sono in grado di determinare il volume reale delle frodi e di contrastare efficacemente quanti sfuggono agli obblighi, oltre a essere eseguite anche indipendentemente dal ciclo economico. Come verrà indicato nel corso del presente lavoro, il condono frustra la cultura giuridica del nostro Paese. Frustra il sistema tributario in quanto quando è "impuro" finisce inevitabilmente per andare a incrementare quelle che possono essere le cause di evasione e di criminalità. Alcuni autori, come ad esempio Falsitta, hanno anche ipotizzato che

l'utilizzo del condono in modo così frequente all'interno di un ordinamento potrebbe portare a scoraggiare gli stessi studiosi di diritto tributario i quali sono costantemente impegnati ad ottimizzare la normativa tributaria, specie in Italia. La stessa dottrina pur esprimendo delle perplessità generali sulla compatibilità costituzionale del condono ha sempre tenuto a precisare che in alcuni casi e soprattutto nel periodo post – bellico, il condono “puro” ha reso possibile anche eliminare delle incertezze relative all'applicazione di determinate normative tributarie, specie nel momento della determinazione delle sanzioni. Non esistevano gli istituti, presenti ora in modo copioso, che consentivano di alleviare le conseguenze sanzionatorie amministrative in relazione, ad esempio, ad un atteggiamento collaborativo del contribuente.

Il Nostro ordinamento tributario risulta essere decisamente molto complesso, come testimoniato da diversi studi ed in grado di complicare le funzioni dell'Amministrazione Finanziaria stessa, ad esempio, nei processi di recupero delle somme accertate. Nelle future leggi di armonizzazione fiscale dell'Unione Europea, il condono andrebbe vietato perché contrario alla concorrenza.

La prima parte del presente lavoro, con finalità introduttiva, e la seconda parte affrontano e descrivono come gli studi di diritto tributario, costituzionale ed amministrativo hanno inquadrato il condono nel corso degli anni. La finalità di tale analisi è riconducibile in modo diretto alla necessità di capire in che modo i provvedimenti di condono siano compatibili con l'ordinamento costituzionale italiano. I provvedimenti di condono iniziano ad essere decisamente numerosi nella storia tributaria italiana. Con cadenza periodica e con modalità differenti vengono varati condoni di diversa natura che con nomi diversi finiscono per

eliminare non solo le sanzioni, ma anche le somme relative al mancato versamento delle imposte, con importanti effetti distorsivi e violando anche quel principio di “clemenza” che caratterizza l’ordinamento italiano e certamente non solo con riferimento all’ambito tributario.

Un istituto definito certamente di carattere temporaneo ed eccezionale con una efficacia retroattiva che definisce in modo agevolato il rapporto tributario. L’obiettivo è quello di andare a recuperare una somma di danaro inferiore al quantum oggetto della pretesa, con il contestuale abbandono della pretesa sanzionatoria. Il periodo di maggiore interesse è quello nel quale lo strumento del condono ha quasi perso le sue caratteristiche di eccezionalità è sicuramente quello che va dal 1970 al 2002. In tale periodo storico, come affermato nella parte centrale del presente lavoro, si è verificata quasi una sorta di permanenza nell’ordinamento tributario di un meccanismo impositivo che possiamo definire speciale, appunto, legato al condono. Si sono, infatti, sovrapposte in modo anche pericoloso i “principi” di tassazione tipici dei condoni con quelli della tassazione ordinaria, con evidenti disparità di trattamento tra contribuenti. La discrepanza da un punto di vista morale, ma anche tecnico tributario, tra le modalità di assolvere agli obblighi tributari in modo corretto e quelle determinate dal condono hanno sicuramente condotto ad alimentare all’interno del Paese dei comportamenti a lungo andare opportunistici e potenzialmente portatori di inefficienza a livello sistemico. In effetti, nell’ultima parte del presente lavoro si è parlato degli effetti dirompenti dei condoni sulla percezione della moralità dei tributi, intesi come collegamento tra lo Stato e il cittadino, prendendo come riferimento insieme alla dottrina tributaria, anche i contributi di studi politici e sociali, come ad esempio

quelli di Fisher secondo il quale l'assolvimento di obbligazioni fiscali per un importo simbolico aiuta a ridurre il deficit dell'amministrazione e consente attività che potrebbero successivamente essere soggette a oneri fiscali.

Nella prima parte dell'elaborato, vengono illustrati i principi generali in materia di condoni fiscali nell'ambito della evoluzione della materia delle sanatorie fiscali, presentando un *excursus* delle principali forme di condono fiscale, con una analisi del fondamento dell'istituto nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano. Si illustrano le caratteristiche del condono fiscale tradizionale "puro" e la sua logica di clemenza ex articolo 79 della Costituzione, in riferimento al principio dell'integrale e tempestivo pagamento del debito erariale e del ravvedimento operoso del contribuente. Vengono quindi analizzate le discipline contenute nell'art 9 bis legge 289/2002, in materia di definizione degli omessi o ritardati versamenti; e nell'art 12 legge 289/2002 in ordine alla definizione dei carichi di ruolo pregressi e alle nuove forme di cooperazione rafforzata in ambito fiscale.

Nella seconda parte si analizza dal punto di vista teorico la problematica del mancato rispetto del principio di capacità contributiva e del principio di ragionevolezza, descrivendo l'istituto del condono fiscale "impuro" come negazione del diritto tributario e analizzando le problematiche connesse alla sovrapposizione tra tassazione ordinaria e tassazione per condono.

Si approfondiscono dunque i profili relativi alla interpretazione dei condoni con effetto "premiale" come diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario del proprio rapporto giuridico tributario, alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione sull'argomento. In particolare, sono state prese come riferimento diverse sentenze come la n. 18353/2007 e la n.6370/2006

relative in particolare alle modalità di estinzione delle obbligazioni tributarie attraverso le procedure stabilite dai diversi condoni.

Vengono, successivamente, descritti gli effetti negativi dei condoni tombali e della c.d. rottamazione dei ruoli nel lungo periodo, e si analizza il rapporto tra l'istituto del condono e i meccanismi processuali. Da ultimo, si presentano le caratteristiche del rinnovato quadro normativo internazionale maturato in seno all'OCSE in materia di contrasto alla evasione, alla luce del quale si analizza la prospettiva della scomparsa dei condoni fiscali e della loro espunzione dagli strumenti di politica fiscale italiana.

CAPITOLO PRIMO

1- Evoluzione della materia delle sanatorie fiscali: il condono fiscale

L'istituto del condono fiscale trova il suo fondamento già nel sistema tributario romano che poneva le sue basi su un'entrata ordinaria a cui si affiancavano diverse entrate sussidiarie derivanti da eventi eccezionali quali: bottini di guerra, dazi di entrata delle merci ecc.¹. La determinazione dell'imposta applicata a tutti i cittadini in grado di prestare il servizio militare (*census*), si basava sulle dichiarazioni dei redditi (*professiones*) che venivano presentate ogni cinque anni e riguardavano tutti i beni appartenenti ai membri della famiglia del dichiarante. In seguito alla grande espansione dell'Impero Romano alle nuove province annesse venne imposto il sistema tributario romano per risarcire le casse dell'erario delle spese sostenute nelle operazioni militari, ed in questo scenario comparve la prima forma di condono² inteso come vera e propria rinuncia al tributo. Si trattava di una fattispecie non disciplinata normativamente per la quale l'individuazione dei beneficiari era discrezionale.

¹ Precisamente sin dall'anno 168 a.c. successivamente alla vittoria di Pidna fu adottato per la prima volta questo istituto; si veda per una specifica trattazione del concetto di "condono fiscale" nell'esperienza romana D. LAMANNA DI SALVO, *Storia ed evoluzione del concetto di condono fiscale*, in www.diritto.it, pag. 3 e ss; M. TOCCI, *L'istituto del condono nell'esperienza giuridica italiana contemporanea ed in quella romana antica*, in www.filodiritto.com.

² L'etimologia del sostantivo condono deriva dall'unione delle parole latine "cum" e "donare". Ed il primo esempio di condono inteso come rinuncia al tributo è databile al 187 a.c. quando il Senato decise di rinunciare a quanto non era stato ancora versato; D. LAMANNA DI SALVO D., *Storia ed evoluzione del concetto di condono fiscale*, cit. pag. 4 e ss.

Il primo provvedimento dell'era moderna dedicato esclusivamente al condono fiscale di tipo tradizionale è stato varato con il Regio Decreto n. 367 dell'11 novembre 1900³, che trova diverse repliche negli anni che precedono la Seconda Guerra Mondiale. Successivamente, tra il 1948 ed il 1973, si sono susseguiti, con cadenza sistematica, sei provvedimenti di condono destinati a sanare le sanzioni penali. In particolare si può far risalire alle legge dell'11 gennaio 1951, n. 25, il primo tipo di condono cosiddetto "premiale": ossia il contribuente deve cooperare con la promessa dell'estinzione delle sanzioni. E' poi nel 1973 il governo Rumor utilizzò il condono per implementare modifiche importanti al sistema fiscale con l'introduzione di alcune imposte e la scomparsa di altre. Quasi dieci anni dopo nel 1980- 1982 un altro condono fiscale viene firmato dal governo Spadolini, a cui 2 anni dopo si aggiunse il condono edilizio (governo Craxi).

Con riferimento al condono del 1980, il legislatore ha utilizzato questo strumento in due specifici casi (con la legge 28 ottobre 1980, n. 687 e con la Legge 22 dicembre 1980, n. 882) con riguardo alla violazione di norme non penali tributarie da parte dei contribuenti.

Infine, con la legge finanziaria del 2003⁴ è stato introdotto un ulteriore condono, varato per contrastare l'evasione fiscale; il condono ha per il contribuente il risultato di un risparmio liberandolo dal peso tributario ed inducendolo ad uno spontaneo adempimento. L'evoluzione normativa succedutasi a partire dal 1900 ha dimostrato che esistono almeno due sistemi per recuperare la base imponibile sottratta illecitamente alla tassazione: il primo metodo si fonda sulla "clemen-

³ Si veda E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, pag. 205.

⁴ Ossia la Legge 27 dicembre 2002, n. 289

za”⁵mentre il secondo utilizza la funzione premiale negativa⁶. La legge di tipo premiale nasce per contrastare un’offesa in atto ad interessi fondamentali dello Stato con il ricorso a modi eccezionali e più efficaci delle ordinarie sanzioni negative a seguito delle quali si prevede appunto un ravvedimento “meritorio” da parte del responsabile dell’evasione fiscale, che viene pertanto stimolato all’adempimento dietro la promessa di un particolare premio⁷. Il condono cosiddetto “premile” costituisce lo strumento più idoneo alla lotta all’evasione fiscale ed è stato ideato per contrastare l’evasione operando su tre specifici fronti: 1) sul piano psicologico: promette all’evasore l’eliminazione di pene già irrogate o irrogabili per la commissione di un illecito finale, ovvero la chiusura di ogni pendenza riguadagnando la fiducia dell’Erario⁸; 2) sul piano formale: introduce speciali

⁵ La figura tipica di “clemenza” è costituita dall’amnistia, con la quale lo Stato rimette le pene già irrogate in concreto o irrogabili in conseguenza della commissione di un reato. Il beneficio è legato esclusivamente a circostanze temporali indipendenti dalle prestazioni dell’interessato. La dottrina ha sottolineato che questa formula è legittimabile solamente in presenza di presupposti di eccezionalità ed irripetibilità della situazione; sul punto si veda E. DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, cit. pag. 206 e ss.

⁶ Si tratta quindi di una clemenza “atipica” in quanto non possiede le caratteristiche dell’amnistia. L’estinzione delle sanzioni è concepita come un premio per il contribuente. Mentre il condono tradizionale era di tipo clemenziale, il condono premiale è di tipo repressivo; così C. PREZIOSI, *Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, 1987, pag. 15. Con il condono si dona qualcosa a qualcuno ma, contrariamente a quello che si crede non è il Fisco che dà qualcosa (il perdono), ma è il contribuente che, aderendo al condono, elargisce bonariamente allo Stato un dono, un sussidio caritativo per dargli un po’ di respiro e per andare avanti, così afferma G. FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1996, pag. 314.

⁷ Così l’orientamento di S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, pag. 176.

⁸ Non rientra nel premio la riduzione del tributo dovuto, ma semmai, il ridimensionamento della pretesa fiscale, nel senso di consentire che la fattispecie d’imposizione si definisca per una grandezza inferiore rispetto a quella che aveva chiesto l’Ufficio; in questo caso starà al contribuente lo studio della convenienza, facendo il confronto con la grandezza dell’imponibile recato dal presupposto del tributo, ovvero la grandezza di quello che potrebbe risultare dall’esito dell’accertamento tributario. Quindi il contribuente presenterà la domanda di condono solo dopo aver riflettuto sul vantaggio economico, con la conseguenza del pagamento di un minor tributo rispetto a quello che sarebbe risultato

moduli di accertamento che hanno la caratteristica dell'immediata definitività⁹; 3) sul piano finanziario: prevede degli automatismi che consentono la rapidissima percezione del tributo evaso. Il perno sul quale poggia l'intero istituto del condono è la cooperazione volontaria del contribuente che, infatti, rappresenta la condizione necessaria e sufficiente. Senza di essa la norma si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza, difesa e capacità contributiva; risulta pertanto solo consequenziale la riscossione del tributo da parte dello Stato. L'istituto in esame cerca così di porre a riparo ad una situazione di grave anti giuridicità, inarrestabile con i mezzi ordinari¹⁰.

Il condono su base clemenziale, come vedremo anche in seguito, all'interno del presente lavoro, manifesta in modo diretto la sospensione della *potestas puniendi* dello Stato. Estingue, infatti, le sanzioni amministrative e non incide però sui meccanismi di determinazione dell'imposta. Parliamo di un atto di indulgenza giustificato da particolari condizioni. Tale tipologia di logica si colloca alla base di una serie di atti che non riguardano solamente la dinamica tributaria. L'indulto-condono deve essere inteso come atto di clemenza, un regalo che si verifica nel

infine dovuto; sul punto si veda S. LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., pag. 178 e ss.

⁹ Infatti "le definizioni intervenute non possono essere modificate dall'Ufficio né contestate dal contribuente se non per errore materiale e per violazione delle norme sul condono". Così prevede infatti l'art. 11 della Legge del 19 dicembre 1973, n. 823, la quale ha dato una specifica e peculiare definizione del concetto di "definitività" della fattispecie di imposizione al condono. L'errore materiale a cui si fa riferimento attiene solamente ad ipotesi di errata compilazione del ruolo (errori di calcolo per difettosa applicazione di regola aritmetiche, errori di indicazione di generalità e del domicilio del contribuente o errori di scritturazione o tariffazione).

¹⁰ Si veda sul punto C. PREZIOSI, *Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*, cit., pag. 181 dove l'autore asserisce che i contribuenti debbano essere indotti alla cooperazione con il massimo impegno: se così sarà, l'evasione potrà essere sconfitta e l'emergenza finanziaria eliminata; è altresì vero che solo con la sanzione premiale si può raccogliere un consenso volontario.

momento in cui si verificano delle svolte politiche o in occasione di eventi eclatanti o avvenimenti solenni.

Le caratteristiche dei condoni moderni sono: l'eccezionalità, l'apparente retroattività e l'irripetibilità-astrattezza. Per quel che concerne il primo aspetto, è bene precisare che una norma è considerata di carattere eccezionale quando deroga a disposizioni generali o ad altre norme¹¹. Il legislatore può, attraverso la promulgazione di un atto normativo, privare di efficacia una fattispecie giuridica rilevante o attribuire valenza giuridica a fatti che non erano disciplinati, ovvero modificare il regime preesistente¹². Non si tratta di modificare o di sopprimere la vecchia norma ma solamente di alterarne le conseguenze giuridiche, in quanto i rapporti giuridici rimangono disciplinati in base alla norma originaria. Nella fattispecie, la legge di condono deroga i criteri di riparto fissati dalle leggi "originarie" modificandoli e conseguentemente estinguendo il diritto all'imposta che opera con vigore retroattivo, sovrapponendosi derogativamente alle norme sostanziali ed eliminandone in parte le conseguenze giuridiche. In effetti, l'alterazione da parte del legislatore dei criteri di riparto attraverso il condono, assume la forma di una deroga di norme precedenti.

Non si può escludere l'illegittimità costituzionale delle leggi di condono che alterano ad esempio l'applicazione del principio di capacità contributiva: possono inserire criteri astratti che non si basano più sul dovere di concorrere alla spese pubbliche (come sancito dall'art. 53 Cost.). Tali disposizioni sospendono temporaneamente l'operatività delle leggi ordinarie e, una volta cessate, fanno riacquistare

¹¹ Così come stabilito dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile.

¹² Si veda sul punto F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 2 e ss.

efficacia alla normativa per così dire “tradizionale”. Non va, al riguardo, sottovalutato, il fatto che l’avvicinarsi di norme giuridiche garantisce il ricambio e l’adeguamento giuridico nel tempo; infatti nessun ordinamento può tenere in vita illimitatamente una norma agevolativa ritenendola un diritto acquisito¹³.

Passando all’analisi del secondo aspetto caratterizzante i condoni va evidenziato che la retroattività può essere intesa come una trasformazione di situazioni precedenti che mettono in contrapposizione gli interessi del Fisco e quelli dei contribuenti: i primi sono giustificati da un intervento retroattivo, i secondi dall’equità e dalla libera iniziativa economica del cittadino. L’entrata in vigore di una norma crea alcune problematiche connesse, da un lato, all’eventuale efficacia di essa sui rapporti pregressi e su quelli in corso, dall’altro, alla successione tra vecchia e nuova disciplina. La Costituzione Italiana vieta la retroattività, esclusivamente in ambito penale, così come sancito dall’art. 25, comma 2.

La retroattività è altresì vietata dall’art. 3 dello “Statuto dei diritti del Contribuente”¹⁴, fatto salvo quanto previsto dall’art. 1, secondo comma, di tale Statuto, il quale sancisce l’adozione di norme interpretative in materia tributaria soltanto in casi eccezionali, con legge ordinaria. In base a questo principio, contenuto nell’art. 11 disp. Prel. c.c., quando una nuova norma entra in vigore, abrogando o

¹³ Come illustrato da F. AMATUCCI *L’efficacia nel tempo della norma tributaria*, cit., pag. 6 e ss.

¹⁴ Approvato con Legge del 27 luglio 2000, n. 212 disciplina la produzione legislativa in materia fiscale, riduce le aree di discrezionalità dell’Amministrazione Finanziaria e consente al contribuente di orientarsi e di far valere i propri diritti nel procedimento amministrativo di imposizione. In particolare, al dichiarato fine di “dare attuazione ai diritti fondamentali del contribuente, tra i quali si ritiene di poter annoverare quelli all’informazione e all’assistenza (...) all’equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento, è stata introdotta una serie di obblighi e limiti in capo all’Amministrazione che si affianca al riconoscimento di taluni diritti a favore dei contribuenti”. Così prevede la Relazione Ministeriale al disegno di legge in *Il Fisco*, 1996, pag. 7766.

sostituendo disposizioni precedenti, essa si applica soltanto a quelle situazioni e a quei comportamenti che si verificano in un periodo di tempo successivo all'entrata in vigore della norma stessa. Il divieto di retroattività in ambito tributario è il punto cardine del principio di "certezza del diritto"¹⁵ che costituisce una garanzia fondamentale di tutela del contribuente e delle sue scelte fiscali. Al momento dell'emanazione di una legge tributaria, deve in effetti sussistere una attuale capacità contributiva che è il presupposto della legge stessa. Se una legge tributaria considera dei presupposti verificatisi in passato, la capacità contributiva per la sua attualità viene interrotta dal decorrere del tempo e dalle mutevoli dell'economia reale. Il criterio di attualità è flessibile, in quanto può essere sottoposto a valutazioni di tipo soggettivo, infatti per attualità non si intende il persistere di una condizione economica esistente in un periodo anteriore, ma anzi l'idoneità giuridica del soggetto ad essere attualmente destinatario della norma tributaria, il cui presupposto di imposta è sorto anteriormente all'entrata in vigore della legge istitutiva del tributo. Può infatti accadere che la capacità contributiva del contribuente venga meno al momento dell'accertamento del tributo, ma ciò che rileva è il momento in cui la legge collega l'effetto debitorio al fatto concreto¹⁶. Pertanto il tributo può essere collegato ad una capacità contributiva del passato solo se esistono razionali presunzioni per ritenere che tale ricchezza si sia conservata fino a quando il tributo deve essere corrisposto¹⁷.

¹⁵ Come affermato dalla Corte di Cassazione nelle sentenze del 2 aprile 2003, n. 5015, in www.agenziaentrate.it, e del 13 giugno 2002, n. 8415, in www.agenziaentrate.it.

¹⁶ Così F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, n. 319.

¹⁷ Come affermato in dottrina da LUPI R., *Diritto Tributario. Parte generale.*, Milano, 2002, pag. 37 e 38. Una norma che alleggerisca retroattivamente la posizione del contribuente non può essere disprezzata, a patto che l'intervento fiscale del legislatore sia compatibile con i principi costituzionali e che non ci sia una vera retroattività.

Diversamente dai provvedimenti di clemenza tipica, le leggi di condono basate su una logica “premiale” risultano limitatamente retroattive; infatti esse si applicano a fattispecie sorte in precedenza ma che risultano ancora pendenti nei confronti dell’ente impositore. Trattasi dunque di una apparente retroattività, in quanto la legge di condono fa sorgere dei meccanismi che opereranno solo successivamente all’entrata in vigore della norma, nonostante la fattispecie sia già insorta. Pertanto, la norma che istituisce un condono non è realmente retroattiva, ma piuttosto “*de-rogativa di un richiamo circostanziato dei fatti o ridefinizione giuridica degli stessi*”¹⁸.

Ultimo carattere distintivo del condono fiscale è la sua mancanza di generalità ed astrattezza¹⁹. Sono qualità che garantiscono il rispetto del principio costituzionale dell’uguaglianza (art. 3 Cost.) e rendono il nostro ordinamento stabile nel tempo; infatti, in questo modo, la legge dispone, uniformemente per tutti i possibili casi futuri. Diversamente, le norme che regolano il condono sono prive di questi caratteri e quindi ci troviamo in presenza di regole molto dettagliate ed applicabili solamente in determinate circostanze; questo modo di legiferare tenta di contrastare l’evasione fiscale con norme che si adattano a fattispecie particolari realizzate dai contribuenti.

Il carattere della generalità manca anche sul piano soggettivo, infatti i beneficiari di queste misure non sono tutti i contribuenti, ma solamente gli evasori; diversa-

¹⁸ Così F. AMATUCCI, *L’efficacia nel tempo della norma tributaria*, cit., pag 2 e ss. si tratta quindi di interventi normativi che pur regolamentando fattispecie relative al passato e pur potendo alterare equilibri giuridici non determinano la modifica di elementi fondamentali del tributo e soprattutto non incidono sfavorevolmente sul contenuto delle norme anteriori.

¹⁹ Si veda l’autorevole dottrina di V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, Padova, 1971, pag. 18 e 36 e ss.

mente da quanto accadeva nel “condono-rinuncia” in cui i beneficiari erano tutti i contribuenti. Questo per sottolineare come i condoni più moderni non sono più meri “atti di clemenza” ma semplici manovre finanziarie finalizzate al recupero del gettito. Le caratteristiche di queste saranno sviluppati nei capitoli seguenti. Vi sono poi, nell’istituto in esame dei criteri di unificazione che meritano una breve disamina:

1) qualità soggettiva dell’autore: il contribuente, nella legge di condono, non è solo il soggetto passivo, ma è anche l’evasore cioè colui che ha trasgredito una norma tributaria rendendosi responsabile di un illecito fiscale²⁰. Il soggetto si sottopone liberamente all’imposizione sapendo di poter beneficiare di un premio, rappresentato dall’eliminazione delle sanzioni potenzialmente applicabili, nonché di poter essere escluso dal rischio di imposizioni ancora più gravose in applicazione delle procedure previste dalle leggi ordinarie tributarie;

2) opzionalità del condono: i condoni, e in particolar modo quelli di tipo premiale, si basano su manifestazioni di ravvedimento operoso da parte del contribuente di solito estrinsecantesi in dichiarazioni integrative di precedenti dichiarazioni infedeli o sostitutive di dichiarazioni omesse. In mancanza di una tale regolamentazione sarebbe impossibile l’applicazione del condono basato su espressioni di “ravvedimento forzato” poiché sarebbe inconcepibile costringere il contribuente

²⁰ L’illecito fiscale è un fatto giuridico perché produce una modifica della realtà giuridica, cioè un effetto giuridico. Esso è altresì un atto giuridico, perché è un atto umano compiuto con coscienza e volontà da un soggetto che compiendolo intende determinare un evento giuridico, e più precisamente un atto giuridico illecito in quanto viola un obbligo specifico e generico dell’agente. Così sul punto A. DUS, *Teoria generale dell’illecito fiscale*, Milano, 1957, p. 63 e 64.

ad una azione non dettata dal libero convincimento oltre che essere incostituzionale (artt. 3, 24 e 53 Cost.);

3) utilità del ravvedimento richiesto: l'interesse primario per l'Erario è la percezione del tributo; quest'ultima può avvenire anche tardivamente con la remissione delle pene, ovvero per un ammontare inferiore a quello che potrebbe essere scaturito da accertamenti notificati o notificandi.

I condoni di tipo "premiale" possono essere suddivisi, ponendo come parametro di riferimento il "premio" ossia l'incentivo corrisposto, in condoni "puri" ed "impuri". I provvedimenti di condono "puri" mirano, in presenza o meno di una attività del soggetto passivo, al solo condono delle sanzioni; sanzioni che sono correlate a situazioni di antigiuridicità per pregresse violazioni di norme di natura formale e sostanziale. Queste fattispecie sono sempre più rare e marginali poiché hanno lasciato via via spazio alla seconda forma di condono, quello "impuro" o condizionato. In questo secondo caso gli effetti, comunque collegati ad un comportamento del contribuente, innescano in tutto o in parte le seguenti applicazioni pratiche: a) abbandono delle sanzioni amministrative previste; b) blocco dell'inizio dell'azione penale; c) abbandono degli interessi per ritardato pagamento; d) determinazione unilaterale (in percentuali predeterminate o forfetarie diverse da quelle dei regimi "regolari") degli imponibili, con effetti preclusivi di ulteriori rettifiche; e) modifica di ulteriori indici di riparto di ciascun tributo (presupposti, aliquote, detrazioni di imposta, ripetizione dell'indebito ecc. ecc.). Questi condoni ricorrono ogniqualvolta il premio vada oltre la semplice remissione delle sanzioni, con effetti sull'imposta e sugli interessi. Il soggetto passivo può sanare il suo debito solo con una manifestazione di volontà di applicazione del condono che potrà

essere definita “dichiarazione integrativa” o “domanda”, a seconda del tipo di imposta e delle situazioni fiscali.

La Corte Costituzionale è stata spesso chiamata a vagliare la legittimità costituzionale del provvedimento di condono; nel 1995 ha stabilito che *“l’istituto del condono costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un’analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante una definizione forfaitaria ed immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell’accertamento dell’imponibile”*²¹. La Consulta ha voluto, con questa dichiarazione, mettere il condono al riparo da censure per violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione (come vedremo nel secondo capitolo): è il contribuente a chiedere liberamente ed a trarne beneficio; i cittadini rimangono uguali davanti alla legge senza limitazioni di alcun ordine, o meglio senza disparità di trattamento²². La loro capacità contributiva non viene intaccata ma solo “ridisegnata” in base a dei nuovi indici di riparto. Il condono tende ad ottenere un gettito maggiore ridisegnando il prelievo delle imposte tra i contribuenti-evasori; in altri termini, suddivide le entrate in base ai nuovi indici di capacità contributiva, ma non rimborsa

²¹ Così la sentenza della Corte della Corte Costituzionale del 13 luglio 1995, n. 321, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Vol III, 1993-2002, Milano, 2003, pag. 323.

²² La Corte Costituzionale in una sentenza del 26 febbraio 1981, n. 33 in www.agenziaentrate.it, ha dichiarato “non si può negare, in primo luogo, che diversa sia la situazione di chi ha già pagato e di chi può definire la controversia pagando. Né la diversità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti è irragionevole, nel senso che la differenza presupposta come criterio di distinzione, corrisponde alle finalità assunte dal legislatore e caratterizzanti il provvedimento”, e nella Sentenza del 25 giugno 1980, n. 96, in www.agenziaentrate.it ha precisato che “in questo quadro di esigenze eccezionali, il principio di uguaglianza non poteva essere attuato realizzando la parità di trattamento in ordine alle situazioni iniziali che avevano provocato la controversia o la pendenza tributaria, ma solo estendendo al massimo la possibilità per tutti i contribuenti – quale che fosse la fase della loro vicenda tributaria – di chiedere l’applicazione, con modalità e risultati parzialmente differenziati, del provvedimento agevolativo”.

coloro che hanno già pagato le imposte in quantità eccedente rispetto a quelle condonate: esclude coloro che hanno rettamente osservato la legge. In egual misura il condono non rimborsa chi ha già versato gli acconti che risultano superiori a quanto dovuto in base al condono. Pertanto, il condono viene applicato nelle situazioni in cui non esiste la definizione della controversia ma vi è la volontà, da parte dell'Erario, di poter acquisire un introito ulteriore rispetto a quanto riscosso fino al momento dell'emanazione del provvedimento, prospettando l'estinzione di una punibilità per un corrispettivo che non ha alcun rapporto reale con l'offesa realizzata, oltre ai casi in cui occorre mutare gli assetti del sistema tributario, come avvenuto anche in passato²³. Si può quindi affermare che la Corte Costituzionale legittimi il condono perché è una scelta del contribuente aderirvi o meno, quindi non sussiste alcuna disparità di trattamento. Va anche precisato che la legge a volte preclude a molti contribuenti la possibilità di chiedere una definizione agevolata e, in ogni caso, le situazioni non vengono annullate ma ridefinite. Può inoltre accadere che alcuni contribuenti, non avendo avuto notizia di una causa ostativa, perfezionino un condono destinato all'inefficacia; in questo caso sussistono delle vere e proprie disparità di trattamento con violazioni dei principi costituzionali. Le cause ostative possono essere anche casuali: soggetti già raggiunti dalla notifica di un accertamento ed altri non ancora raggiunti a causa di una diversa organizzazione degli uffici del pubblico ministero, di carenze di organico, delle difficoltà della notifica o anche a causa del comportamento di un soggetto che, per allungare i tempi, si renda irreperibile o si trasferisca all'estero. Conseguentemente il legislatore può fissare un termine per l'efficacia del condono in

²³ A. GIOVANNINI, *La pace (fiscale) sia con te!*, *Riv. Dir. Banc.*, 2018, II, p. 12 e ss.

modo discrezionale, sapendo per certo che la Corte Costituzionale ritiene la disparità di trattamento un accadimento di mero fatto insuscettibile di costituire un danno per il principio di eguaglianza.

Solamente nel 1986²⁴ la Consulta ha dichiarato costituzionalmente illegittima la decisione di porre come termine per godere degli effetti premiali del condono l'avvenuta notifica dell'esercizio dell'azione penale (in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 16 del D.L. n. 429 del 10 luglio 1982). Con questa modalità l'amministrazione pubblica avrebbe potuto scegliere i contribuenti da ammettere al condono, attraverso l'uso del potere di accertamento. La sentenza emessa dalla Corte Costituzionale del 1986 è rimasta in realtà un *unicum*, infatti, i successivi interventi normativi (come la Legge Finanziaria del 2003)²⁵ conferiscono efficacia preclusiva per gli atti di accertamento notificati successivamente all'entrata in vigore della legge, ma anteriormente alla richiesta di condono. A differenza della giurisprudenza, autorevole dottrina ha definito il condono un istituto "criminogeno" e addirittura fuorilegge²⁶; esso infatti non violerebbe il principio di legalità ma è da considerarsi fuori dal contesto costituzionale ignorando i doveri di solidarietà, uguaglianza e di concorrenza alle spese pubbliche (artt. 2, 3 e 53 Cost.)²⁷. Rimane, una certa incertezza sul giudizio di compatibilità di tale tipologia di strumento, vista la sua natura controversa, ma comunque per certi punti di vista anche giustificabile.

²⁴ Con la Sentenza del 7 luglio 1986, n. 175, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Vol. II, 1984-1992, Milano, 1993, pag. 410.

²⁵ Legge n. 289 del 2002.

²⁶ G.A. STELLA, *Cinismo, illusioni e Sudamerica, ma alla fine la storia si ripete*, in *Il Corriere della Sera*, 15 dicembre 2002, pag. 1 e ss.; G. TREMONTI, *Il condono, un suicidio fiscale*, in *Il Corriere della Sera*, del 25 settembre 1991.

²⁷ Di questo orientamento anche A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, Milano, 2002, pag. 17.

È stato inoltre definito “*illicito morale*” capace di distrarre l’Amministrazione Pubblica dai controlli di sua competenza²⁸. Occorre sottolineare che l’imposta è, per l’Erario, un credito diverso dagli altri: si tratta di un credito di ripartizione infatti distribuisce tra i consociati una spesa comune. Nasce in tal modo il rapporto contribuente-Fisco, ma anche il rapporto tra contribuenti; quest’ultimo si risolve nella pretesa di ciascun contribuente ad un equo riparto del carico fiscale pubblico complessivo ed a non subire un concorso alle spese pubbliche superiore alla propria attitudine contributiva. L’Erario, quindi, non può e non deve rinunciare ad avvalersi del credito verso pochi contribuenti perché ciò si ripercuoterebbe sulla totalità dei soggetti, quindi tutti i soggetti debbono concorrere alle spese dello Stato in modo corretto ed equo.

In conclusione, l’unica giustificazione del condono fiscale, compatibile coi principi di giustizia e ragionevolezza si ha quando vi è una fase transitoria da un sistema ad un altro; come accadde nel 1971, quando si introdussero nuove imposte (come IRPEF, IRPEG e IVA) e nuovi strumenti di accertamento che posero il Governo di fronte al problema di risolvere con una legge il passaggio tra sistemi, procurando un immediato e consistente gettito che compensasse la perdita di entrate prevista per la fase transitoria.

²⁸ Così G. FALSITTA, *Il redditometro arma vincente anti-evasione*, in *Il Sole 24 ore*, del 7 settembre 2006, dove l’autore esorta i governi a non proporre più condoni ma anzi ad impedirne del tutto il ricorso.

2- Excursus delle principali forme di condono fiscale ed analisi e fondamento dell'istituto

All'interno del sistema tributario italiano esistono diversi strumenti che consentono al contribuente di porre rimedio agli errori commessi, in buona e cattiva fede, nel calcolo delle imposte da versare a causa di volontarie omissioni nei redditi da dichiarare. Queste omissioni possono avvenire per errori formali o materiali nella determinazione dell'ammontare della tassazione ed anche per comportamenti illeciti, afferenti sempre la sfera tributaria dell'attività economica nell'esercizio di professioni, imprese ed in generale attività in grado generare reddito²⁹. Il condono o la sanatoria rispondono all'esigenza di fare cassa, o meglio incrementare delle entrate tributarie nel breve periodo³⁰.

Il condono fiscale è, infatti, un programma governativo che di solito consente agli evasori fiscali di rimborsare volontariamente le imposte precedentemente evase senza essere soggetti a sanzioni e procedimenti giudiziari che la scoperta di tale evasione fiscale normalmente comporta. Un tipico condono fiscale statale ha tre caratteristiche generali. In primo luogo, un condono fiscale è di breve durata, generalmente di due o tre mesi. In secondo luogo, la partecipazione ad un condono è volontaria³¹.

²⁹ V.J., CAVALLARO., *La natura delle Voluntary Disclosure dal confronto con il ravvedimento*, *Corr. Trib*, 2015, VIII, p. 758 e ss.

³⁰ E. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 3, 147 e ss.

³¹ *Ibidem*, p. 148 e ss.

Coloro che sostengono l'utilità dei condoni fiscali³² basano le loro considerazioni sul fatto che l'adempimento tributario può aumentare in modo significativo dopo il condono se l'amnistia è seguita da maggiori sforzi di applicazione della legge e da migliori servizi ai contribuenti e se il condono è in grado di coinvolgere individui che in precedenza non presentavano la dichiarazione dei redditi e, quindi, erano totalmente sconosciuti al fisco³³. Gli studi contrari al condono fiscale, come vedremo anche nel prosieguo del presente lavoro e con riferimento alla dinamica fiscale italiana, suggeriscono che è molto più probabile che l'adempimento tributario successivo al condono sia destinato a diminuire in numero, poiché i contribuenti onesti possono considerare l'amnistia come un'ingiusta agevolazione fiscale per gli evasori, oltre al fatto che gli stessi evasori possono aspettarsi un altro condono in futuro³⁴.

Ad esempio, autorevole dottrina³⁵ ha sostenuto che il condono fiscale è da considerare una naturale caratteristica del sistema fiscale italiano. Abbiamo visto come diverse sono state le tipologie di condono che nel corso degli anni si sono susseguite, tutte quante legate a quelli che sono i principi sui quali si basa il sistema tributario italiano e cioè il dovere di solidarietà, di concorrere alle spese pubbliche e quello di legalità.

³² G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Fisco*, 2003, 80

³³ A. TOMASSINI, *La nuova procedura di "voluntary disclosure": conferme e (vecchie e nuove) criticità*, *Corriere Tributario*, n. 44, 2016, p. 3372 ss.

³⁴ F. PICCIAREDDA, voce *Condono, diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. VIII, Roma, 1988, 3, 258 e ss.

³⁵ G. FALSITTA *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Fisco*, 2003, 80

Certo, tale tipologia di riflessione non vale sicuramente solo per il Nostro Paese. Di condoni fiscali si parla, almeno negli ultimi cinquanta anni in diverse parti del mondo e vengono messi in pratica sia dai paesi sviluppati che dai paesi in via di sviluppo. In molti casi, diversi condoni sono messi in atto anche all'interno del medesimo stato dai governi locali. Ad esempio, molti stati degli Stati Uniti d'America hanno fatto ripetutamente ricorso a ondate di condoni in risposta a una serie di motivazioni, tra cui la diminuzione del sostegno centrale per l'applicazione delle imposte locali negli anni '80 o la diminuzione del gettito fiscale locale e l'obbligo del pareggio di bilancio negli anni 2000. In termini di benefici finanziari immediati per i partecipanti, alcuni condoni fiscali non solo riducono o rinunciano a sanzioni e interessi, ma riducono anche l'importo dovuto. Tale tipologia di condono viene spesso definita estesa³⁶.

Ricordiamo come detto in precedenza che la ulteriore distinzione può essere fatta tra tipologia di condono puro e quella definita impura viene definita per andare ad eliminare le sanzioni amministrative che sono irrogate dagli Uffici Finanziari e quindi, presuppone l'adempimento integrale del debito tributario da parte del contribuente. E' il condono che in termini di modello utilizzato è stato applicato soprattutto durante gli anni Settanta. Questo perché non esistevano degli istituti che consentono di alleviare le conseguenze delle sanzioni amministrative anche in relazione ad un atteggiamento collaborativo del contribuente che consiste nel compimento di atti formali e nel versamento spontaneo del tributo.

³⁶ F. PICCIAREDDA, *voce Condono, diritto tributario*, in Enc. giur. Treccani, vol. VIII, Roma, 1988, 3, 258 e ss.

Le sanzioni amministrative erano sempre applicate in misura piena e in modo che possiamo definire automatizzato. Al contrario, il condono sostitutivo impuro, come indicato in precedenza si caratterizza per l'effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione della prestazione tributaria e nulla ha che vedere con i meccanismi di eliminazione o attenuazione delle sanzioni.

Esso è stato largamente utilizzato dopo la riforma tributaria degli anni settanta ed in particolare con i condoni del 1973, del 1982, del 1991 e del 2002. A tal proposito occorre sottolineare che il condono impuro “non è in alcun modo riconducibile alla nozione di condono fiscale l'istituto dell'accertamento con adesione, che consente una determinazione quantitativa del tributo più favorevole al contribuente, in quanto non ha una *ratio* premiale, ma rappresenta un procedimento amministrativo finalizzato all'esatta ricostruzione della fattispecie imponibile attraverso la partecipazione del contribuente”³⁷.

Estesa perché spesso prevede anche l'immunità dalle verifiche per le passività fiscali passate, e talvolta future. La durata e l'intervallo temporale su cui si basa un condono deve essere considerata una variabile fondamentale al fine di capire l'entità dello stesso condono ed il numero di soggetti che aderiranno alle sanatorie. Sempre volendo creare una sorta di discriminazione tra le diverse tipologie di condoni, occorre puntualizzare che una definizione che possiamo definire usuale di condono coincide molto spesso con una sanatoria che nasce e viene sviluppata per coprire passività recenti o passate che rientrano ancora nel termine di scadenza

³⁷ A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, III, 125 e ss.

dell'obbligo fiscale³⁸. Diventano condoni “estesi” nel momento in cui i benefici del condono fiscale per i partecipanti si estendono anche al futuro, attraverso vari accantonamenti per ridurre le passività future previste. Del resto, in alcuni condoni³⁹, i partecipanti che hanno aumentato i loro successivi redditi dichiarati di una determinata percentuale per diversi anni sono stati esentati da future verifiche su quegli anni, salvo gravi violazioni.

Un altro aspetto importante del condono fiscale è costituito dalle informazioni comunicate dai partecipanti, che servono a condizionare i loro futuri pagamenti previsti. Alcuni condoni⁴⁰ prevedono addirittura la cancellazione gratuita delle passività passate, a condizione che l'ultima dichiarazione dei redditi del contribuente sia stata veritiera. Quando viene presentata una nuova dichiarazione dei redditi, l'amministrazione fiscale di solito mantiene i suoi pieni poteri di controllo. I contribuenti che partecipano a un condono possono anche essere soggetti a una sorveglianza speciale negli anni successivi⁴¹. Naturalmente queste politiche riducono l'attrattiva dell'amnistia stessa e il suo potenziale come fonte di entrate immediate⁴². Se il governo è principalmente interessato ad aumentare le entrate e ad incoraggiare la partecipazione per aumentare i proventi dell'amnistia poteri di controllo contabile possono essere limitati o esclusi, e l'anonimato può essere offerto ai partecipanti all'amnistia. La discriminante, quindi, alla base della tipologia e

³⁸ A. PUGIOTTO, *Per un rinnovato statuto costituzionale della clemenza collettiva*, Riv. It. Dir. Proc. Pen., 2018, I, 109

³⁹ Ad esempio si pensi alle sanatorie fiscali dei primi anni del nuovo millennio uno per tutti L. 289/2002, Gazzetta Ufficiale

⁴⁰ Ibidem

⁴¹ S. MEDICI, *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità comunitaria dell'istituto del condono in materia di IVA*, Riv. Dir. Trib., 2009, I, p. 34. e ss.

⁴² F. PICCIAREDDA, voce *Condono, diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. VIII, Roma, 1988, 3, 258 e ss.

della definizione delle caratteristiche del condono è racchiusa in modo diretto negli obiettivi del legislatore che deve perseguire determinati fini, legati alle entrate immediate.

I condoni che hanno un maggiore impatto sulle entrate fiscali correnti sono sicuramente quelli che si basano sull'anonimato. Un modo per raggiungere questo obiettivo è quello di consentire ai partecipanti di rivelare le proprie passività e di effettuare i pagamenti del condono a terzi (ad esempio una banca)⁴³, che rilascia un certificato da utilizzare come scudo in caso di future verifiche fiscali: il condono fiscale italiano del 2001 per il rimpatrio dei capitali con queste caratteristiche è stato chiamato "scudo fiscale"⁴⁴. L'obiettivo di tale tipologia di provvedimenti sarebbe quello di recuperare gettito in modo sicuro, certo e rapido – oltre che volontario⁴⁵. Volendo mutuare una celebre espressione utilizzata da autorevole dottrina⁴⁶, tale prassi realizzerebbe una sorta di “giano bifronte” che da una parte incita a percepire il fisco come una entità collaborativa con la quale dialogare per mettersi in ordine con i propri impegni di natura tributaria, dall'altra in grado di assicurare una sorta di *compliance* con riferimento a tutti quei contribuenti che si sono rivelati onesti, imponendo a chi volesse regolarizzare le proprie precedenti infra-

⁴³ A. BENAZZI, *Accesso al condono e principi di costituzionalità*, Riv. Giur. Trib., 2003, III, 129

⁴⁴ G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in Fisco, 2003, 80

⁴⁵ CAVALLINI, *Il nuovo delitto di "false risposte all'amministrazione finanziaria", tra vecchie e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in Riv. dott. comm., 2012, II, pp. 313 ss

⁴⁶ Frequente è l'impiego sinonimico dei termini obbligo e dovere in ambito giuridico. In tema si veda R. GUASTINI, *Dovere giuridico*, in *Enc. giur.*, Torino, 1989, p. 1 e ss. che definisce “'dovere' (o anche 'obbligo') la situazione svantaggiosa di un soggetto al quale una norma imperativa comanda di tenere un dato comportamento nei confronti (nell'interesse, o comunque a vantaggio) di un altro soggetto”, il quale il più delle volte è titolare di una pretesa o di una corrispondente situazione di vantaggio. “È dubbio, ed è discusso in dottrina, se tutte le norme giuridiche che impongono doveri siano anche attributive di corrispondenti pretese.

zioni, di corrispondere integralmente le imposte evase e i relativi interessi senza ottenere il benché minimo sconto, assicurandosi esclusivamente la riduzione delle pene pecuniarie e la depenalizzazione di gran parte dei reati connessi a questo tipo di trasgressioni, compiute negli anni oggetto di emersione⁴⁷. Ulteriori distinzioni possono essere fatte. Sistemizzando quanto detto, per cercare di creare uno schema di riferimento ed una razionalizzazione rispetto le tipologie di condoni, si potrebbe parlare di sanatorie più o meno ristrette a seconda delle esigenze di bilancio di un determinato sistema tributario, nel momento in cui lo stesso condono viene proposto⁴⁸.

Un condono con una base “ristretta” potrebbe richiedere ai contribuenti di pagare tutte le tasse, gli interessi e le sanzioni civili, ma evitare le conseguenze penali delle proprie inadempienze. Una forma più ampia di condono richiederebbe ai contribuenti di pagare tutte le tasse e interessi dovuti, ma potrebbe sanare tutti gli interessi civili oltre alle sanzioni penali associate al mancato adempimento agli obblighi tributari⁴⁹.

Un ulteriore forma potrebbe cancellare gli interessi legali non versati sull'imposta dovuta⁵⁰. L'estensione del condono è, quindi, una discriminante fondamentale per

⁴⁷CAVALLINI, *Il nuovo delitto di “false risposte all'amministrazione finanziaria”, tra vecchie e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, II, pp. 313 ss

⁴⁸S. MEDICI, *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità comunitaria dell'istituto del condono in materia di IVA*, *Riv Dir Trib.*, 2009, I, p. 34. e ss.

⁴⁹A. BENAZZI, *Accesso al condono e principi di costituzionalità*, *Riv. Giur. Trib.*, 2003, III, 129

⁵⁰In tal caso il parallelismo con l'istituto del ravvedimento operoso è da considerare centrale per capire tale forma di condono. Ad esempio dal 1° gennaio 2020, la misura dello 0,8% annuo, applicabile fino al 31 dicembre 2019, passerà allo 0,05 per cento. Nuova misura che sarà applicabile anche nei casi in cui è il contribuente che dovrà ricevere pagamenti con gli interessi legali. La modifica del saggio legale è disposta dal Dm Economia del 12 dicembre 2019, pubblicato sulla «Gazzetta Ufficiale» 293 del 14 dicembre 2019.

individuare le tipologie⁵¹. La forma ampia di condono è certamente quella che sana tutti quanti gli elementi associati al mancato pagamento e, quindi, interessi e sanzioni civili e penali. L'intento chiaramente non è tanto quello di fare cassa ma di andare ad individuare gli evasori, o meglio, contribuenti fantasma che non risultavano assolutamente all'interno dei database del fisco.

Altra distinzione che caratterizza i condoni è quella legata direttamente alla possibilità di partecipazione al condono da parte dei contribuenti. Si potrebbe discriminare tra condoni che ammettono a partecipare tutti quanti i contribuenti che ne fanno richiesta o limitare la partecipazione a coloro i quali non hanno a carico reati penali, legati agli adempimenti tributari. Oltre alle differenze tra sanatorie, come detto, riguardanti la loro estensione temporale, la base imponibile o la scelta di tutelare l'anonimato o meno, esistono delle peculiarità rispetto gli interventi a sostegno dei condoni stessi⁵².

Molto spesso si utilizzano le sanatorie per introdurre, successivamente, delle misure molto più rigide e stringenti⁵³. Questi ulteriori interventi includono spesso sanzioni più severe per l'evasione fiscale, la riorganizzazione delle attività e delle capacità legali dei revisori dei conti, la modifica delle leggi che regolano i taxshelter, l'utilizzo dei fondi raccolti attraverso il condono per finanziare le attività di enforcement. Una giustificazione tradizionale spesso fornita per la concessione di un condono fiscale è che circostanze particolari possono motivare violazioni indesiderate della legge o errori da parte dei cittadini. Un esempio, potrebbe esse-

⁵¹ A. TOMASSINI, *La nuova procedura di "voluntary disclosure": conferme e (vecchie e nuove) criticità*, *Corriere Tributario*, n. 44, 2016, p. 3372 ss.

⁵² G. ZAGREBELSKI, *Amnistia, indulto e grazia. Profili costituzionali*, Milano, 1974, 83

⁵³ A. PUGIOTTO, *Per un rinnovato statuto costituzionale della clemenza collettiva*, *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 2018, I, 109

re quello di andare a sanare una sorta di incertezza normativa conseguente alla disorganica sovrapposizione dei termini di decadenza per gli accertamenti (non coordinati con sufficiente chiarezza) introdotti nell'ordinamento giuridico. Questo, quindi, vale soprattutto per i condoni che accompagnano enormi riforme fiscali o in altri campi correlati, o che vengono concessi dopo grandi sconvolgimenti come il cambiamento di regime politico, i cambi di valuta e così via. In questi casi, l'amnistia è ben fondata in termini di equità e non dovrebbe essere dannosa in termini di efficienza, in quanto dovrebbe essere inaspettata (e non indurre un aumento dell'evasione ex ante) ed è improbabile che si ripeta (e non incoraggerà la successiva evasione). Ad esempio, con riferimento al contesto italiano, occorre sottolineare che parlare di tipologie di condono fiscale potrebbe essere considerato, come sostenuto da parte della dottrina⁵⁴, decisamente molto complicato visto che tale tipologie di sanatorie sono storicamente messe in atto con delle motivazioni legate ad aspetti che possiamo definire contingenti. Il primo condono, che ha riguardato le imposte per la generalità dei contribuenti, è arrivato con la finalità di facilitare il passaggio da un sistema ad un altro⁵⁵. E questa è la motivazione che, per giustificare le più recenti sanatorie, viene sollevata da più parti, dimenticando però che la riforma tributaria progettata non è ancora pronta. Al di fuori della sua funzione di regime transitorio, il condono si è inflazionato come strumento di politica economica e insieme di demagogia. Paradossalmente, è un difetto della democrazia. Sia dall'analisi storica che dalle motivazioni apportate quando si è passati da un sistema ad un altro (come è accaduto nel 1971, con la riforma generale

⁵⁴ E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, *Dir. Prat. Trib.*, 2003, 423-440.

⁵⁵D.l. 5 novembre 1973, n. 660, Agevolazioni per la definizione delle pendenze in materia tributaria

del sistema tributario, e nel 1982, con la riforma delle sanzioni penali), si evince che non esiste nessun principio dottrinale, né politico, per sostenere che il potere legislativo compie attività costituzionalmente corrette quando approva un condono⁵⁶. Tale tipologia di condono è quindi da considerare funzionale al passaggio dell'intero sistema fiscale verso nuove forme di controllo e di funzionamento generale dell'imposizione fiscale⁵⁷. La riforma del 1971 introdusse, ad esempio, nuove imposte (come Irpef, Irpeg e Iva, per citare le più importanti) e nuovi strumenti di accertamento che posero il governo di fronte al problema di risolvere con una legge il passaggio dal vecchio sistema, ritenuto insopportabile, ad uno nuovo che si voleva rendere sopportabile⁵⁸. Gli obiettivi della riforma del 1971 furono: la definizione automatica e sollecita delle controversie al momento dell'entrata in vigore della riforma di modo che gli uffici potessero dedicarsi ai nuovi compiti; procurare un immediato e consistente gettito che compensasse la perdita di entrate prevista per la fase transitoria. Il condono fiscale può essere considerato anche una forma di grazia che condivide alcune caratteristiche con altre istituzioni passate o recenti in campo religioso (giubilei, indulgenze), penale o civile (amnistie per immigrazione clandestina, violazione di norme regolamentari, ecc.). La previsione di statuti di prescrizione per alcuni obblighi di legge e anche per i reati può anche essere considerata come un caso limitante di amnistia permanente che potrebbe essere razionalizzato sulla base del fatto che, col passare del tempo, senza un'effettiva applicazione della legge, i vantaggi netti di un'applicazione tardiva tendono

⁵⁶ Questo, secondo la giurisprudenza costituzionale, può essere proposto solo dal Governo per procurare entrate aggiuntive e per decongestionare il contenzioso

⁵⁷ A. PUGIOTTO, *Per un rinnovato statuto costituzionale della clemenza collettiva*, Riv. It. Dir. Proc. Pen., 2018, I, 109

⁵⁸ A. BENAZZI, *Accesso al condono e principi di costituzionalità*, Riv. Giur. Trib., 2003, III, 129

a scomparire o addirittura a trasformarsi in svantaggi, come detto in apertura al presente paragrafo. In effetti il condono adottato nel 1973 presenta delle caratteristiche simile agli altri provvedimenti tipici di quella clemenza della quale abbiamo già accennato che si sono succeduti successivamente sino ai giorni nostri, come ad esempio quella datata 1982 (Legge n. 429 del 1982), oppure il condono del 1991 (Legge 30 Dicembre 413/1991). Tutti questi condoni hanno fornito un completo sgravio fiscale per le imposte precedentemente non dichiarate⁵⁹. I contribuenti senza alcuna nuova dichiarazione della base imponibile, ma solo pagando una percentuale fissa dell'imposta lorda già pagata, hanno potuto beneficiare di esenzione totale e di futuri controlli fiscali. Tuttavia, sempre per i motivi prima specificati non sempre il condono riesce nell'intento di raccogliere entrate e risorse monetarie. Da sempre la dottrina giuridica⁶⁰ ed economica, guardando al nostro Paese ha cercato di sottolineare che il fattore cruciale nella valutazione di un condono è sicuramente quello di bilanciare effetti di lungo e di breve periodo. Nel breve termine, l'offerta di un condono fiscale potrebbe aumentare il tasso di adempimento consentendo l'emersione dei contribuenti e del valore imponibile dall'economia sommersa⁶¹. Diversi potrebbero essere poi gli effetti correlati alle modalità di attuazione. Ad esempio, la legge italiana di condono fiscale del 2001, DL n. 350/2001, convertito in legge dalla Legge n. 409/2001, prevedeva un'opzione tra: (i) il pagamento di una sanzione pari al 2,5% dell'ammontare da

⁵⁹ A. PUGIOTTO, *Per un rinnovato statuto costituzionale della clemenza collettiva*, Riv. It. Dir. Proc. Pen., 2018, I, 109

⁶⁰ E. DE MITA., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, Dir. Prat. Trib., 2003, 423-440.

⁶¹ MAIELLO, *La politica delle amnistie*, in L. Violante (a cura di), *Storia d'Italia, Annali. La criminalità*, Torino, 1997, 935 ss., da cui sono tratte anche le due espressioni citate testualmente (rispettivamente, 956 e 943).

condonare; e (ii) la sottoscrizione di titoli di Stato italiani ad un tasso di interesse inferiore a quello di mercato, per un importo pari al 12% della somma da regolarizzare. La Commissione europea ha dovuto esaminare se la seconda opzione (la sottoscrizione di un certo importo di titoli di Stato) poteva essere ritenuta finanziariamente equivalente al pagamento della sanzione del 2,5%, dato che, qualora si fosse configurato un incentivo alla sottoscrizione di titoli di Stato, questa seconda opzione avrebbe potuto costituire una violazione dell'articolo 63 del Trattato TFUE sulla libera circolazione dei capitali. Ai sensi del disposto normativo è vietata ogni forma di restrizione sui movimenti di capitali e sui pagamenti non solo tra Stati Membri ma anche tra Stati Membri e paesi terzi. Infatti il Trattato di Maastricht, abrogando gli articoli 67-73 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (CE) che prevedevano una liberalizzazione progressiva della circolazione dei capitali, ha introdotto una completa liberalizzazione del movimento dei cambi⁶².

Il condono fiscale italiano del 2001 ha sollevato anche un problema per quanto riguarda la riservatezza della dichiarazione. La dichiarazione anonima era, infatti, consentita solo agli investitori che optavano per il rimpatrio dei capitali, mentre gli investitori che decidevano di mantenere i loro capitali all'estero dovevano di-

⁶² La libera circolazione dei capitali è l'unica tra le libertà fondamentali, in forza dell'effetto erga omnes, a trovare applicazione anche nei confronti di paesi terzi. Ogni ostacolo ai movimenti di capitale e sui pagamenti è dunque proibita, andando ben oltre una discriminazione basata sulla cittadinanza (sul tema, si veda la sentenza C-367/98, Commissione vs Portogallo, punto 44). Cfr. E. A. PALMITESSA, *Interpretazione degli articoli 63 TFUE partecipazione in fondi di investimento non residenti*, BusinessJUSS, Il mondo del diritto cambia, 2011, p. 12 e ss.

chiarare personalmente all'amministrazione finanziaria i propri depositi in banche estere⁶³.

La Commissione ha tuttavia ritenuto che questa differenza di trattamento (dichiarazione anonima ad una banca italiana, rispetto ad una dichiarazione nominativa all'amministrazione finanziaria) fosse la conseguenza inevitabile dell'opzione esercitata dal contribuente di mantenere il proprio capitale all'estero, dal momento che per l'amministrazione finanziaria si rendevano necessarie ulteriori informazioni che potevano essere fornite solo con la dichiarazione nominativa del contribuente, al fine di verificare se la sanzione del 2,5% fosse stata correttamente calcolata e pagata. L'ultimo aspetto del regime italiano di condono fiscale che ha sollevato dubbi di compatibilità con il diritto dell'Unione Europea, riguardava il ricorso esclusivo alle banche con sede in Italia previsto dalla legge di condono per poter esercitare l'opzione di rimpatrio dei capitali. Questo aspetto avrebbe potuto comportare infatti una discriminazione nei confronti delle banche con sede in altri Stati membri, con un'eventuale violazione del principio della libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione Europea. Da un punto di vista strettamente tecnico le tipologie di condono divergono anche con riferimento proprio alla tecnica legislativa utilizzata. In Italia, almeno prima degli ultimi provvedimenti di amnistia, il condono è stato sempre riprodotto con pochissime variazioni nelle principali sanatorie che si sono succedute a partire dal 1973. L'imposta, dovuta in base alla legge ordinaria, è usualmente aumentata o diminuita in base allo stadio dell'accertamento. Possiamo dire che, tendenzialmente, vengono aumentate di una qualche percentuale arbitrariamente formulata le imposte dichiarate, e simmetri-

⁶³ A. BENAZZI, *Accesso al condono e principi di costituzionalità*, Riv. Giur. Trib., 2003, III, 129

camente vengono ridotte quelle accertate dall'Amministrazione. Per le imposte decise dal giudice ci si regola in base alla soccombenza⁶⁴.

Quindi, volendo riassumere le formulazioni dei condoni emanati a partire da quello che accompagnò la riforma, vediamo che nel condono del 1973, per la dichiarazione, le imposte sono commisurate al maggior imponibile tra quello dichiarato dal contribuente e l'ultimo imponibile definito nei modi ordinari, aumentato del dieci per cento; in caso di accertamento notificato, è ridotto l'imponibile accertato dall'ufficio di un importo pari al quaranta per cento della differenza tra l'imponibile stesso e quello dichiarato dal contribuente e di un ulteriore importo pari al venticinque per cento dell'importo dichiarato; le medesime riduzioni si applicano anche alla sentenza di primo grado ancora suscettibile di impugnazione; condizioni parzialmente diverse sono poi previste a seconda che la sentenza possa essere impugnata in via principale dal contribuente o dall'Amministrazione⁶⁵. Nel condono del 1982, la dichiarazione originaria del contribuente è aumentata del venticinque per cento per ciascuna imposta lorda; <<in caso di accertamento notificato, la controversia si estingue se la dichiarazione integrativa reca un imponibile non inferiore alla somma del sessanta per cento dell'imponibile accertato dall'ufficio e del quindici per cento dell'imponibile dichiarato dal contribuente; è prevista poi la possibilità di definire le controversie pendenti in materia di imposte dirette abolite con la riforma del 1971, mediante il pagamento di una somma calcolata su di un imponibile pari ai due terzi di quello accertato dall'ufficio; in assenza di una norma espressa, è da ritenersi che le liti pendenti aventi ad oggetto le

⁶⁴ E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, Dir. Prat. Trib., 2003, 423-440.

⁶⁵ A. BENAZZI, *Accesso al condono e principi di costituzionalità*, Riv. Giur. Trib., 2003, III, 129

imposte sui redditi introdotte con la riforma si definiscano mediante l'applicazione della disposizione concernente l'accertamento notificato>>⁶⁶. Nel condono del 1992, la definizione sulla base della dichiarazione avviene versando un importo pari al venti per cento dell'imposta lorda quale risulta dalla dichiarazione originaria (percentuale che diventa del diciotto e del quindici per cento con l'aumentare dell'imposta); in presenza di un atto di accertamento, <<la controversia si estingue se la dichiarazione di condono reca un imponibile non inferiore alla somma del sessanta per cento dell'imponibile accertato dall'ufficio e del quindici per cento dell'imponibile dichiarato dal contribuente; in presenza della decisione di primo grado, la controversia si estingue se la dichiarazione integrativa reca, rispetto alla dichiarazione originaria, un maggiore imponibile non inferiore al venti per cento del maggiore imponibile accertato dall'Ufficio e non inferiore all'ottanta per cento del maggiore imponibile stabilito dalla commissione tributaria; in presenza di decisione di organi giurisdizionali superiori al primo, la dichiarazione integrativa deve recare, rispetto alla dichiarazione originaria, un maggiore imponibile che risulti non inferiore al quindici per cento del maggiore imponibile accertato dall'ufficio e non inferiore al novanta per cento del maggior imponibile stabilito dal giudice>>⁶⁷.

Nel condono del 2002, la definizione sulla base della dichiarazione avveniva col versamento di un importo pari all'otto per cento dell'imposta lorda risultante dalla dichiarazione originaria (la percentuale scende al sei e al quattro per cento con l'aumentare dell'imposta); in presenza di atto di accertamento, la definizione si

⁶⁶ E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, Dir. Prat. Trib., 2003, 423-440.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 435 e ss.

perfeziona col versamento di una percentuale riferita alle maggiori imposte complessivamente accertate (trenta, trentadue o trentacinque per cento a seconda dell'aumentare della somma accertata).

3 - Il condono fiscale tradizionale “puro” e la sua logica clemenza le ex articolo 79 della Costituzione: integrale e tempestivo pagamento del debito erariale

Il condono fiscale è definibile, anche sulla base di quanto affermato in precedenza come un insieme di atti più o meno tipici <<diretti all'abbandono di pretese sanzionatorie di natura amministrativa e civile connesse ad atti illeciti pregressi, qualora si realizzino determinate fattispecie previste dalle norme di riferimento>>⁶⁸. E' questa una delle definizioni fornite da Tesauro che accanto a tale concetto affianca poi una serie di altre definizioni che tendono a distinguere le diverse tipologie di condono che abbiamo parzialmente descritto. Il condono è definito, puro, quando limitato ad abbuonare delle sanzioni, per escludere gli effetti sull'imposta e sugli interessi. In tale accezione e, quindi, in quella che potremmo definire la

⁶⁸ F. TESAURO, *Solidarietà e condono*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 537

sua “purezza” il condono fiscale è aderente a quella logica della clemenza costituzionalmente garantita nel nostro ordinamento attraverso l’articolo 79.

Accanto a tale tipo di condono si affiancano condoni che la stessa dottrina⁶⁹ ha definito impuri che sono molto più numerosi rispetto al condono puro in cui <<il premio per i contribuenti non si sostanzia soltanto nell'abbandono delle sanzioni, ma nella modifica e rideterminazione di elementi essenziali del tributo, quali - in una elencazione indicativa e non tassativa - i presupposti, le regole sulla determinazione della base imponibile, le aliquote, le deduzioni, i divieti di compensazione e di rimborsi, al verificarsi delle condizioni previste dalle normative>>⁷⁰.

Le definizioni date, in ogni caso, non danno riferimenti esaustivi, in grado di tener conto di tutte le molteplici disposizioni e fattispecie sottese; si tratta di un istituto da sempre contestato dalla dottrina, ma giustificato dal giudice delle leggi in quanto istituto meramente procedimentale, in grado di decongestionare il contenzioso, permettendo, nel contempo, di acquisire entrate pubbliche⁷¹. Questo perché nel corso degli anni il condono fiscale puro si è evoluto e quindi ha interessato la fase di determinazione del tributo consentendo al contribuente non di beneficiare di un atto di clemenza legato agli aspetti sanzionatori che caratterizzano il mancato versamento delle imposte, così come la scorretta o omessa determinazione delle stesse. Autorevole dottrina⁷² ha, nei fatti, parlato di ampliamento dell’oggetto del-

⁶⁹ R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2011,II, 478

⁷⁰ E. DE MITA *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Jus*, 2003, nota 41, pp. 437-440

⁷¹ S. LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, *Jus*, 2019, p. 1 e ss.

⁷² G. LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, cit., p. 1 e ss.

la legislazione condonistica che ha finito anche per superare i confini della costituzionalità di alcuni provvedimenti⁷³ per andare a generare degli introiti fiscali molto comodi in situazioni di particolare necessità per le casse dello Stato⁷⁴. In tal caso il condono ha svolto le funzioni di un'autotassazione dei contribuenti, utile per sopperire a carenze di gettito sempre maggiori all'interno del bilancio dello Stato⁷⁵. I promotori di tali condoni "impuri" hanno quindi agito, storicamente, svolgendo un doppio gioco: da una parte promosso tali misure per rimpinguare – sebbene molto parzialmente – le casse dell'erario; per altro verso mascherato i condoni impuri come una sorta di provvedimento necessario per andare a facilitare l'attività degli Uffici Finanziari, ridurre il contenzioso tributario e cercare di rilanciare una nuova stagione in grado di rendere il carico fiscale più sopportabile e, quindi, favorire una nuova ripartenza⁷⁶.

Nella sua accezione più "pura" il condono fiscale poggia, invece, delle solidi basi all'interno del complesso sistema delle fonti che regola e genera il nostro ordinamento. Del resto, compito della dottrina⁷⁷ è stato, nel corso degli anni, quello di valutare non solo la coerenza di un istituto come il condono con i principi costituzionali, ma anche la sua ragionevolezza interna: o il condono è del tutto arbitrario,

⁷³ R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2011, II, 478

⁷⁴ C. RUGA RIVA, *Sanatorie, condoni, «indultino»: forme e limiti costituzionali dell'impunità retroattiva*, in *Riv. trim. dir. pen. dell'ec.*, 2004, p. 206

⁷⁵ G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il fisco*, 2003, 6, 795

⁷⁶ F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, 11, 971

⁷⁷ G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, cit., 2003, 6, 795

o un collegamento con l'ordinamento esistente deve pure averlo⁷⁸. Tale collegamento è dato dalla definizione che la legge stessa dà del condono: questa diventa un diritto del contribuente, posto che è possibile impugnare l'atto di rigetto da parte della finanza della domanda di definizione agevolata dei tributi⁷⁹.

Il condono fiscale trova nell'articolo nell'articolo 53 e 79 della Costituzione i suoi cardini sui quali verificarne la sua compatibilità e logicità con i principi del nostro ordinamento. Capacità contributiva e interesse fiscale, in quanto espressivi di valori riconducibili rispettivamente alla logica individuale ed alla logica collettiva, costituiscono così i termini fondamentali della dialettica «individuo-comunità» che innerva ogni fattispecie normativa di confronto tra esigenze generali e diritti dell'individuo, tra doveri di solidarietà e tutela della sfera di libertà, e dunque ricorre tipicamente nell'ordinamento tributario. In questa prospettiva, si può indubbiamente qualificare la norma contenuta nel 1° comma dell'art. 53 Cost. come la regola fondamentale del rapporto tributario.

Il 2° comma dell'art. 53 dispone invece che «il sistema tributario è informato a criteri di progressività». Si tratta di una regola a carattere eminentemente programmatico il cui rilievo sistematico è indubbiamente meno pregnante rispetto al 1° comma e che, infatti, nella sensibilità dottrinale e giurisprudenziale è stata riportata ad un connotato non fondamentale dell'ordinamento tributario. Tale norma, invero, si correla funzionalmente al 1° comma esprimendo un valore teleolo-

⁷⁸ F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, cit., 2010, 11, 971

⁷⁹ F. TUNDO, *Definizione delle liti in Cassazione ed in Commissione tributaria centrale*, in cit., 2010, 24, 1897

gicamente connesso alla dialettica costituzionale dell'interesse fiscale e della capacità contributiva.

Per la verifica di costituzionalità, il principio più importante dal quale partire è quello della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione) soprattutto nel caso dei condoni impuri che vanno ad intaccare, come vedremo, il sistema fiscale creando una sorta di tassazione alternativa⁸⁰: se la legge ordinaria ha disciplinato le imposte in modo da operare un riparto delle entrate secondo criteri di una data capacità contributiva oggetto delle singole imposte, la legge di condono non è incostituzionale perché rivede quel riparto collegando la variazione a nuovi indici di capacità contributiva⁸¹; lo <<è piuttosto perché introduce criteri del tutto arbitrari ed astratti, negando inoltre il rimborso delle imposte già pagate ed eccedenti quelle condonate e assumendo come presupposto gli atti formali della procedura di accertamento, che, come tali, non sono indici di capacità contributiva, o addirittura imponendo il condono per più periodi anche per chi non vi avrebbe interesse>>⁸².

La definizione che si ottiene col condono ha, secondo parte della dottrina⁸³ natura sostanziale equivalente alle forme di accertamento definitivo, col vantaggio di una riduzione dell'imposta astrattamente dovuta, ma con tutte le conseguenze che ne

⁸⁰ S. LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, cit., p. 1 e ss.

⁸¹ G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in cit., 2003

⁸² Le questioni di costituzionalità relative ai condoni ormai sono state in parte risolte dalla giurisprudenza della Corte e quindi, dal punto di vista pratico, credo che non possano essere coltivate illusioni su un mutamento di indirizzo (Corte Cost. 172/1986). La definizione agevolata per condono è cosa diversa da ogni tipo di agevolazione. Ora, essa attiene ai rapporti controversi o controvertibili, e quindi non mi pare che possa essere persuasiva la giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. 155/2005) quando configura il condono come definizione meramente formale, preclusiva soltanto del potere delle parti di rimettere in discussione il rapporto tributario. Cfr. R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2011, II, 478

⁸³ F. BATTISTONI FERRARA, *Condono*, (dir. trib.), in Enc. dir., agg., V, Milano, 2001, 250;

seguono in ordine alla riscossione: così, se l'imposta risultante dal condono è inferiore agli acconti in qualsiasi modo corrisposti, si ha diritto al rimborso⁸⁴.

Con riferimento all'articolo 79 della Carta Costituzionale, in merito alla collocazione del condono all'interno dello schema più generale del concetto giuridico di clemenza così come presente nel nostro ordinamento, occorre dire che l'unica tipologia di condono in grado di non presentare delle problematiche sarebbe quello puro, come detto⁸⁵. Rientrerebbe in tal caso in uno schema di remissione delle sanzioni: una mancata irrogazione di una sanzione pur essendo certa e riconoscibile oltre che accertata la presenza di un determinato illecito. Questa remissione è disposta da un organo diverso da quello che è competente, in via ordinaria, ad irrogare la sanzione in seguito alla commissione dell'illecito. Infine, l'interesse perseguito dall'organo remittente può essere diverso da quello «sottostante al rapporto illecito-sanzione»⁸⁶.

Nel condono fiscale si ha una remissione collettiva delle sanzioni associate al mancato versamento delle imposte o al comportamento evasivo in generale volto ad occultare l'imponibile che non è legato al soggetto che ha commesso all'illecito. I provvedimenti di condono si applicano in modo generalizzato a tutti quanti i contribuenti con un atto di clemenza che possiamo definire collettivo⁸⁷. Tale tipo di evidenza è certamente diversa dai provvedimenti di clemenza che

⁸⁴ F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, 11, 971

⁸⁵ S. LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, *Jus*, 2019, p. 1 e ss.

⁸⁶ R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2011, II, 478

⁸⁷ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 296

vengono, invece, pensati per i singoli⁸⁸. A tale ultimo aspetto si collegano ulteriori riflessioni da parte della dottrina⁸⁹ che ha voluto precisare come il condono fiscale proprio per i motivi sopra esposti non compie una rivalutazione *permanente* della condotta illecita, spogliandola del suo tratto di anti giuridicità <<per ammetterla definitivamente nell'ambito del lecito. Esso si limita a rimettere le sanzioni soltanto a quei soggetti che hanno commesso l'illecito nel periodo determinato e che hanno compiuto gli adempimenti previsti entro il termine stabilito. Fuori da questi casi e, quindi, fuori dai due termini temporali (quello della commissione dell'illecito e quello entro cui adempiere alle prescrizioni stabilite) la condotta mantiene la sua caratteristica di anti giuridicità, con la conseguente sottoposizione al regime sanzionatorio>>⁹⁰.

⁸⁸ F. TUNDO, *Definizione delle liti in Cassazione ed in Commissione tributaria centrale*, in op. cit., , 1897

⁸⁹ R. LUPI *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, op. cit., 2004, 153

⁹⁰ Da un punto di vista che possiamo definire storico occorre puntualizzare che con la legge costituzionale 6 marzo 1992, n. 1 che ha modificato l'articolo 79 Costituzione ha subordinato al volere di una maggioranza la possibilità di realizzare una amnistia. L'articolo 79 della Costituzione e la sua modifica avvenuta nei primi anni Novanta rappresenta, in materia di condono una sorta di spartiacque. mentre, prima della riforma dell'art. 79 Cost., l'amnistia era una strada percorribile con la stessa maggioranza parlamentare richiesta per diverse forme di clemenza (si pensi alla causa di non punibilità), dopo la riforma costituzionale l'amnistia è diventata la strada più impervia e, non a caso, il legislatore è stato indotto a percorrerne altre più agevoli e di non dissimili effetti. In ogni caso, se prima della modifica dell'art. 79 Cost. non era possibile sostenere che una diversa via di clemenza si risolvesse in una amnistia mascherata tale ragionamento - già avallato dalla Corte costituzionale ha conservato validità anche dopo, non essendo consentito ritenere che l'amnistia fosse l'unica forma di clemenza a disposizione del legislatore e che qualunque altro strumento clemenziale dovesse essere considerato aggiramento della Costituzione, quindi illegittimo e precluso al legislatore futuro. In altre parole, la modifica dell'art. 79 Cost. ha ristretto il ricorso all'amnistia ma, certamente, non ha soppresso la possibilità del Parlamento di percorrere strade diverse parimenti di favore (esempio, una depenalizzazione; una causa di improcedibilità, una causa di non punibilità, una causa estintiva del reato, ecc.). Cfr. S. LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi*. Profili costituzionali, Jus, 2019, p. 1 e ss

E' chiaro che tale tipologia di logica trova degli ostacoli insormontabili nel caso dei condoni impuri, ovvero di quei condoni che si riferiscono non solo alle sanzioni, da considerare appunto nello schema della remissione delle stesse, ma anche agli stessi tributi. La massiccia e *regolare* presenza di condoni ce li hanno resi familiari, di conseguenza potrebbe apparire superfluo definirli secondo parte della dottrina⁹¹. Per i «moderni condoni» (come li chiama la Corte costituzionale nella sentenza n. 369 del 1988) il legislatore usa espressioni più pudiche e oscure come «definizione automatica» (finalizzata all'estinzione dei debiti); «dichiarazione integrativa speciale»; «rimpatro»; «procedura di collaborazione volontaria»; «regolarizzazione» (tutti finalizzati all'emersione); «legalizzazione»; «stralcio»; «sanatoria» (degli abusi edilizi)⁹².

Guardando all'articolo 79 della Carta Costituzionale il condono non opera una rivalutazione della condotta illecita che si colloca alla base della sanzione da condonare. Il condono non depenalizza nei fatti in quanto non rende l'illecito commesso lecito e non vale per il futuro. La depenalizzazione opera sia sulle condotte passate e sicuramente crea un riferimento certo per il futuro, al fine di escludere da eventuali procedimenti sanzionatori i comportamenti futuri. Certo è che la depenalizzazione può assumere delle caratteristiche peculiari⁹³. Quella che viene comunemente definita "abolitiocriminis" si ha quando il legislatore abolisce l'illecito, nel senso che una condotta illecita diventa lecita. Occorre dire che un secondo tipo di depenalizzazione <<si ha quando si degradano dei comportamenti

⁹¹ M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali del diritto comunitario e costituzionale* in *Corr. Trib.*, 2010, 3273.

⁹² F. TUNDO, *Definizione delle liti in Cassazione ed in Commissione tributaria centrale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 24, 1897

⁹³ S. LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, cit., p. 1 e ss.

illeciti da penali ad amministrativi. Occorre dire che si potrebbe far, poi, rientrare nel novero delle leggi che tolgono per il futuro il connotato di antigiridicità a una condotta anche un terzo tipo di provvedimenti che sono quelle che trasformano una condotta considerata come illecito amministrativo in una condotta lecita, non più sanzionata>>⁹⁴. È vero che, in quest'ultimo caso, a rigore, non si può parlare di depenalizzazione perché manca all'origine l'illecito penale, ma, ai nostri fini, il meccanismo che si innesca è identico a quello degli altri due casi, perché la legge toglie *pro futuro* il connotato di illiceità (seppur solo amministrativo) ad una condotta. In tale prospettiva, quindi, il condono sarebbe riconducibile all'atto di clemenza in quanto se lo si riconduce allo schema della depenalizzazione pur operando con una logica che possiamo definire *ex post*, si evince che la retroattività favorevole trova il suo fondamento costituzionale nell'art. 3 Cost., mentre il condono sembra porsi in una posizione antinamica rispetto al principio di uguaglianza⁹⁵.

Il condono si avvicina, quindi, ad una sorta di amnistia mascherata. Amnistia che deve essere considerata anche un provvedimento *ex post facta*. In effetti, sia l'amnistia che sia propria e, quindi estingue il reato e blocca l'azione penale, sia

⁹⁴ Conviene precisare subito, però, che nonostante tale meccanismo sia identico a quello delle leggi di depenalizzazione vera e propria, non vuol dire che vi sia una completa sovrapposibilità tra sanzione amministrativa e sanzione penale. Fra i due tipi di sanzione – soprattutto per quanto attiene alle tutele riconosciute all'autore dell'illecito – permangono delle differenze, nonostante le recenti evoluzioni della giurisprudenza costituzionale volte ad assottigliare la distanza tra i due tipi di sanzione e culminate nella recentissima sentenza 21 marzo 2019, n. 63, che ha esteso anche a chi è soggetto alle sanzioni amministrative c.d. "punitive" la retroattività del regime più favorevole, che, fino a quel momento, era riconosciuta solo per le sanzioni penali. Cfr. LA PORTA S, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, op. cit., p. 1 e ss.

⁹⁵ F. TUNDO, *Definizione delle liti in Cassazione ed in Commissione tributaria centrale*, inop. cit., , 1897

quella impropria che interviene dopo che vi è stata la condanna impedendo l'esecuzione della pena, sono molto simili al condono – o meglio – alle modalità di condono che si sono succedute nel corso del tempo in Italia. . Del resto l'amnistia, parte della dottrina l' ha definito come una sorta di forma atipica di definizione del rapporto tributario, che <<prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante una definizione forfetaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile: questa è la concezione del condono secondo la giurisprudenza della Corte, un istituto preordinato ad acquisire allo Stato altre entrate. Si tratta di un indirizzo consolidato, che è servito a legittimare la preclusione di rimborsare somme eventualmente pagate in più rispetto a quelle definite col condono>>⁹⁶. Concettualmente i due istituti sono vicini ma da un punto di vista che possiamo definire tecnico l'amnistia viene concessa con un provvedimento ad hoc come detto precedentemente facendo assimilare il condono ad una sorta di amnistia mascherata perché si approva con legge ordinaria un provvedimento dagli effetti identici a quelli dell'amnistia senza seguire la procedura prescritta dall'art. 79 Cost., che, dal 1992, richiede una maggioranza qualificata⁹⁷. Da un punto di vista più generale i due provvedimenti si differenziano in quanto l'amnistia si rende operativa in situazioni che possiamo definire straordinari e irripetibili che rendono inopportuna la punizione, mentre il condono do-

⁹⁶ S. LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, Jus, 2019, p. 1 e ss.

⁹⁷ A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, Riv. dir. trib., fasc.3, 2003, pag. 191

vrebbe mirare a reintegrare il bene offeso e tutelare beni diversi da quelli tutelati dalla norma incriminatrice⁹⁸

4 Il ravvedimento operoso del contribuente

L'art. 14 della legge n. 408 del 29 dicembre 1990 aveva introdotto nel nostro ordinamento tributario lo strumento del "ravvedimento operoso", intervenendo su talune disposizioni contenute nel DPR n. 600/1973, nel DPR n. 602/1973 e nel DPR n. 633/1972. Tale istituto, com'è noto, consentiva al contribuente d'integrare, facoltativamente, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, la propria dichiarazione per correggere eventuali errori o omissioni mediante una successiva dichiarazione, redatta su modelli stampati, conformi a quelli approvati con decreto ministeriale, a condizione che, anteriormente alla presentazione della predetta dichiarazione integrativa, non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche, e la violazione non fosse stata constatata, ovvero non fossero stati notificati gli inviti e le richieste previsti dall'art. 32, del DPR n. 600/1973⁹⁹. Il "ravvedimento operoso", alla luce della sua natura premiale, è stato collocato dalla dottrina¹⁰⁰ tra gli strumenti di prevenzione

⁹⁸ LA PORTA S., *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi*. Profili costituzionali, Jus, 2019, p. 1 e ss.

⁹⁹ L FERLAZZO NATOLI, P. MONTESANO, *Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs n. 472/1997*, p. 25 e ss.

¹⁰⁰ Il primo intervento correttivo è avvenuto con il D.Lgs. n. 203/1998, e segnatamente con l'art. 2, comma 1, lett. f), che ha integralmente riformulato l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, con maggiore riferimento alle competenze degli uffici ed ai tributi cui si riferiva, prevedendo la possibilità di ottenere la riduzione delle sanzioni irrogabili a condizione che non sia stata accertata la violazione, e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali gli autori o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza. Il secondo intervento, correttivo

ed estinzione della lite tributaria che agiscono nel rispetto del brocardo *audiatur et altera pars*.

Il ravvedimento deve inquadrarsi tra le fattispecie legali di definizione delle sanzioni senza contraddittorio con il contribuente e si presenta come la più significativa espressione di resipiscenza del trasgressore con un comportamento del contribuente diverso dagli illeciti precedenti.

Successivamente, il suddetto quadro normativo, data la disorganicità del sistema sanzionatorio tributario, è stato sostanzialmente modificato attraverso taluni interventi legislativi diretti a coordinare l'intera materia sia per quanto concerne gli illeciti amministrativi che a proposito di quelli penali¹⁰¹. Durante la sua evoluzione storica durata sino a tempi recentissimi, il ravvedimento operoso ha rappresentato uno strumento deflattivo del contenzioso nella direttrice di fondare basi di collaborazione per migliorare il funzionamento del sistema d'imposizione¹⁰².

L'operatività del ravvedimento operoso è stata estesa in coerenza con le indicazioni di cui all'art. 3, comma 133, lett. 1), della legge n. 662/1996, recante la “previsione di circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti strutturate in modo da incen-

dell'art. 13 è stato realizzato con le disposizioni contenute all'art. 6, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), del D.Lgs. n. 422/1998, che, rispettivamente, hanno modificato il comma 1, precisando che la riduzione della sanzione deve riferirsi ad un sesto del minimo edittale, e sostituito il comma 4, prevedendo, nei casi di omissione o di errore che non ostacolino l'attività di accertamento e non incidano sulla determinazione o sul pagamento del tributo, l'esclusione dall'applicazione delle sanzioni se la regolarizzazione avviene entro tre mesi da quando siano state commesse le violazioni. Un ulteriore intervento modificativo è quello realizzato dall'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 506/1999 che ha esteso, al comma 1, lett. c) dell'art. 13, da trenta a novanta giorni il ritardo entro cui è possibile presentare la dichiarazione omessa.

¹⁰¹ L. FERLAZZO NATOLI, P. MONTESANO, *Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs n. 472/1997*, p. 25 e ss.

¹⁰² P. SELICATO, *Reclamo e mediazione: la definizione preventiva delle controversie tributarie dopo le modifiche introdotte dal decreto legislativo 156 del 2015*, in *Neotera*, 2016, p. 5 e ss

tivare gli adempimenti tardivi”. Il ravvedimento, da inquadrarsi tra le fattispecie legali di definizione delle sanzioni senza previo contraddittorio con il contribuente, si presenta come la più significativa espressione di resipiscenza del trasgressore e si concretizza in “un comportamento spontaneo del contribuente nella direzione corrispondentemente inversa a quella illecita precedente”. Non si tratta di una forma di “condono permanente”, ma della valorizzazione della funzione dissuasiva (e non più solo punitiva o preventiva) della sanzione, finalizzata a spingere il trasgressore a porre rimedio ad una posizione caratterizzata da antigiusuridicità, in coerenza con l'impronta punitiva alla base della riforma¹⁰³. A bene vedere, le modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2015 al comma 1 dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 enfatizzano proprio la funzione dissuasiva della sanzione¹⁰⁴. Tale riforma ha preso come riferimento il carico sanzionatorio andando ad offrire una rimodulazione dello stesso al fine di conseguire una sorta di incentivo alla riconciliazione con il fisco. L'articolo citato mette in essere una sorta di riduzione delle

¹⁰³ G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, p. 46 e ss. e p. 93 e ss.

¹⁰⁴ I commi da 634 a 640 dell'art. 1 della predetta legge si innestano in quel processo di rinnovamento della concezione del rapporto Fisco/contribuente che, nel corso degli ultimi anni, ha portato all'introduzione di una serie di misure volte a favorire la cd. tax compliance. La cooperazione tra Agenzia e contribuente ed il volontario adempimento degli obblighi tributari da parte di quest'ultimo, rivestono un ruolo fondamentale nella strategia di lotta all'evasione. In tale prospettiva, la “nuova” disciplina del ravvedimento sembra dare concreta attuazione ad un approccio improntato ad una maggiore trasparenza fiscale, che si concretizza dal lato dell'Agenzia, in una sostanziale modifica della tradizionale “filosofia del controllo” in favore della prestazione di un “servizio” al contribuente, dal lato di quest'ultimo, in una maggiore incentivazione alla rimozione “volontaria” (spontanea, ma anche indotta) delle violazioni. Tale nuovo rapporto è incentrato sulla possibilità per il contribuente (o per il suo intermediario) di verificare gli elementi e le informazioni a disposizione degli Uffici (compresi quelli utili per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione e stima dei medesimi) “al fine di prevenire il possibile intervento dell'Agenzia, o compilando una dichiarazione già conforme a dette informazioni o mediante la integrazione/rettifica della stessa in un momento successivo, ossia in sede di ravvedimento”. Cfr. S. GALEAZZI, *Il nuovo ravvedimento oneroso*, *Riv. Dir. Trib.*, 2014, IX, p. 995 e ss.

sanzioni all'interno di un determinato arco temporale, vincolando il contribuente ad agire tempestivamente e all'interno di determinate dinamiche, pena il pagamento di sanzioni più elevate.

Da un punto di vista che possiamo definire di confronto con la logica alla base del condono si potrebbe affermare che il ravvedimento operoso rientra all'interno di un contesto normativo definito storicamente con il termine premiale¹⁰⁵.

L'idea che si colloca alla base della legislazione premiale è di giustizia: per un verso si riconosce che il trasgressore che spontaneamente si ravvede e opera per rimuovere le conseguenze della violazione deve ricevere un trattamento migliore di quello che persiste nella violazione, per altro verso l'ordinamento può ridurre la sanzione, ma non escluderla, poiché il trasgressore, per quanto ravveduto, merita comunque un trattamento peggiore rispetto a coloro che non hanno commesso alcuna violazione¹⁰⁶. Da un punto di vista che possiamo definire prettamente psicologico, ma comunque attinente alla struttura stessa del condono si può materialmente affermare che si individuano diversi punti di divergenza con il ravvedimento operoso che stiamo analizzando. Su di un piano prettamente formale, ad esempio, con il condono si invita l'evasore a definire ogni pendenza con l'erario così da evitare costosi interventi delle pubbliche autorità; ancora sul piano formale, con l'introduzione di speciali modalità di accertamento, in grado di comportare una immediata definizione della vicenda impositiva e dotare l'erario di un titolo

¹⁰⁵ L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

¹⁰⁶ P. SELICATO, *Reclamo e mediazione: la definizione preventiva delle controversie tributarie dopo le modifiche introdotte dal decreto legislativo 156 del 2015*, in Neotera, 2016, p. 5 e ss

certo sulla base del quale avviare la riscossione¹⁰⁷. Dal lato del contribuente, si può contare sulla certezza del debito, che in base a questo regime applicativo non sarà suscettibile di variazioni, mentre sul piano della finanza pubblica si prevedono delle modalità di riscossione rapide e certe di tributi fino a quel momento evasi¹⁰⁸. Ad esempio, nel condono introdotto con la Legge 289 del 2002 fu previsto, ai fini della corretta applicazione del regime premiale, l'obbligo del versamento integrale dell'importo definito, ovvero della prima rata del pagamento, dilazionabile a fronte della prestazione di garanzia fideiussoria e di modesti interessi. Le norme su indicate aprono una “finestra temporanea” nell'impianto legislativo fiscale, applicativa di un regime derogatorio premiale rispetto alla normativa preesistente, la cui contemporanea vigenza è un presupposto del condono, che sospenderà a livello soggettivo l'operatività della norma (e della sanzione) ordinaria qualora il contribuente scelga di avvalersi di questo meccanismo. Viceversa, qualora non si dia avvio al meccanismo condonatorio, la norma ordinaria continua ad esplicare efficacia. Altra connotazione tipica del condono è la sua retroattività, intesa come applicazione normativa a fattispecie sorte in precedenza e che non hanno ancora visto definito lo stato di “pendenza” dell'obbligazione tributaria, sia perché l'intervento dell'amministrazione finanziaria non ha raggiunto lo scopo finale dell'incasso della somma dovuta, sia perché, a causa del sottrarsi del contribuente all'obbligo tributario, questo non si è estinto con l'adempimento o con la decadenza del potere impositivo dell'amministrazione finanziaria.

¹⁰⁷ R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, p. 27 e ss

¹⁰⁸ G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, p. 46 e ss. e p. 93 e ss.

Le norme in materia di condono sono, inoltre, prive di quei connotati di generalità ed astrattezza poiché dettano regole applicabili solamente in determinate circostanze (individuata in modo estremamente preciso e dettagliato) ed destinate non a tutta la sfera soggettiva di contribuenti, bensì solamente a quelli che siano evasori. La legge di condono affida il perseguimento del fine definitivo da parte del contribuente al compimento di talune manifestazioni di ravvedimento operoso (il c.d. principio di “opzionalità”), rese possibili grazie ad una remissione in termini, che non lasciano dubbi circa la volontà di avvalersi delle opportunità previste dal condono. In tali termini il condono non è riconducibile al fenomeno della legislazione premiale, che è istituto di civiltà giuridica, ma ad una sua più o meno marcata corruzione¹⁰⁹.

Una prima degenerazione rispetto alla legislazione premiale si ritrova nella forma cd. della integrativa semplice. In questo caso, il condono condivide con il ravvedimento operoso la necessità che il trasgressore dichiari il reddito occultato e paghi la relativa maggior imposta¹¹⁰. Ma, a differenza del ravvedimento operoso, nel condono: a) non è applicabile alcuna sanzione; b) c'è addirittura uno sconto sull'imposta evasa nel caso di condono impuro. Infatti, sia l'art. 37 della legge n. 413/1991 che l'art. 8 della legge n. 289/2002 concedono uno sconto d'imposta all'evasore, nella forma indiretta della cd. franchigia sull'accertabile (cioè, dichiarando un maggior imponibile di 100, ci si pone al riparo da maggiori accertamenti

¹⁰⁹ A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, Riv. dir. trib., fasc.3, 2003, pag. 191

¹¹⁰ P. SELICATO, *Reclamo e mediazione: la definizione preventiva delle controversie tributarie dopo le modifiche introdotte dal decreto legislativo 156 del 2015*, in *Neotera*, 2016, p. 5 e ss

per 200)¹¹¹. È chiaro che già con l'esclusione delle sanzioni, che equipara la situazione dell'evasore ravveduto a quella del contribuente originariamente diligente, <<il legislatore infligge un grave *vulnus* all'ordinamento giuridico, poiché pregiudica i criteri di giustizia distributiva che stanno alla base del senso di appartenenza alla comunità. Ma quando all'evasore ravveduto si fa anche uno sconto sull'imposta, non si tratta di pregiudizio, ma dell'ingiustizia eletta a sistema>>¹¹². Tale risultato non è solo sommamente ingiusto sul piano della politica tributaria, ma in palese conflitto con il principio costituzionale della capacità contributiva, poiché, a parità di situazioni base (possesso di reddito o altri presupposti espressione di capacità contributiva), ciò che distingue il condonante dai contribuenti diligenti è proprio e soltanto l'adempimento tardivo del primo rispetto all'adempimento tempestivo degli altri; e proprio in virtù di tale tardività l'evasore ravveduto ottiene uno "sconto d'imposta", cioè è assoggettato ad un carico contributivo inferiore. D'altra parte, <<ciò in cui il condono mostra la sua massima degenerazione rispetto agli istituti della legislazione premiale è nel cd. tombale. È evidente che in questo caso è spezzato ogni legame con la rimozione delle conseguenze della violazione. Anzi il legame è inverso: quanto maggiore è stata l'evasione (e quindi tanto minore l'imposta dichiarata) tanto meno deve pagare il trasgressore. Non si tratta di un premio per il ravvedimento, si tratta di un premio per l'evasione>>¹¹³.

L'effetto caratterizzante il condono è, rispetto al ravvedimento operoso, la definitività di quei rapporti ottenuta con il pagamento di una somma ridotta. Non è una

¹¹¹ G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, p. 46 e ss. e p. 93 e ss.

¹¹² E. DE MITA E, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, op. cit., p. 251 e ss.

¹¹³ A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, Riv. dir. trib., fasc.3, 2003, pag. 191

riconsiderazione della capacità contributiva, ma è un ritocco arbitrario dell'entità dell'imposta che deve essere tale da sollecitare l'interesse all'adesione. Il condono riesce quando aderiscono in tanti: è la rimessione parziale del debito, arbitraria e non generalizzata¹¹⁴. E su tale tipologia di riflessione si fondano tutti quegli orientamenti dottrinali che nei fatti censurano costituzionalmente il condono considerandolo arbitrario e privo di indici apprezzabili di capacità contributiva, preordinata solo al successo dello stesso provvedimento di condono in termini di gettito¹¹⁵. Una eventuale giustificazione del condono sta nel suo successo e quindi le cifre pretese per ottenere la definizione agevolata sono valutate nella loro idoneità ad essere convenienti per i contribuenti renitenti ad essere incentivati. La situazione che si presta alle massime censure di arbitrarietà sono i condoni consentiti per la situazione di omessa dichiarazione (malgrado lo scopo di far emerge-

¹¹⁴Per esempio nel 1982 il condono si accompagnò alla prima criminalizzazione dell'evasione (l'introduzione del DL n. 429/1982) e si sostenne che avrebbe consentito ai contribuenti di "emergere" e al fisco di acquisire i dati per una più efficace repressione dell'evasione futura. Per molto tempo ciò non ha dato frutti, è vero. Ma quando in anni recenti si è finalmente messo mano ad una "civilizzazione" dell'azione amministrativa (Statuto dei contribuenti, contraddittorio preventivo e simili) e si è manifestata fermezza, i miglioramenti sono arrivati: l'andamento crescente dei gettiti degli ultimi anni ne è una dimostrazione. Ma con la recentissima legislazione condonistica si interrompe bruscamente tale processo. Le dichiarazioni riservate tolgono al condono anche quella possibile funzione di "emersione dell'evasione" che ne costituiva l'unica argomentazione a sostegno. Il condono non è più nemmeno tale, ma diventa una sorta di "assicurazione" dell'evasore per la sventurata eventualità di un controllo. Solo in questa prospettiva può essere compreso un linguaggio legislativo di "opposizione" del condono ad un fisco "nemico", che ricaccia il rapporto fisco contribuente nella situazione di sfiducia, sospetto e malafede reciproci da cui si era faticosamente cominciati a uscire. Solo in questa prospettiva possono comprendersi le conseguenze abnormi della legge n. 289/2002 in tema, per esempio, di interposizione fittizia, ove l'interponente non ha bisogno neppure di palesarsi: l'interposto fa il condono riservato e, ove mai il fisco dovesse scoprire la simulazione e contestarla, l'interponente potrà opporre il condono dell'interposto. Cfr. A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, Riv. dir. trib., fasc.3, 2003, pag. 191

¹¹⁵DE MITA E, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 3, 125 e ss.

re gli evasori totali) con la previsione di cifre assolutamente forfetarie che prescindono (necessariamente) da atti d'accertamento.

4.1. -art 9 bis legge 289/2002: definizione degli omessi o ritardati versamenti

L'art. 9-*bis* della legge n. 289 del 2002 consentiva la definizione degli omessi e dei tardivi versamenti delle imposte e delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni presentate attraverso il pagamento di quanto dovuto e dei relativi interessi ovvero, in caso di tardività, esclusivamente degli interessi, senza applicazioni delle sanzioni amministrative¹¹⁶. Tale sanatoria consentiva la definizione agevolata dei ritardati od omessi versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002, per le quali il termine di versamento era scaduto anteriormente a tale data. Nei confronti dei contribuenti e dei sostituti di imposta che provvedevano al pagamento delle imposte e delle ritenute nei termini previsti dalla norma, ovvero delle somme iscritte a ruolo, alle scadenze previste per legge, non si applicava la sanzione amministrativa pari al 30 per cento di ogni importo non versato o versato in ritardo, come previsto dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Le ipotesi disciplinate dal su indicato dettato normativo erano due ed erano legate all'ipotesi del mancato versamento: 1) le violazioni non avevano ancora dato luogo all'iscrizione a ruolo (come previsto dal comma 1) e la definizione avveniva

¹¹⁶ Trenta per cento, così come previste dall'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997.

attraverso il pagamento di quanto dovuto in unica soluzione oppure, nel caso in cui l'importo da versare fosse superiore ad Euro 3.000,00 (per le persone fisiche) o ad Euro 6.000,00 (per gli altri soggetti), rateizzando l'eccedenza, maggiorata degli interessi legali, in tre rate di pari importo; 2) le violazioni erano già state iscritte a ruolo (comma 2) e gli importi dovuti dovevano essere pagati alla scadenza della cartella di pagamento¹¹⁷. Dal punto di vista giurisprudenziale, l'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 richiede che siano svolte alcune riflessioni in merito alla rilevanza da attribuire alla sanatoria dei ritardati od omessi versamenti allorché, in caso di pagamento rateale, siano stati omessi i versamenti delle rate successive alla prima. Si tratta di un aspetto alquanto controverso della disciplina sui condoni fiscali; infatti, a tal proposito, si registrano evidenti differenze interpretative dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla giurisprudenza e a taluna dottrina, nonché, come si vedrà *infra*, nell'ambito della stessa giurisprudenza.

In ordine alle problematiche connesse alla rateazione, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 22/E del 28 aprile 2003, punto 7.3, ha affermato che *“in considerazione della peculiarità della definizione in esame, il beneficio della disapplicazione delle sanzioni compete solo per effetto dell'integrale pagamento degli importi dovuti e, in caso di rateazione, dopo che si è provveduto all'integrale pagamento delle rate”*. Tale considerazione deriva dal fatto che il 9-bis, a differenza di quanto disposto per altre forme di condono, non prevede che la sanatoria sia efficace anche nell'ipotesi di tardivo o omesso versamento di una o più rate successive alla prima. Tale differenza rispetto ad altre definizioni agevolate previste dalla Finan-

¹¹⁷ Successivamente, l'art. 2, comma 45, della Legge 24 dicembre 2003, n. 350 ha permesso la definizione anche delle imposte e delle ritenute dovute alla data del 1 gennaio 2004, mediante il versamento entro il 16 aprile 2004, con le stesse modalità prima richiamate.

ziaria per il 2003 viene giustificata dalla Circolare n. 23/2008 “*dalla circostanza che nel caso dell’art. 9-bis si sanano versamenti già tardivi o omessi, violazione punita, come già detto, con una sanzione amministrativa pari al 30 per cento del tributo non versato o versato tardivamente*”¹¹⁸.

La giurisprudenza di merito ha spesso accolto le eccezioni dei contribuenti in merito alla corretta applicazione di questo strumento condonistico, ritenendo comunque valida la sanatoria in questione anche nel caso in cui le rate successive alla prima non siano state pagate, considerato che le rate successive alla prima possano essere recuperate tramite iscrizione a ruolo ai sensi dell’art. 14 del DPR n. 602/1973 (ovvero, nei casi di ritardato o omesso versamento delle rate successive alla prima, si è ritenuta applicabile la sanzione al 30 per cento delle somme non versate, oltre agli interessi).

Sul piano applicativo, la definizione di versamenti (così come regolata dall’art. 9-bis) è stata equiparata alle altre tipologie di condono di cui alla legge n. 289 del 2002 (artt. 7 e ss.).

¹¹⁸ In proposito nella circolare n. 36/E del 9 agosto 2005 è stato precisato che “ai versamenti dovuti a seguito dell’istanza di definizione ex art. 9-bis non è applicabile l’istituto del ravvedimento di cui all’art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997”. Le Entrate inoltre ravvisano ulteriore conferma di tale tesi nel comma 44 dell’art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 il quale al primo periodo dispone che la notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dagli artt. 7 e ss. della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, è eseguita, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2008, mentre nel secondo periodo del predetto comma 44 tiene distinta la sanatoria di cui all’art. 9-bis stabilendo “che la notifica delle cartelle di pagamento relativa alle dichiarazioni di cui all’art. 36, comma 2, lettere a) e b) del D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, nei confronti dei contribuenti che hanno presentato dichiarazioni o effettuato versamenti ai sensi dell’art. 9-bis della citata legge 289 del 2002” deve essere effettuata entro la medesima data del 31 dicembre 2006. E proprio in ordine al secondo periodo del comma 44 dell’art. 37 del DL n. 223 del 2006, è intervenuta la circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, disponendo che ove i versamenti relativi alla definizione di cui all’art. 9-bis non abbiano condotto alla integrale definizione dei debiti risultanti dalle dichiarazioni originariamente presentate, “il legislatore ha individuato lo stesso termine del 31 dicembre 2008 per la notifica delle cartelle di pagamento dei debiti di imposta che non hanno formato oggetto di definizione”.

L'indirizzo di parte della giurisprudenza di merito è stato però smentito dalla giurisprudenza di legittimità; la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 6370 del 2006¹¹⁹ riguardante un caso di definizione di lite fiscale pendente ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289 del 2002, ha osservato che dalla disposizione del comma 2 di detto art. 16 “emerge la volontà del legislatore di ritenere sufficiente, per la definizione della lite pendente, l'accettazione da parte dell'ufficio competente della relativa domanda presentata dal contribuente, seguita dal versamento delle rate nelle quali sia eventualmente ripartito il pagamento degli importi richiesti dalla norma¹²⁰”.

Inoltre, con la Sentenza n. 18353 del 31 agosto 2007, pronunciandosi con specifico riferimento all'art. 9-bis della legge 289 del 2002, la Suprema Corte si è espressa in senso conforme alla tesi dell'Agenzia delle Entrate, inquadrando la controversia nell'ambito dell'art. 9-bis della legge 27 dicembre 2002, n. 289 e non, come ritenuto dal giudice d'appello, in quella dell'art. 8 dello stesso atto normativo. Si legge infatti nella parte motiva della sentenza “mentre la prima introduce un condono tributario premiale, riconoscendo al contribuente il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie, la seconda concede un condono tributario clemenziale che, basandosi

¹¹⁹ In www.commercialistatelematico.com, pubblicazione del 22 aprile 2008 con nota di BUETTO F. pag. 2 e ss.

¹²⁰ Corte di Cassazione, ordinanza n. 6370/2006 in Cass. Civ., 2007, IV, 852. Questa circostanza appare conclusivamente confermata da altre disposizioni della stessa legge – agli artt. 7, comma 5, quarto periodo (...) dalle quali emerge che nelle ipotesi ivi previste di definizione con pagamento rateale, il mancato versamento della rate successive alla prima non determina l'inefficacia della “definizione automatica” (nei casi previsti dagli artt. 15, comma 5, e 16, comma 2) o della “integrazione” (nei casi previsti dagli artt. 8, comma 3, e 9, comma 12)”.

sul presupposto di un illecito tributario, elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento, ma senza prevedere, come logica vuole, alcuna forma di accertamento tributario straordinario”¹²¹. Infine, con la sentenza n. 26908 del 14 dicembre 2011¹²², la Cassazione ha sancito che l’irregolare versamento delle somme dovute a fronte della sanatoria prevista dall’art. 9-bis della Legge 289/2002 (definizione degli omessi o ritardati versamenti) determina il mancato perfezionamento della definizione e la conseguente inefficacia del condono. Il carattere eccezionale dei cosiddetti condoni "clemenziali", quelli cioè derivanti da un illecito fiscale dovuto al mancato versamento di quanto rappresentato in dichiarazione, fa sì che si perda il beneficio nel caso di mancato puntuale versamento di quanto dovuto: lo ha stabilito la Corte di cassazione, con la sentenza 26908/2011. La legge 289/2002 prevedeva infatti una disapplicazione delle sanzioni per contribuenti e sostituti d’imposta che alla data del 16 aprile 2003 avessero provveduto ai pagamenti delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate l’anno stesso e per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a tale data.

In tal caso le disposizioni previste dall’art. 2, comma 5-*bis* e 5-*ter*, DL 138/2011 (convertito nella legge 148/2011) non determinano il rinnovo dei benefici, ormai irrimediabilmente persi a causa della non corretta corresponsione delle rate, in quanto hanno come unico scopo quello di sollecitare il recupero delle entrate da condono definitive, ma non ancora riscosse. Con tale pronuncia la giurisprudenza ha apportato un contributo ulteriore rispetto ai principi di diritto fin qui espressi,

¹²¹ In pubblicazione del 22 aprile 2008 con nota di BUETTO F. pag. 4.

¹²² In www.fiscooggi.it- inefficace il condono clemenziale se i versamenti non sono tempestivi, pubblicazione del 20 dicembre 2011 con nota di MARVULLI E. pag. 1 e ss.

in perfetta linea con il proprio orientamento prevalente. I giudici hanno deliberato che non è invocabile lo *jussuperveniens* costituito dall'art. 2, comma 5-bis e 5-ter, DL 138/2011, posto che tali disposizioni prevedono: a) la ricognizione delle somme dichiarate e non versate da parte di chi si è avvalso di condoni e sanatorie di cui alla legge 289/2002; b) l'avvio di azioni di recupero del dovuto (con gli interessi) entro la fine del 2011, anche mediante l'invio di un'intimazione a pagare quanto concordato; c) in caso di perdurante inadempienza, l'ulteriore sanzione del 50 per cento delle somme spettanti ed il controllo fiscale degli anni successivi a quelli condonati. Pertanto le disposizioni dettate dal legislatore con il DL n. 138/2011 non fanno rivivere i benefici perduti, ma sollecitano il recupero delle diverse entrate da condono definitive (perché iscritte a ruolo) ma non riscosse, cioè promuovono il pagamento di quanto concordato *“per effetto dell'accertamento condonistico straordinario, effettuato con regole peculiari rispetto a quello ordinario”*; al contrario, nella fattispecie del *“condono clemenziale”* a cui appartiene la definizione per gli omessi e i ritardati versamenti, *“è ultroneo promuovere nuove iniziative recuperatorie per ovvia considerazione che di norma, sulla scorta dell'originario carico fiscale, il contribuente ha già ricevuto la cartella per il saldo della differenza dovuta (ivi compresi sanzioni ed accessori di legge) in ciò riscontrandosi la ricognizione della decadenza definitivamente consumatasi”*¹²³. La *ratio* della l. n. 289 del 2002 era quella di facilitare il sogget-

¹²³ Anche l'Agenzia delle Entrate, in tema di efficacia della sanatoria di cui all'art. 9-bis della legge 289/2002, si era già espressa in senso conforme all'orientamento prevalente della Corte di Cassazione, infatti nella Circolare n. 36/2005 si legge che *“se la definizione non è stata perfezionata la sanzione resta commisurata alle imposte non versate o versate in ritardo come risultanti dal controllo delle dichiarazioni originariamente presentate”*.

to che aderiva alla definizione in modo da non vanificarla per il mancato versamento di una o più rate successive alla prima.

Almeno teoricamente, appare, comunque, possibile colmare la lacuna normativa attraverso lo strumento dell'analogia, cercando cioè elementi comuni alle altre fattispecie di sanatoria che possano essere messi in relazione con l'ipotesi in esame. Tali elementi comuni sembrano sussistere in tutti quei casi laddove si preveda che l'avvenuta presentazione dell'istanza definitiva e il versamento della maggior parte delle somme dovute realizzavano a pieno titolo l'intento del legislatore di facilitare il contribuente che avesse aderito alla sanatoria.

Si può, dunque, ragionevolmente sostenere che, con l'inserimento dell'art. 9-*bis* nel *corpus* normativo della l. n. 289 del 2002, il legislatore abbia inteso rimandare, quanto alla sua disciplina più generale e residuale, a quella già stabilita per gli altri condoni, in modo da consentire, anche in riferimento alla fattispecie disciplinata dall'art. 9-*bis*, il perfezionamento della definizione con il versamento tempestivo della sola prima rata. Occorre, infatti, dire che gli artt 7 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, consentono la definizione, rispettivamente: a) dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto; b) delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, del contributo straordinario per l'Europa, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, nonché dell'imposta sul valore aggiunto. L'art. 8 riprende, con portata generale, l'istituto della cd. integrativa semplice, il ravvedimento senza definizio-

ne automatica¹²⁴.La definizione di cui all'art. 9 è generale, sia perché riguarda tutti i contribuenti, sia perché, nell'ambito delle imposte sui redditi, riguarda tutti i redditi (con la sola esclusione di quelli esteri), sia infine perché riguarda (anzi deve necessariamente riguardare) tutti i periodi d'imposta "aperti" (per anni solari dal 1997 al 2001). La definizione di cui all'art. 7, invece, è speciale, poiché riguarda i soli redditi d'impresa e di lavoro autonomo (quindi soltanto gli imprenditori e gli esercenti arti e professioni) e i soli soggetti con ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro¹²⁵.Ben diverse, poi, almeno in linea di principio, sono le modalità di definizione previste dall'una e dall'altra norma. Infatti, se si prescinde da alcune eccezioni, l'art. 9 è basato sul versamento di una percentuale delle imposte/sanzioni lorde risultanti dalla dichiarazione originariamente presentata, mentre l'art. 7 prevede, ove necessario, l'adeguamento dei ricavi o compensi (e quindi del reddito d'impresa o di lavoro autonomo) all'ammontare risultante dall'applicazione di criteri forfettari già previsti dall'ordinamento (studi di settore e parametri) ovvero da stabilire con decreto d'attuazione e il versamento delle maggiori imposte corrispondenti, aumentate di taluni importi minimi fissi¹²⁶.

Viste le predette caratteristiche, la definizione di cui all'art. 7 trova il suo antecedente più immediato nel cd. concordato di massa di cui all'art. 3 del DL 30 settembre 1994, n. 564, che prevedeva, appunto, la definizione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo per gli anni pregressi, con il versamento delle maggiori imposte risultanti da una proposta di accertamento con adesione formulata dagli uffici sulla base di calcoli statistici condotti sulla massa dei contribuenti. Il concor-

¹²⁴ A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, Riv. dir. trib., fasc.3, 2003, pag. 191

¹²⁵ G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, p. 46 e ss. e p. 93 e ss.

¹²⁶ FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, Riv. dir. trib., fasc.3, 2003, pag. 191

dato di massa, peraltro, era contemporaneo all'introduzione del cd. concordato a regime e seguiva da presso l'introduzione degli studi di settore, cioè di strumenti statistico-forfettari di accertamento dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo¹²⁷. Al contrario del condono il concordato in quanto istituto teorico non ha nulla di premiale. Si tratta di un accertamento del presupposto tributario effettuato in contraddittorio tra il fisco e il contribuente e definito su base negoziale-consensuale. Per sua natura, quindi, è utile quando sull'accertamento del reddito insistono profili strutturali di incertezza che rendono necessario il ricorso a strumenti indiretti di valutazione del *quantum* e, di conseguenza, rendono intrinsecamente opinabile

¹²⁷ In particolare, l'art. 2 bis, comma 1, del DL n. 564/1994, introducendo l'accertamento con adesione del contribuente (il cd. concordato a regime), stabiliva: "Ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto, la rettifica delle dichiarazioni può essere definita, con un unico atto, in contraddittorio e con adesione del contribuente..."; l'art. 3, a sua volta, prevedeva: "La definizione di cui all'art. 2 bis del presente decreto, limitatamente alle dichiarazioni presentate entro il 30 settembre 1994, può essere effettuata mediante accettazione degli importi proposti dagli uffici anche sulla base di elaborazioni operate dall'anagrafe tributaria...". Il cd. concordato di massa aveva una natura ibrida, poiché evidenziava in parte i caratteri del concordato in senso proprio, in parte i caratteri di un provvedimento premiale e in parte ancora i caratteri di un condono. Del concordato in senso proprio aveva, oltre agli aspetti formali di un perfezionamento per proposta e adesione, l'idea di fondo di una sorta di applicazione retroattiva di massa di quegli strumenti di determinazione presuntiva dell'imponibile che erano in via di reintroduzione nell'ordinamento. D'altra parte, poiché tali strumenti erano almeno in linea di principio volti ad accertare, ancorché su basi forfettarie, l'imponibile effettivo e poiché la definizione si otteneva con il pagamento delle sanzioni in misura ridotta, il meccanismo base era quello di un provvedimento di legislazione premiale. Tuttavia, la rinuncia al 50 per cento dell'imposta risultante dai maggiori imponibili (eccedente una certa soglia) faceva partecipare anche quel provvedimento alle degenerazioni proprie del condono. Attesa l'analogia di disciplina, in linea di principio tutto ciò dovrebbe potersi dire anche dell'art. 7 della legge n. 289/2002. Tuttavia, è da osservare che il contesto attribuisce a quest'ultimo ben altro significato. In primo luogo, mentre in quel caso si trattava di applicare retroattivamente degli strumenti nuovi di determinazione forfettaria degli imponibili, l'art. 7 incide su dichiarazioni presentate per periodi d'imposta per i quali quegli strumenti erano già operanti. In tale prospettiva, quindi, l'adeguamento attuale con il versamento del solo 50 per cento dell'imposta eccedente una certa soglia e senza sanzioni non può avere altro significato che quello proprio di un condono. Cfr. A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, Riv. dir. trib., fasc.3, 2003, pag. 191

l'accertamento unilaterale del fisco. In tali casi, quindi, il contraddittorio con il contribuente e la determinazione su base negoziale-consensuale risulta più proficua dell'accertamento unilaterale impugnabile. Non si tratta, quindi, di una rinuncia all'imposta dovuta sulla base del presupposto effettivo, ma di un sistema di accertamento preferibile in taluni casi. Da ciò l'integrale debenza dell'imposta e l'applicabilità delle sanzioni, ancorché in misura ridotta (per incentivare l'adesione). Sebbene con molte contaminazioni, il cd. concordato a regime nella sua formulazione originaria manifestava questa natura laddove limitava l'oggetto dell'accertamento con adesione a *"l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi del reddito d'impresa o di lavoro autonomo"*, prevedeva la debenza dell'intera.

Più in generale, tuttavia, è da osservare che l'art. 7 è stato svuotato di gran parte della sua portata effettiva. Infatti, l'art. 9 (come modificato dalla Camera) consente la definizione automatica dell'intera posizione fiscale (e non già dei soli redditi d'impresa o di lavoro autonomo): a) per i soggetti congrui rispetto a studi di settore e parametri con una cifra di poco superiore a quella richiesta dall'art. 7; b) per i soggetti non congrui con le percentuali "ribassate" sull'imposta risultante dalla dichiarazione originaria. Ed è da ritenere che nella gran parte dei casi sarà più conveniente ricorrere al "tombale", poiché con poco di più (per i congrui) o con molto meno (per gli incongrui che hanno evaso molto e quindi hanno dichiarato poca imposta) si potrà accedere alla definizione generale di cui all'art. 9, anziché a quella "limitata" di cui all'art. 7.

4.2. – L’ art 12 legge 289/2002: definizione dei carichi di ruolo pregressi

La sanatoria di cui all’art. 12 della l. n. 289 del 2002 (c.d. *rottamazione dei ruoli*) consentiva ai contribuenti di estinguere i carichi inclusi in ruoli emessi dall’Amministrazione finanziaria e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 30 giugno 2001 (cfr. art. 1, comma 2-*ter*, lett. c), del d.l. 24 giugno 2003, n. 143, introdotto nel testo normativo, in sede di conversione, dalla l. 1 agosto 2003, n. 212).

Per quanto concerne le modalità di definizione, va rilevato che i contribuenti erano tenuti al pagamento al concessionario competente di almeno l’80 per cento dell’importo dovuto (25 per cento delle somme iscritte a ruolo più l’intera quota a titolo di rimborso spese) e alla sottoscrizione nonché all’invio, ovvero alla consegna, allo stesso dell’apposito atto di definizione entro un determinato termine (prorogato al 16 aprile 2004 dall’articolo 23-*decies*, primocomma, del d.l. n. 355 del 2003). Il residuo importo andava versato alle scadenze stabilite che sono state più volte differite con diversi provvedimenti¹²⁸. L’art. 12 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 ha, quindi, introdotto questo ulteriore strumento conosciuto anche come “rottamazione dei ruoli” in base al quale si stabiliva che, per i carichi inclusi in ruoli affidati ai concessionari fino al 31 dicembre 2000, i contribuenti possono estinguere il debito maturato con il pagamento di una somma pari al 25 per cento

¹²⁸ Si precisa che, con la Risoluzione 12 agosto 2005, n. 125/E, l’Agenzia delle entrate ha ribadito quanto già indicato in precedenza nella circolare 28 maggio 2003, n. 28/E, vale a dire che la sanatoria dei ruoli poteva considerarsi perfezionata solamente con il versamento integrale delle somme dovute entro la scadenza prevista dalla normativa di riferimento. In altri termini, secondo l’Amministrazione il versamento parziale degli importi dovuti alle date di cui sopra comportava, per il contribuente, la decadenza dai benefici della definizione agevolata.

dell'importo iscritto a ruolo, oltre al rimborso delle spese esecutive eventualmente sostenute dal concessionario¹²⁹. Per aderire alla definizione il legislatore aveva inoltre previsto la sottoscrizione di un apposito modulo con il quale il contribuente dichiarava di avvalersi di questo strumento e versare contestualmente l'80 per cento delle somme dovute; il residuo importo del 20 per cento poteva essere versato (sotto forma di seconda rata) in una data successiva¹³⁰. La definizione del ruolo era ammessa anche per il soggetto passivo della procedura esecutiva che non sia né debitore, né coobbligato ma che abbia un interesse attuale e concreto a sottrarsi all'azione esecutiva mediante l'estinzione del debito¹³¹. Il legislatore aveva inoltre previsto modalità di definizione differenti a secondo che trattasi di ruoli affidati anteriormente al 1 gennaio 1997, nel periodo 1 gennaio 1997 – 31 dicembre 2000 e tra il 1 gennaio 2001 e il 30 giugno 2001. Per l'estinzione del debito occorreva

¹²⁹ Del resto con riferimento specifico alla definizione degli accertamenti la dottrina ha sempre notato che il dettato dell'articolo 53 risulta essere superabile osservando che, nel caso della definizione degli accertamenti, si è al cospetto di atti non definitivi, che potrebbero essere vanificati da successivi annullamenti o da decisioni della giustizia tributaria. Non deve, perciò, suonare come eversivo che lo Stato decida di ridimensionare la sua pretesa (non assistita dal crisma dell'irreversibilità), a condizione che ciò non si risolva in un atteggiamento sostanzialmente abdicativo o comunque troppo svantaggioso per l'erario. Se il condono si staglia come un'operazione globale, di taglio macroeconomico, non è irragionevole che al suo interno si configurino profili di convenienza economica, legati alla valutazione dei rischi. Da un lato, lo Stato non può trascurare l'evenienza che la sua pretesa possa essere in futuro rimossa o sensibilmente ridotta; dall'altro lato, il contribuente vede nell'accertamento il rischio massimo che può correre. Cfr.. P. CORSO, *La Corte costituzionale ribadisce la legittimità della non punibilità penale legata al condono tributario*, *Rivista di giurisprudenza tributaria* 7/2009, p. 580 e ss.

¹³⁰ La Circolare emessa dall'Agenzia delle Entrate n. 7/04 ha ricordato che "per ruoli emessi da uffici statali devono intendersi quelli relativi ad entrate sia di natura tributaria che di natura non tributaria" e pertanto non sono ammessi alla definizione i ruoli inerenti i contributi INAIL, trattandosi di un ente appartenente al c.d. "parastato". Occorre poi dire che la norma è stata approfondita dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 7/E del 18 febbraio 2004, che comunque richiama in gran parte le istruzioni diramate con le circolari n. 12/E del 21 febbraio 2003, n. 22/E del 29 aprile 2003 e n. 51/E del 25 settembre 2003.

¹³¹ Costui infatti al momento dell'esercizio dell'azione esecutiva, ossia nella fase di riscossione in cui si colloca la definizione agevolata prevista dall'art. 12, è responsabile di fatto del pagamento del tributo e non è pertanto estraneo al rapporto tributario

sottoscrivere entro il 16 aprile 2004 l'atto di definizione e contestualmente provvedere al pagamento con le modalità già indicate e, a seguito del versamento del debitore, il concessionario doveva sospendere la riscossione del residuo importo iscritto a ruolo. Per i ruoli affidati ai concessionari nel periodo 1 gennaio 1997 – 31 dicembre 2000, entro i sessanta giorni successivi alla data di entrata in vigore della legge n. 289/02, i concessionari dovevano informare i debitori, della possibilità di sottoscrivere l'apposito atto con il quale dichiarare di avvalersi della definizione in esame¹³². Si precisa inoltre che, con la Risoluzione 12 agosto 2005, n. 125/E, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito quanto già indicato nella Circolare 28 maggio 2003, n. 28/E ossia che la sanatoria dei ruoli poteva considerarsi perfezionata solamente con il versamento integrale delle somme dovute entro la scadenza prevista dalla normativa di riferimento. In altri termini secondo l'Amministrazione il versamento parziale degli importi dovuti alle date di cui sopra comportava, per il contribuente, la decadenza da benefici della definizione agevolata. La giurisprudenza, in merito, non adotta sempre interpretazioni uniformi, al riguardo si pone in evidenza il pronunciamento della Commissione Tributaria Provinciale di Matera (Sent. 174 del 21 marzo 2006)¹³³, laddove i giudici hanno stabilito che l'istituto dell'errore scusabile, espressamente previsto dal comma 9, dell'art. 16 della Legge 289 del 2002 solo in riferimento alla definizio-

¹³² Con il documento di prassi n. 22/03 è stato inoltre precisato che "per l'individuazione dei ruoli affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 30 giugno 2001 occorre avere riguardo al disposto dell'art. 4 del decreto ministeriale 3 settembre 1999, n. 321 secondo il quale per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo. Pertanto, rientrano nell'ambito applicativo della norma in esame i ruoli la cui consegna si intende effettuata il giorno 10 luglio 2001, nel presupposto che gli stessi sono stati trasmessi al CNC entro il 30 giugno 2001".

¹³³ Rassegna di Giurisprudenza inn Diritto e Pratica Tributaria, n. 3 del 2009, pag. 668 e 669.

ne delle liti pendenti contemplata in tale articolo, è applicabile nell'ambito di tutte le sanatorie previste dalla medesima legge e quindi anche alla definizione dei carichi di ruolo di cui all'art. 12; è perciò scusabile, in quanto dovuto alle continue e discontinue proroghe, l'errore commesso dal contribuente che abbia versato in ritardo le somme dovute, e tale ritardo non impedisce la definizione del ruolo¹³⁴. Con la Sentenza n. 315 del 23 ottobre 2006 la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna statuisce invece che, nel caso in cui il giudice tributario accerti che il contribuente ha proposto una strumentale impugnazione tardiva avverso un avviso di accertamento, con la sola finalità di porre in essere una controversia suscettibile di sanatoria, viene meno l'applicabilità dell'art. 16 della Legge 289 del 2002. Ancora con la Sentenza n. 53 del 16 febbraio 2009 della Commissione Tributaria Regionale di Ancona, il collegio giudicante ha ritenuto che la definizione dei carichi di ruolo pregressi si ritiene perfezionata anche se alcune delle rate sono state versate in ritardo. Va quindi ritenuta valida la "rottamazione dei ruoli" se, dopo aver versato l'80 per cento del dovuto (nel caso specifico entro il 25 giugno 2003), il contribuente avesse pagato le somme residue (entro il 18 aprile 2005). Nel caso in esame i giudici hanno rilevato che il pagamento del saldo in ritardo, a causa delle varie proroghe che hanno caratterizzato la legislazione sui condoni, rientra nell'errore scusabile. In una prima fase infatti l'art. 12 della Legge 289 del 2002 prevedeva che le somme avrebbero dovuto essere versate entro il 16 aprile 2003 (per un importo pari almeno all'80 per cento) e, per la restante parte, entro il 16 aprile 2004. Il DL n. 143 del 2003 ha poi fissato al 16 aprile 2004 il termine per il primo versamento a beneficio dei soggetti che, in data 25 giugno 2003 (data

¹³⁴ P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in Commentario della Costituzione, a cura di Bifulco - Celotto - Olivetti, 2018. Torino, UTET, p. 988

di entrata in vigore del DL n. 143 del 2003), non avessero ancora eseguito alcun versamento. Il termine ultimo per il versamento a saldo è stato fissato al 18 aprile 2005 con il D.M. 8 aprile 2004.

La soluzione cui è pervenuta la Commissione Tributaria Regionale di Ancona si discosta dall'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate che, con la risoluzione 12 agosto 2005, n. 125, aveva specificato che i soggetti i quali avessero versato la prima rata anteriormente alla citata proroga non avrebbero potuto beneficiare del differimento del termine di versamento del saldo (che in base al citato D.M. coincideva con il 18 aprile 2005). Aderendo alla tesi erariale, sarebbero stati penalizzati i contribuenti che, entro il 25 giugno 2003, avessero eseguito il primo versamento, in quanto non avrebbero potuto beneficiare della proroga del versamento del saldo alla data del 18 aprile 2005¹³⁵. In ogni caso la mancata espressa previsione di qualsiasi elemento disciplinante il mero ritardo nel versamento della seconda rata della somma residua dovuta, posta in relazione con la determinazione dei nuovi termini (in virtù del DM 8 aprile 2004), ancorchè con ampliamento dell'ambito temporale e della soggettività dei beneficiari della procedura, costituiscono elementi che vanno rivalutati sotto il profilo della loro idoneità a ricondurre il denunciato comportamento ritardatario alla fattispecie dell'errore scusabile, che è pur sempre un istituto introdotto e previsto dalla Legge n. 289 del 2002, suscet-

¹³⁵ Si veda Diritto e Pratica Tributaria, n. 3 del 2009, pag. 669. A conforto del citato orientamento si richiama anche la pronuncia di infondatezza e rigetto dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio di S. Benedetto del Tronto avverso la Sentenza n. 187/01/06, emessa il 21 settembre 2006 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno. Secondo il dispositivo di tale pronunciamento, l'art. 12 della Legge n. 289 del 2002, introducendo e disciplinando la procedura di sanatoria di definizione dei carichi dei ruoli pregressi, nulla ha disposto in ordine alla eventuale ricorrenza di ritardo nel pagamento della seconda rata della somma stabilita e dovuta. Può pertanto ipotizzarsi che al detto ritardo siano suscettibili di applicazione le disposizioni sulla riscossione delle imposte di cui al DPR n. 600 del 1973.

tibile di essere applicato seguendo una ispirazione premiale che caratterizza, in ogni caso, la legislazione condonistica. Pertanto il condono previsto dall'art. 12 della Legge 289/02 ha struttura e funzione diversa rispetto alle altre forme di sanatoria previste nei precedenti articoli del medesimo testo normativo. In merito si pone in evidenza la Sentenza n. 24316 del 1 dicembre 2010 della Corte di Cassazione¹³⁶ che *“nel disciplinare una speciale procedura per la definizione dei carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000, mediante il pagamento del 25% dell'importo scritto a ruolo, oltre alle eventuali spese sostenute dal concessionario, la norma in argomento non prevede invero alcuna attestazione di regolarità del condono e del pagamento integrale di quando dovuto, gravando sul contribuente, ai fini dell'accertamento della corrispondenza tra quanto versato ed il ruolo oggetto della controversia, l'onere di provare che il versamento effettuato concerna la controversia in corso e che le somme pagate corrispondano al 25% dell'importo iscritto a ruolo (capitale, interessi e sanzioni), oltre alle eventuali spese”*. Tale condono pertanto è condizionato all'integrale pagamento di quanto dovuto, conseguendone in difetto, quand'anche si tratti di mero ritardo nel versamento dell'ammontare residuo dovuto, la definitiva inefficacia della sanatoria¹³⁷.

¹³⁶ In www.commercialistatelematico.it pubblicazione del 22 dicembre 2010 con nota di R. DE MARCHI la stessa Corte rileva che trattasi invero di una particolare forma di sanatoria, di natura diversa rispetto a quelle previste alla Legge 289 del 2002 (il c.d. condono premiale), le quali ultime attribuiscono al contribuente il diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario da effettuarsi secondo regole peculiari e diverse da quelle ordinarie del proprio rapporto tributario (si veda al riguardo Cass. N. 18353 del 31 agosto 2007)

¹³⁷ La stessa Corte afferma che a tale forma di definizione non può ritenersi applicabile il principio affermato con riferimento *“alla chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dalla Legge n. 289 del 2002, art. 16, in base al quale nel caso in cui il contribuente si avvalga della facoltà, prevista dal comma 2 di detta disposizione, di versare ratealmente l'importo*

CAPITOLO SECONDO

1- Il mancato rispetto del principio di capacità contributiva e del principio di ragionevolezza: il condono fiscale impuro come negazione del diritto tributario e la sovrapposizione tra tassazione ordinaria e tassazione per condono

L'analisi che precede ha dimostrato come non sempre il condono fiscale sia da considerare salutare per un determinato sistema tributario. Questo perché confligge con il dettato costituzionale, all'interno dell'ordinamento tributario, che impone il rispetto del principio di capacità contributiva e degli altri doveri sanciti costituzionalmente relativi alla solidarietà, indicati nell'articolo 2. A questi poi si aggiungano una serie di obblighi di natura morale in quanto il tributo, come ricordato dalla dottrina, rappresenta il collegamento tra lo Stato e i cittadini¹³⁸. Quando il condono non è di natura clemenziale, ma diventa "impuro" e, quindi, in grado di intaccare in modo diretto i meccanismi di tassazione e con questi entra in contrasto, allora pregiudica anche la sua funzione prioritaria e cioè quella di andare a recuperare gettito o comunque favorire i processi di riconciliazione tra contribuente e fisco. Chiaramente questa ultima funzione deve essere ben valutata e da considerare in relazione anche all'effetto che potremmo definire non costruttivo in termi-

dovuto, soltanto l'omesso versamento della prima rata comporta l'inefficacia dell'istanza di condono, con la conseguente perdita della possibilità di avvalersi della definizione agevolata, mentre in caso di mancato versamento delle rate successive si procede ad iscrizione a ruolo (a titolo definitivo) dell'importo dovuto, ai sensi del DPR n. 602 del 1973, art. 14, con addebito di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate (ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza della rata), oltre agli interessi legali" (si veda al riguardo Cass. 22788 del 23 ottobre 2006 e 6370 del 22 marzo 2006).

¹³⁸ C. COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 114

ni di rispetto delle normative tributarie e, quindi, spingere i contribuenti a non pagare le tasse in attesa di una sanatoria, sia essa di natura clemenziale che, invece, premiale.

L'art. 53, 1° comma della Costituzione stabilisce espressamente che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva». È consolidato nella dottrina¹³⁹ e nella giurisprudenza¹⁴⁰ il convincimento che tale norma costituisca una vera e propria pietra angolare dell'ordinamento tributario contenendo l'enunciazione dei due valori di fondo intorno ai quali si svolge e si sviluppa la dialettica normativa fiscale¹⁴¹.

In primo luogo, viene affermata l'esistenza di un dovere tributario di concorrere alle spese pubbliche estensibile a «tutti», vale a dire a tutti coloro che «appartengono alla comunità statale; entra in gioco a tal riguardo l'interesse della comunità generale di ottenere le risorse finanziarie occorrenti per realizzare le finalità pubbliche, fin da ora denominato interesse fiscale»¹⁴².

¹³⁹ C. COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, op. cit., p. 114

¹⁴⁰ Corte cost., 26 febbraio 1981, n. 33, in *Giur. Cost.*, 1982, II, 256 e ss.

¹⁴¹ Così l'art. 25 dello Statuto Albertino del 1848, che riprende il testo della Costituzione francese del 1814 (riprodotto a sua volta nella Costituzione belga del 1840), ha disposto che «i regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato». È stato più volte sottolineato in dottrina come tale norma costituisca l'antecedente storico dell'art. 53 Cost.: ed invero in tale disposizione sono significativamente indicati tanto l'esistenza di un obbligo di contribuire alle spese pubbliche a carico dei consociati, quanto, e soprattutto, la fissazione di un limite al potere impositivo consistente nella «proporzionalità» con gli averi (da intendersi ovviamente come «patrimonio» a disposizione del contribuente). A tal riguardo si è rilevato come tale criterio oggettivo di riparto si presentava consonante con l'idea di protezione e difesa della proprietà privata e dell'iniziativa individuale, in linea con i postulati teorici dell'epoca ed in particolare con le aspirazioni produttivistiche della borghesia. Cfr. BARBERA, *Le basi filosofiche del costituzionalismo*, Roma-Bari, 1997, 5 ss.

¹⁴² BORIA P., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di Bifulco - Celotto - Olivetti, 2018. Torino, UTET, p. 988

In secondo luogo, è precisato che il criterio di riparto dei carichi fiscali tra gli appartenenti alla comunità sia da individuare nella «capacità contributiva» di ciascun consociato. Tale valore costituisce così una regola di distribuzione degli oneri tributari e proprio per tale ragione si pone quale misura dell'intervento normativo e, dunque, come criterio difensivo e protettivo della sfera individuale rispetto al prelievo fiscale.

Il principio della capacità contributiva è da considerare uno dei pilastri sui quali si basa il nostro ordinamento tributario¹⁴³. In generale sussiste il dovere di contribuzione se, e nei limiti in cui, si è in presenza di un collegamento ragionevole con l'ordinamento giuridico¹⁴⁴. Se, da un lato, il termine indefinito che ricorre nel testo della Costituzione - "tutti" - esprime un principio di universalità del prelievo senza eccezioni, d'altra parte un'appartenenza durevole alla comunità deve sussistere¹⁴⁵. Questa potrà essere fondata su un legame personale con lo Stato che dia rilievo alla presenza stabile del soggetto sul suo territorio, oppure, potrà essere basata su un legame meramente economico con il territorio dello Stato, e perciò di tipo materiale. L'interpretazione del principio di capacità contributiva e la concezione della funzione fiscale non può non tener conto di questo quadro generale¹⁴⁶.

Il legame personale che esiste tra contribuente e il fisco viene in rilievo anche all'interno della logica che si riscontra all'interno del condono clemenziale che de-

¹⁴³ FRANSONI G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva* (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio), *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 11, p. 1049

¹⁴⁴ Si veda, in questo senso, D. ZOLO, *Teoria e critica dello stato di diritto*, in AA.VV., *Lo stato di diritto. Storia, teoria e critica* (a cura di Pietro Costa e Danilo Zolo), Milano, 2001, 35 ss.

¹⁴⁵ Il dibattito sui diritti sociali e sul loro rapporto con i diritti liberali "classici" è molto ben riassunto da A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, in *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997, 123 ss. Si vedano in particolare pagg. 133 ss. per la citazione della classica opinione di Leibholz e Forsthoff.

¹⁴⁶ PALADIN L., *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965, 325 ss.

riva direttamente dalla figura dell'indulto e della grazia. Il governo o il parlamento decidono di rinunciare all'esercizio di un potere fondamentale in accordo con gli stessi cittadini e, quindi, in virtù del rapporto che esiste tra fisco e contribuente. Si rinuncia, in un rapporto reciproco, ad abdicare al diritto di sanzionare il contribuente che non ha rispettato i doveri tributari.

Si deve in primo luogo considerare che l'art. 53 Cost. esprime, nel suo tenore letterale, un "dovere"¹⁴⁷. Di questo dovere fissa anche i "limiti", ma se di tali "limiti" si vuole parlare in termini di garanzia, è necessario farlo secondo l'accezione ed alla luce della trasformazione della nozione stessa di "garanzia" cui si è fatto cenno¹⁴⁸. Ossia come profilo ordinamentale e, quindi ed in sostanza, come modo di essere del "dovere"¹⁴⁹. È forse vero che l'aspetto doveroso della contribuzione ai carichi pubblici può essere stato a volte enfatizzato in modo eccessivo¹⁵⁰. Ma se è necessario assumere che il "dovere" contributivo non può essere valutato separatamente dal "limite" che vi è apposto per effetto del riferimento a un "parametro" (la capacità contributiva, appunto) e, comunque, in ragione delle sue relazioni con gli altri valori costituzionali, è anche vero che, a sua volta e simmetricamente, il "limite" non può essere considerato isolatamente rispetto al "dovere".

¹⁴⁷ Si ricordi come proprio in Italia fu autorevolmente proposto un parallelismo fra diritti di libertà-diritti soggettivi, da un lato, e diritti sociali-interessi legittimi, dall'altro: così CRISAFULLI V., *La costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano, 1952.

¹⁴⁸ Il tema della centralità della persona nel nostro sistema costituzionale è stato diffusamente trattato. Per una approfondita visione d'insieme, proprio nella prospettiva del diritto tributario, si veda per tutti e da ultimo, MOSCHETTI F., *"Interesse fiscale", e "ragioni del fisco" nel prisma della capacità contributiva*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, Padova, 2012, 157 ss. e, specialmente, 160 ss.

¹⁴⁹ FRANSONI G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva* (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio), Riv. Dir. Trib., 2013, 11, p. 1049

¹⁵⁰ PALADIN L., *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965, 325 ss.

Quindi, all'interno dello schema del condono clemenziale si ha una rinuncia alle sanzioni legate al mancato versamento del tributo ma non si intacca il sistema tributario e le regole designate per il suo funzionamento, eccezione fatta per le sanzioni associate al mancato rispetto delle normative che sebbene siano parte del sistema tributario stesso non determinano, però una variazione nel sistema impositivo stesso. Nel condono di natura premiale si ha un abbandono del credito di imposta sia esso in corso di riscossione sia esso quantificato o ancora da determinare. In questo caso premia coloro i quali non hanno versato le imposte e nello stesso tempo grazia coloro i quali non hanno dichiarato fedelmente la loro situazione contributiva o l'hanno rappresentata in modo fraudolento o non hanno pagato le cartelle esattoriali.

Ed in questa prospettiva, non sembra neppure del tutto condivisibile l'approccio che, nella medesima disposizione, vede sia la norma che tutela il privato, sia quella che protegge il cd. "interesse fiscale". Il condono di natura premiale intacca anche il rapporto tra cittadino e cittadino, o meglio, tra singolo e collettività. Tale elemento indica la particolare gravità della scelta da parte del legislatore di introdurre un condono, in quanto viola il senso stesso della pretesa tributaria che deve essere pensata sempre in funzione della collettività.

Proprio l'ordinamento tributario da un lato, attribuisce al privato e allo Stato, rispettivamente, garanzie e privilegi che riflettono proprio quella visione dei rapporti Stato-individuo di tipo "oppositivo" la quale, come si è detto, deve ritenersi superata nello stato di diritto costituzionale; dall'altro, laddove una medesima disposizione sembra esprimere norme diverse e destinate a porsi in costante recipro-

ca tensione, appare più corretto pervenire, sul piano della tecnica interpretativa, ad una visione di sintesi e ritenere che vi sia, in effetti, una singola norma unitaria.

Così come la medesima dottrina, nel momento in cui esalta il profilo egualitario insito nella formula dell'art. 53 Cost., talvolta enfatizza l'eguaglianza nella redistribuzione del complesso delle risorse e, quindi, l'eliminazione delle diseguaglianze generalmente esistenti, talaltra si limita a individuare la specificità del principio di capacità contributiva nella affermazione dell'eguale distribuzione degli oneri fra i consociati¹⁵¹.

In tale prospettiva l'utilizzo del condono, specie nella sua accezione che possiamo definire "impuro" andrebbe a creare uno sconvolgimento importante all'interno dei meccanismi tipici dell'ordinamento tributario.

La capacità contributiva è certamente la bussola sulla quale si basa la tassazione. Coloro che hanno guadagnato di più devono contribuire maggiormente al finanziamento della spesa pubblica e più in generale al sostentamento dello Stato. E' chiaro che un condono, il quale non andrebbe in modo diretto ad eliminare quella parte di sanzioni ed interessi che si legano alla pretesa tributaria, ma intaccherebbe in modo pesante la determinazione quantitativa delle imposte da versare potrebbe giungere direttamente a materializzare delle violazioni importanti sia del principio

¹⁵¹ Da questo punto di vista, riallacciandoci a quanto abbiamo osservato in precedenza, il principio cardine di eguaglianza sostanziale alla base della nostra Carta costituzionale, mentre esige certamente che nella distribuzione degli oneri si tenga conto della diversa posizione occupata da ciascun consociato nella collettività, sembra richiedere solo l'eliminazione degli ostacoli alla autorealizzazione e, quindi, la tensione verso la creazione di una parità nei punti di partenza, non l'effettivo livellamento del diverso grado di benessere cui, nello sviluppo delle proprie capacità personali, perviene ciascun consociato. Cfr. G. FRANSONI., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva* (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio), Riv. Dir. Trib., 2013, 11, p. 1049

di capacità contributiva, sia nello sconvolgimento dei meccanismi impositivi. Il condono impuro, a differenza di quello puro non applica una logica clemenziale che quindi andrebbe materialmente a cancellare delle sanzioni o degli interessi. Il condono impuro genera nuovi meccanismi di determinazione dell'imposta ponendosi in contrasto ed in concorrenza con l'ordinamento tributario. Ordinamento tributario che a differenza di quello penale è stato, come abbiamo già sostenuto nel corso del presente lavoro, caratterizzato storicamente da un atteggiamento che possiamo definire anche molto clemente a differenza della materia penale, laddove atti di clemenza o di amnistia sono visti in modo differente e certamente meno utilizzati¹⁵². Quasi a definire in modo meno grave quelli che possono essere considerati atteggiamenti invece decisamente spregiudicati come il non versare le imposte¹⁵³.

Si potrebbe affermare, in base anche a quanto affermato nel corso del presente lavoro che escluso l'ambito tributario, all'interno del quale lo strumento del condono è stato ed è usato con cadenza periodica che la logica della clemenza non è molto praticata all'interno dell'evoluzione giuridica italiana¹⁵⁴.

La cultura giuridica diffida degli istituti di clemenza, considerati responsabili della « rottura dell'uguaglianza nell'applicazione della legge » e derubricati a « semplice, contingente (e discriminatoria) correzione di alcuni effetti del sistema

¹⁵² Il confronto tra i confliggenti valori riconducibili alla dialettica individuo-comunità costituisce un elemento caratterizzante della trama assiologica che, a partire dalle evoluzioni dello Stato moderno e dal conseguente incremento delle spese pubbliche permea intrinsecamente il sistema tributario. Cfr. P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di Bifulco - Celotto - Olivetti, 2018. Torino, UTET, p. 988

¹⁵³ C. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, 43 ss

¹⁵⁴ G. INSOLERA, *Le clemenze "anomale"*, in *Dir. Pen. Contemp.*, 29 settembre 2014, 3

esistente », pagata al prezzo fuori mercato di una rottura dell'ordinario principio di legalità penale¹⁵⁵.

Diverso è, invece la riflessione che caratterizza dottrina ed anche legislatore nel momento in cui ci si riferisce all'ordinamento tributario. Abbiamo elencato nel corso della prima parte del lavoro i diversi periodi storici caratterizzati dalla presenza di condoni, quasi tutti impuri, che hanno consentito agli italiani di regolarizzare le proprie posizioni fiscali, caratterizzate quasi sempre da pesante indebitamento nei confronti dell'Erario ed in alcuni casi, si pensi al recente scudo fiscale, dall'occultamento totale di determinati proventi derivanti da attività di impresa o professionale con spostamento della ricchezza all'estero¹⁵⁶. Mentre il condono puro elimina nei fatti le sanzioni amministrative che sono apposte dagli Uffici finanziari con la richiesta, chiaramente vantaggiosa, di andare a saldare solamente l'ammontare legato alla pretesa tributaria da parte dello Stato – eliminando anche la parte relativa agli interessi – il condono fiscale impuro interviene direttamente sull'importo che si determina applicando le aliquote in vigore, modica i meccanismi di tassazione oltre che le sanzioni e gli interessi.

Nel corso degli ultimi dieci anni, occorre poi puntualizzare, che spesso il contribuente non in regola con il pagamento dei tributi si è spesso mosso all'interno di un contesto macroeconomico caratterizzato da bassi tassi di interesse, in alcuni

¹⁵⁵ Cresciute e radicatesi negli anni passati, quando provvedimenti di clemenza generale venivano bulimicamente approvati – in media – ogni quattro anni, tali riserve sopravvivono ancora oggi nei confronti delle (poche) proposte legislative di amnistia e indulto, uccise così in culla PULITANÒ D., *“Seduzioni” e costi della clemenza*, in *Dir. Pen. e Proc.*, 2006, n. 9, 1065;

¹⁵⁶ Esercitano anche una funzione di freno nella determinazione presidenziale di concessione della grazia, specialmente ora che – a seguito del giudicato costituzionale della sent. n. 200/2006 – la clemenza individuale, sottratta alla codecisione governativa, è percepita criticamente come una prerogativa esclusiva di un organo politicamente irresponsabile.

casi, decisamente irrisori. Questo comporta la materializzazione di comportamenti in grado di pregiudicare la volontà di pagare in modo corretto e all'interno di determinati limiti temporali le imposte, oltre a favorire comportamenti che possiamo definire totalmente evasivi¹⁵⁷. Da qui una sorta di percezione del condono puro e, quindi, agganciato ad una logica che possiamo definire clemenziale, come quasi inutile nell'intento di andare a conseguire un vantaggio dal condono.

I condoni impuri, invece, determinano nuovi modi per andare a calcolare il totale, chiaramente fortemente scontato, della pretesa tributaria, andando poi ad eliminare anche sanzioni ed interessi. Il condono impuro crea un nuovo modo di calcolare le imposte ponendosi in netto contrasto con l'assetto e le caratteristiche della pretesa tributaria così come definita dalle normative. Anche perché il condono impuro è nei fatti caratterizzato da una sorta di validità transitoria dei meccanismi di determinazione dell'imposta che rimangono invece sempre i medesimi per la determinazione degli oneri fiscali in vigore all'interno dell'ordinamento. Si crea una sorta di alternativa a quella che può essere definita la prassi tipica di determinazione della tassazione¹⁵⁸. Una via alternativa ed in alcuni casi concorrente.

¹⁵⁷ TESAURO G, *Diritto dell'Unione Europea*, 7^a ed., Padova, 2012, 109

¹⁵⁸ La legge tributaria deve essere applicata al caso concreto, se risulta che gli effetti che conseguiranno coincideranno con i fini economici e sociali perseguiti dalla legge medesima. Il sindacato di legittimità costituzionale di una legge tributaria presuppone l'analisi degli effetti economici e sociali da essa prodotti. Ovviamente l'indagine deve essere giuridica, pur rispettando i canoni del movimento dell'analisi economica del diritto. Lo studio della dottrina tomistica consente di recuperare ed analizzare taluni suoi spunti, che attraverso i secoli sono stati progressivamente trascurati ed in base ai quali è consentito cogliere la pienezza del significato di principi fondamentali del diritto tributario, quale quello della capacità contributiva, e di agevolare conseguentemente le prossime fasi del processo di sviluppo scientifico di tale disciplina. A. AMATUCCI, *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di Sant Tommaso d'Aquino*, Relazione tenuta nella sessione, svoltasi nel settembre 2012 nell'Università Federico II di Napoli, delle Giornate di studio sull'Evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva.

E' chiaro che tale modo di procedere comporta una palese violazione dei principi costituzionali della capacità contributiva. Riguardo proprio tale concetto si potrebbe anche affermare che il condono opera un vero e proprio sconvolgimento di tale principio. Le deroghe all'uguaglianza, riguardata con riferimento alla capacità contributiva, al vincolo solidaristico di ripartizione dei carichi pubblici e anche alle connotazioni dei comportamenti dei singoli in seno al rapporto d'imposta, sono senz'altro possibili se rispondenti a ragionevolezza e non arbitrarietà. Anzi, va detto che talvolta è la ragionevolezza stessa ad imporle per riportare il sistema in equilibrio¹⁵⁹. Ma un condono che possiamo definire periodico e con caratteristiche premiali non è spesso compatibile nè con il dettato costituzionale nè con le finalità che lo stesso dovrebbe perseguire.

In effetti, quello che possiamo definire "sconto" tributario è maggiore nei casi in cui ad evadere o comunque non versare quanto dovuto siano i contribuenti che hanno conseguito maggiori ricavi. Chi avrebbe dovuto contribuire in modo più consistente, quindi, beneficia di maggiori sconti legati al mancato versamento e di in alcuni casi all'occultamento di ricchezza. Il tributo è la risultante della volontà (*causa efficiente*) e della razionalità (*causa finale*). Sono elementi inscindibili, l'uno soggettivo (*causa materiale*) e l'altro oggettivo (*causa formale*), ed essenziali del tributo¹⁶⁰. Il principio della capacità contributiva viene, quindi, violato oltre a realizzare delle finalità contrarie anche a quella logica di clemenza che caratterizza sia l'ordinamento tributario che in generale l'ordinamento statale.

¹⁵⁹ A. GIOVANNINI, *La pace (fiscale) sia con te!*, *Riv. Dir. Banc.*, 2018, II, p. 12 e ss.

¹⁶⁰ TESAURO G, *Diritto dell'Unione Europea*, 7^a ed., Padova, 2012, 109

Da tale coordinamento dei tipi di concausa, che si pone alla base della dottrina tomistica, emerge il concetto fondamentale di eguaglianza della proporzione, cioè di giustizia e dell'adeguamento alle possibilità di ciascuno. La causa del tributo, pertanto, assume insieme tale duplice rilevanza, riveste natura sostanziale, distinguendosi dalla legge, e soddisfa esigenze razionali, perché collega il tributo al bene comune e giustifica il dovere. La causa del tributo rende giusta l'autorità e contiene una sanzione divina per cui la legge deve essere rispettata. La causa giuridica del tributo consiste nella sua rispondenza al bene comune e la stessa causa presuppone, secondo la visione attuale del concetto di tributo, non la contrapposizione, bensì la partecipazione del cittadino alla vita collettiva, attraverso il concorso alle spese pubbliche, in ragione della sua capacità contributiva, e tramite i risultati dell'attività che egli, insieme agli altri, consente¹⁶¹.

In tale prospettiva una giustificazione per un eventuale condono è legata soprattutto a delle cause che possiamo definire ragionevoli se collegate a mutamenti radicali dell'ordinamento, a tal punto incisivi da legittimare, proprio, il colpo di spugna sul passato, o se imposti da situazioni eccezionali di finanza pubblica che non possono trovare soddisfazione con gli ordinari strumenti di gestione del bilancio. La stessa Corte costituzionale in alcune diamantine sentenze ha confermato che le leggi di condono si possono giustificare solamente se accompagnate da un profondo riordino del sistema o se tese a soddisfare situazioni emergenziali non esau-

¹⁶¹ A. AMATUCCI *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di Sant Tommaso d'Aquino*, cit, p. 25.

dibili ordinariamente, ossia con maggiori entrate o minori spese di fonte diversa da quella “condonizia”¹⁶².

Questo modo di affrontare la questione non sembra frutto di una scelta leguleia. La sostanza del problema fin qui sollevato, infatti, non cambia anche se, abbandonando Costituzione, codici e leggi, si ragiona sui “semplici” valori del vivere comune, del convivere¹⁶³.

Cittadino e Stato sono collegati da un rapporto di parte al tutto. Il cittadino stesso è parte dell’Istituzione. Il concetto di causa consente di considerare giustificato il tributo, in quanto rientra nei limiti imposti dal principio di capacità contributiva. Il tributo è equo se implica un trattamento uguale¹⁶⁴. Il rispetto delle regole generalmente condivise è l’asse portante del contratto sociale nel quale si riconosce una comunità. E una comunità <<si può dire tale soltanto se riesce a ordinare la sua identità intorno a valori superiori. In altre parole, l’identità si forma e si mantiene se un popolo condivide, rispetta e vive in concreto un ventaglio di valori il più possibile ampio e, riconoscendosi in essi, stipula virtualmente un contratto sociale¹⁶⁵. Il nocciolo dell’identità è valoriale, non altro. Il contratto sociale è la sua formalizzazione, seppure simbolica>>¹⁶⁶.

¹⁶² A GIOVANNINI, *La pace (fiscale) sia con te!*, *Riv. Dir. Banc.*, 2018,II, p. 12 e ss.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 13

¹⁶⁴ La potestà tributaria è esercitata nell’interesse pubblico. La causa del negozio giuridico è la giustificazione della nuova disciplina degli interessi che l’ordinamento riconosce secondo le intenzioni delle parti nei limiti dell’autonomia privata. La causa è la giustificazione della modificazione, voluta dai privati, dei rapporti giuridici tra loro intercorrenti. La causa consiste nella ragione giuridico-economica del negozio. La causa deve essere considerata in funzione della contrapposizione di interessi tra privati. Nel diritto pubblico la causa è la motivazione degli atti di manifestazione del potere, nel rispetto delle norme primarie che lo riconoscono e delle leggi che ne stabiliscono il procedimento.

¹⁶⁵ A GIOVANNINI, *La pace (fiscale) sia con te!*, *Riv. Dir. Banc.*, 2018,II, p. 12 e ss.

¹⁶⁶ A. GIOVANNINI, *La pace (fiscale) sia con te!*, *Riv. Dir. Banc.*, 2018,II, p. 12 e ss.

In tale prospettiva proprio in relazione ai potenziali sconvolgimenti che un condono impuro potrebbe apportare all'interno della dinamica tributaria occorre sottolineare che il prelievo manifesta l'interesse fiscale che andrebbe ad essere vanificato da un condono che oltre alle sanzioni e agli interessi andrebbe a compromettere lo stesso interesse. Quest'ultimo si impone quale macro-struttura assiologica che trae dalla matrice comunitaria l'impulso ad affermarsi quale regola di conformazione del sistema dei tributi, legittimante prescrizioni normative invasive o comunque fortemente riduttive della sfera di autonomia patrimoniale e di libertà dei singoli consociati.

Al contempo, tale valore si pone in relazione dialettica con i valori fondamentali di libertà e proprietà degli individui, assumendo una dimensione costituzionale variabile in riferimento alla trasformazione dei rapporti tra governanti e governati, ed in specie al grado di contrapposizione tra sfera individuale e sfera statale, così da risultare un tipico corollario dei rapporti generali giuspubblicistici. In controluce si comincia peraltro a delineare la funzione di un principio di distribuzione del carico fiscale che impone di assumere parametri di riferimento di portata oggettiva, coerenti con i valori liberali e borghesi dello Stato ottocentesco, il quale, oltre a misurare la posizione dell'individuo all'interno della collettività rispetto alle esigenze di ripartizione delle prestazioni tributarie, consenta soprattutto di proteggere il nucleo minimale di ricchezza e di libertà di ciascun cittadino¹⁶⁷.

¹⁶⁷ In Inghilterra nel XVII secolo, nell'ambito della contrapposizione tra l'autoritarismo regio e le istanze del pluralismo borghese espresse dal Parlamento, si va delineando l'antitesi tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e l'interesse dei singoli consociati ad una difesa dei diritti individuali di proprietà e libertà. Viene in altre parole enucleandosi una tensione dialettica tra valori che attengono alle sfere contrapposte della

2- I condoni con “effetto premiale” come diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario del proprio rapporto giuridico tributario (Cassazione 18353/2007)

L'interesse fiscale, nella sua accezione «forte» (vale a dire come interesse dello Stato comunità) è evidentemente diretto a tutelare e difendere l'obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie fondamentali per garantire la vitalità e lo sviluppo della collettività interessata, eventualmente anche in contrasto con le esigenze difensive dei diritti di libertà e di proprietà dell'individuo. Ed invero, pur nella diversità delle impostazioni costituzionali, l'interesse fiscale nella tradizione giuridica europea esprime costantemente una prospettiva rivelatrice di istanze ed aspirazioni appartenenti alla comunità considerata nella sua generalità, in contrapposizione con i valori protettivi della sfera personale dei singoli consociati¹⁶⁸.

comunità pubblica e dell'individuo, nell'ambito della quale prende forma l'interesse fiscale come valore normativo protetto. Cfr. ANCARANI, *Dal costituzionalismo alle costituzioni*, Milano, 1979, 71 ss.

¹⁶⁸ F. BRANDI, *Una rata saltata e svanisce la chance della sanatoria*, Fosco Oggi, Rivista On line dell'agenzia delle entrate, 2012, <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/rata-saltata-e-svanisce-chance-della-sanatoria>

Si pensi alla sentenza con cui la Corte ha deciso sulla conformità a Costituzione della disciplina vigente, agli effetti dell'imposta di registro, che consente alle parti, anche se esse abbiano violato la legge tributaria e non abbiano provveduto alla registrazione di atti che vi erano soggetti, di allegarli o comunicarli egualmente negli atti processuali, nè vieta al giudice di porli a base della propria decisione.

Ebbene la Corte ha ritenuto correttamente che non confligge con la Costituzione la norma per cui tali atti devono essere poi inviati all'ufficio del registro, per essere sottoposti alla tassazione e all'applicazione delle sanzioni per la ritardata registrazione perché «se l'atto enunciato era soggetto a imposta in termine fisso, le parti risultano inadempienti ad un loro preciso dovere fiscale» e quindi la possibilità dell'emanazione o dell'allegazione dell'atto non lo può sottrarre alla successiva tassazione (così Corte cost., 21 gennaio 1999, n. 7).

La matrice comunitaria costituisce così il fattore fondante della macro-struttura assiologica costituita dall'interesse fiscale nel sistema delle relazioni costituzionali, suscettibile di per sé di fornire una ragione sufficiente per giustificare eventuali regressioni degli interessi, pur primari e fondamentali, degli individui. Il quadro generale in cui si va inserendo l'interesse fiscale è così tipicamente costituito dagli interessi pubblici rivolti alla difesa di valori superiori e fondamentali della società.

La riconduzione del principio in parola ad un'area intrinsecamente collettivistica fornisce un primo spunto interessante laddove venga combinata con il convincimento diffuso dell'appartenenza del diritto tributario all'ambito più generale del diritto pubblico, in quanto indice della funzione primaria che l'interesse fiscale esercita rispetto all'ordinamento tributario. La disattivazione del criterio di corrispettività (od onerosità), quale regola generale posta a fondamento dei decrementi patrimoniali subiti dall'individuo, a favore del criterio di autoritatività del prelievo, che costituisce la nota distintiva dei tributi rispetto alle attività a contenuto privatistico poste in essere dallo Stato, trova la sua giustificazione evidentemente in un plesso di valori super-individuali che depotenziano la logica negoziale e privatistica a favore di una logica collettivistica, nell'ambito del quale assume una posizione dominante l'interesse fiscale quale valore volto ad esprimere il pregio assiologico dei bisogni e degli interessi della comunità.

In tale prospettiva i condoni siano essi puri o impuri, ma soprattutto quelli impuri, mettono a rischio il comportamento virtuoso del contribuente che proprio in forza del dovere di contribuire alle spese pubbliche onora i suoi impegni con il fisco. In particolare il condono puro, anche se caratterizzato dalla logica della clemenza,

deve essere considerato come lesivo dell'interesse fiscale¹⁶⁹ oltre che pericoloso in termini di efficacia dei diversi interventi legislativi a tutela dello stesso se usato con una frequenza decisamente consistente.

L'attuazione di un sistema tributario efficiente, che garantisca un flusso costante sicuro e garantito di entrate fiscali, assolve infatti una funzione cruciale rispetto allo sviluppo dell'assetto sociale in linea con il programma di sviluppo evocato dall'art. 3, 2° comma della Costituzione, in quanto rappresenta un indeclinabile meccanismo di conseguimento della logica di «pari opportunità» che denota tipicamente il quadro di riferimento della Costituzione economica. Il coinvolgimento di tutti i consociati nel pagamento dei tributi, eliminando privilegi o sacche di impunità fiscale, e soprattutto attenuando il peso specifico delle categorie favorite da ragioni di prevalenza timocratica, più di qualunque altro meccanismo sociale consente di operare una distribuzione di risorse tra ineguali, diretta ad una riduzione delle differenze economiche e ad una elevazione delle classi più deboli¹⁷⁰.

Il flusso di risorse da contribuente allo Stato chiaramente si interrompe non solo quando il soggetto decide di evadere o non versare le imposte, ma anche quando

¹⁶⁹ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, 7^a ed., Padova, 2012, 109

¹⁷⁰ La matrice comunitaria dell'interesse fiscale acquista pertanto una decisa colorazione «progressista» andando ad esprimere una linea di sviluppo correttiva e riformatrice degli assetti di interessi esistenti nella direzione di un progresso materiale della società. In sostanza, l'interesse collettivo verso il quale si indirizza l'obiettivo di reperimento delle risorse finanziarie necessarie per le spese pubbliche è l'interesse della società che risulterà dal processo di rimozione degli ostacoli fattuali diretto a favorire la trasformazione del contesto generale, politico economico e sociale, così da permettere il pieno sviluppo della personalità dei consociati. La società, i cui interessi sono assunti a base di riferimento delle prestazioni tributarie richieste ai consociati, non è pertanto la società dell'«oggi costituzionale», né tantomeno una società dal futuro distante ed indeterminato, ma è la società democratica e pluralista che è stata indicata nella Carta Costituzionale come l'obiettivo di sviluppo verso il quale deve tendere la Repubblica italiana Cfr. LUCIANI, *Economia nel diritto costituzionale*, in *Digesto pubbl.*, Torino, 1990, 378

lo stesso aderendo ad un condono non versa regolarmente le rate riferite agli importi dovuti proprio in conseguenza dello stesso condono. L'efficacia della sanatoria disciplinata dall'articolo 12 della legge 289/2002, sulla definizione dei carichi di ruolo pregressi, è subordinata all'integrale e puntuale pagamento dell'importo dovuto; il mancato o tardivo versamento anche di una rata successiva alla prima determina la decadenza dai benefici. E' questo il principio ribadito dalla Cassazione con l'ordinanza 14749 del 31 agosto scorso, che <<conferma la posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità in adesione alla soluzione interpretativa espressa dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 28/E del 2003 e con la risoluzione 125/E del 2005>>¹⁷¹.

Secondo l'interpretazione giurisprudenziale¹⁷² (che ha accolto quella fornita dall'Agenzia con i documenti di prassi in precedenza richiamati) il condono con effetto "premierale" <<fa sorgere in capo al contribuente il diritto potestativo di ottenere un accertamento straordinario del rapporto giuridico tributario sulla base di

¹⁷¹ F. BRANDI, *Una rata saltata e svanisce la chance della sanatoria*, op. cit, <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/rata-saltata-e-svanisce-chance-della-sanatoria>

¹⁷²Cass. ,sent. 18353/2007 in Cass. Civ

La Suprema corte ha giudicato fondato il ricorso proposto dall'Agenzia, in quanto la Ctr aveva dimostrato, "ammettendo l'accertamento straordinario del condono" (cioè, la verifica se le somme dovute fossero pagate o meno, con conseguente iscrizione a ruolo e sanzione dell'omesso versamento in caso negativo), di applicare nel caso concreto le disposizioni dell'articolo 8 piuttosto che quelle dell'articolo 9-bis. Il giudice di legittimità ha ricordato la diversa ratio delle due disposizioni. L'articolo 8 "introduce un condono tributario premierale, riconoscendo al contribuente il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie". L'articolo 9-bis invece "concede un condono tributario clemenziale, che, basandosi sul presupposto di un illecito tributario, elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento, ma senza prevedere, come logica vuole, alcuna forma di accertamento tributario straordinario".

regole particolari e diverse da quelle ordinarie>>>¹⁷³. Se per il condono con effetto premiale sussistono tali evidenze e tali principi occorre poi dire che per il condono che possiamo definire clemenziale occorrerebbe basarsi sull'illecito tributario che si colloca alla base di tale tipologia di sanatoria. In questo caso l'illecito già compiuto elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento. Tale sanatoria ha quindi natura eccezionale rispetto alle altre forme di definizione: la "clemenza" accordata dal legislatore è subordinata all'integrale e puntuale adempimento dell'obbligazione tributaria, pena l'inefficacia *ipso iure* della definizione, non potendo estendersi, a causa della differente natura, la disciplina dettata per i condoni di tipo "premiabile", che prevedono esclusivamente l'iscrizione a ruolo della rata insoluta¹⁷⁴. A tale problematica si lega poi l'art. 12 della Legge n. 289/2002 nel disciplinare una speciale procedura per definire dei carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali, non ha mai previsto alcuna attestazione di regolarità del condono e del pagamento integrale dell'importo dovuto, gravando integral-

¹⁷³ F. BRANDI., *Una rata saltata e svanisce la chance della sanatoria*, op. cit., 2012, <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/rata-saltata-e-svanisce-chance-della-sanatoria>

¹⁷⁴ La Cassazione, con la richiamata pronuncia 20746/2010, facendo applicazione di questi principi, concludeva che "Al condono di cui all'art. 12 della legge n. 289 del 2002 non può ritenersi dunque applicabile il principio da questa Corte affermato con riferimento alla chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dall'art. 16 della stessa legge n. 289 del 2002, in base al quale nel caso in cui il contribuente si avvalga della facoltà, prevista dal comma 2 di detta disposizione, di versare ratealmente l'importo dovuto, soltanto l'omesso versamento della prima rata comporta l'inefficacia dell'istanza di condono, con la conseguente perdita della possibilità di avvalersi della definizione agevolata, mentre in caso di mancato versamento delle rate successive si procede ad iscrizione a ruolo (a titolo definitivo) dell'importo dovuto, ai sensi del DPR n. 602 del 1973, art. 14 con addebito di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate (ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza della rata), oltre agli interessi legali".

Tale orientamento della giurisprudenza di legittimità non fa altro che avallare la tesi già espressa dall'Agenzia con la circolare 28/2003 e la risoluzione 125/2005, Cfr. F. BRANDI, *Una rata saltata e svanisce la chance della sanatoria*, op. cit., 2012.

mente sul contribuente l'onere di provare la corrispondenza tra quanto versato e il ruolo oggetto della controversia. Ne consegue che tale forma di sanatoria costituisce una forma di condono clemenziale e non premiale, <<come invece deve ritenersi per le fattispecie regolate dagli artt. 7, 8, 9, 15 e 16 della L. n. 289 del 2002, le quali attribuiscono al contribuente il diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario, da effettuarsi con regole peculiari rispetto a quello ordinario>>¹⁷⁵.

Gli orientamenti della Corte di Cassazione ¹⁷⁶ sono diciamo concordi nell'affermare che, ad esempio, la rottamazione dei ruoli è concettualmente diversa dal condono e ha funzioni decisamente molto differenti dal condono tombale ect. La rottamazione, che è praticamente la forma di sanatoria della quale si discute nelle sentenze citate è un condono che possiamo definire clemenziale e non un condono premiale nel cui contesto potrebbero rientrare le diverse definizioni si cui alla Legge 289/2002. Solo queste ultime sanatorie secondo la sentenza, attribuiscono al contribuente un diritto potestativo a chiedere un accertamento non in linea con il regime e i criteri di determinazione ordinari.

La dottrina ha specificato come per il condono ex articolo 12 Legge 289/2002 non ha previsto attestazioni di regolarità del condono e del pagamento integrale di quanto dovuto. Grava sul contribuente <<l'onere di provare che il versamento effettuato si riferisca proprio alla controversia contestata e che esso sia stato correttamente eseguito nella misura del 25% (importo previsto per accedere alla sanatoria). Non sussistendo dubbi su quanto doveva essere versato, in caso di omissione,

¹⁷⁵ Ordinanza n. 27424 del 29 ottobre 2018 (udienza 10 ottobre 2018) Cassazione civile, sezione VI – 5 – Pres. Manzoni Enrico – Est. Solaini Luca

¹⁷⁶Cass. Sent 20966/2010 e 18353/2007, in Cass. Civ., 2008,II, 752 e ss.

non consegue l'ordinaria attività di liquidazione dell'amministrazione e quindi l'iscrizione a ruolo e l'irrogazione delle relative sanzioni. In ragione di questa differente struttura della rottamazione dei ruoli rispetto alle altre sanatorie, la sentenza evidenzia che non è possibile applicare nel caso di specie il principio espresso dalla Suprema Corte (22788/2006, 12410/2007) in base a cui la definizione delle liti fiscali dipendenti doveva ritenersi efficace anche in presenza del mancato pagamento delle rate successive. Mentre il condono premiale è efficace già con il pagamento della prima rata, quello clemenziale esige il rispetto di tutte le scadenze¹⁷⁷. Le sentenze in esame sembrano quindi avvalorare la differenza esistente tra condoni puri ed. impuri, ovvero rispondenti ad una logica premiale.

Del resto, sempre per avvicinare le logiche tipiche del condono impuro con effetto premiale a quelle della più ampia categoria di quel genere di provvedimenti caratterizzati dal concetto di clemenza si potrebbe dire che il condono tributario potrebbe, in un certo senso, essere assimilato al tentativo di rimediare anche ad una sorta di imperfezione del diritto tributario, così come avviene anche nel caso del diritto processuale penale¹⁷⁸. Ad esempio, si potrebbe citare in campo penale anche quella che da parte della dottrina¹⁷⁹ è stata definita come una sorta di imperizia del legislatore nel disciplinare l'accesso al giudizio abbreviato per gli imputati di reati puniti con l'ergastolo: una vicenda cui, dopo la condanna pronunciata dalla Corte EDU (sentenza *Scoppola c. Italia*, 17 settembre 2009)¹⁸⁰, ha tentato di porre

¹⁷⁷ F. FALCONE, A. IORIO, *Condono a prova di rata*, Il sole 24 ore, Milano, 2010

¹⁷⁸ G. INSOLERA; *Le clemenze "anomale"*, in *Dir. Pen. Contemp.*, 29 settembre 2014, 3

¹⁷⁹ A. PUGIOTTO, *Per un rinnovato statuto costituzionale della clemenza collettiva*, *Ri. It Dir Proc Pen.*, 2018, I, 109

¹⁸⁰ Sono tutti esempi di provvedimenti ragionevoli e coerenti con il disegno costituzionale della pena. Nulla a che vedere con una concezione compassionevole del diritto e della giustizia penale. Eppure il ricorso alla clemenza collettiva comporta per i suoi (pochi) so-

rimedio la Corte costituzionale (sent. n. 210/2013 e ord. n. 235/2013) ma con esiti simili a quello di un lancio di dadi: oggi, a fare la differenza tra una condanna a vita e trent'anni di reclusione, alla fine, non è la gravità del reato per cui si è stati condannati ma il periodo in cui si è stati processati¹⁸¹.

Nel condono che possiamo definire clemenziale, al contrario, avviene una sorta di riconsiderazione della ragion fiscale, nel momento in cui si cerca di favorire o – ad esempio – la transizione verso un nuovo sistema fiscale per evitare casi in cui si potrebbe anche violare il principio di proporzionalità tributaria, con un cumulo di interessi o sanzioni decisamente molto consistente.

Il principio di proporzionalità sarebbe violato nel momento in cui una sanzione si sommerebbe a quella già irrogata ed iscritta a ruolo in conseguenza del mancato pagamento dell'imposta originaria, considerato come "un comportamento evasivo". La sanzione in esame, perciò, si riferirebbe non ad una "nuova evasione di imposta", ma ancora alla stessa "evasione" che verrebbe sanzionata una seconda volta, il che violerebbe il principio invocato "anche in quanto potrebbe astratta-

stenitori l'accusa di ingenuo o irresponsabile buonismo, quasi rappresentasse comunque e sempre una resa dello Stato. Non lo è. Amnistia e indulto sono indubbiamente strumenti delicati e dunque da assumere in dosi omeopatiche, perché consentono alla politica di agire sulla giurisdizione estinguendo processi in corso, o riducendo – in tutto o in parte – condanne in esecuzione. Ma possono essere anche il segno di una resipiscenza legislativa costituzionalmente giustificata: se sono croniche, infatti, l'irragionevole durata dei processi e le condizioni inumane o degradanti in celle stipate fino all'inverosimile sferziano il volto costituzionale del diritto punitivo; non diversamente, può rivelarsi necessario accompagnare riforme future con misure deflattive a rimedio di un'incoerente situazione ordinamentale presente, coordinando così « la clemenza per il passato (cioè la rottura della legalità di ieri) con la legalità di domani. Cfr. A. PUGIOTTO, *Per un rinnovato statuto costituzionale della clemenza collettiva*, Ri. It Dir Proc Pen., 2018, I, 109

¹⁸¹ Quanto mai costituzionalmente giustificata sarebbe, infine, una clemenza di giustizia volta a evitare « i rischi di "desocializzazione" derivanti da una condizione di sovraffollamento carcerario abnorme, a supporto delle misure già opportunamente – ma insufficientemente – adottate per dare coerente seguito alla già citata sentenza *Torreggiani* della Corte EDU. Cfr. G. INSOLERA, *Le clemenze "anomale"*, in *Dir. Pen. Contemp.*, 29 settembre 2014, 3

mente portare ad adottare ancora ulteriori sanzioni per il mancato pagamento in sede di avviso di mora, e poi – ad esempio - in sede di pignoramento e così via".

La Corte Costituzionale ha ritenuto, come abbiamo visto, che tale tipologia di condono, relativo alla possibilità di definire gli omessi e/o tardivi versamenti delle imposte e delle ritenute emergenti dalle dichiarazioni presentate mediante il solo pagamento dell'imposta e degli interessi o, in caso di mero ritardo, dei soli interessi, senza aggravii e sanzioni, costituisce una forma di condono clemenziale e non premiale come, invece, deve ritenersi per le fattispecie regolate dalla stessa L. n.289/02 negli artt. 7, 8, 9, 15 e 16, le quali attribuiscono al contribuente il diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario, da effettuarsi con regole peculiari rispetto a quello con effetto premiale. Ne consegue che, nell'ipotesi di cui all'art. 9-bis, non essendo necessaria alcuna attività di liquidazione, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, in ordine alla determinazione del quantum, esattamente indicato nell'importo specificato nella dichiarazione integrativa presentata ai sensi del comma 3, oltre agli interessi, il condono è condizionato dall'integrale e tempestivo pagamento di quanto dovuto ed il pagamento rateale determina la definizione della lite pendente solo se tale condizione venga rispettata, essendo insufficiente il pagamento della sola prima rata cui non segua l'esatto adempimento delle successive¹⁸².

¹⁸²Inoltre, la disciplina di cui agli artt. 8, 9, 15 e 16 della L. n. 289 del 2002 – nella parte in cui tali disposizioni statuiscono l'efficacia delle ipotesi di condono "premiabile" da essi previste, ancorché le rate successive alla prima non siano integralmente e tempestivamente versate – è insuscettibile di applicazione analogica, data la natura eccezionale delle disposizioni in materia di condono. Cfr. CORTE di CASSAZIONE sentenza n. 417 del 13 gennaio 2016

Sempre da un punto di vista che possiamo definire prettamente giurisprudenziale occorre sottolineare che la Corte, prendendo atto dell'esigenza della collettività sociale ad acquisire le risorse tributarie in modo effettivo sicuro e sollecito, ha riconosciuto storicamente in tale valore un parametro idoneo a giudicare la legittimità di disposizioni fiscali volte ad accentuare i poteri pubblici o comunque a ridurre le aree di protezione individuale: così l'interesse fiscale, individuato come interesse generale della comunità e non come mera comodità dell'amministrazione finanziaria, divenne una sorta di «spartiacque» per giudicare la congruità delle deviazioni tributarie rispetto alle regole ordinarie, nonché la compressione delle posizioni soggettive tutelate del contribuente, a partire dalla stessa capacità contributiva. In tal senso infrangere l'uguaglianza, come fanno le leggi di condono, senza una giustificazione radicata sull'eccezionalità degli eventi, contribuisce a disperdere il senso di comunità e mette a repentaglio l'architettura dello stato. Quel che viene posto in discussione <<con tale rottura non è soltanto il rispetto formale di un principio - quello d'uguaglianza - ma è anzitutto una questione sostanziale, d'identità, di mantenimento del senso di appartenenza del singolo alla comunità e alle istituzioni>>¹⁸³.

¹⁸³ A. GIOVANNINI, *La pace (fiscale) sia con te!*, cit., 2018

3 - Effetti negativi dei condoni tombali e della c.d. rottamazione dei ruoli nel lungo periodo

Come sostenuto dalla dottrina giuridica¹⁸⁴ e come condiviso anche dalla letteratura economica e sociale, il tributo è l'anello di congiunzione tra la popolazione, l'iniziativa economica e lo Stato. Il diritto tributario in tale contesto rappresenta una disciplina in grado di delineare quel rapporto tra autorità e libertà che è tipico dell'attività normativa di uno Stato sovrano. Questo perché il diritto tributario occupandosi appunto della tassazione e definendola, concretizza il concetto di autorità da parte dell'Amministrazione Pubblica; concetto che si manifesta con l'imposizione, destinata a garantire quelle libertà che sono tipiche di un ordinamento democratico. In effetti, parafrasando quanto affermato dal Prof. Padoa-Schioppa in una sua celebre intervista rilasciata sulle reti Rai, pagare la tasse dovrebbe essere una azione desiderabile e carica di significato per il contribuente. Un atto attraverso il quale un determinato individuo contribuisce al mantenimento dello Stato e, quindi, della collettività.

Le leggi tributarie hanno, del resto, un valore che possiamo definire sostanziale poichè sanciscono in modo diretto diritti e doveri e sicuramente non hanno le caratteristiche tipiche di provvedimenti formali ovvero normativa idonea a produrre delle procedure. Si vuole sottolineare come la tassazione punti direttamente a rendere esecutivo il prelievo fiscale e, quindi, acquisire le risorse necessarie al mantenimento della macchina amministrativa pubblica e non certamente a caratterizzarsi per dei meri aspetti procedurali che sono, al contrario, destinati ad usufruire di misure destinate a ridimensionare la pretesa tributaria, anche nel momento in

¹⁸⁴ C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, p. 25 e ss.

cui vengono orientati a sanare solamente l'elemento sanzionatorio associato al mancato assolvimento dei doveri fiscali.

La norma tributaria e la sua osservazione da parte del contribuente nobilita la collettività che, in questo modo, contribuisce in modo specifico al sostentamento dello Stato.

Il condono, sia esso tombale o di altra natura vicina a quelle specificate nel corso del presente lavoro, è una sorta di agevolazione, o meglio, una <<definizione agevolata del rapporto tributario>>¹⁸⁵ fondata nella maggior parte dei casi su dei criteri arbitrari e puramente formali¹⁸⁶. Che tali criteri siano puramente procedurali e formali lo dimostrano anche le ultime forme di condono, chiamate – ad esempio – rottamazione dei ruoli introdotta dall'art. 6 d.l. 22.10.2016, n. 193 e, successivamente, modificata in sede di legge di conversione.

In tale tipologia di condono i carichi affidati all'agente della riscossione possono essere estinti dal debitore, previa apposita manifestazione della volontà di avvalersi di una definizione agevolata, con il pagamento di un determinato importo – quello iniziale- decurtato delle sanzioni e senza l'applicazione degli interessi di mora. L'unica rata è prevista e riferita integralmente alle somme oggetto della definizione agevolata. Il mancato pagamento vanifica tale prassi e in ipotesi di inadempimento del debitore lo stesso non può assolutamente utilizzare lo strumento della rateizzazione previsto dall'articolo 19 d.P.R. 29.9.1973, n. 602 relativamente ai carichi oggetto dell'istanza di definizione agevolata divenuta inefficace. In tal caso, occorre puntualizzare che tale tipologie di norme, correlate ai meccanismi di

¹⁸⁵ G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Fisco, 2003II, 802

¹⁸⁶ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, op. cit, p. 300

riscossione dei crediti tributari, potrebbero essere inquadrabili tra le agevolazioni, pur se attengono al contesto della riscossione; un po' come accade nel diverso ambito della transazione fiscale e potrebbero essere applicabili anche retroattivamente, a differenza delle norme sostanziali che sono invece irretroattive.

La logica della rottamazione dei ruoli potrebbe, ancora, essere intesa come una forma simile al condono nella sua accezione impura, sebbene tale provvedimento non sia stato giustificato dal passaggio ad un nuovo sistema fiscale e, nello stesso tempo, sia stato legato direttamente a delle necessità puramente di gettito¹⁸⁷.

In effetti, la definizione agevolata che afferisce alla rottamazione dei ruoli si perfeziona con il pagamento di quanto dovuto a titolo di capitale ed interessi nonché delle somme maturate a favore dell'Agente della riscossione (a titolo di aggio / rimborso spese per procedure esecutive o notifiche di cartelle di pagamento). Può essere anche parziale, ossia riguardare il singolo carico iscritto a ruolo / affidato. E' consentita anche per i carichi costituiti esclusivamente da sanzioni; riguarda i carichi: definitivi per mancata impugnazione / conclusione del giudizio; ancora in contestazione. Nell'istanza va dichiarata la presenza dei giudizi pendenti aventi ad oggetto i carichi cui la stessa si riferisce nonché va assunto l'impegno, da parte dell'interessato, a rinunciarvi.

I provvedimenti e le agevolazioni denominate "rottamazioni" sono, all'interno dell'ordinamento tributario, da considerare di diversa natura poichè collegate a provvedimenti normativi diversi.

Gli effetti dei condoni, in generale in tutte le possibili forme che possono assumere, sono soprattutto di lungo periodo in quanto nel breve certamente vengono a

¹⁸⁷ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 300

configurarsi come degli interventi che possono portare a dei benefici che possiamo considerare puramente di gettito, ma se ripetuti nel corso del tempo hanno un effetto disincentivante importante all'interno dell'ordinamento tributario¹⁸⁸. Ad esempio, con specifico riferimento alla rottamazione dei ruoli non poche sono state le problematiche, sin dalla sua prima introduzione, sollevate dagli enti locali. Con riferimento alle entrate tributarie, la rottamazione, nel prevedere obbligatoriamente, anche per i tributi di competenza regionale, la definizione agevolata, senza escludere le entrate tributarie regionali, sarebbe stata per diverse regioni¹⁸⁹ lesiva delle competenze regionali in quanto contrastante con l'autonomia tributaria costituzionalmente riconosciuta, oltre a determinare un'incisiva riduzione dell'incasso tributario regionale. La Corte Costituzionale chiamata a discutere della riscossione mediante ruoli, nel caso specifico, ha sostenuto che l'intervento del legislatore statale non è principalmente diretto a disciplinare i tributi e le relative sanzioni e la stessa incidenza su queste ultime costituisce un passaggio ritenuto necessario in vista della finalità perseguita, ovvero quella della riorganizzazione della procedura esecutiva in questione. In tale prospettiva l'introduzione del provvedimento in questione è riconducibile allo scioglimento di Equitalia e, quindi, finalizzato a facilitare il compito del nuovo ente subentrante. Questo viene stabilito nella sentenza della Corte Costituzionale n. 29 del 14 febbraio 2018.

La stessa storia fiscale italiana, come indicato anche nelle prime parti del presente elaborato, è stata caratterizzata dall'avvento di principi come quello di solidarietà, di concorso alle spese pubbliche e dal principio stesso di legalità. Tutti principi

¹⁸⁸ G. TREMONTI, *Impostazione e definitività del diritto tributario*, Milano, 1977, 51

¹⁸⁹ Ad esempio per la Regione Toscana tale provvedimento solleva un problema di legittimità costituzionale ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 10, e dell'art. 6 -ter d.l. n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 225/2016.

contenuti nella Costituzione e, quindi, in grado di condizionare in modo forte la produzione di normative a livello tributario. Lo stesso Vanoni¹⁹⁰ puntualizzava che proprio il sistema tributario è il fondamento stesso dello stato democratico: il problema fiscale è un problema che lo stesso individuava come morale e politico. Da qui la presa d'atto che il condono non ha degli effetti solamente momentanei, sia esso puro o impuro, che cessano con la fine degli stessi provvedimenti, ma ha un effetto di lungo periodo importante in grado di protrarsi in avanti ed indietro nel tempo. Indietro nel tempo in quanto in contrasto, anche quando riconducibile alla logica della "clemenza" praticabile all'interno dell'ordinamento italiano, con i principi stessi che regolano la convivenza all'interno della nostra democrazia. Il provvedimento di grazia, anche se giustificato comunque "condona" un comportamento riconosciuto come errato e non tollerabile¹⁹¹. Quando tali provvedimenti diventano, come nel caso dei condoni impuri, delle generali amnistie, allora quel dovere morale costituente la forza stessa dell'imposizione tributaria viene cancellato, ponendosi in netto contrasto con il trascorso e l'evoluzione normativa costituzionale. Gli effetti futuri sono valutabili, nel caso dei condoni, sotto un aspetto psicologico, economico e sociale, oltre che chiaramente normativo. Sapere e sperare nell'esistenza in futuro di possibili sanatorie, porta direttamente a sperare che i comportamenti opportunistici legati alla scelta di evadere le tasse possano essere "perdonati" con cadenza periodica e, conseguentemente, generare delle valutazioni legate ad una convenienza economica, prima che etica, nei meccanismi di adempimento alla normativa

¹⁹⁰E. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 3, 123 e ss.

¹⁹¹G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, op. cit, p. 804

tributaria¹⁹².

Quelle che potremmo definire - indipendentemente dai tecnicismi giuridici ai quali si è fatto riferimento quando abbiamo precisato le differenze tra quelli che potrebbero essere considerati condoni puri ed impuri - “amnistie tributarie”, avrebbero degli innegabili effetti di ristoro per l'erario nel breve periodo. È dunque uno strumento che, a corto raggio, consente di innalzare i livelli di ricchezza: in un momento di crisi, è evidentemente necessario raccogliere capitali e ricchezza per sostenere il prodotto interno lordo indebolito e ridurre il deficit pubblico.

Un condono, nella sua accezione pura, consiste in una rinuncia a pretese tributarie che si sono verificate in passato e sempreché vengano perfezionate alcune “fattispecie condizionanti”¹⁹³. In realtà la rottamazione dei ruoli prevede delle fattispecie condizionanti l'estinzione delle sanzioni e degli interessi di mora di cui all'art. 30 d.P.R. n. 602/1973. Vengono falciati gli interessi maturati dopo il sessantesimo giorno dalla notifica dell'atto, comportando conseguentemente una minore entrata tributaria rispetto a quella originariamente maturata. Siamo, quindi, dinanzi ad un condono che possiamo definire impuro, con tutti gli effetti che lo stesso potrebbe manifestare anche per i futuri comportamenti del contribuente. Le misure introdotte nel caso della rottamazione dei ruoli differiscono dal consolidamento degli effetti: si tratta di una <<sorta di confronto tra primi co. degli artt. 6 e 11 citati, laddove solo il primo utilizza l'espressione più rigorosa di «pagamento integrale»; inoltre, il co. 4 dell'art. 6 espressamente dispone la

¹⁹² G. TREMONTI, *Impostazione e definitività del diritto tributario*, op. cit., , 51

¹⁹³ L. LOVECCHIO, *Definizione delle liti pendenti: criticità e proposte di aggiornamento*, op. cit., p. 214 e ss.

decadenza dalla definizione agevolata (*ex tunc*) in caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento di quanto dovuto per ciascuna delle rate dovute. Il già citato art. 11, co. 5, al contrario, rinviando all'art. 8, d.lgs. n. 218/1997, consente il consolidamento degli effetti del condono con il versamento della prima rata>>>¹⁹⁴. In particolare, la rottamazione dei carichi è un condono impuro, caratterizzato comunque da una logica che possiamo definire clemenziale, mentre quella delle liti fiscali pendenti un condono impuro premiale. Gli effetti sul sistema fiscale e, quindi, sul comportamento stesso del contribuente sono da considerare diversi, avuto riguardo degli effetti nel breve periodo e nel lungo periodo.

L'effetto premiale è da considerare incisivo nel lungo periodo, in quanto nei fatti premia il comportamento dell'evasore che vede avvalorata la tesi secondo la quale è meglio non adempiere al dovere tributario in quanto periodicamente si creeranno le condizioni per sanare la posizione. La logica clemenziale, anche tollerabile da un punto di vista costituzionale, ha invece un effetto importante da considerare nel breve periodo e ancorato alla necessità di gettito.

Una buona parte delle censure di legittimità, sul fronte giurisprudenziale, riguardano l'eventuale contrasto dei condoni con il diritto dell'Unione europea.

Pur rilevando l'esistenza di precedenti non univoci, si dovrebbero ritenere legittime sul piano comunitario quelle misure che appaiano del tutto eccezionali e giustificate dalle particolari circostanze dei singoli casi, mentre, sarebbero incompatibili quelle norme nazionali che comportino una rinuncia generale ed indifferenziata all'accertamento ed alla riscossione di un tributo armonizzato¹⁹⁵.

¹⁹⁴R.LUPI, *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, in *Rass. Dir. Trib.*, 2004, p. 153

¹⁹⁵ L. LOVECCHIO, *Definizione delle liti pendenti: criticità e proposte di aggiornamento*, op. cit., p. 214 e ss.

Come fa notare la dottrina giuridica¹⁹⁶ uno dei profili più paradossali e poco orientati a determinare una oggettiva valutazione degli effetti dei condoni, sono le giustificazioni a priori delle scelte politiche che determinano i condoni stessi. Uno di questi è certamente quello che riguarda l'insopportabilità del carico fiscale e quindi una sorta di legittima difesa del contribuente che non può certamente pagare le tasse seguendo le aliquote in vigore¹⁹⁷. Ulteriore giustificazione viene addotta nel momento in cui un condono si presenta come una sorta di meccanismo in grado di agevolare il passaggio ad una nuova riforma fiscale che però non è ancora definita ed in grado di esistere. Ancor più grave è invece la giustificazione che scarica su meccanismi di accertamento poco efficaci la necessità di accontentarsi di un minor gettito "rottamando" le somme iscritte già a ruolo. In realtà tale visione porta¹⁹⁸ a vedere il condono come una prassi da replicare in modo casuale in quanto "da sempre presente" all'interno del sistema tributario italiano.

Come è noto, l'economia sommersa in Italia copre attorno al 12% del PIL¹⁹⁹. Da parte sua, l'OCSE calcola che il 13% del PIL mondiale è in paradisi fiscali, cioè all'incirca tra cinque e sette trilioni di dollari, e in larga parte la difficoltà dei conti in molte economie avanzate, come l'Italia, è dovuta anche all'enorme fuga di capitali da parte di attività e grandi investitori internazionali che si sono verificati negli ultimi anni. In tale prospettiva la logica del condono è palesemente in

¹⁹⁶ E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, vol. II, 1984 – 1992, Milano, 1993, p. 410

¹⁹⁷F.ODOARDI, *La rinuncia all'appello del funzionario tributario in assenza di specifica delega a mezzo di dichiarazioni rilasciate in udienza*, in Riv. Dir. Trib., 2005,II, 112 e ss.

¹⁹⁸M. TOCCI, *L'istituto del condono nell'esperienza giuridica italiana contemporanea ed in quella romana antica*, in www.filodiritto.com.

¹⁹⁹Si vedano i dati dell'ISTAT sul sito, <https://www.istat.it/it/files/2019/10/Economia-non-osservata-nei-conti-nazionali-2017.pdf> ultimo accesso giugno 2020.

contrasto con il dovere di solidarietà sancito nell'art. 2 della Costituzione. A questo deve aggiungersi che la responsabilità in riferimento a tale problematica, come indicato da Mortati²⁰⁰, ricade inevitabilmente sul Governo²⁰¹.

Le misure di condono consentirebbero dunque di “dare ossigeno”²⁰² ai conti pubblici e, di riflesso, anche di rivitalizzare l'economia e il tessuto imprenditoriale. Con il ritorno del capitale detenuto all'estero, un effetto secondario dell'amnistia fiscale potrebbe configurarsi come incentivo per le società nazionali e locali, riducendo la disoccupazione. In teoria un'amnistia fiscale dovrebbe servire a raccogliere denaro nero, rilanciare l'attività commerciale e, di conseguenza, generare occupazione. Il condono come opzione di politica economica fa fronte in sostanza al “bisogno di soldi” soprattutto in situazioni di emergenza, quando cioè, a fronte delle difficoltà dei conti pubblici, è necessario ottenere denaro da qualsiasi luogo e l'amnistia fiscale può agire come meccanismo per il flusso di capitale. L'argomentazione più semplice che giustifica la sua attuazione è dunque la necessità di denaro corrente.

Da un punto di vista informativo, l'amnistia fiscale può, ancora, risultare molto utile, in quanto rivela dati su fortune e contribuenti, che possono aiutare il Ministero del Tesoro nelle indagini su futuri reati fiscali.

In una accezione molto generale, un condono “tombale” si caratterizza per la sua capacità di rendere definitiva l'obbligazione tributaria per i periodi, appunto, oggetto di condono. In tale “tipologia”, si individua quella che possiamo definire

²⁰⁰C. MORTATI, Relazione sul potere legislativo, in *Assemblea Costituente - Commissione per la Costituzione - II Sottocommissione, Relazioni e proposte. Atti parlamentari*, pp.183 ss.

²⁰¹ G. TREMONTI, *Impostazione e definitività del diritto tributario*, op. cit., 51

²⁰² F. ODOARDI, *La rinuncia all'appello del funzionario tributario in assenza di specifica delega a mezzo di dichiarazioni rilasciate in udienza*, in op. cit., , 112 e ss

la non contestabilità del rapporto tributario, ovvero sia il Fisco perde la possibilità di andare a fare dei controlli sugli anni condonati e lo stesso contribuente non può rimettere mai in discussione il tributo dovuto per gli anni oggetto, appunto, di condono di natura tombale. Viene, quindi ad essere preclusa la possibilità di rimborsi anche se connessi a degli eventi futuri, come il riconoscimento di una agevolazione che era stata, ad esempio, richiesta prima del condono²⁰³.

Tale metodologia ha come finalità precipua quella di aumentare immediatamente la riscossione delle imposte per ridurre il disavanzo pubblico e questo senza incorrere in costi di gestione, tempo e risorse derivanti dalle normali procedure per perseguire le frodi (ispezione, raccolta, possibili richieste di risarcimenti, ecc.)²⁰⁴. Allo stesso modo, una volta emersi i redditi, i beni e i diritti, è possibile monitorarli e controllarli e tenere conto dei rendimenti che genereranno in futuro. Il condono viene considerato sicuramente un'opzione migliore rispetto ad altre alternative esistenti, come il congelamento delle pensioni o l'aumento delle aliquote IVA, il cui impatto sarebbe "sofferto" dalla generalità di contribuenti²⁰⁵.

In un contesto di mancanza di liquidità nel sistema, il meccanismo rappresenta un modo per iniettare denaro nell'economia attraverso il possibile (non obbligatorio) rimpatrio di capitale situato all'estero e forse, sotto determinate condizioni, introducendo nel sistema contanti nascosti "sotto il materasso", nell'ambito dell'economia sommersa. Si tratta di una misura che è stata adottata dai paesi membri sia dell'Unione europea che dell'OCSE, che come si vedrà, raccomanda

²⁰³ G. TINELLI, *Condono Iva e normativa comunitaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, II, 256 e ss.

²⁰⁴ G. PASSARO, *Condono nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1988, p. 136 e ss.

²⁰⁵ G. TREMONTI, *Impostazione e definitività del diritto tributario*, op. cit, 51

questo tipo di misura in momenti come il presente, su base eccezionale²⁰⁶.

Il condono tombale, presenta certamente dei vincoli e dei limiti di utilizzo: il contribuente deve, infatti, provvedere con il pagamento degli importi idonei a sanare le annualità pregresse, per le quali non sono maturati i termini di decadenza dell'attività di accertamento e non deve chiaramente aver ricevuto una notifica di atto di accertamento per i predetti periodi di imposta. Il condono tombale non si applica poi a quei casi in cui si sia a conoscenza dell'esercizio dell'azione penale, in relazione a reati tributari. La determinazione dell'imposta in un meccanismo che abbiamo definito di definizione automatica della stessa a seguito di condono è quantificata applicando delle percentuali che hanno delle caratteristiche incrementative all'imposta che veniva dichiarata originariamente con la previsione di un livello minimo di tasse dovute per ciascuna annualità. Giusto per fare un esempio e dare una sorta di empiricità a tale riflessione si potrebbe dire che prendendo come riferimento il condono del 2002, con riferimento ai soggetti titolari di redditi di impresa e di lavoro autonomo, viene agganciato ai ricavi e compensi stimati in base a determinati studi di settore, premiando così i contribuenti che possono essere definiti congrui e, quindi, coloro i quali dovrebbero aver realizzato una minore evasione fiscale²⁰⁷.

In effetti, indipendentemente dai presunti vantaggi o dagli argomenti a favore che possono essere indicati, viene soprattutto in evidenza come gli svantaggi dell'amnistia fiscale siano numerosi, soprattutto nel lungo periodo.

Il primo argomento avverso un'amnistia fiscale è che il perdonare i crimini in

²⁰⁶ R. MICELI, *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 196 e ss.

²⁰⁷ F. ODOARDI, *La rinuncia all'appello del funzionario tributario in assenza di specifica delega a mezzo di dichiarazioni rilasciate in udienza*, in *op. cit.*, , 112 e ss

modo che il denaro al di fuori dall'Italia ritorni entro i nostri confini rappresenta un grave illecito competitivo, avvertito come profondamente ingiusto per i cittadini che sono in regola con i pagamenti con il Tesoro e che rispettano i doveri relativi. L'amnistia fiscale appare dunque, e di fatto è, un favore per quanti sono venuti meno a dei precisi obblighi di cittadinanza²⁰⁸.

Le politiche di “clemenza fiscale” appaiono inoltre suscettibili di violare, come detto, il principio di uguaglianza fiscale, in quanto i contribuenti che normalmente soddisfano i loro obblighi fiscali pagano aliquote fino al 52% nell'imposta sul reddito delle persone fisiche, mentre gli evasori possono archiviare le loro pendenze presso il Ministero del Tesoro pagando a volte solo il 10% ed evitando interessi, supplementi e sanzioni. Se dunque esiste un aggravio contributivo senza giustificazione sufficiente, l'amnistia fiscale causa evidentemente un *vulnus* al principio di uguaglianza. L'aggravio contributivo deriverebbe in sostanza dalla diversa e più favorevole tassazione a cui sono ammesse le persone che si regolarizzano con l'amnistia fiscale. La sua giustificazione è dunque fondamentalmente extra-fiscale, e si fonda sulla necessità e sul bisogno delle casse pubbliche. Tale aspetto non sembra tuttavia sufficiente a scagionare sul terreno dottrinale il diverso trattamento originato e, in misura ancora minore considerando che esso ha come antecedente una condotta con chiare caratteristiche per essere legalmente sanzionabile²⁰⁹.

La Costituzione garantisce l'uguaglianza davanti alla legge, e dunque che il trattamento messo in pratica dall'autorità pubblica non generi discriminazione tra i cittadini. Il principio di uguaglianza comporta due conseguenze di grande rilievo:

²⁰⁸ G. TINELLI, *Condono Iva e normativa comunitaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, II, 256 e ss.

²⁰⁹ G. PASSARO, *Condono nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1988, p. 136 e ss

da un lato la parità di trattamento di situazioni e individui in circostanze identiche e dall'altra il trattamento in base alla loro disuguaglianza di situazioni o circostanze diverse²¹⁰. In questo senso, esiste un'ampia giurisprudenza da cui deriva il divieto di disparità arbitrarie o ingiustificate. Nella delimitazione di tali estremi, i giudizi di proporzionalità sono estremamente rilevanti. Pertanto, le differenze normative sono conformi all'uguaglianza quando si può rilevare in esse uno scopo non contraddittorio e quando le norme mostrano una struttura coerente, in termini di ragionevole proporzionalità, con l'obiettivo perseguito²¹¹. Quindi in contrasto con l'uguaglianza appare quella norma che si diversifica per un mero “volontarismo selettivo”, al pari di quella che, avendo in vista il raggiungimento di un fine legittimo, configura un'ipotesi fattuale, o le conseguenze legali ad esso imputate, in aperta sproporzione con tale scopo o senza alcuna attenzione a quel necessario rapporto di proporzionalità²¹².

Le normative sulla regolarizzazione fiscale straordinaria in analisi affrontano due diverse situazioni: in una, i soggetti non hanno pagato il dovuto per i loro beni e redditi e, nell'altra, i soggetti che lo hanno fatto. I primi contribuenti sono tassati al 10%, mentre i contribuenti conformi sono soggetti all'attuale legislazione ordinaria. Questo approccio evidenzia un trattamento molto divergente nei confronti dei soggetti che hanno adempiuto ai loro obblighi fiscali rispetto a quelli che non lo hanno fatto. I secondi (con l'applicazione ad esempio di un'aliquota fissa nell'imposta sul reddito sulle persone fisiche) contribuiscono in misura

²¹⁰ R. MICELI, *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, op. cit., p. 196 e ss.

²¹¹ F. ODOARDI, *La rinuncia all'appello del funzionario tributario in assenza di specifica delega a mezzo di dichiarazioni rilasciate in udienza*, in op. cit., p. 112 e ss.

²¹² RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, *Corr. Trib.* 2015, n. 27, p. 2085 ss.

maggior rispetto ai primi, poiché hanno osservato comportamenti rispettosi della legge. Sono trattamenti diversi per situazioni diverse in cui, come risultato il cittadino che adempie ai propri obblighi fiscali è danneggiato e aggravato dal dover pagare di più²¹³.

Insieme a quanto sopra, ulteriori prospettive e problematiche sono coinvolte e devono essere tenute presenti nella giustificazione della misura in esame. Prima di tutto, come si è già detto, l'obiettivo di ottenere una raccolta fiscale superiore rappresenta un elemento di politica economica non sottovalutabile in particolare nelle fasi di stress dei conti pubblici. È un effetto di una misura straordinaria e “di crisi” che mira ad aumentare le entrate pubbliche quando non vi sono altri mezzi per conseguire tale obiettivo nel breve periodo. Secondo tale orientamento, la regolarizzazione e la tassazione che comporta non tengono conto o non tengono conto del tutto dei principi ispiratori della tassazione in generale, in particolare come detto del principio dell'uguaglianza in relazione a quello della capacità economica²¹⁴.

Ciò enfatizza la base extra-fiscale della misura: ottenere entrate come meccanismo per bilanciare i conti pubblici, senza considerare i principi che regolano l'istituto delle entrate pubbliche. Ora, tale misura extrafiscale per essere giustificabile deve basarsi su principi e scopi costituzionalmente protetti, ed è lecito chiedersi quali siano. E' possibile probabilmente invocare quelli legati alla stabilità di bilancio recentemente introdotti nella nostra Carta Costituzionale. La legge Costituzionale 1/2012 ha, infatti, modificato la Costituzione Italiana ed è stata approvata dal

²¹³FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Il Fisco 2003, n. 6, p. 680 ss.

²¹⁴Ibidem, p. 794 ss.

Parlamento italiano nel 2012. Essa ha modificato gli articoli 81, 97, 117, 119 della Costituzione andando ad inserire nella Carta l'obiettivo del pareggio di bilancio. Dal 2014 tale provvedimento ha praticamente iniziato a produrre i suoi effetti, da considerare poi come il frutto di una costante richiesta da parte delle Istituzioni Europee che hanno da sempre guardato con preoccupazione la situazione delle finanze pubbliche nel Nostro Paese. In realtà già Einaudi, in seno al dibattito dell'Assemblea Costituente si era speso molto per l'inserimento del pareggio di bilancio in Costituzione. Fu il Governo Monti a rendere la regola legge costituzionale a seguito di una lunga trattativa e di una urgente azione di risanamento delle finanze pubbliche che seguì alle dimissioni del Governo Berlusconi. L'equilibrio tra le entrate e le uscite diventa oggetto specifico dell'articolo 81 della Costituzione, all'interno del quale si specificava che lo Stato, a seconda del ciclo economico, si sforza ad assicurare un certo equilibrio tra entrate ed uscite con un ricorso all'indebitamento effetto, solamente, dell'andamento del ciclo economico.

Si scopre così che l'eventuale giustificazione normativa è di un precetto modificato a causa della crisi economica. Ancora una volta la crisi appare in un certo senso come "demiurgo" degli strumenti della politica economica.

In secondo luogo, l'amnistia fiscale genera una serie di effetti sulla coscienza collettiva della cittadinanza. Da un lato, scoraggia e anche sfiducia coloro che hanno rispettato la legalità fiscale e, dall'altro, incoraggia e incrementa i comportamenti di occultamento di capitali e di redditi, a causa dei premi di

tassazione che essi ottengono²¹⁵.

Tutte queste prospettive configurano un trattamento soggettivo diversificato e discriminatorio, in cui il beneficio o il privilegio fiscale imposti potrebbero non avere fondamenta sufficienti sul piano degli stessi principi fondanti dell'ordinamento. Una giustificazione che viene invocata come sufficiente per assicurare la costituzionalità della misura e, in breve, valutare la necessità e la natura eccezionale della stessa in funzione, appare essere in sostanza, in via quasi esclusiva. il richiamo svolto al principio del pareggio di bilancio.

Tra gli effetti negativi del ricorrere alle politiche di regolarizzazione in esame, viene in considerazione il fatto che ricorrere a questo tipo di misure evidenzia la sostanziale inefficacia degli strumenti “ordinari” applicati dall'amministrazione tributaria nell'ambito della lotta contro la frode e l'evasione fiscale. Uno dei punti deboli di un'amnistia fiscale è che essa evidenzia un “fallimento” delle misure ordinarie, rappresentando l'ultima risorsa per ottenere il denaro che non è stato ottenuto attraverso altri modi non discriminatori. Le misure di condono sono, ancora, considerate impopolari perché appaiono idonee a “stabilire un precedente” e promuovere in tal modo tendenze irregolari tra gli altri contribuenti²¹⁶.

La storia mostra che l'amnistia fiscale ricorre in fasi di crisi e dunque un cittadino può pensare che, nel medio periodo, evadere per un po' rappresenti una pratica conveniente, dal momento che è probabile che prima o poi ascolterà l'annuncio di un'amnistia con la quale verrà sostanzialmente perdonato della sua condotta.

²¹⁵ F. ODOARDI, *La rinuncia all'appello del funzionario tributario in assenza di specifica delega a mezzo di dichiarazioni rilasciate in udienza*, in op. cit., , 112 e ss

²¹⁶ R. MICELI, *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 196 e ss.

Da un punto di vista di etica pubblica, gli argomenti contrari sono molto numerosi. Tali strumenti causano di fatto una perdita di consapevolezza nel contribuire correttamente con il pagamento delle tasse al Tesoro pubblico²¹⁷. “Perdonare” coloro che frodano il fisco e permettere loro di pagare meno in tasse rispetto agli altri solo per far emergere il loro capitale può spingere molti contribuenti a decidere di non pagare affatto quanto dovuto all'Agenzia delle Entrate.

Per questo generalmente le amnistie fiscali generano una chiara sensazione di riprovazione popolare e di solito determinano l'aprirsi di aspri fronti di divisione nel dibattito politico²¹⁸.

E' opportuno sottolineare come gli effetti dei condoni siano stati oggetto, frequentemente, di attenta riflessione anche all'estero. Diversi studi hanno individuato sia punti di forza che debolezza dello strumento in esame come modo per aumentare la raccolta in diversi paesi²¹⁹. Fisher²²⁰ ha definito gli obiettivi principali di un programma di amnistia: la riscossione delle tasse a breve termine; l'aumento della riscossione delle imposte a lungo termine, influenzando il comportamento del contribuente in modo che gli evasori rispettino adeguatamente i loro obblighi fiscali; la raccolta di informazioni dai contribuenti partecipanti, da utilizzare nel futuro monitoraggio della conformità dei contribuenti.

²¹⁷ A. MONTI A., *Rientro e regolarizzazione dei capitali detenuti irregolarmente all'estero*, *Corriere Tributario* 2002, n. 14, p. 1234 ss.

²¹⁸ F. ODOARDI, *La rinuncia all'appello del funzionario tributario in assenza di specifica delega a mezzo di dichiarazioni rilasciate in udienza*, in op. cit., , 112 e ss

²¹⁹ Per una più approfondita analisi della letteratura sul tema si veda Javier Moreno H. Beltrán, *Leovardo Mata Short and Long-Term Effects of Tax Credit Waiver Programs on Value Added Tax Collection*, in *Revista Mexicana de Economía y Finanzas Nueva Época*, Vol. 14 No. 1, (2019), pp. 113-128

²²⁰ B. Fisher, *The Encyclopedia of Taxation Tax Policy* online. Recuperado el 3 de mayo de 2017 en <https://books.google.com.mx/books?id=XsGdBReOQSgC&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>

Mikesell²²¹ ha concluso che l'effetto più importante di un programma di amnistia si verifica quando il contribuente percepisce che i modi di eludere le tasse non vengono sradicati dopo l'entrata in vigore del programma; cioè il contribuente percepisce che può continuare a eludere le tasse nel lungo periodo. Ciò significa che il programma di amnistia non è stato accompagnato da azioni efficaci di contrasto all'evasione, e pertanto sono stati generati incentivi per evadere.

Ancora, Alm e Beck²²² hanno dedotto che l'impatto delle amnistie sulla riscossione delle imposte è ambiguo, poiché in realtà i condoni possono avere anche un effetto positivo sulla *compliance* dei contribuenti. Ciò accade se questi percepiscono che il pagamento delle tasse è la norma e che in futuro ci saranno misure di controllo più severe di quelle esistenti prima dell'amnistia. Vi può essere peraltro anche una conseguenza negativa consistente, come si è già rilevato, nella riduzione della conformità volontaria quando i contribuenti percepiscono la possibilità di un'altra futura amnistia con applicazione "lassista" dei metodi di contrasto all'evasione.

Alm e Beck²²³ hanno dimostrato per mezzo di minimi quadrati ordinari, modelli di tendenza, modelli autoregressivi con medie mobili e modelli autoregressivi multivariati con medie mobili, che i programmi di amnistia non hanno un impatto a lungo termine su livello e tendenza di riscossione delle imposte. Gli autori hanno affermato che un tipico programma di amnistia difficilmente genererà una nuova riscossione delle imposte e hanno concluso che non vi sono effetti sulla

²²¹ J. MIKESSELL, *Amnesties for state tax evaders: the nature and response to recent programs*. *National tax journal* 1986, 4(39), 507-525

²²² J. ALM., W. BECK, *Tax amnesties and Tax Revenues*. *Public Finance Review* 1990, p. 1236

²²³ ALM, J., BECK, W., *Tax amnesties and compliance in the long run: a time series analysis* 1993, p. 96

compliance volontaria dei contribuenti. Questi modelli matematici utilizzavano serie temporali, con l'obiettivo di prevedere a lungo termine il comportamento della riscossione dell'imposta sul reddito, sulla base di informazioni storiche.

Alm e Beck²²⁴ hanno anche dedotto che un modo per aumentare la riscossione dopo l'istituzione di un programma di amnistia è l'esercizio da parte dell'autorità fiscale dei poteri di ispezione, oltre ad offrire servizi migliori al contribuente per migliorare la conformità agli obblighi.

Da parte loro, Luitel e Sobel²²⁵ hanno affermato che i programmi di amnistia aumentano la raccolta a breve e lungo termine, spingendo nuovamente gli evasori all'osservanza degli obblighi. Tuttavia, questi ultimi hanno anche sottolineato che quando i programmi di amnistia vengono utilizzati in più di un'occasione, generano pochissima raccolta a breve termine, rispetto ai programmi precedenti, e tendono a diminuire la raccolta a lungo termine, poiché scoraggiano il rispetto volontario delle norme fiscali da parte dei contribuenti.

Le Borgne²²⁶ ha confermato che le amnistie fiscali sono utilizzate più frequentemente durante periodi di stress fiscale e quando i fattori politici influenzano la decisione di istituire programmi di “clemenza” fiscale. In particolare, ha dimostrato empiricamente che i politici percepiscono il condono fiscale come un'ulteriore fonte di entrate (piuttosto che un'alternativa agli aumenti delle tasse). Ha anche fornito prove che dimostrano che quando l'equità orizzontale è rotta, le amnistie possono essere percepite come ingiuste. In altre

²²⁴J. ALM, W. BECK, *Tax amnesties and compliance in the long run: a time series analysis* op. cit., p. 93

²²⁵H. LUITEL, R. SOBEL, *The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties*. Department of Economics, St. Cloud State University, October 22, 2005

²²⁶E. LE BORGNE, *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Working Paper 2006/06/222

parole, ha dimostrato che esiste una correlazione significativa tra la perdita delle elezioni e l'introduzione di un'amnistia fiscale nei periodi delle campagne elettorali. Un risultato rilevante sulle determinanti politiche delle condanne fiscali di lavoro di Le Borgne è dunque che la probabilità che un'amnistia fiscale venga dichiarata in un anno elettorale è molto bassa, aumentando la probabilità che i governanti che adottano queste misure non siano rieletti. Queste conclusioni mostrano che i contribuenti / elettori percepiscono negativamente queste regolarizzazioni fiscali, considerandole ingiuste.

Bose e Jetter²²⁷ hanno confermato che il successo di un programma di amnistia è determinato da cambiamenti economici, come la liberalizzazione dell'economia o il progresso tecnologico. Hanno identificato che quando l'autorità fiscale ha in vista l'aumento dei livelli di riscossione, non dovrebbe utilizzare programmi di amnistia, dovrebbe invece cercare un miglioramento nell'economia in modo che i vari agenti si sviluppino nel settore formale. Hanno evidenziato che quando il quadro giuridico prevede incentivi affinché gli evasori fiscali diventino contribuenti onesti, il programma può ottenere risultati positivi.

Bayer²²⁸ ha progettato un modello che considera i programmi di amnistia in modo endogeno; cioè, analizza le decisioni strategiche di contribuenti che “mettono in conto” nelle loro condotte fiscali i futuri pagamenti sanzionatori a cui saranno esposti e il governo che misura costi e benefici di tali programmi. Ha concluso quindi che la probabilità di stabilire amnistie è guidata principalmente dai requisiti

²²⁷P. BOSE, M. JETTER, *A Tax Amnesty in the Context of a Developing Economy*. Department of Economics, Fogelman College of Business and Economics, University of Memphis, Memphis, TN 38152, USA May 13, 2010

²²⁸R. BAYER., *The occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence*. SSRN Electronic Journal, 125, January 2014.

stabiliti dal governo e dalle aspettative dei contribuenti su possibili future amnistie. Sanchez²²⁹ ha studiato l'effetto dei condoni fiscali sulla riscossione delle imposte a lungo termine quando il governo utilizza questi programmi come fonte regolare di reddito. I risultati principali sono stati che le amnistie non incidono sul reddito a lungo termine e che l'incremento della raccolta è temporaneo e a breve termine; esse accelerano la raccolta, ma non aumentano l'importo raccolto. Ha concluso che i programmi di amnistia sono stati utilizzati come meccanismo per ottenere entrate a breve termine ed evitare riforme strutturali dei sistemi fiscali.

In sostanza, emerge che i programmi di amnistia a fini fiscali hanno effetti negativi sulla riscossione delle imposte. Ci sono fattori tuttavia, come evidenziato, che possono invertire l'effetto negativo, come la rigorosa applicazione dei poteri di controllo del programma di amministrazione fiscale nella fase post-amnistia e la generazione di percezione del rischio nei contribuenti, con la convinzione che lo Stato non è debole nell'applicazione delle leggi fiscali.

²²⁹M. SANCHEZ, *On the effects of repeated tax amnesties*. *Journal of Economics and Political Economy*. Vol. 4, Issue 3, September 2017

4 - Il rapporto tra istituto del condono e meccanismi procedurali

Come accennato nel corso del precedente paragrafo il condono fiscale rappresenta una sorta di definizione agevolata del rapporto tributario che si traduce in una mera azione formale e quindi procedurale. Di tale avviso è la stessa Corte Costituzionale che nella sentenza datata 7 luglio 1986 quando sottolinea che il condono in sé nasce per semplificare anche le procedure di definizione delle pendenze relative alle imposte che vengono abrogate e che è, quindi, destinato formalmente a velocizzare la riscossione di determinate somme da troppo tempo sospese ed estremamente comode per l'Erario, soprattutto in determinati momenti storici.

Il condono e le varie forme di amnistia fiscale incidono evidentemente sullo svolgimento del procedimento tributario in modalità che sono ogni volta incorporate nelle misure normative adottate. Con riguardo alla più recente normativa, viene in evidenza la disciplina relativa alla cosiddetta "pace fiscale" e alle problematiche applicative ad esse connesse tra cui, sul terreno del meccanismo processuale, la problematica inerente alla sospensione dei processi pendenti suscettibili di essere definiti secondo le disposizioni della rottamazione.

Il decreto fiscale 2019 prescrive che la presentazione dell'apposita richiesta al giudice con dichiarazione di volersi avvalere della chiusura agevolata della lite, prevista dalla nuova normativa, determina la sospensione del processo in modo automatico.

Può tuttavia configurarsi la possibilità che il giudice non ritenga sussistente il presupposto previsto dalla legge, ritenendo ad esempio la controversia non definibile. In un caso del genere, il decreto fiscale 2019 introduce la possibilità di

definire in via agevolata le liti fiscali pendenti. Al fine di individuare le liti definibili occorre tenere conto della natura tributaria della materia oggetto di giudizio, dei soggetti in giudizio e della tipologia di atti che vengono impugnati. Possono, ad esempio, essere definite le liti pendenti presso le Commissioni Tributarie provinciali, regionali e quelle di primo e secondo grado di Trento e Bolzano. Sono definibili anche le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria erroneamente instaurate innanzi al Giudice ordinario o a quello amministrativo, non quelle in materie diverse dalla tributaria erroneamente instaurate innanzi alle Commissioni tributarie.

I giudici tributari di merito e della Corte di Cassazione si sono trovati a dirimere questo tipo di problematica. Il D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 ha infatti posto una serie di questioni applicative e sono apparse le prime pronunce di merito. Con riguardo all'apposita richiesta del contribuente al giudice, va richiamata la circostanza che il comma 10 dell'art. 6 del D.L. n. 119/2018 dispone in termini negativi che, anche in presenza di tali richieste, "le controversie definibili non sono sospese", facendo però "salvo" il caso "che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo".

La prevalente interpretazione attribuisce a quest'atto l'effetto immediatamente derogatorio della regola generale circa la non sospensione automatica delle controversie definibili, senza che ciò comporti un obbligo di presentazione dell'istanza di definizione a carico del contribuente, né l'equivalenza dell'atto stesso del contribuente ad una già così espressa istanza di definizione della controversia. Il significato da attribuire all'anzidetta richiesta di sospensione con

dichiarazione di volersi avvalere delle disposizioni del D.L. consente l'operatività di una sospensione ex lege del procedimento, idoneo sul piano funzionale, a dare modo al contribuente di valutare l'applicabilità e l'opportunità o meno di presentare la domanda di definizione delle controversie pendenti ai sensi della normativa in esame. Il giudice non è tenuto ad adottare un vero e proprio "provvedimento" di sospensione, e quest'ultimo si collega alla presentazione dell'apposita richiesta con dichiarazione del contribuente della volontà di avvalersi delle norme di cui al comma 10 dell'art. 6 del D.L. n. 119/2018. Ma se il giudice non ritiene sussistere il presupposto previsto per legge, in quanto ritenga come si è detto la controversia non definibile, il processo andrà avanti, e sulla eventuale illegittimità degli atti posti in essere in un processo "virtualmente" sospeso ex lege e erroneamente non ritenuto tale, deciderà una sentenza dello stesso giudice ordinario, a sua volta ovviamente impugnabile. Rilevanti impatti sul meccanismo processuale sono inoltre riconnessi alla nuova importante normativa in materia di *Voluntary Disclosure* approvata nel 2014, che rappresenta un vero e proprio punto di svolta nella disciplina del contrasto all'evasione. Il 4 dicembre 2014 il Senato ha infatti concesso la sua approvazione finale alla legge n. 1642, che stabilisce le nuove disposizioni sull'emergenza e il rimpatrio del capitale detenuto all'estero, il rafforzamento della lotta contro l'evasione e disposizioni sul riciclaggio di denaro (il disegno di legge successivamente convertito nella legge n. 186 del 15 dicembre, 2014). La *Voluntary Disclosure* è una delle misure contenute nella proposta di legge e mira a contrastare l'evasione dell'imposta sul reddito con l'apertura fittizia all'estero di una residenza fiscale e il trasferimento e / o detenzione illecita di proventi di attività o attività che

producono reddito estero. Le proposte normative relative all'emergere di capitali intendono, come si vedrà meglio in seguito, rendere la disciplina italiana coerente con le recenti linee guida dell'OCSE, in un quadro in cui la crisi finanziaria del 2008 ha esercitato pressioni sui bilanci nazionali e sui sistemi fiscali.

5- Verso la scomparsa dei condoni fiscali: espunzione del condono tra gli strumenti di politica fiscale italiana

Negli ultimi vent'anni non sono mancati, anche in importanti sedi istituzionali, quanti, pur a fronte degli effetti e delle caratteristiche negativi sopra evidenziati, hanno difeso in una certa misura l'opportunità delle misure di condono in talune circostanze di particolare gravità e di stress dei conti pubblici. L'OCSE stessa ha in determinate occasioni sostenuto l'amnistia fiscale come un modo per rimpatriare il denaro nero, quando all'inizio degli anni Duemila sei paesi dell'OCSE sono riusciti a far sì che i loro contribuenti regolarizzassero miliardi di euro elusi grazie a questo tipo di misura. In quella fase, l'Italia, ad esempio, ha realizzato una raccolta aggiuntiva di 2 miliardi di euro e l'OCSE ha approvato questo sistema, pur ricordando che si tratta di una "misura eccezionale". In quel

momento una ondata di grazie fiscali iniziata nel 2002 aveva fatto registrare i suoi frutti come veniva messo in evidenza nel rapporto dell'OCSE sul miglioramento dell'accesso ai dati bancari a fini fiscali. Germania, Belgio, Grecia, Italia, Messico e Portogallo hanno rappresentato i protagonisti di questo indirizzo. Quasi 500 milioni di euro in Belgio, circa 900 milioni in Germania e 2.000 milioni in Italia sono le entrate direttamente collegate ai diversi condoni fiscali adottati in questi paesi tra il 2003 e il 2006. Nel complesso, a fronte del perdono fu consentito un pagamento fiscale molto basso, con prelievi compresi tra il 2,5% dell'Italia e il 25% della Germania. Più modesti sono stati i risultati del Portogallo, che grazie alla sua amnistia è rientrato a 41 milioni di euro.

I risultati delle iniziative prese in altri paesi che hanno preferito attenuare o eliminare le sanzioni senza rinunciare alla riscossione delle imposte furono più tiepidi. L'Irlanda, ad esempio, è riuscita in quella fase ad ottenere 856 milioni di euro da circa 15.000 titolari di conti all'estero con un sistema che prevedeva solo riduzioni delle sanzioni.

Nel caso degli Stati Uniti, con un'iniziativa terminata nel 2003, si sono raccolti 270 milioni di dollari (189 milioni di euro) e 1.300 contribuenti sono stati colpiti. Il Regno Unito è stato uno degli ultimi paesi a unirsi a quella tendenza nel corso del 2002 lanciando un programma volto a far pagare ai contribuenti ciò che devono al fisco sui loro risparmi nascosti all'estero. In pratica, il perdono delle sanzioni che, nel Regno Unito, può raggiungere il 100% del debito. Quasi in parallelo, l'autorità fiscale del Regno Unito è riuscita a costringere quattro istituti finanziari a fornire informazioni dettagliate sui residenti nel Regno Unito con conti all'estero.

All'inizio degli anni Duemila, al di fuori del quadro OCSE, anche la Russia e il Sudafrica hanno adottato misure di questo tipo. Dal 2001, a fronte del pagamento del solo 13%, i contribuenti russi sono stati messi in grado di far emergere i loro denari in nero. Nel paese africano l'amnistia si è conclusa nel 2004 e il suo successo è stato tale che, secondo l'OCSE, potrebbe diventare un punto di riferimento globale nella ricerca di argomenti a favore dei vari programmi di amnistia adottati in tutto il mondo²³⁰.

In tale quadro, come si è accennato, rientrano i vari provvedimenti di “scudo fiscale” varati dal governo italiano tra 2001 e 2003. L'Italia ha peraltro come è noto una lunga storia di programmi di condono fiscale, disciplinati in un'ampia varietà di nomi e regole: tra il 1991 e il 2009, l'Italia ha approvato quattro programmi di amnistia fiscale compresa quella denominata *Voluntary Disclosure* che ruotava intorno alla dichiarazione spontanea di un contribuente in un rapporto di cooperazione con l'autorità finanziaria, consentendo al contribuente di richiedere che questa regolarizzi il capitale non dichiarato detenuto all'estero ponendo rimedio al mancato rispetto degli obblighi di dichiarazione dei redditi, anche per una non violazione delle disposizioni sul controllo fiscale.

La ratio dell'evoluzione normativa, che ha come oggetto e come protagonista questo genere di prassi, si basa quindi su un concetto di collaborazione volontaria da intendere come una occasione *una tantum* (su questo occorrerebbe riflettere in modo sistematico analizzando diversi provvedimenti messi in atto durante la storia repubblicana) per fare emergere e rientrare dei patrimoni sottratti alla

²³⁰A. TOMASSINI., *Gli aspetti applicativi della “voluntary disclosure” internazionale*, *Corriere Tributario* 2015, n. 17, p. 11180 ss.

tassazione in modo artificioso e approfittando di uno sconto in termini di sanzioni. Una opportunità durante la quale godere della possibilità di pagare delle sanzioni ridotte che possono invogliare ad assumere un comportamento di apertura verso il fisco, nonostante i potenziali pericoli che sorgono proprio per i riflessi penali, dei quali parleremo in seguito, associati a tale tipologia di questioni²³¹.

Sempre riferendosi all'evoluzione normativa del procedimento in esame occorre dire che la Voluntary dal 24 ottobre 2016 al 31 luglio 2017 ha previsto una fase due, le cui modalità sono state spiegate nel dettaglio nella Circolare n. 19/E del 12 giugno 2017 dove l'Amministrazione finanziaria dopo aver sinteticamente ripercorso i tratti caratteristici della procedura "originaria" (introdotta nel nostro ordinamento dalla legge 186/2014), fornisce gli attesi chiarimenti interpretativi sulla nuova "finestra" concessa ai contribuenti per *"riparare alle infedeltà dichiarative passate e porre le basi per l'avvio di un rapporto col Fisco improntato alla reciproca fiducia"*, nell'ottica del processo di attivazione di strumenti e misure in grado di favorire e sviluppare la *compliance* fiscale. Alla voluntary bis possono accedere gli stessi soggetti previsti dalle disposizioni del 2014 e quindi le persone fisiche, gli enti non commerciali o le società semplici residenti in Italia che hanno violato gli obblighi in materia di monitoraggio fiscale. Rispetto alla prima edizione l'ambito soggettivo di applicazione della procedura prevede che possano accedere anche quei contribuenti che si avvalgono della procedura di collaborazione volontaria internazionale e quindi i contribuenti diversi rispetto a quelli che sono tenuti agli obblighi previsti in materia di monitoraggio fiscale. E' limitato l'accesso a quei contribuenti che hanno già

²³¹A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in Grosso G.F.-Padovani T.-Pagliaro A. (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, XVII, Milano, 2010

partecipato alla prima edizione e soprattutto per il medesimo anno per il quale nella prima versione è stata presentata una istanza. Sono poi inseriti nella voluntary – bis solamente quelle violazioni commesse entro il 30 settembre del 2016 anche se esiste una deroga agli ordinari tempi di decadenza dal momento che i termini di accertamento per le attività oggetto della nuova edizione sono fissati al 31 dicembre del 2018.

Per avvalersi, quindi, della procedura di collaborazione volontaria ed accedere ai relativi benefici, l'autore della violazione deve indicare spontaneamente all'amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituite o detenute all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la ricostruzione dei redditi che servirono per costituirli, acquistarli o che derivano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titolo, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento o la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione (art. 5 *quater*, aggiunto dal DL n. 4/2014 alla legge 4 agosto 1990, n. 227). Nei confronti del soggetto che presta la collaborazione volontaria: a) è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli artt. 4 e 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (nonché del più grave delitto di cui all'art. 3, così come indicato nel DDL del marzo 2014); b) le pene previste per i delitti di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 sono diminuite fino alla metà. Tali benefici operano limitatamente alle condotte relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero. È opportuno mettere a fuoco, alla stregua del quadro delineato, i punti di potenziale attrito tra

la procedura di regolarizzazione spontanea e le problematiche afferenti il riciclaggio.

In caso di *voluntary* il contribuente deve obbligatoriamente regolarizzare tutti i periodi della procedura, prestando acquiescenza all'invito al contraddittorio e aderendo all'atto di irrogazione delle sanzioni. Nel caso di ravvedimento il contribuente, come ampiamente ribadito, è libero di scegliere le violazioni da regolarizzare: egli potrebbe scegliere, ad esempio, di regolarizzare le violazioni solo di specifici anni d'imposta e lasciare impregiudicate le annualità residue. I rilievi e le contestazioni che resteranno pendenti potranno essere oggetto di un autonomo avviso di accertamento nei confronti del quale il contribuente sarà libero di proporre un'istanza di accertamento con adesione oppure direttamente un ricorso da discutere, successivamente, in contenzioso²³².

La procedura consente a un contribuente di regolarizzare qualsiasi tipo di beni detenuti illegalmente all'estero attraverso un meccanismo che prevede il pagamento dell'intero importo dell'imposta evasa, ma con significative riduzioni delle sanzioni oltre ad escludere la punizione per i reati fiscali (con alcune eccezioni). La procedura è stata effettiva fino al 30 settembre 2015 e copre le violazioni commesse fino al 30 settembre 2014. Un contribuente non sarà autorizzato a fare richiesta per la procedura se essa viene presentata dopo essere stato ufficialmente informato in merito ad accessi, ispezioni e valutazioni o all'attivazione di qualsivoglia valutazione amministrativa o di eventuali procedure penali in relazione a violazioni delle norme fiscali. Per qualificarsi per la procedura di divulgazione volontaria, il trasgressore era tenuto a:

²³²A. PERINI, *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, in *Il Fisco*, 2015, p. 349

- comunicare volontariamente alle autorità fiscali il totale di investimenti e attività o attività finanziarie detenute o costituite all'estero;

- fornire tutti i documenti relativi alle attività di cui sopra insieme alle informazioni sul reddito, nonché qualsiasi reddito derivante dalla cessione o dall'impiego delle stesse;

- fornire documenti e informazioni per la determinazione di redditi imponibili più elevati, non collegato alle attività detenute o stabilite all'estero.

Ogni contribuente che desiderasse accedere alla procedura di *Voluntary Disclosure* era tenuto a presentare spontaneamente alle autorità fiscali un documento contenente gli investimenti totali e / o le attività o attività finanziarie detenute all'estero e fornire tutti i documenti e le informazioni necessari per determinare i redditi impiegati per acquisire le attività di cui sopra²³³. Ciò includeva il reddito derivante dalla cessione o dall'occupazione su qualsiasi base, per quanto riguarda tutti i periodi fiscali per cui, alla data di deposito della richiesta, il termine per l'audit o la sfida non fosse ancora scaduto. Quando il contribuente presenta la domanda per la procedura di divulgazione volontaria, l'autorità fiscale valuta gli importi dovuti e successivamente emette una convocazione a comparire. In tal caso, un contribuente può accettare la convocazione a comparire e pagare le somme dovute o può avviare una procedura con l'autorità fiscale e pagare l'importo stabilito nell'atto che sarà redatto per l'accettazione da parte del contribuente della proposta di transazione. La procedura di *Voluntary Disclosure*

²³³ Si veda R. PARISOTTO, *L'Assonime esamina i problemi che frenano l'adesione alla "voluntary disclosure"*, n. 29, p. 2254 ss. –M. PIAZZA, *La procedura di voluntary disclosure secondo Assonime, Il Fisco*, n. 25, 2015 p. 2407 ss.

era considerata definitiva una volta che il contribuente avesse pagato l'intero importo delle imposte dovute. Se il contribuente non pagava le tasse dovute, le autorità potevano emettere un nuovo avviso di accertamento fiscale e una nuova azione di impugnazione con la rideterminazione delle sanzioni²³⁴.

Abbiamo visto come, tale procedimento, risulti essere molto complesso. Nel momento in cui fu approvato, così come la quasi generalità dei condoni fiscali, venne descritto come una delle ultime occasioni per consentire di sanare determinate situazioni. E' di questi ultimi giorni la proposta di sanare e far riemergere tutto il danaro contante detenuto in nero, riproponendo tale provvedimento a causa della crisi sanitaria ed economica che sta iniziando a produrre i suoi nefasti effetti. È interessante notare che ogni nuovo programma è stato descritto come "l'ultima possibilità" per gli evasori fiscali di conformarsi alle norme di buona condotta tributaria. Non c'è da meravigliarsi che, come in tutti i casi precedenti, anche i più recenti programmi di "messa in regola" in Italia vengano definiti come "l'ultima chiamata". Detto questo, e anche considerando i precedenti, probabilmente va rilevato che in futuro diminuiranno radicalmente le opportunità per cittadini e residenti italiani di mettere in ordine le loro pendenze fiscali attraverso questo tipo di regolamentazione straordinaria²³⁵.

Un indicatore in questo senso è l'accresciuto sentimento critico nei confronti della tipica tolleranza italiana per le situazioni *de facto* e in particolare nei confronti dell'evasione fiscale, che ora viene incolpata della crisi economica in atto nel Paese. Di conseguenza, la guerra contro i paradisi fiscali, come avviata dagli Stati

²³⁴ M. PIAZZA, *Voluntary disclosure dopo il 30 dicembre 2015: gestione della "fase 2"*, Il Fisco, n. 9, 2016, p. 807 ss.M. PIAZZA M., *Autoliquidazione, sanzioni da chiarire*, Il Sole 24 ore, 7 febbraio 2017

²³⁵ M. VILLANI, *Pace fiscale e circolare n. 6/2019: dubbi interpretativi in merito alle definizioni delle liti e relative sanzioni*, su, www.diritto.it, 2019

Uniti con l'approvazione del F.A.T.C.A. e successivi accordi intergovernativi, ha cambiato il modo in cui in tutto il mondo ci si avvicina a tali questioni. Oggi c'è una nuova sensibilità nei confronti della *compliance* fiscale e non vi è nessuna tolleranza visibile da parte dei governi o dei media nei confronti dell'elusione fiscale. E' una situazione anche internazionale che appare mutata rispetto al quadro tracciato dall'OCSE all'inizio degli anni Duemila²³⁶.

Inoltre, ora viene adottato un approccio diverso rispetto al condono fiscale. In passato, c'era una sorta di "ricompensa" per gli evasori penitenti. Le persone hanno avuto la possibilità di regolarizzare le loro posizioni pagando un minimo di imposta straordinaria forfettaria. La Legge n. 186, del 15 dicembre 2014 che introduce la *voluntary disclosure* ha avuto un taglio del tutto diverso. In base alle nuove disposizioni del "V.D. Act" un contribuente che entra nella procedura ("Richiedente V.D.") sarà tenuto a pagare ogni singolo euro di imposta dovuta e non pagata; l'unico vantaggio risiede nella riduzione delle sanzioni, che sono inferiori a quelle che sarebbero applicabili in una normale procedura di revisione fiscale.

Oltre all'eliminazione dei premi, la procedura richiede una divulgazione "all-in". Ciò significa che (i) non sarà possibile regolarizzare solo una parte delle attività estere e / o voci di reddito di origine estera pur continuando a nascondere altre attività e / o voci di reddito e (ii) il V.D. deve coprire tutti gli anni imponibili rispetto a cui lo statuto delle limitazioni non è scaduto. Infine, va notato che il V.D. non è stata una procedura permanente. Per partecipare, il contribuente doveva presentare una richiesta specifica entro il 30 settembre 2015.

²³⁶ G. SEPIO, *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, *Il Fisco* 2016, n. 9, p. 854 ss.

Alla luce di quanto precede, è chiaro che il V.D. è simile in molti aspetti al O.V.D.P. adottato dagli Stati Uniti nel suo tentativo di riportare entro il perimetro della tassazione nazionale contribuenti recalcitranti che nascondono beni all'estero e ottenere informazioni su fattori finanziari e altri elementi sensibili. È una procedura costosa per contribuenti italiani non conformi, soprattutto se confrontati con precedenti programmi di amnistia fiscale attuati nel nostro Paese.

Negli anni immediatamente successivi alla grande crisi del 2008, il dibattito internazionale sulla necessità di un'efficace cooperazione fiscale ha indicato come altamente probabile il rischio che i paesi diventino sempre più vulnerabili all'evasione e all'elusione fiscale. I paradisi fiscali che non applicano gli standard di trasparenza e di scambio di informazioni possono facilitare (e persino incoraggiare) l'evasione e l'elusione fiscale, con conseguenze che potrebbero minare la sovranità fiscale degli altri Stati. Durante la riunione del G-20 dell'aprile 2009 a Londra, capi di stato e di governo hanno concordato di adottare misure contro le giurisdizioni non cooperative, dichiarando chiaramente la loro disponibilità a presentare e applicare sanzioni al fine di proteggere sia le finanze pubbliche sia i sistemi finanziari. Da allora, il processo di adattamento degli Stati ai principi di trasparenza OCSE e l'impegno per lo scambio di informazioni è diventato inarrestabile in una misura per cui qualsiasi progresso ottenuto nell'abolizione in passato dei segreti bancari non appare nemmeno paragonabile ai risultati ottenuti nell'ultimo decennio. L'apertura dei mercati nazionali verso una economia globale ha portato, da un lato, a enormi benefici in termini di interscambio, ma, dall'altro, ha accentuato la necessità di una cooperazione rafforzata tra le autorità fiscali.

Pertanto, mentre la *Voluntary Disclosure* rappresenta da una parte una importante opportunità per i contribuenti che desiderano regolarizzare la propria posizione con le autorità fiscali italiane, dall'altra realizza un programma conforme alle linee guida dell'OCSE e mira al futuro rispetto volontario delle norme, all'interno del quadro più ampio in cui è in fase di sviluppo una nuova autorità fiscale forte del modello di cooperazione dei contribuenti. Come si vede, dato il nuovo ambiente globale per quanto concerne gli scambi di informazioni e i recenti accordi tra l'Italia e le giurisdizioni coinvolte, la possibilità di rimanere nascosti alla amministrazione tributaria per i prossimi anni tassabili è quasi nulla. Per i depositanti con conti italiani che hanno conti chiusi e trasferito beni all'estero, è possibile richiedere dati alle autorità fiscali di qualsiasi giurisdizione che si è impegnata ad applicare il *Common Reporting Standard* ("C.R.S."), il sistema di "scambio automatico finanziario internazionale".

Il *Common Reporting Standard* sviluppato in risposta all'appello dei leader del G-20 e approvato dal Consiglio OCSE il 15 luglio 2014, esorta le giurisdizioni a ottenere informazioni sulle loro istituzioni finanziarie e scambiare automaticamente queste informazioni con altre giurisdizioni ogni anno. Il documento definisce il tipo di informazioni finanziarie da scambiare, gli istituti finanziari chiamati a trasmettere tali informazioni, i diversi tipi di conti, i contribuenti coinvolti, nonché le ragionevoli procedure di diligenza comuni che gli istituti finanziari devono seguire. Questa pubblicazione comprende i seguenti quattro elementi: un modello di accordo tra autorità competenti (*Competent Authority Agreement* modello CAA) per lo scambio automatico di informazioni CRS; il *Common Reporting Standard*; commenti su CAA ed CRS; e la Guida

dell'utente dello schema XML CRS, che contiene raccomandazioni tecniche sulla gestione di correzioni e cancellazioni all'interno dello schema e un insieme rivisto ed esteso di esempi di correzione.

Il meccanismo del C.R.S. si inquadra in un più vasto programma di contrasto portato avanti dall'OCSE per arginare il fenomeno dell'evasione fiscale transfrontaliera e che trova il suo strumento di indirizzo nella importante Convenzione sull'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale²³⁷. La Convenzione è un accordo multilaterale elaborato con l'intenzione di promuovere la cooperazione internazionale per il migliore funzionamento delle leggi della fiscalità interna, sempre nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti. La Convenzione offre ogni tipo di strumenti di cooperazione in relazione alla consulenza e alla amministrazione fiscale in particolare al fine di combattere elusione ed evasione. La Convenzione è stata poi modificata dal Protocollo entrato in vigore dal 1 giugno 2011. Questo ha permesso l'adattamento del testo della Convenzione alle norme internazionali, facilitando in questo modo la sottoscrizione da parte di un maggior numero di Paesi.

La convenzione abilita lo scambio di informazioni (su richiesta, automatico o spontaneo), ispezioni fiscali simultanee, ispezioni fiscali all'estero, assistenza nella raccolta e misure di conservazione e servizio di documenti. Facilita anche ispezioni congiunte, e si estende a tutte le forme di pagamento richieste al governo tranne i dazi doganali. Si applica alle tasse sul reddito o sui profitti, le imposte

²³⁷ La Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) è stata sviluppata congiuntamente dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa nel 1988 e modificata dal Protocollo nel 2010. La Convenzione è lo strumento multilaterale più completo disponibile per tutte le forme di cooperazione per contrastare l'evasione e l'elusione fiscali.

sulle plusvalenze e le imposte sul patrimonio netto, imposte a livello di governo centrale. Copre anche le tasse locali, i contributi obbligatori della previdenza sociale, imposte patrimoniali, imposte su donazioni e successioni, ecc.

In generale, i diritti e le garanzie previsti dal diritto interno mantengono la loro applicabilità e la Convenzione riconosce espressamente alcune limitazioni all'obbligo di fornire assistenza, puntando a mantenere elevati standard di riservatezza e protezione dei dati personali.

Un organo di coordinamento è costituito da rappresentanti degli Stati parti, con il compito di controllare l'attuazione della Convenzione. Gli Stati che hanno firmato ma non hanno ancora ratificato la Convenzione partecipano alle riunioni dell'organismo di coordinamento in qualità di osservatori. La Convenzione elenca una serie di riserve che gli Stati parti possono fare a seconda delle imposte coinvolte (ad esempio, imposte locali) o il tipo di assistenza offerta (ad esempio, assistenza nella raccolta).

Determinate forme di cooperazione come lo scambio automatico di informazioni e le ispezioni fiscali all'estero richiedono il consenso preventivo delle parti interessate. Le informazioni ottenute attraverso la Convenzione possono essere utilizzate per altri scopi come il contrasto di gravi crimini finanziari e la Convenzione consente tale uso quando: (i) tali informazioni possono essere utilizzate per quegli altri scopi secondo la legislazione dello Stato parte che lo fornisce e (ii) l'autorità competente di detto Stato autorizza tale uso.

Siamo in sostanza in presenza di un quadro internazionale fortemente mutato rispetto al passato in materia di cooperazione per il contrasto ai fenomeni dell'evasione e dell'elusione. In tale contesto, innegabilmente, lo scambio

automatico di informazioni, come previsto dall' OCSE con la Convenzione sull'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale (che impone anche l'applicazione del C.R.S.), dovrebbe rendere difficile per un residente italiano continuare a nascondere attività estere non dichiarate.

Alla luce dei nuovi reati istituiti dal “V.D. ACT” del 2014 e alle sanzioni estremamente onerose legate al possesso di beni e redditi non divulgati, il rischio finanziario associato al rimanere al di fuori del V.D. sembra giustificato solo da una improbabile speranza che la pratica passata continui, con gli evasori fiscali che ricevono solo punizioni “simboliche” da parte dell'amministrazione tributaria.

L'Italia è entrata nell'arena globale creata per fermare l'evasione fiscale transfrontaliera e ciò dovrebbe contrastare le tendenze di coloro che continuano a ispirarsi alle pratiche passate²³⁸.

²³⁸ A. TOMASSINI A., Gli aspetti applicativi della “voluntary disclosure” internazionale, Corriere Tributario 2015, n. 17, p. 1286 ss.

CONCLUSIONI

Le misure ispirate al principio della cosiddetta “clemenza” fiscale rappresentano un terreno di aspre contrapposizioni nell'ambito del dibattito pubblico. Nonostante il fatto che negli ultimi decenni vi siano state numerose misure di questo tipo adottate dalle pubbliche amministrazioni di diversi paesi, vi sono infatti, come si è messo in luce, significative controversie sui loro effetti economici e sociali.

Nel disegnare un condono fiscale è necessario considerare quattro aspetti fondamentali: ammissibilità, copertura, incentivi e durata. A ciascuno di questi profili corrispondono una serie di problematiche che sono state nel tempo materia di acceso dibattito sul terreno delle politiche fiscali.

Il primo aspetto, quello dell'ammissibilità, si riferisce ai contribuenti che possono avvalersene. La maggior parte delle amnistie sono indirizzate a tutti i contribuenti. In tal caso importanti interrogativi si pongono su uno degli aspetti più controversi del condono stesso e, cioè, decidere se determinati individui o società che sono già noti come poco propensi ad adempiere ai doveri tributari per molteplici motivi dall'amministrazione fiscale, possono partecipare a questi programmi. In questo senso, si ritiene che la possibilità che soggetti poco trasparenti con il fisco, persone fisiche e persone giuridiche possano trarre vantaggio da queste misure, suggerisce che l'autorità fiscale non penalizza sufficientemente l'evasione e ciò ha effetti molto negativi sul livello di *compliance* futura rispetto alle imposte incluse nelle misure di grazia. Come si è visto, le amnistie possono essere totali, includendo tutte le tasse che il contribuente avrebbe dovuto pagare o parziali, su alcune imposte specifiche.

Si è visto in sostanza che è assai animato il dibattito intorno ai reali vantaggi e i

costi legati a questi strumenti. È ovvio che i governi che progettano queste misure sperano che si traducano in un aumento a breve termine della riscossione delle imposte. Vi sono molti argomenti contrari all'applicazione di questo tipo di politiche, ma ciò nonostante tali strumenti siano considerati largamente impopolari, il rientro dei capitali dai cosiddetti paradisi fiscali può rivitalizzare settori di aziende che, con la lunga fase di crisi, specialmente nel nostro Paese, stanno vivendo momenti estremamente delicati. Questo è il caso, ad esempio, delle società di costruzione o immobiliari che, in periodi di ciclo favorevole, hanno investito nel loro settore ma si sono trovate paralizzate in seguito a causa della mancanza di liquidità. Il condono fiscale, oltre a far emergere i proventi incassati in nero, genera molto spesso occupazione, il principale bisogno in molte economie sviluppate nelle fasi di crisi.

D'altra parte, in una situazione di crisi così estrema come quella legata alla diffusione della nuova Sars-Covid 2 è necessario recuperare denaro da qualsiasi luogo, purché tale opzione di politica economica percorra ovviamente i canali previsti dalle norme e, quindi, approvare un'amnistia fiscale temporanea è uno dei meccanismi tramite cui i capitali ritornano entro il perimetro della tassazione nazionale. Come si è visto, a fronte di questi vantaggi immediati, vi sono molti gravi argomenti contro il perdono delle frodi fiscali, e verosimilmente gli svantaggi sono molto più numerosi e, probabilmente, importanti.

Ancora, come si è messo in evidenza, diverse amnistie hanno sostanzialmente lo scopo di attrarre capitali stranieri. Gli incentivi includono le misure di grazia di cui i contribuenti che beneficeranno dell'amnistia potranno avvalersi. Pertanto, possono prevedere sconti di sanzioni (pecuniarie e / o penali), degli interessi e

persino riduzioni delle tasse che i contribuenti avrebbero dovuto versare. In senso puro, le misure di amnistia dovrebbero costringere i beneficiari a pagare le tasse rimaste nei periodi fiscali precedenti, perdonando solo le sanzioni e, se del caso, parte o tutti gli interessi corrispondenti. Tuttavia, in alcuni casi, i contribuenti beneficiano di aliquote fiscali inferiori a quelle che sarebbero state applicabili al momento in cui si è verificata la frode. Tali benefici aggiuntivi possono avere effetti negativi sul livello di conformità fiscale dopo l'amnistia.

Infine, la durata si riferisce al periodo di applicazione delle misure. Le amnistie sono di solito temporanee, fissando in anticipo il periodo entro cui i contribuenti devono avvalersene. Tuttavia, in vari sistemi fiscali esistono misure più o meno estese di amnistia permanente, come accade in Canada, Germania, Paesi Bassi, Svezia, Norvegia o Spagna.

Una parte degli studi ha approfondito come si è visto la questione se un'amnistia fiscale può aiutare i contribuenti che fino ad allora hanno eluso gli obblighi tributari, in futuro possano adempiere ai loro doveri fiscali, soprattutto se, come dovrebbe accadere, essi sono resi consapevoli del fatto che quella loro accordata è l'ultima opportunità per regolarizzare la loro situazione con il Tesoro. Perché ciò accada, i cittadini devono rendersi conto che l'amministrazione ha rafforzato i meccanismi di controllo e che sono aumentate le sanzioni per i contravventori; in questo senso, le amnistie possono essere utili nei paesi in cui vi è una profonda riforma del sistema fiscale. Infine, se la regolarizzazione fa emergere nuovi contribuenti, il Ministero del Tesoro può facilitare il loro controllo futuro, riducendo i costi amministrativi per la loro rilevazione.

I detrattori di questo tipo di misure minimizzano i loro effetti sull'aumento della

riscossione delle imposte, non solo a lungo termine, ma anche a breve termine, poiché mettono in discussione gli incentivi per gli evasori a trarre vantaggio da queste misure. Dal punto di vista della teoria economica appare inoltre quanto meno discutibile se i piani di clemenza fiscale abbiano le conseguenze benefiche attese dai loro promotori sul comportamento degli stessi evasori. Se un individuo valuta i costi e i benefici dell'evasione e decide di evadere, la sua decisione sembra solo in parte modificabile dall'annuncio di un'amnistia. Le ragioni sono evidenti: in primo luogo, perché l'offerta di perdono non modifica il costo e il beneficio marginale dell'evasione; secondo, perché richiederlo equivale ad aumentare il suo carico fiscale futuro.

Continuando ad argomentare, il processo di regolamentazione stesso può essere percepito come un segno di debolezza per l'amministrazione fiscale. In questo caso, la frode può aumentare se i contribuenti ritengono che la probabilità di rilevarla sia bassa, il che si amplifica se si generano aspettative in merito al verificarsi di nuove amnistie in futuro, con un terzo effetto negativo in relazione all'etica fiscale.

Come si è illustrato, soprattutto i contribuenti che soddisfano i loro obblighi fiscali possono percepire il sistema come ingiusto, poiché tratta quanti non hanno corrisposto agli obblighi fiscali meglio dei contribuenti onesti, diffondendo al contempo la percezione sociale che la condotta fraudolenta non rappresenti un fenomeno così grave. La combinazione di tutti questi fattori potrebbe aumentare la frode in futuro, pertanto il citato lavoro sperimentale di Alm, Mckee e Beck (1993) conferma il deterioramento della conformità dei collettivi che rispettano i loro obblighi fiscali, sebbene questo effetto si possa compensare combinando le

misure di amnistia con il rafforzamento della lotta contro la frode fiscale.

Bibliografia

ALFANO R., *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2011,II, 478

ALMJ, BECK W. , *Tax amnesties and Tax Revenues*. *Public Finance Review* 1990, p. 1236

AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pag. 2 e ss.

ANCARANI, *Dal costituzionalismo alle costituzioni*, Milano, 1979, 71 ss.

BALDASSARRE A., *Diritti sociali*, in *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997, 123 ss. Si vedano in particolare pagg. 133 ss. per la citazione della classica opinione di Leibholz e Forsthoff.

BARBERA C., *Le basi filosofiche del costituzionalismo*, Roma-Bari, 1997, 5 ss.

BATTISTONI FERRARA F., *Condono*, (dir. trib.), in *Enc. dir.*, agg., V, Milano, 2001, 250;

BAYER R., *The occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence*.SSRN Electronic Journal, 125, January 2014.

BEGHINM. ,*Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali del diritto comunitario e costituzionale* in *Corr. Trib.*, 2010, 3273.

BENAZZI A., *Accesso al condono e principi di costituzionalità*, *Riv. Giur. Trib.*, 2003, III, 129

BORIA P., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di Bifulco - Celotto - Olivetti, 2018. Torino, UTET, p. 988

BOSE P., JETTER M., *A Tax Amnesty in the Context of a Developing Economy*. *Department of Economics, Fogelman College of Business and Economics, University of Memphis, Memphis, TN 38152, USA* May 13, 2010

BRANDI F, *Una rata saltata e svanisce la chance della sanatoria*, op. cit., 2012.

BRANDI F., *Una rata saltata e svanisce la chance della sanatoria*, Fosco Oggi, Rivista On line dell'agenzia delle entrate, 2012, <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/rata-saltata-e-svanisce-chance-della-sanatoria>

CAVALLARO V.J., *La natura delle Voluntary Disclosure dal confronto con il ravvedimento*, *Corr. Trib*, 2015, VIII, p. 758 e ss.

CAVALLINIB. *„Il nuovo delitto di “false risposte all’amministrazione finanziaria”, tra vecchie e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in Riv. dott. comm., 2012, II, pp. 313 ss

CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, p. 46 e ss. e p. 93 e ss.

CORSO P., *La Corte costituzionale ribadisce la legittimità della non punibilità penale legata al condono tributario*, *Rivista di giurisprudenza tributaria* 7/2009 , p. 580 e ss.

COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 114

CRISAFULLI V., *La costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano, 1952.

CRISAFULLI V., *Lezioni di diritto costituzionale*, Padova, 1971, pag. 18 e 36 e ss.

DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, Vol III, 1993-2002, Milano, 2003, pag. 323.

DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, *Dir. Prat. Trib.*, 2003, 423-440.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, pag. 206 e ss.

DE MITA E., *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 3, 147 e ss.

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 189 e ss.

DUSA ,*Teoria generale dell’illecito fiscale*, Milano, 1957, p. 63 e 64.

FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Fisco*, 2003, 80

FALSITTA G., *Il redditometro arma vincente anti-evasione*, in *Il Sole 24 ore*, del 7 settembre 2006,

FALSITTA G., *Per un fisco civile*, Milano, 1996, pag. 314.

FANTOZZIA.,*Concordati, condoni e collette*, *Riv. dir. trib.*, fasc.3, 2003, pag. 191

FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, III, 125 e ss.

FERLAZZO NATOLI L., MONTESANO P., *Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs n. 472/1997*, p. 25 e ss.

FISHER B, *The Encyclopedia of Taxation Tax Policy* online. Recuperado el 3 de mayo de 2017 en <https://books.google.com.mx/books?id=XsGdBRReOQSgC&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>

FRANSONI G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva* (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio), *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 11, p. 1049

GALEAZZI S., *Il nuovo ravvedimento oneroso*, *Riv. Dir. Trib.*, 2014, IX, p. 995 e ss.

GIOVANNINI A., *La pace (fiscale) sia con te!*, *Riv. Dir. Banc.*, 2018, II, p. 12 e ss.

GUASTINIR., *Dovere giuridico*, in *Enc. giur.*, Torino, 1989,

INSOLERAG, *Le clemenze "anomale"*, in *Dir. Pen. Contemp.*, 29 settembre 2014, 3

LA PORTA S., *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, *Jus*, 2019, p. 1 e ss.

LA ROSAS. , *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, pag. 176.

LAMANNA DI SALVO D., *Storia ed evoluzione del concetto di condono fiscale*, in www.diritto.it, pag. 3 e ss;

LE BORGNE E., *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States*. *International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Working Paper 2006/06/222*

LOVECCHIO L., *Definizione delle liti pendenti: criticità e proposte di aggiornamento*, in *Il fisco*, 2017, 21, p. e ss.

LUCIANI, *Economia nel diritto costituzionale*, in *Digesto pubbl.*, Torino, 1990, 378

LUITEL H., SOBEL R., *The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties*. *Department of Economics. St. Cloud State University*, october 22, 2005

LUPIR. , *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, p. 27 e ss

MAIELLOF. , *La politica delle amnistie*, in L. Violante (a cura di), *Storia d'Italia, Annali . La criminalità*, Torino, 1997, 935 ss.,

- MARONGIU C., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, 43 ss
- MEDICI S., *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità comunitaria dell'istituto del condono in materia di IVA*, *Riv Dir Trib.*, 2009,I, p. 34. e ss.
- MICELI R., *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 196 e ss.
- MIKESELL J., *Amnesties for state tax evaders: the nature and response to recent programs*. *National tax journal* 1986, 4(39), 507-525
- MONTI A., *Rientro e regolarizzazione dei capitali detenuti irregolarmente all'estero*, *Corriere Tributario* 2002, n. 14, p. 1234 ss.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, n. 319.
- ODOARDI F., *La rinuncia all'appello del funzionario tributario in assenza di specifica delega a mezzo di dichiarazioni rilasciate in udienza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005,II, 112 e ss.
- PALADIN L., *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965, 325 ss.
- PARISOTTO R., *L'assonime esamina i problemi che frenano l'adesione alla "voluntary disclosure"*, *Corriere Tributario*, n. 29, p. 2254 ss.
- PASSARO G., *Condono nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1988, p. 136 e ss.
- PIAZZA M., *La procedura di voluntary disclosure secondo Assonime*, *Il Fisco*, n. 25, 2015 p. 2407 ss.
- PICCIAREDDA F., *Condono, diritto tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, vo. VIII, Roma, 1988, p. 3
- PREZIOSI C., *Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, 1987, pag. 15.
- PUGIOTTO A., *Per un rinnovato statuto costituzionale della clemenza collettiva*, *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 2018, I, 109
- PULITANÒ D., *"Seduzioni" e costi della clemenza*, in *Dir. Pen. e Proc.*, 2006, n. 9, 1065;
- RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, *Corr. Trib.* 2015, n. 27, p. 2085 ss.

RUGA RIVA C., *Sanatorie, condoni, «indultino»: forme e limiti costituzionali dell'impunità retroattiva*, in Riv. trim. dir. pen. dell'ec., 2004, p. 206

SANCHEZ M., *On the effects of repeated tax amnesties*. *Journal of Economics and Political Economy*. Vol. 4, Issue 3, September 2017

SELICATOP., *Reclamo e mediazione: la definizione preventiva delle controversie tributarie dopo le modifiche introdotte dal decreto legislativo 156 del 2015*, in Neotera, 2016, p. 5 e ss

SEPIO G., *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, Il Fisco 2016, n. 9, p. 854 ss.

STELLA G.A., *Cinismo, illusioni e Sudamerica, ma alla fine la storia si ripete*, in Il Corriere della Sera, 15 dicembre 2002, pag. 1 e ss.;

TESAUROF., *Solidarietà e condono*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 537

TINELLI G., *Condono Iva e normativa comunitaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, II, 256 e ss.

TOCCIM., *L'istituto del condono nell'esperienza giuridica italiana contemporanea ed in quella romana antica*, in www.filodiritto.com.

TOCCI M., *L'istituto del condono nell'esperienza giuridica italiana contemporanea ed in quella romana antica*, in www.filodiritto.com.

TOMASSINIA., *La nuova procedura di "voluntary disclosure": conferme e (vecchie e nuove) criticità*, *Corriere Tributario*, n. 44, 2016, p. 3372 ss.

TOMASSINI A., *Gli aspetti applicativi della "voluntary disclosure" internazionale*, *Corriere Tributario* 2015, n. 17, p. 11180 ss.

TREMONTIG., *Il condono, un suicidio fiscale*, in Il Corriere della Sera, del 25 settembre 1991.

TREMONTI G., *Impostazione e definitività del diritto tributario*, Milano, 1977, 51

TUNDO F., *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, 11, 971

TUNDO F., *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, 11, 971

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, Milano, 2002, pag. 17.

ZAGREBELSKIG., *Amnistia, indulto e grazia. Profili costituzionali*, Milano, 1974, 83

ZOLO D., *Teoria e critica dello stato di diritto*, in AA.VV., *Lo stato di diritto. Storia, teoria e critica* (a cura di Pietro Costa e Danilo Zolo), Milano, 2001, 35 ss.