

EFFETTI TRIBUTARI E PENALI DEL NUOVO CONDONO FISCALE*

a cura dell'Avv. Beatrice Belli e Gianluca Gambogi

**Lezione on-line di "Giustizia caffè" del 12 novembre 2018*

Il Decreto Legge n. 119 del 23 ottobre 2018 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria) prevede, sostanzialmente, due importanti novità:

- 1) specifiche ipotesi di definizione agevolata dei debiti tributari e, più precisamente, la definizione agevolata dei pvc (art. 1) e degli avvisi di accertamento (art. 2), la *rottamazione ter* (art. 3), lo stralcio delle cartelle esattoriali fino a € 1.000 (art. 4), la definizione agevolata delle controversie tributarie (art. 6).
- 2) la possibilità di regolarizzare la propria posizione fiscale con una dichiarazione integrativa e il versamento per intero delle sole imposte auto liquidate (art. 9);

Analizziamo nel dettaglio gli istituti sopra richiamati:

- **Art. 1 DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE**

Si tratta di uno strumento mediante il quale il contribuente inadempiente può definire il contenuto integrale dei pvc consegnati entro il 24 ottobre 2018, purché non abbia ancora ricevuto un invito al contraddittorio o non gli sia stato notificato un avviso di accertamento.

Si può aderire presentando una dichiarazione per regolarizzare le violazioni constatate nel verbale.

La definizione è ammessa in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, Irap,

Iva, imposta sul valore degli immobili all'estero e imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero.

La dichiarazione integrativa va presentata entro il 31 maggio 2019 con le modalità che verranno stabilite da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Si pagano le imposte autoliquidate senza applicazione di sanzioni e interessi.

La definizione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione e il versamento delle somme in unica soluzione o della prima rata entro il 31 maggio 2019.

È possibile rateizzare in 20 rate trimestrali di pari importo. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre e sull'importo di queste rate sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

È esclusa la compensazione.

- **ART. 2 DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO**

La norma prevede la possibilità di definire gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero dei crediti, notificati entro la data di entrata in vigore della norma, sempreché gli stessi non siano ancora definitivi e i termini per la presentazione del ricorso risultino ancora pendenti alla medesima data.

Sostanzialmente l'istituto consente ai contribuenti di definire in acquiescenza gli atti versando soltanto le maggiori imposte in essi indicate, senza versare gli interessi e le sanzioni irrogate, previa rinuncia dopo l'entrata in vigore del presente decreto all'impugnazione dell'atto o alla formulazione di istanza di accertamento con adesione.

Più precisamente,

- Gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione e gli atti di recupero, notificati entro il 24 ottobre 2018 (data di entrata in

vigore del decreto-legge n. 119/2018), non impugnati e ancora impugnabili, possono essere definiti con il pagamento delle somme dovute per le sole imposte, senza sanzioni, interessi ed eventuali accessori.

Il pagamento deve avvenire entro 30 giorni dal 24 ottobre 2018 (quindi, entro il 23 novembre 2018) oppure, se più ampio, entro il termine ordinariamente previsto per la proposizione del ricorso (art. 15, comma1, Dlgs n. 218/97), che residua dopo la data di entrata in vigore del decreto.

- Gli inviti al contraddittorio, notificati entro il 24 ottobre 2018, possono essere definiti con il pagamento delle sole imposte, senza sanzioni, interessi ed eventuali accessori. Il versamento deve essere effettuato entro il 23 novembre 2018.

- Gli accertamenti con adesione, sottoscritti entro il 24 ottobre 2018, possono essere perfezionati con il pagamento delle sole imposte, senza sanzioni, interessi ed eventuali accessori. In questo caso, il versamento deve essere eseguito entro il termine di 20 giorni dal 24 ottobre 2018, quindi entro il 13 novembre 2018.

La definizione agevolata si perfeziona con il pagamento in un'unica soluzione o a rate e, in quest'ultimo caso, la prima rata va corrisposta entro i termini sopra indicati; le somme dovute possono essere versate in un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo (art. 8, commi 2, 3 e 4, Dlgs n. 218/97).

È esclusa la compensazione.

Le disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo saranno prese dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

• **ART. 3 DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE**

La norma in commento prevede la cd. *rottamazione ter* dei carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.

Con tale procedura il contribuente può estinguere il proprio debito, o parte del proprio debito, con Equitalia, mediante il pagamento del solo tributo senza corrispondere sanzioni ed interessi di mora (più precisamente, il pagamento prevede, quindi, il capitale, l'aggio, le spese esecutive e quelle di notifica). Per le multe stradali, invece, non si pagheranno gli interessi di mora e le maggiorazioni previste dalla legge.

- Soggetti che rientrano nella Definizione agevolata 2018

Possono aderire alla nuova Definizione agevolata 2018 tutti coloro che hanno carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 compresi quelli che avevano già aderito:

1) alla “prima rottamazione” (Definizione agevolata prevista dal D.L. n. 193/2016) e sono decaduti per non aver versato tempestivamente ed integralmente le rate del piano di definizione;

2) alla “rottamazione-bis” (Definizione agevolata prevista dal D.L. n. 148/2017) nel solo caso in cui risultino integralmente saldate, entro il 7 dicembre 2018, tutte le rate in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018.

Coloro, infatti, che non pagheranno le rate scadute entro il 7 dicembre non potranno più aderire alla Definizione agevolata 2018.

- Carichi iscritti a ruolo per i quali può essere presentata la definizione agevolata

La richiesta di definizione agevolata può essere presentata (entro il 30 aprile 2019) con riferimento ai carichi che risultano affidati all'agente della riscossione (Equitalia e Riscossione Sicilia Spa) nell'arco temporale compreso tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2017.

Pertanto, condizione imprescindibile per poter chiedere la rottamazione è che il carico che si intende definire sia stato affidato entro il 31 dicembre 2017, anche se, entro lo stesso termine, non sia stata notificata la relativa cartella di pagamento.

L'agente della riscossione fornisce ai contribuenti i dati necessari a individuare i carichi definibili presso i propri sportelli e in apposita area del proprio sito internet.

- Cosa si intende per “carico iscritto al ruolo”

Per carico deve intendersi la singola partita di ruolo ovvero sia l'insieme delle singole voci (tributo, sanzioni, interessi, eccetera) unitariamente riconducibili a uno specifico debito del contribuente.

Con l'espressione "carichi affidati" il legislatore si riferisce ai carichi trasmessi, nell'arco temporale 2000/2017, all'agente della riscossione e, quindi, usciti dalla disponibilità dell'ente creditore.

- Perimetro oggettivo della definizione agevolata

Non si è obbligati a definire tutti i carichi a proprio nome ma la singola partita non può essere frazionata. In altri termini, se è vero che il contribuente può scegliere se definire tutti o solo alcuni dei carichi a lui riferiti, per fruire dei benefici previsti dalla legge, scelto il carico da rottamare, è tenuto a pagare tutti gli importi compresi nella partita di ruolo (tranne, come detto, sanzioni e interessi di mora).

Può accadere, infatti, che in una singola cartella siano fatti confluire più partite di ruolo (debiti con enti differenti) quindi può essere definita anche la singola partita di ruolo all'interno della cartella ma il singolo debito no, almeno che non si riferisca ad annualità differenti.

- Carichi esclusi dalla definizione agevolata

Non rientrano nel beneficio della Definizione agevolata alcune tipologie di carichi, esclusi in ragione della loro natura, e in particolare quelli riferiti a:

- Somme derivanti dal recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea;
- crediti derivanti da condanne pronunciate dalla Corte dei conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali (si pensi, ad esempio, alle sanzioni comminate dalle Camere di Commercio per il ritardo nel deposito degli atti

societari o alle sanzioni comunali per violazioni di norme regolamentari o alle sanzioni valutarie in materia di antiriciclaggio).

In definitiva, possono essere oggetto di definizione agevolata

La rottamazione delle cartelle relative alle tasse (IRPEF, IRAP, IRES), ai contributi previdenziali e assistenziali (INPS e INAIL), all'IVA (esclusa la tassa sul valore aggiunto riscossa all'importazione) e alle multe stradali.

Per quanto riguarda, IVA, tasse e contributi, si pagheranno interamente la somma originariamente dovuta (l'imposta evasa) e gli interessi legali, mentre lo sconto riguarderà sanzioni e interessi di mora.

Per quanto riguarda le multe, si pagherà interamente la sanzione per la violazione commessa ma con uno sconto sulla mora e gli interessi di riscossione.

Le pretese fiscali aventi ad oggetto esclusivamente sanzioni sono definibili purché si tratti di sanzioni tributarie, previdenziali e assistenziali (si pensi all'omessa compilazione del quadro RW). In tale eventualità la definizione è molto appetibile perché di fatto si traduce in un azzeramento delle somme dovute.

Si tratta di voci che nelle cartelle esattoriale pesano parecchio: gli interessi di mancata riscossione possono portare a raddoppiare o triplicare il costo iniziale delle imposte evase.

- Avvio della procedura

Compilazione del modello di dichiarazione "DA 2018 – Dichiarazione di adesione alla Definizione Agevolata" pubblicato sul sito di Equitalia

Il modello va compilato in tutte le sue parti e consegnato, entro il 30/04/18 o allo sportello di Equitalia o alla casella pec della Direzione Regionale di Agenzia delle entrate-Riscossione di riferimento indicata nel modello stesso

Il debitore deve indicare, nelle modalità di pagamento, se intende pagare in un'unica soluzione o con pagamento dilazionato, in quest'ultimo caso va specificato il numero delle rate che non può essere superiore a 10.

Attenzione: coloro che hanno già aderito alla “rottamazione-bis” e si metteranno in regola entro il 7 dicembre 2018 pagando l’importo delle rate in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, non dovranno presentare per gli stessi carichi alcuna dichiarazione di adesione in quanto saranno automaticamente ammessi ai benefici della “rottamazione-ter”. Consulta la sezione della Definizione agevolata 2000/17 (cosiddetta “rottamazione-bis”)

- Numero e scadenza delle rate

Rispetto alle precedenti “Definizioni” introdotte dal D.L. n. 193/2016 (“prima rottamazione”) e, successivamente, dal D.L. n. 148/2017 (“rottamazione-bis”), il D.L. n. 119/2018 prevede importanti novità a favore del contribuente per il pagamento in forma rateale, e in particolare:

- un periodo temporale più ampio per rateizzare le somme dovute: 10 rate ripartite in 5 anni;
- un tasso di interesse ridotto, definito nella misura del 2 % annuo a partire dal 1° agosto 2019 invece del 4,5% come previsto precedentemente.

Si può scegliere di pagare in un’unica soluzione o fino a un massimo di 10 rate consecutive di pari importo (5 anni), con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno. Il termine per pagare la prima o unica rata è fissato dal legislatore al 31 luglio 2019.

- Cosa succede dopo aver presentato la domanda

La legge prevede che Agenzia delle entrate-Riscossione invii al contribuente entro il 30 giugno 2019 una “Comunicazione”:

- a) di accoglimento della domanda contenente l’ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della Definizione agevolata 2018, la scadenza delle eventuali rate e i relativi bollettini di pagamento;
- b) di eventuale diniego.

- Perfezionamento della definizione

La definizione agevolata è una fattispecie a formazione progressiva che inizia con la presentazione della domanda e si perfeziona con il successivo pagamento delle rate.

Il comma 14 precisa, infatti, che in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una delle rate in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute, la definizione agevolata decade ed Equitalia prosegue l'attività di recupero dell'intero importo dovuto dal contribuente.

Eventuali versamenti effettuati verranno acquisiti a titolo di acconto.

Il pagamento di tali debiti non potrà essere più rateizzato

Il perfezionamento della definizione avviene, quindi con il pagamento dell'unica o dell'ultima rata.

- Sospensioni dei termini di prescrizione e decadenza a seguito della presentazione della domanda di definizione agevolata

La legge prevede infine che, a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione, siano sospesi i termini di prescrizione e decadenza dei carichi inseriti nella domanda; gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti rateizzazioni.

- Rapporti con le procedure esecutive in corso

A seguito della presentazione della dichiarazione di adesione, Agenzia delle entrate-Riscossione, limitatamente ai debiti rientranti nell'ambito applicativo della Definizione agevolata (c.d. "debiti definibili"), non darà seguito alle procedure esecutive già avviate, salvo che non abbia avuto luogo il primo incanto con esito positivo.

Non saranno avviate nuove procedure cautelari o esecutive, mentre resteranno i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della domanda.

- Rapporti con i giudizi in corso

Nella dichiarazione di definizione agevolata il debitore indica l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi, che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del

pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L'estinzione del giudizio e' subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.

• **ART. 4 STRALCIO DEI DEBITI FINO A €. 1.000,00
AFFIDATI AGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE DAL 2000
AL 2010**

L'istituto in esame disciplina l'annullamento automatico (senza alcuna richiesta da parte del contribuente) dei singoli debiti, affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, di importo residuo fino a mille euro, calcolato al 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del decreto legge), comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

L'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018, per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili.

Una volta effettuato l'annullamento, il contribuente potrà verificare l'estinzione del debito anche consultando la sua posizione debitoria.

Il comma 4 specifica che lo stralcio fino a mille euro non si applica a specifiche tipologie di debiti relativi a carichi affidati all'Agente della riscossione e, più precisamente:

- debiti relativi alle "risorse proprie tradizionali" dell'Unione Europea e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- debiti derivanti dal recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea ovvero da condanne pronunciate dalla Corte dei conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.

Le eventuali somme versate prima del 24 ottobre 2018 (data dell'entrata in vigore del Decreto Legge n. 119/2018) restano definitivamente

acquisite, mentre gli importi versati dopo il 24 ottobre sono imputati in ordine:

- ai debiti residui eventualmente inclusi nella definizione agevolata prima del versamento;
- a debiti scaduti o in scadenza;

In assenza di debiti, gli importi versati dopo il 24 ottobre, saranno rimborsati al contribuente.

• **ART. 6 DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE**

Tale norma prevede la possibilità di definire con modalità agevolate le controversie tributarie pendenti, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione). Pertanto, sono escluse dalla definizione le controversie relative ad atti privi di natura impositiva in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione delle somme dovute.

Le predette controversie tributarie possono essere definite con il pagamento di un importo uguale al valore della controversia (il valore della lite è l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative alle sole irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste – vedi comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

In deroga alla regola generale che prevede il pagamento di un importo uguale al valore della lite, in caso di soccombenza dell'Agenzia, le controversie possono essere definite con il pagamento della metà del valore della controversia (soccombenza in primo grado) o di 1/5 del valore della controversia (soccombenza in secondo grado).

Le controversie relative a sole sanzioni non collegate al tributo, possono essere definite con il pagamento del 15% del valore della controversia in

caso di soccombenza dell' Agenzia delle Entrate nell' unica o ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, o con il pagamento del 40% negli altri casi.

La domanda per ottenere l' agevolazione può essere presentata da chi ha proposto l' atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione.

Ovviamente non deve essere intervenuta una pronuncia divenuta definitiva.

Possono essere definite in maniera agevolata solo le controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato entro il 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 119/2018) e per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata, il processo non si sia concluso con una pronuncia definitiva.

Come si perfeziona la definizione:

Entro il 31 maggio 2019, per ciascuna controversia autonoma (una per ogni atto impugnato) deve essere presentata una distinta domanda di definizione, esente dall' imposta di bollo, e deve essere effettuato un distinto versamento.

Nel caso in cui gli importi dovuti superano 1.000 euro è ammesso il pagamento rateale per un massimo 20 rate trimestrali. Le rate successive alla prima vanno versate entro il 31 agosto, il 30 novembre, il 28 febbraio e il 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019. Sulle rate successive alla prima, si applicano gli interessi legali calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del versamento.

È esclusa la compensazione.

Se non ci sono importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio.

La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate anche se eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019. Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020.

Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 31 luglio 2019.

L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2020 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali e tale diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.

In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente.

- **ART. 9 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA SPECIALE**

La dichiarazione integrativa speciale rappresenta una delle novità più discusse della riforma fiscale in questione. Si tratta, sostanzialmente, di un “condono” che riguarda gli importi celati al fisco negli ultimi cinque anni e che consente di adeguare quanto non denunciato al fisco con una integrazione “speciale”, ma non senza paletti.

Più precisamente, fino al 31 maggio 2019 i contribuenti possono correggere errori od omissioni e integrare le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31 ottobre 2017 ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute, dei contributi previdenziali, dell'Irap e dell'Iva.

L'integrazione degli imponibili è ammessa nel limite di 100.000 euro di imponibile annuo e comunque non oltre il 30% di quanto già dichiarato. In caso di dichiarazione di un imponibile minore di 100.000 euro, nonché in caso di dichiarazione senza debito d'imposta per perdite di cui agli articoli 8 e 84 del Tuir (Testo unico delle imposte sui redditi - DPR 22 dicembre 1986, n. 917), l'integrazione degli imponibili è comunque ammessa sino a 30.000 euro.

Al fine di regolarizzare la propria posizione fiscale il contribuente-inadempiente deve inviare una dichiarazione integrativa e procedere con il versamento dell'imposta sostitutiva.

Per quanto riguarda il primo adempimento, il contribuente deve inviare all'Agenzia delle Entrate la DIS per uno o più periodi d'imposta per i quali, alla data del 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del decreto legge 119/2018) non siano scaduti i termini per l'accertamento. La dichiarazione integrativa speciale è irrevocabile e deve essere sottoscritta personalmente.

Per quanto riguarda, invece, il versamento dell'imposta sostitutiva sul maggior imponibile integrato, per ciascun anno d'imposta, si applica, senza sanzioni né interessi o altri oneri accessori:

- un'imposta sostitutiva determinata applicando sul maggior imponibile Irpef o Ires l'aliquota del 20% ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dei contributi previdenziali e dell'Irap
- un'imposta sostitutiva determinata applicando sulle maggiori ritenute l'aliquota del 20%
- un'aliquota media per l'Iva, risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali (se non è possibile determinare l'aliquota media, si applica l'aliquota ordinaria).

Il versamento va effettuato in unica soluzione entro il 31 luglio 2019.

L'importo può essere ripartito in 10 rate semestrali di pari importo e in questo caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2019.

Per il pagamento di quanto dovuto è esclusa la possibilità di compensazione.

Il perfezionamento della procedura decorre dal momento del versamento di quanto dovuto in unica soluzione o della prima rata.

Casi di esclusione dalla procedura:

Non possono presentare la dichiarazione integrativa speciale i contribuenti che:

a) non hanno presentato le dichiarazioni fiscali anche per uno solo degli anni d'imposta dal 2013 al 2016;

b) hanno avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, inviti o questionari o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie.

La procedura non può, inoltre, essere utilizzata per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dall'Italia, per i redditi prodotti in forma associata (articolo 5 del Tuir) e dai contribuenti che hanno esercitato l'opzione prevista dagli articoli 115 (opzione per la trasparenza fiscale) o 116 (opzioni per le società a ristretta base proprietaria) del Tuir, con riferimento alle imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione a essi imputabili per i rilievi formulati a seguito di accessi, ispezioni, verifiche o di qualsiasi atto impositivo a carico delle società da essi partecipate.

Un'importante novità inserita nell'art. 9 del decreto legge n. 119/2018 riguarda la previsione della particolare ipotesi di reato per chi *fraudolentemente si avvale della procedura di cui al presente articolo al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante o valori al portatore provenienti da reati diversi dai delitti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74,* è

punito con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, ferma restando l'applicabilità degli articoli 648-bis, 648-ter, 648-ter.1 del codice penale e dell'articolo 12-quinquies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356.

LA MANCATA PREVISIONE DEL CONDONO PENALE. UN'OCCASIONE PERDUTA.

Il decreto fiscale, nelle sue prime elaborazioni, riportava il cd. "condono penale, ovvero prevedeva l'esclusione della punibilità di alcuni delitti tributari nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione integrativa speciale.

La versione definitiva del decreto in esame, invece, non riporta alcun riferimento normativo alla *tanto attesa* sanatoria penale.

Dunque, non sono previste cause di non punibilità in campo penale (neppure per i reati di riciclaggio e auto riciclaggio) e non vi alcun riferimento allo scudo per i capitali all'estero.

Ne consegue che la presentazione della dichiarazione integrativa speciale non consente di evitare il procedimento penale per i reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, né, forse (affronteremo l'argomento più avanti), di beneficiare delle circostanze attenuanti o della riduzione della pena fino alla metà ed esclusione delle pene accessorie, così come previsto del predetto decreto.

Tuttavia, avendo riguardo alla natura della sanatoria ed ai limiti quantitativi previsti dall'art. 9 D.L. 119/18 per la dichiarazione integrativa (è ammessa nel limite massimo di €. 100.000,00 di imponibile annuo e comunque non oltre il 30% di quanto già dichiarato), alcuni reati di cui al D.Lgs. 74/2000 non potrebbero comunque integrarsi.

Il riferimento è, *in primis*, all'ipotesi di reato di cui all'art. 4: la norma prevede una soglia minima di imposta evasa di €. 150.000,00 che, evidentemente, non potrà mai raggiungersi con un imponibile di €.

100.000,00. Inoltre, per quanto riguarda il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, esso non potrà configurarsi atteso che la dichiarazione integrativa può essere presentata soltanto da coloro che abbiano presentato le dichiarazioni fiscali seppur recanti errori o omissioni.

Anche i reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter (omesso versamento di ritenute certificate e omesso versamento Iva) non possono configurarsi perché estranei all'istituto della dichiarazione integrativa.

Potrebbero essere integrati, invece, i reati di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti) e all'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) allorché le somme dichiarate ad integrazione derivino, appunto, dall'utilizzo di fatture inesistenti o da altri artifici (tra l'altro l'art. 2 non prevede soglie di punibilità e l'art. 3 avendo la soglia di punibilità stabilita in €. 30.000,00 ad imposta evasa ben potrebbe essere superata se rapportata ad un imponibile di €. 100.000,00).

Tutti i reati di cui al D.Lgs. 74/2000 possono, invece, costituire reati presupposto del riciclaggio ed auto riciclaggio, ipotesi delittuose che ben possono configurarsi in caso di dichiarazione integrativa qualora le somme dichiarate ad integrazione derivino proprio dagli stessi.

In conclusione, la mancata previsione di una causa di non punibilità penale nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa, non appare uno strumento *appetibile* per il contribuente il quale, quand'anche decida di regolarizzare la propria posizione fiscale, corre comunque il rischio di "autodenunciarsi" dichiarando di aver "*nascosto*" l'imponibile successivamente dichiarato e, dunque, dando l'*input* ad eventuali controlli dell'autorità sulla natura stessa di tale imponibile in origine non dichiarato.

Ciò premesso, occorre domandarsi se la dichiarazione integrativa di cui all'art. 9 del d.l. 119/2018 possa configurare una causa di non punibilità o comunque consentire il riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche di cui agli artt. 13 e 13.bis del D. Lgs. 74/2000.

Dunque, cerchiamo di capire se e come gli strumenti di *pacificazione fiscale* previsti dal decreto legislativo n. 119/18 possono avere degli effettivi (e convenienti) riflessi penali e, più precisamente, non essendoci alcuna disposizione esplicita sugli effetti premiali delle varie forme di *rottamazione* - come invece è avvenuto a suo tempo per i condoni e le *voluntary disclosure* (leggi n. 289/2002, e n. 186/2014, dl n. 193/2016) - occorre domandarsi se il perfezionamento di tali definizioni agevolate comportando, comunque, il saldo delle pendenze con il fisco, espliciti anche dei benefici penali per il contribuente.

Si tratta cioè di verificare se anche queste definizioni rientrano tra quelle “speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento” previste dalle norme tributarie e contemplate espressamente dagli artt. 13, comma 1, e 13-bis, comma 1 del dlgs n. 74/2000. Secondo quanto previsto dalle predette norme, infatti, il pagamento *integrale* del debito tributario costituisce, rispettivamente, causa di non punibilità per i cosiddetti “reati di omesso versamento” (dell'Iva e delle ritenute) e circostanza attenuante per gli altri reati previsti dal medesimo decreto.

Il dubbio sorge non soltanto perché le norme tributarie penali e le recenti disposizioni speciali che regolano la “pace fiscale” tacciono al riguardo, ma anche perché, sul piano penale, le cause di non punibilità e le circostanze attenuanti sono subordinate al pagamento *integrale* del debito tributario, ovvero comprensivo delle sanzioni amministrative e degli interessi; senza contare poi, che trattandosi di istituti premiali, in genere si richiede un’applicazione rigorosa e non già estensiva delle relative norme.

Di contro, le definizioni agevolate di cui al d.l. in esame, prevedono per lo più l’abbuono *ex lege* delle sanzioni amministrative, degli interessi e degli altri accessori; anzi, in relazione alla chiusura di quelle liti fiscali in cui vi sia stata soccombenza dell’erario, si stabilisce persino lo stralcio in termini percentuali (dal 50 all'80%) delle maggiori imposte dovute.

Ed ancora. Si evidenzia che la pace fiscale, introdotta dal d.l. 119/2018, non è di certo assimilabile alle procedure negoziali con il fisco ovvero deflattive del contenzioso contemplate dagli artt. 13 e 13-bis del d.lgs. n. 74/2000 (accertamento con adesione e conciliazione giudiziale). Ciò in quanto, il recente decreto legge non prevede un accordo bilaterale tipico ovvero una *negoziiazione* tra il Fisco e il singolo contribuente, come invece richiesto dalla normativa penale.

La pace fiscale, infatti, nelle sue variegate forme di *rottamazione* degli atti di verifica, di accertamento e di riscossione, anche *sub iudice*, consiste in un procedimento del tipo “prendere o lasciare”: in altri termini, i contribuenti sottoscrivono una domanda di sanatoria prestampata, soggiacendo così alle condizioni predeterminate *ex ante*, che, come noto, implicano lo stralcio delle sanzioni e degli interessi.

Tuttavia, va notato che, sotto il profilo letterale, gli articoli 13 e 13-bis del d. L.vo 74/2000 riportano una locuzione ampia e omnicomprensiva, tale per cui il pagamento del debito tributario può avvenire *anche a seguito della conciliazione e/o dell'adesione all'accertamento*. Tale dato letterale potrebbe indurre a ritenere che l'elenco ivi previsto sia di tipo esemplificativo, non già tassativo o esaustivo degli strumenti deflattivi e quindi si potrebbe tentare un'interpretazione estensiva e *favor rei* delle norme penali tributarie affinché la pace fiscale di cui al d.l. 119/2018 riconosca analoghi effetti premiali all'adempimento del contribuente, seppur parziale, ai fini della responsabilità penale.

Peraltro, tale lettura delle norme penali potrebbe essere avvalorata anche dalla scelta legislativa espressa nella relazione illustrativa all'originario decreto 74/2000, poi revisionato dal d.lgs. 158/2015, laddove si precisa(va) che la formula legislativa adoperata era, ed è tuttora, volutamente ampia e “aperta”, in modo da recepire “automaticamente” eventuali, futuri istituti deflattivi, sanatorie e/o condoni, introdotti in successione di tempo dal legislatore, cioè dopo l'entrata in vigore dello stesso decreto.

Del resto, e per concludere, anche la recente riforma dei reati tributari sembra aver accordato rilievo risolutivo e assorbente, ai fini dell'applicazione dei diversi benefici penali, cause di non punibilità, circostanze attenuanti e patteggiamento della pena, al saldo del debito erariale, a prescindere quindi dalla circostanza che la pacificazione fiscale sia perfezionata con il versamento parziale soltanto delle imposte (o parte di queste), al netto delle sanzioni e degli accessori.

Ad oggi, quindi, possiamo solo limitarci ad una lettura in tale senso della recente riforma fiscale rimanendo in attesa di eventuali modifiche chiarificatrici sul punto in sede di conversione del decreto, nonché delle prime pronunce giurisprudenziali.