



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

GIUDIZIO SUL RENDICONTO
GENERALE DELLO STATO
2022

**Memoria del Procuratore generale
Angelo Canale**

UDIENZA DEL 28 GIUGNO 2023
PRESIDENTE GUIDO CARLINO



CORTE DEI CONTI

INDICE

Introduzione

MEMORIA DEL PROCURATORE GENERALE

Capitolo I

I CONDONI FISCALI E LA *COMPLIANCE* FISCALE. IL DIFFICILE RAPPORTO TRA ESIGENZE DI CASSA ED EQUITÀ TRA I CONTRIBUENTI: FINALITÀ PERSEGUITE E RISULTATI EFFETTIVI

(V.P.G. Elena Tomassini e V.P.G. Chiara Vetro)

1. Introduzione	p. 2
2. Il <i>tax gap</i> , il contrasto all'evasione e gli strumenti di <i>compliance</i> fiscale	p. 3
2.1. Il <i>tax gap</i>	p. 3
2.2. Il contrasto all'evasione fiscale.	p. 6
2.3. La <i>compliance</i> fiscale	p. 8
3. L'istituto del condono fiscale	p. 10
3.1. Cenni storici	p. 10
3.2. I caratteri giuridici e le tipologie: le principali forme di condono fiscale	p. 11
3.3. Le finalità perseguite: i condoni impuri come strumenti per incrementare il gettito fiscale	p. 12
3.4. I risultati effettivi nel medio-lungo termine e gli effetti distorsivi	p. 13
3.5. I profili di incostituzionalità dei provvedimenti di condono	p. 17
3.6. La dimensione "sovranaazionale" della problematica	p. 23
4. Conclusioni	p. 23



Capitolo I

I CONDONI FISCALI E LA *COMPLIANCE* FISCALE. IL DIFFICILE RAPPORTO TRA ESIGENZE DI CASSA ED EQUITÀ TRA I CONTRIBUENTI: FINALITÀ PERSEGUITE E RISULTATI EFFETTIVI

(V.P.G. Elena Tomassini e V.P.G. Giulia De Franciscis)

Sommario: 1. Introduzione. 2. Il tax gap, il contrasto all'evasione e gli strumenti di compliance fiscale. 2.1. Il tax gap. 2.2. Il contrasto all'evasione fiscale. 2.3. La compliance fiscale. 3. L'istituto del condono fiscale. 3.1. Cenni storici. 3.2. I caratteri giuridici e le tipologie: le principali forme di condono fiscale. 3.3. Le finalità perseguite: i condoni impuri come strumenti per incrementare il gettito fiscale. 3.4. I risultati effettivi nel medio-lungo termine e gli effetti distorsivi. 3.5. I profili di incostituzionalità dei provvedimenti di condono. 3.6. La dimensione "sovranaZIONALE" della problematica. 4. Conclusioni.

1. Introduzione.

La fiscalità generale e i principi costituzionali in materia costituiscono cardini dello Stato di diritto e presupposti indefettibili per una ripartizione delle risorse della Comunità ed un riequilibrio delle diseguaglianze sociali.

Al contempo, la *compliance* dei contribuenti e la riduzione dell'evasione fiscale si pongono come elementi senza i quali tutte le politiche economiche sono destinate a fallire; infatti, non è di secondaria importanza che l'obiettivo della lotta all'evasione e il recupero delle risorse sottratte alle entrate dello Stato costituiscano altrettanti pilastri del bilancio statale e di ogni forza politica al potere.

Tuttavia, accanto a tali fondamentali principi, da molti anni, la politica fiscale del Paese è interessata da una serie di provvedimenti definiti di "condono fiscale", sotto svariate denominazioni ("rottamazione cartelle", saldo e stralcio, condono "tombale"): il fattore comune è costituito dalla sostanziale rinuncia statale all'adempimento delle obbligazioni tributarie, in tutto o in parte.

Mentre, però, nel primo periodo di osservazione, a fronte di tali rinunce, si assisteva ad un recupero consistente delle risorse e ad un abbattimento del contenzioso, nei più recenti provvedimenti il fine ultimo è il recupero immediato e a breve termine di somme molto inferiori a quelle dovute, con la rinuncia non soltanto agli accessori dei crediti, ma anche a parte della sorte



capitale; per di più, al fine di agevolare i contribuenti inadempienti, il pagamento è differito di mesi, se non di anni, a far data dai provvedimenti agevolativi.

Il risultato, se positivo in un'ottica a breve termine e di pura cassa, presenta profili di grave tensione sia con i principi costituzionali di cui agli artt. 23 e 53, che con quelli di eguaglianza sostanziale e formale di cui all'art. 3 Cost.

Infatti, i contribuenti che adempiono tempestivamente e spesso con grandi sacrifici all'obbligazione fiscale non soltanto non sono premiati, ma si vengono a trovare in posizione deteriore rispetto ai soggetti inadempienti, i quali possono comodamente pagare a distanza di molti anni dalla scadenza del termine e senza alcuna conseguenza, anzi, con una riduzione dell'importo dovuto.

A tali considerazioni, si aggiunge l'assenza, nei provvedimenti di condono, di qualsiasi analisi circa la condizione economica dei contribuenti inadempienti. In altre parole, la possibilità di adempimento differito viene offerta a *tutti*, indipendentemente dalla loro capacità contributiva.

In realtà, i provvedimenti "clemenziali", globalmente considerati, sono frutto della presa di coscienza, da parte dell'apparato pubblico, delle scarse potenzialità dell'accertamento fiscale – che spesso riguarda i piccoli contribuenti, ma non le multinazionali che evadono miliardi di euro – e che persegue più risultati statistici, che effettivi, nella lotta all'evasione fiscale e contributiva.

Appaiono, quindi, necessarie non soltanto una rivalutazione della sopportabilità, per i contribuenti onesti, della pressione fiscale, ma anche una riorganizzazione dei sistemi di accertamento e riscossione, avvalendosi, altresì, delle potenzialità dell'informatica e del ricorso all'intelligenza artificiale, nonché al *machine learning*, in modo da ridurre il c.d. "*tax gap*", realizzando quanto più possibile il meccanismo *ridistributivo* alla base del sistema fiscale.

2. Il *tax gap*, il contrasto all'evasione e gli strumenti di *compliance* fiscale.

2.1. Il *tax gap*.

Ai sensi dell'art. 14, comma 5, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, (legge di contabilità e di finanza pubblica), il Dipartimento delle finanze e il Dipartimento della Ragioneria generale del Ministero dell'economia e delle finanze provvedono a monitorare l'andamento delle entrate fiscali e contributive e a pubblicare un rapporto sui relativi risultati.

Il Dipartimento delle finanze provvede, altresì, a monitorare, sul lato delle entrate, gli effetti finanziari delle misure tributarie previste dalla manovra di finanza pubblica e dei principali provvedimenti tributari pubblicati in corso d'anno. Le relazioni prevedono un'analisi dei risultati

conseguiti in materia di imposte, tasse e contributi, anche regionali e locali, con indicazioni sull'attività accertativa e di riscossione. Inoltre, l'articolo 10-bis.1, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 2 del Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, prevede che, contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, sia presentato un *“Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva”*, distinguendo tra imposte accertate e riscosse, nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento. Il Rapporto riporta i risultati del recupero di gettito fiscale e contributivo. Lo stesso decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160 ha previsto che, per la redazione del Rapporto, il Governo si debba avvalere della *«Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva»* predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il Rapporto citato si articola in una duplice direzione: da un lato, l'individuazione del c.d. *“tax gap”*, ossia il divario tra imposte accertate ed imposte effettivamente dovute, nel Paese significativamente elevato in ragione del fenomeno denominato dell'*“economia sommersa”* a livello fiscale e contributivo; dall'altro, l'indagine sulla cd. *“tax compliance”*, ossia la propensione dei contribuenti all'adempimento spontaneo del dovere contributivo.

Di particolare rilievo è l'impegno alla riduzione del *tax gap*, i cui obiettivi sono correlati alla riforma dell'Amministrazione fiscale nell'ambito della Missione 1, Componente 1, del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR).

Il Rapporto allegato al DEF 2022, oltre al calcolo dell'ampiezza dell'inadempimento da parte dei contribuenti, individua anche un indicatore della *propensione all'inadempimento* dei contribuenti (propensione al *gap*), come rapporto tra l'ammontare del *tax gap* e il gettito teorico; una riduzione di tale rapporto equivale a un miglioramento della *tax compliance* e viceversa.

L'articolo 10-bis.1, comma 4, lett. b) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, definisce una metodologia di misurazione dell'evasione tributaria e contributiva, riferita a tutti i principali tributi e contributi, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria e dall'INPS.

La misurazione del *tax gap* viene, quindi, presentata nella Relazione per le seguenti tipologie di imposte erariali e locali: l'IRPEF, distinguendo tra lavoratori autonomi, imprese e lavoratori dipendenti irregolari, l'IRES, l'IVA, l'IRAP, la cedolare secca sulle locazioni, il canone RAI, le accise sui prodotti energetici, le imposte immobiliari gravanti sui fabbricati diversi dall'abitazione principale e le addizionali locali IRPEF (regionale e comunale).



In relazione a tutte le imposte, dai dati dell'ultima relazione disponibile (2022) in media, per il triennio 2017-2019, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, il *gap* complessivo risulta di quasi 103,3 miliardi di euro, di cui 91 miliardi di mancate entrate tributarie e 12,2 miliardi di mancate entrate contributive. Nel 2019, il *gap* complessivo, tributario e contributivo, risulta pari a 99,2 miliardi di euro e si colloca per la prima volta al di sotto della soglia di 100 miliardi di euro, confermando quanto già pubblicato nell'Aggiornamento alla Relazione 2021.

Sempre secondo il citato Rapporto, mentre con riguardo all'IVA la percentuale del *gap* si è ridotta, nel periodo considerato, al di sotto del 20%, per le imposte dirette la percentuale è rimasta stabile, ma non tanto per un aumento della *compliance* fiscale, quanto per la riduzione degli imponibili a seguito dello *shock* pandemico¹.

Il legislatore ha previsto che le maggiori entrate stimate dalla *compliance* fiscale affluiscono in un fondo, previsto dall'art. 1, comma 3, della Legge di Bilancio 2021-2023 (30 dicembre 2020, n. 178). Il Fondo è alimentato dalle risorse stimate come maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Conseguentemente, il comma 6 ha abrogato i commi da 431 a 435 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, che avevano istituito il precedente "*Fondo per la riduzione della pressione fiscale*".

A differenza del previgente meccanismo, il nuovo Fondo viene alimentato con le sole entrate generate dal miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*) e potrà essere destinato al finanziamento di interventi di riduzione della pressione fiscale. Il comma 4 della Legge di Bilancio 2021-2023 stabilisce che, ai fini della determinazione delle risorse di cui al comma 3, si considerano, in ciascun anno, le maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo che sono indicate, con riferimento al terzo anno precedente alla predisposizione della Legge di Bilancio, nella "*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*", redatta ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, introdotto dall'articolo 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160.

La valutazione di quest'anno deve, pertanto, fare riferimento alla variazione della *tax compliance* riferita all'anno d'imposta 2020, così come risulta dalla stima definitiva riportata nella Relazione 2023.

¹ La valutazione delle maggiori entrate strutturali derivanti dal miglioramento della *compliance* fiscale è illustrata nella Nota di Aggiornamento al Documento di Economia e Finanza 2022, cap. IV, pag. 23.

2.2. Il contrasto all'evasione fiscale.

Si è già osservato che l'obiettivo di riduzione del *tax gap* costituisce per l'Italia una sfida importante, anche ai fini dell'attuazione del programma *Next Generation EU* (NGEU). Tra gli obiettivi quantitativi sottoposti a monitoraggio per tutta la fase di attuazione del PNRR, infatti, nell'ambito delle misure correlate alla “*Riforma dell'Amministrazione fiscale*” (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121), è stata inclusa la “*Riduzione del tax gap*”. L'obiettivo prevede che la “*propensione all'evasione*”, calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 riportato nella “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*”. È previsto uno *step* intermedio (M1C1-116), che assicurerà che la medesima “*propensione all'evasione*” si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019 ².

Il citato NADEF 2022 ricorda che le Raccomandazioni Specifiche al Paese (*Country Specific Recommendation*) della Commissione europea per il 2019 costituiscono il fondamento delle riforme strutturali previste nell'ambito del PNRR.

La CSR 1, riferita alle politiche fiscali, indica come obiettivo prioritario il contrasto all'evasione, in particolare, nella forma dell'omessa fatturazione ed invita a potenziare i pagamenti elettronici obbligatori.

Per perseguire questi obiettivi, è stato avviato un riesame delle possibili azioni per ridurre l'evasione fiscale nella forma dell'omessa fatturazione nei settori più esposti, anche attraverso incentivi mirati per i consumatori, al fine poi di adottare provvedimenti sulla base dei suoi esiti.

In linea con tali indirizzi, nell'ambito della Riforma 1.12 (“*Riforma dell'Amministrazione Fiscale*”) nel PNRR sono esplicitamente previsti due Traguardi: i) il Traguardo M1C1-101, con scadenza entro il quarto trimestre del 2021, che prevede la pubblicazione di una “*Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale dovuta alla omessa fatturazione, in particolare nei settori più esposti all'evasione fiscale, anche attraverso incentivi mirati per i consumatori*”; ii) il Traguardo M1C1-103, punto v), con scadenza entro il secondo trimestre del 2022, che prevede l'entrata in vigore di atti di diritto primario e derivato che attuano azioni complementari efficaci, basate sul riesame di eventuali misure per limitare l'evasione fiscale dovuta alla omessa fatturazione.

Per ridurre l'evasione, negli anni sono stati posti in essere numerosi accorgimenti. Tra questi

² Cfr. NADEF 2022, cit., pag. 27.



acquistano particolare rilevanza il meccanismo dello “*split payment*” nei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni e, soprattutto, la fatturazione elettronica obbligatoria.

La prima misura, introdotta dalla Legge di Stabilità del 2015 per le transazioni nei confronti della Pubblica Amministrazione, ha previsto che il versamento dell’IVA sia effettuato direttamente dal cliente, cioè dalla stessa Pubblica Amministrazione e non dal venditore. Tale meccanismo è stato successivamente esteso, nel 2017, alle società controllate dalla Pubblica Amministrazione e alle società quotate nell’indice FTSE-MIB.

La fatturazione elettronica obbligatoria, introdotta con la Legge di Bilancio per il 2018 – a decorrere da luglio 2018 – per i subappalti e il settore degli oli minerali e generalizzata per tutti i soggetti residenti o stabiliti in Italia a partire dal 2019, ha contribuito a generare un significativo aumento di gettito fiscale, con un effetto più marcato per le imprese di minori dimensioni.

Nonostante questi miglioramenti, l’evasione tributaria resta comunque elevata nel confronto europeo. Se si valuta l’evasione dell’IVA, per la quale è possibile effettuare un confronto della propensione al *gap* a livello europeo utilizzando i dati pubblicati dal Report della Commissione europea, nel 2019 l’Italia risultava al quinto posto tra i paesi a più alta evasione IVA, dopo Lituania, Malta, Grecia e Romania³.

In questa direzione, si è cercato di orientare gli spostamenti patrimoniali il più possibile verso modalità tracciabili sia mediante incentivi (il c.d. “*cashback*” nel caso di pagamenti digitali) sia mediante l’implementazione delle sanzioni per la mancata accettazione di tali modalità di pagamento, già previste, a decorrere dal 1° gennaio 2023, dall’articolo 19-*ter* del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152. In particolare, la norma, confluita nell’articolo 18, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36 (c.d. Decreto PNRR-*bis*), anticipa la decorrenza della previsione in materia di sanzioni per mancata accettazione dei pagamenti elettronici al 30 giugno 2022.

Inoltre, con l’articolo 18, comma 4, del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36, è stato esteso l’ambito soggettivo della norma che ha previsto l’obbligo della trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate, da parte degli operatori finanziari, dei dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico messi a disposizione degli esercenti, nonché l’importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti (articolo 22, comma 5, ultimo periodo, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124). Tale obbligo è stato dapprima introdotto dall’articolo 5-*novies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, per le transazioni effettuate a favore dei soli

³ NADEF 2022, cit., pag. 28.

operatori che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi al consumo finale (B2C); la norma ora estende l'obbligo con riferimento alle transazioni effettuate a favore di *tutti* gli operatori economici, compresi, quindi, gli operatori B2B e B2G.

Tuttavia, sia l'obbligo di accettare i pagamenti digitalizzati, sia le sanzioni, sono stati modificati, limitatamente agli importi fino a trenta euro, dalla manovra 2023, a seguito delle proteste dei commercianti con riguardo alle spese fisse per la dotazione degli apparecchi e delle commissioni esatte dalle banche e dagli intermediari del circuito carte di credito. Sui generi di monopolio, poi, è intervenuta una specifica circolare del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, che ha rilevato l'assenza di rischio di evasione al riguardo.

In generale, nella Relazione di Parifica al Rendiconto Generale dello Stato per lo scorso esercizio (2021), le Sezioni Riunite della Corte dei conti hanno rilevato che la riduzione dell'evasione fiscale attraverso la fatturazione elettronica *non* ha raggiunto i risultati sperati, sia perché vi è un'ampia platea di contribuenti (coloro che adottano il regime *forfettario* fino a 65.000 euro di ricavi), per i quali è facoltativa sia perché la fattura non contiene tutte le indispensabili informazioni (anche a seguito di alcuni provvedimenti del Garante della *privacy*) per procedere a controlli incrociati, con conseguente necessità di acquisire le fatture cartacee⁴. Peraltro, ai sensi dell'art. 18 del D.L. 30 aprile 2022, n. 36, sono obbligati alla fatturazione elettronica, a partire dal 1° luglio 2022, i contribuenti in regime *forfettario* che abbiano conseguito, nell'anno precedente, ricavi superiori a euro 25.000, con conseguente allargamento della platea.

2.3. Gli strumenti di *compliance* fiscale.

La legge 11 marzo 2014, n. 23, contenente la delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, si è proposta l'ambizioso obiettivo di semplificazione del rapporto fisco-contribuente, cercando di stimolare cooperazione e collaborazione reciproca, incentivando in tal modo l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari e favorendo l'emersione spontanea delle basi imponibili.

La riforma della *compliance* fiscale, nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe infatti portare ad una serie di vantaggi, primo tra tutti la riduzione del contenzioso tributario, con la possibilità di concentrare l'azione di contrasto ai fenomeni più gravi di evasione fiscale, quali le frodi, agendo sulle banche dati e su più intense sinergie tra le istituzioni coinvolte, nazionali e internazionali.

⁴ Sezioni Riunite della Corte dei conti, Le entrate dello Stato, 3.4, 173.

Il legislatore si è mosso in una triplice direzione: l'introduzione di nuove forme di comunicazione tra fisco e contribuente; la previsione di più ampie possibilità di correzione spontanea degli errori e delle omissioni da parte del contribuente (ciò, in particolare, è divenuto possibile grazie alla revisione dell'istituto del cosiddetto "ravvedimento operoso"), nonché la riforma di alcuni istituti deflattivi del contenzioso.

Per quanto riguarda il primo profilo, sono stati previsti la redazione ed il successivo invio di comunicazioni con le quali l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti gli elementi di cui è in possesso nei loro confronti, in modo da consentire un corretto adempimento degli obblighi dichiarativi o per porre rimedio a eventuali errori o omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso; con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono state successivamente individuate le modalità con cui le predette informazioni sono messe a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza, così da evitare duplicazioni o sovrapposizioni operative, conferendo maggiore efficacia ed efficienza all'azione dell'Amministrazione finanziaria.

La finalità di queste nuove forme di comunicazione, quindi, è quella di assicurare a ciascun cittadino la possibilità di adempiere in maniera corretta e completa ai propri obblighi fiscali, non soltanto con riferimento agli aspetti oggetto di segnalazione, ma anche con riguardo alle eventuali ed ulteriori irregolarità commesse nel tempo.

Sotto il secondo profilo, era stato già introdotto il *ravvedimento operoso*, nel caso di errori od omissioni del contribuente, con l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, che prevedeva consistenti riduzioni di interessi e sanzioni. L'istituto è stato modificato dall'articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015) che, da un lato e limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, ha previsto che non è più inibito dall'inizio di un controllo fiscale, ma solo dalla notifica dell'atto impositivo, dall'altro, ha introdotto nuovi limiti temporali entro cui il *ravvedimento* può avvenire, alcuni dei quali operanti solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, ove la riduzione della sanzione decresce con l'aumentare del tempo entro cui la violazione viene sanata.

La medesima legge di stabilità ha previsto alcuni istituti deflattivi del contenzioso, che però si differenziano dal ravvedimento, perché nel primo caso è necessaria l'accettazione integrale dei rilievi dell'Erario su *tutte* le imposte e tutte le annualità oggetto dell'atto che si definisce, mentre nel *ravvedimento* è il contribuente che decide *quali e quante* violazioni sanare.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E del 2015, par. 10.4, ha chiarito che la preclusione al ravvedimento opera solo con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dei



controlli automatici e formali delle dichiarazioni.

Nella medesima circolare n. 6/E del 2015, par. 10.5, l'Agenzia ha ritenuto che, nel novero delle cause ostative al nuovo ravvedimento, vadano ricompresi anche gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni.

Ulteriori ipotesi di *compliance* fiscale sono rinvenibili nell'adempimento collaborativo, nella *voluntary disclosure*⁵⁵ e, per le imprese con attività internazionali, nella cooperazione internazionale.

3. L'istituto del condono fiscale.

3.1. Cenni storici.

Il primo caso di condono, in ambito tributario, risale a pochi mesi dopo l'unità d'Italia: si trattava della rinuncia, da parte dello Stato, all'infrazione delle pene pecuniarie per omissioni relative alla tassa sui beni appartenenti agli enti morali. Ad esso seguirono, fino alla fine dell'800, numerosi provvedimenti di "grazia", sempre riguardanti le sole sanzioni e non il pagamento delle imposte. Anche in questa forma limitata, il condono, fin dall'origine, ricevette critiche per il suo carattere derogatorio, non motivato in modo convincente.

La prassi, tuttavia, continuò anche nei decenni successivi: con la legge n. 825 del 9.10.1971 venne introdotta l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche, che costituì la prima riforma tributaria, accompagnata dal primo vero e proprio condono di debiti d'imposta.

Con il passar del tempo l'uso dello strumento fu intensificato, come pure il suo utilizzo, non più solo nei confronti delle sanzioni e delle pene, ma anche dei debiti d'imposta. All'inizio di ogni decade, dal 1970 in poi, ha avuto luogo il cd. condono "tombale" (cfr. *infra*), che si traduce nella sanatoria dei rapporti d'imposta – accertati e non – con l'utilizzo sistematico dell'istituto quale strumento per raccogliere risorse e per alleggerire il contenzioso tributario.

Le conseguenze di tali politiche fiscali sulla "*compliance*" (intesa quale attitudine allo spontaneo adempimento del debito tributario) dei contribuenti non sono state positive: oltre agli intuitivi costi finanziari, costituiti dall'effettiva, matematica riduzione del gettito, si sono registrate ricadute negative di carattere sociale (perdita di consenso da parte di chi, abituale pagatore, vede svalutato il proprio sforzo volto ad una corretta condotta adempitiva), etico-legale (effetto "diseducativo" nei confronti del soggetto pagatore più pigro od indeciso), economico (distorsioni alla concorrenza) e politico (rinuncia a risultati di scelte alternative ai condoni), oltre ad una

⁵⁵ La *voluntary disclosure* è stata prevista dalla legge n. 186 del 2014 ed ha agito anche sulla punibilità di numerosi delitti, tra cui quello di riciclaggio (art. 648-bis c.p.)



evidente ingiustizia sostanziale derivante dalla disparità di trattamento tra quei contribuenti che aderiscono alle definizioni agevolate e quelli che, invece, assolvono gli oneri tributari in modo ordinario.

L'atteggiamento mentale dei cittadini nei confronti della prassi dei condoni spazia allora tra coloro che la ritengono ingiusta *tout court* e coloro che, pur considerandola ingiusta, la giustificano alla stregua di una scelta "inevitabile".

3.2. I caratteri giuridici e le tipologie: le principali forme di condono fiscale.

Il condono fiscale è l'istituto che consente di definire in modo agevolato i rapporti tributari non ancora esauriti, mediante la corresponsione di un *quantum* inferiore al dovuto a titolo di tassazione ordinaria, con rinuncia alla pretesa sanzionatoria da parte del creditore: esso, tradizionalmente, presenta i caratteri della temporaneità, eccezionalità e retroattività.

A differenza della depenalizzazione, con la quale il legislatore *rivaluta* una determinata condotta togliendole definitivamente il connotato di illiceità e che opera, per sua natura, per il futuro, il condono non opera una rivalutazione della condotta illecita, che mantiene il suo carattere antigiuridico, limitandosi a "cancellare" le sanzioni per l'illecito commesso nel periodo determinato dalla legge.

Dopo un iniziale utilizzo, caratterizzato dai predetti connotati (temporaneità, eccezionalità e retroattività), però, l'evoluzione legislativa dell'istituto lo ha portato ad interessare non solo i profili sanzionatori, ma anche la fase della determinazione del *quantum* dovuto, traducendosi nella possibilità, per il contribuente, di rendere definitiva l'obbligazione tributaria con il versamento di una somma determinata attraverso criteri automatici, disallineati rispetto alla ricchezza effettiva. Successivamente ad una iniziale logica improntata alla "clemenza" (che caratterizza il c.d. "condono fiscale puro" applicato nel periodo post-bellico, in cui non esistevano gli attuali istituti che consentono di alleviare le conseguenze sanzionatorie amministrative in relazione ad un atteggiamento collaborativo del contribuente), si è, quindi, passati all'obiettivo di procurare entrate immediate per l'erario (il cd. "condono impuro", caratterizzato dall'effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione della prestazione tributaria, ampiamente utilizzato dopo la riforma tributaria degli anni Settanta).

La più diffusa forma di condono fiscale è la **definizione automatica di annualità pregresse**, nota anche come "condono tombale", con il quale si rende definitiva ed incontestabile l'obbligazione tributaria per i periodi oggetto di condono, con conseguenze non solo per il fisco,



che non può espletare l'attività di accertamento per gli anni condonati, ma anche per il contribuente, che non può rimettere in discussione il tributo dovuto per quelle annualità, essendo preclusa la richiesta di rimborsi pur se connessi ad eventi futuri quali, ad esempio, il sopravvenuto riconoscimento di un'agevolazione chiesta prima del condono.

Uno dei punti di maggiore criticità di questo tipo di condono è rappresentato dal criterio di calcolo dell'imposta dovuta per usufruire del beneficio; essa è quantificata applicando delle percentuali incrementative all'imposta dichiarata originariamente, con l'inevitabile conseguenza che viene concessa maggiore premialità a chi dichiara di meno (e quindi evade di più) ed, in prospettiva, incoraggia il contribuente all'evasione per il futuro, in relazione alle aspettative di un nuovo condono strutturato con simili caratteristiche.

Per questi motivi, tale sistema di calcolo ha subito nel tempo degli "aggiustamenti" risultando, in seguito, agganciato – con riferimento ai lavoratori autonomi – a criteri diversi, quali i ricavi e compensi stimati in base agli studi di settore.

Un'ulteriore forma di condono fiscale è rappresentata dalla **dichiarazione integrativa semplice**, mediante la quale il contribuente ha la possibilità di far emergere nuova materia imponibile e così regolarizzare specifiche violazioni, limitatamente ad alcune annualità di imposta, evitando il pagamento di sanzioni.

Con finalità prettamente deflative del contenzioso tributario aperto, c'è poi la **chiusura delle liti fiscali pendenti**, volta all'acquisizione immediata di almeno una parte dei tributi accertati, con commisurazione del *quantum* dovuto parametrata al grado in cui la controversia pende ed all'esito favorevole o meno al fisco della sentenza non definitiva. La convenienza per il contribuente, oltre che nella esiguità degli importi richiesti, risiede quindi nell'abbandono della pretesa sanzionatoria.

Infine, la **rottamazione dei ruoli** ha ad oggetto posizioni debitorie certe, risultanti da un titolo esecutivo divenuto ormai incontestabile. Sempre a fini di un più sicuro e rapido incameramento delle somme, è previsto che il contribuente, effettuando il versamento di un quarto della somma dovuta, comprensiva di tributo e sanzioni, possa estinguere l'intero debito fiscale iscritto a ruolo.

3.3. Le finalità perseguite: i condoni impuri come strumenti per incrementare il gettito fiscale.

Come sovra accennato, con l'andar del tempo l'utilizzo dei condoni è stato giustificato, più che da esigenze contingenti e straordinarie, dalla finalità di incamerare somme non diversamente introitabili, a causa dell'aumento dei meccanismi di infedele dichiarazione tributaria e sottrazione al pagamento delle imposte dichiarate/accertate.



Il condono è, quindi, divenuto uno strumento di politica fiscale previsto pressoché in via “ordinaria”, con risultati “di cassa” positivi solo nel breve periodo (cfr. *infra*): spesso, infatti, gli introiti effettivi provenienti dai condoni sono stati superiori rispetto alla media degli incassi da accertamenti.

Gli introiti complessivi da condono raggiungono risultati ben lontani dal totale delle imposte evase. Sebbene nel breve periodo, dal punto di vista strettamente economico, l'introduzione dei condoni fiscali potrebbe essere considerata una scelta ragionevole, tuttavia in un'ottica di medio-lungo periodo gli effetti distorsivi di tale scelta non tardano a manifestarsi⁶.

3.4. I risultati nel medio-lungo termine e gli effetti distorsivi.

Nel lungo periodo, il condono conduce ad un approccio *distorsivo* all'attività economica: dal lato-contribuente, l'evasione inizia ad essere percepita come una strategia vincente, nella consapevolezza che, a cadenza periodica, vi sarà un nuovo condono; dal lato-Stato, la lotta all'evasione viene perseguita in modo sempre meno intenso.

In altre parole, diminuisce la tendenza dei contribuenti onesti alla *tax compliance*; quelli disonesti e quelli disinteressati non hanno alcun incentivo al ravvedimento, trovandosi in una situazione a loro favorevole. Tutto ciò si traduce in risorse sottratte ogni anno allo Stato, (recuperate solo in parte con il condono), risorse altrimenti utilizzabili per finanziare istruzione, sanità, ricerca, infrastrutture, investimenti.

Lo ha sostenuto, solo di recente, la Corte costituzionale con la sentenza n. 66 dell'11 marzo 2022, che, nel richiamare recenti precedenti, ha invitato il legislatore ad evitare interventi di “rottamazione” o “stralcio” contrari al valore costituzionale del dovere tributario e tali da recare pregiudizio al sistema dei diritti civili e sociali tutelati dalla Costituzione⁷.

Ogni condono, nel lungo periodo, presenta inoltre il negativo effetto di ridurre l'equità verticale e orizzontale del sistema fiscale. L'equità verticale è ridotta perché viene consentito di non pagare le imposte a contribuenti la cui capacità contributiva non necessariamente è inferiore a quella di altri che, invece, pagano regolarmente quanto dovuto. Inoltre, decresce anche l'equità orizzontale, perché contribuenti che sono nella stessa condizione sono trattati diversamente, risultando

⁶ Peraltro, i dati a consuntivo del bilancio dello Stato con riferimento al Titolo I (Entrate tributarie) presenta a consuntivo una diminuzione di oltre 10,9 miliardi in sede di competenza e di 5,2 miliardi in sede di cassa (Fonte: Nota integrativa al rendiconto generale dello Stato di previsione delle entrate ai sensi dell'art. 35, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196)

⁷ Nello stesso senso, Corte cost., sentenza n. 288 del 2019.



danneggiati quelli che hanno già pagato rispetto a coloro che non l'hanno fatto, magari proprio nella prospettiva di un prossimo, futuro condono.

Risulta ridotto anche il gettito, perché quanto si ottiene, rinunciando alle ordinarie attività di riscossione, è inferiore a quanto si sarebbe ricevuto dall'ordinario adempimento, nonché agli introiti che si sarebbero ottenuti dalle rottamazioni precedenti. La circostanza che l'annullamento dei carichi più antichi consente all'agente riscossore di concentrare le proprie attività di recupero su crediti più recenti e, quindi, riscuotibili con maggiore grado di probabilità, non costituisce beneficio tale da compensare gli effetti negativi costituiti, tra l'altro, da quell'impatto negativo sulla propensione ad adempiere conseguente ai condoni, cui *sovra* si accennava.

Anche con riferimento agli ultimi provvedimenti di condono, è stato rilevato proprio dal direttore dell'Agenzia delle entrate, nell'audizione alla Camera dei deputati in data 17 maggio 2023, che, nonostante le tante sanatorie sulle cartelle esattoriali il magazzino dei crediti fiscali non riscossi continua a salire e, al 31 dicembre 2022, ha toccato il *record* di 1.153 miliardi, contro i 1.099 miliardi del 2021, i 999 del 2020, i 955 del 2019. I provvedimenti di rottamazione e di saldo e stralcio non hanno, quindi, fermato la crescita delle tasse, dei contributi e delle multe non pagate che lo Stato non riesce a riscuotere e che in gran parte non riuscirà a riscuotere, perché in molti casi i crediti sono in capo a soggetti falliti, deceduti, nullatenenti o per i quali le azioni di riscossione, compresi sequestri e pignoramenti, si sono rivelate inefficaci⁸.

Sono ancora 114 miliardi i crediti riscuotibili da Agenzia delle entrate e riscossione, contro un totale di crediti archiviati al 31 dicembre arrivato a 1.153,38. Solo il 9,9% di questi, dunque, potrebbe, potenzialmente, essere riscosso. I 114 miliardi tengono conto dei ruoli affidati dal 2000, mentre per il 2021 la somma ammonta a 31,35. La tabella aggiornata è stata depositata lo scorso 17 maggio in Commissione Finanze, a corredo dell'audizione sulla legge delega di riforma fiscale.

L'aggiornamento delle cifre evidenzia il recupero della forbice tra magazzino e crediti aggredibili: nell'ultima relazione della Corte dei conti, a fronte di un magazzino a poco più di mille miliardi di crediti, si dava come ancora recuperabile una percentuale ancora minore, che non superava i 96 miliardi. Questi sono, invece, frutto di una sottrazione delle voci dei crediti che dimostrano a tutti gli effetti una resa della riscossione: 168,40 miliardi è, infatti, il valore delle cartelle attribuite a soggetti deceduti e ditte cessate, 159,59 di quelle relative ai soggetti falliti e 37,99 di quelle di coloro il cui carico risulta sospeso. I nullatenenti devono, invece, saldare conti per

⁸ Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate Ernesto Maria Ruffini, "Delega al Governo per la riforma fiscale", in www.camera.it, pag. 13 e tabelle 1-2.

136,68 miliardi, mentre i contribuenti sottoposti ad azione cautelare o esecutiva avrebbero da versare 515,03 miliardi.

A tali profili si accompagna l'aspetto, non meno importante e deleterio, della cancellazione d'ufficio di un gran numero di partite iscritte nei ruoli. Come posto in rilievo dalle Sezioni Riunite di questa Corte nella Relazione sul Rendiconto del Bilancio dello Stato dell'anno scorso⁹, con l'art. 1 della legge n. 228 del 2012 è stato stabilito, per la generalità dei ruoli resi esecutivi fino al 31 dicembre 1999, l'abbandono delle attività di competenza dell'Agente della riscossione con disapplicazione delle disposizioni concernenti il discarico per inesigibilità previste dagli artt. 19 e 20, del D.Lgs. n. 112 del 1999 (comma 528), nonché l'annullamento automatico dei crediti fino a duemila euro iscritti nei ruoli resi esecutivi fino alla stessa data (comma 527).

Più recentemente, con l'art. 4 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, è stato previsto l'annullamento automatico dei debiti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi di ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010. Da ultimo, con l'art. 4, comma 4, del D.L. 22 marzo 2021, n. 41, è stato previsto l'annullamento d'ufficio dei "singoli carichi" di importo residuo fino a 5.000 euro affidati agli agenti della riscossione nel periodo 2000-2010, limitatamente alle persone fisiche e agli altri soggetti con reddito imponibile nel 2019 fino a 30 mila euro.

La cancellazione delle partite fino a mille euro ha interessato circa 12,5 milioni di contribuenti per un complessivo valore nominale dei crediti di circa 32 miliardi di euro (pari, all'incirca, al 3,5% del valore complessivo del magazzino residuo di ruoli da riscuotere). A sua volta, una prima sommaria valutazione degli effetti del provvedimento del 2021, che non tiene conto dei requisiti soggettivi previsti dalla disposizione, porta a stimare in quasi 25 miliardi di euro il valore nominale delle partite cancellate, dei quali oltre 12 miliardi relativi a ruoli INPS. Secondo l'analisi della magistratura contabile, l'effettivo importo delle partite fino a 5.000 euro che hanno formato oggetto di cancellazione si aggira intorno ai 20 miliardi di euro.

Le cancellazioni unilaterali dei crediti iscritti a ruolo confermano le gravi difficoltà in cui si trova da tempo il sistema di riscossione coattiva dei crediti pubblici, in un sistema perverso che si autoalimenta: più i contribuenti sono consapevoli di una sostanziale impunità fiscale, tramite cancellazioni e condoni, più si allarga la platea degli evasori parziali o totali, o comunque di coloro che, a seguito delle possibilità offerte dallo stesso legislatore, adempiono in ritardo e senza

⁹ Le entrate dello Stato, pag. 125.



corrispondere né interessi, né sanzioni. Del resto, con riguardo all'inadeguata azione della riscossione, più volte la Corte costituzionale ha sollecitato il legislatore ad un riordino del sistema con il ripristino della doverosa efficienza per garantire il rispetto dei principi costituzionali in materia tributaria¹⁰. Anche questa Corte, da tempo, ha manifestato le proprie perplessità in ordine alla cancellazione delle somme dai ruoli, atteso che l'importo complessivo dovuto dal medesimo debitore è ben superiore alle soglie individuate. È stato così osservato che la rinuncia, nel caso del provvedimento del 2021, ha riguardato perfino posizioni "vive" interessate a procedure di rateazione in essere per "rottamazione" e "saldo e stralcio", finendo per accordare un beneficio a un vastissimo numero di soggetti, molti dei quali non colpiti sul piano economico dalla crisi.¹¹

Nonostante le criticità sopra evidenziate, non rappresenta un cambio di passo il più recente provvedimento di condono, né per quanto riguarda le tensioni con i principi costituzionali di capacità contributiva e progressività dell'imposta, né in ordine all'incentivazione della *compliance* fiscale, anche tramite il meccanismo dell'adesione volontaria del contribuente.

Al riguardo, la legge di Bilancio 2023 ha introdotto una nuova definizione agevolata per i debiti contenuti nei carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, anche se ricompresi in precedenti misure agevolative di cui si è determinata l'inefficacia.

La disposizione prevede la facoltà, per il contribuente, di estinguere i debiti iscritti a ruolo senza corrispondere le somme affidate all'Agente della riscossione a titolo di interessi e sanzioni, interessi di mora, nonché il c.d. aggio. Sono da considerare, nell'importo dovuto, le somme a titolo di capitale e le spese per le procedure esecutive e i diritti di notifica.

Il contribuente può scegliere, addirittura, di pagare gli importi dovuti, con le esclusioni sopra menzionate, in un'unica soluzione oppure in un numero massimo di 18 rate (5 anni), di cui le prime due con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre 2023. Le restanti 16 rate, ripartite nei successivi 4 anni, andranno saldate il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024, con un interesse del 2% annuo, a decorrere dal 1° agosto 2023.

La legge di Bilancio 2023 prevede, inoltre, l'annullamento automatico, alla data del 31 marzo 2023, senza alcuna richiesta da parte del contribuente, dei singoli debiti affidati all'Agente della riscossione dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali,

¹⁰ Corte cost., sentenze nn. 51/2019 e 66/2022, cit. e. n. 288/2019.

¹¹ SS.RR. in sede di controllo, Relazione sul Rendiconto generale dello Stato 2019, vol. I, tomo I, pag. 124, e deliberazione n. 4/AUD/21, Memoria sul decreto-legge n. 41/2021, n. 7, pag. 14 e seg. Per un'analisi della situazione e per l'indicazione di possibili interventi riformatori si veda il Rapporto per il coordinamento della finanza pubblica 2021. Riflessioni per una riforma della riscossione coattiva, pag. 139 e segg.



dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, di importo residuo fino a mille euro (importo comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni).

Infine, la legge di conversione del decreto “Milleproroghe” n. 14/2023 ha disposto il differimento dal 31 gennaio al 31 marzo 2023 del termine entro il quale gli enti creditori diversi dalle Amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali possono deliberare la non applicazione dello stralcio parziale. Inoltre, ha introdotto, per gli enti creditori diversi dalle Amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, la possibilità di deliberare, entro il 31 marzo 2023, lo “stralcio” integrale (precedentemente previsto solo per gli enti statali). Pertanto, l’eliminazione dei carichi indicati interesserà, con tutta probabilità, anche gli enti locali, che non hanno affidato la riscossione all’*Agenzia delle Entrate-Riscossione*, con un ulteriore ampliamento dei tributi che non verranno riscossi.

3.5. I profili di legittimità costituzionale dei provvedimenti di condono.

Appare chiaro che la ricorrenza dei provvedimenti di condono e la loro inefficacia, nel medio periodo, per risolvere problemi di cassa (anzi, a seguito della posizione assunta dai giudici di legittimità e della Corte costituzionale, le disposizioni premiali sono state applicate anche a coloro che non le hanno richieste nei termini, ma successivamente hanno fatto valere il loro diritto al rimborso), suscitano evidenti tensioni con numerosi principi costituzionali.

Al riguardo, la dottrina, al fine di verificare la compatibilità dei condoni fiscali con la Costituzione e, segnatamente, con gli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., ha elaborato una distinzione fondata sulla natura delle disposizioni agevolative.

È stata, così, individuata una categoria di condoni c.d. “puri” (cfr. *infra*, § b.2.), che obbediscono ad una *ratio* squisitamente *clemenziale* in quanto, con essi, vengono eliminate le sanzioni amministrative irrogate dagli Uffici finanziari, presupponendo, quindi, l’adempimento integrale del debito tributario da parte del contribuente.

La creazione di questa categoria¹² è dovuta all’assenza, prima della riforma del diritto tributario del 1986 e soprattutto delle sanzioni tributarie con il decreto legislativo n. 472 del 1997, della possibilità di alleviare le sanzioni a seguito della collaborazione o dell’adempimento fiscale del contribuente; non erano, inoltre, previste, sul piano legislativo, ipotesi che consentivano all’Amministrazione finanziaria di abbandonare la pretesa sanzionatoria in presenza di determinate

¹² Su cui G. Ingraio, voce Condono tributario, in *Diritto on line*, Enciclopedia giuridica Treccani, www.treccani.it.



circostanze, tra cui l'obiettivo incertezza della norma violata. Le sanzioni amministrative erano, quindi, sempre applicate in misura piena ed in modo automatizzato: in questo contesto, si riteneva che, al verificarsi di circostanze eccezionali, lo Stato potesse abbandonare la pretesa sanzionatoria.

Nel descritto contesto, i cd. condoni "puri" rientrerebbero nel generale potere di clemenza, previsto dall'art. 79 Cost. in materia penale, ma estensibile a tutte le conseguenze sanzionatorie. Ne deriva che lo Stato, a seguito di una legge deliberata a maggioranza dei due terzi dei componenti di ciascuna Camera, può abbandonare la pretesa punitiva al verificarsi di determinate ed eccezionali circostanze, secondo una valutazione del legislatore, sindacabile in relazione al parametro della ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Tali circostanze possono individuarsi nell'avvento di profondi mutamenti del sistema impositivo, che rendono iniqua l'applicazione delle sanzioni.

Diversa natura hanno i condoni "impuri" (che, come *infra* evidenziato, si caratterizzano per l'effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione della prestazione tributaria), nei quali si prescinde dall'accertamento della fondatezza della pretesa tributaria. Essi si "giustificano" per il fatto di rendere definitiva ed incontestabile la pretesa tributaria relativa ad un dato periodo. La finalità di questa tipologia di provvedimenti è quella di acquisire rapidamente risorse a favore dell'erario¹³.

La compatibilità costituzionale dei relativi provvedimenti legislativi è stata posta in dubbio dalla parte maggioritaria della dottrina, non rispondendo ad alcuna *ratio* tutelata dalla carta fondamentale. Al contrario, essi si pongono in contrasto con i principi costituzionali di solidarietà economica, capacità contributiva, giustizia distributiva ed uguaglianza fiscale, che rappresentano i capisaldi della c.d. costituzione fiscale.

In particolare, è stato rilevato il contrasto con il principio di "eguaglianza tributaria", fondata sugli artt. 3 e 53 della Costituzione, per cui "*a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale*"¹⁴; è stato, così, sottolineato che "*la legge tributaria deve trattare in modo uguale i fatti economici che esprimono pari capacità contributiva in misura diversa*"¹⁵.

¹³ Di natura diversa è l'istituto dell'accertamento per adesione, il quale, mediante l'esatta ricostruzione della fattispecie imponibile attraverso la partecipazione del contribuente, consente una quantificazione del tributo più favorevole al contribuente; in tal caso la riduzione del quantum del tributo ha una sua giustificazione in relazione alle risultanze del contraddittorio endoprocedimentale: cfr. A. Fantozzi, Concordati, condoni e collette, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 199.

¹⁴ Corte cost., sent. 6 luglio 1972, n. 120.

¹⁵ L. Paladin, Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana, in *Riv. Dir. Trib.* 1997, I, 305. Tuttavia, l'attuale legislazione fiscale non riflette i principi costituzionali. In particolare, con riferimento all'IRPEF, imposta cardine della legislazione fiscale attuale, è stato rilevato che "La progressività delle aliquote nominali, infatti, appare più funzionale a sostenere una forma di illusione della progressività effettiva, piuttosto che a prendere atto di un



In tale contesto, è indubbio che i condoni cd. “impuri” minano il principio di eguaglianza tributaria, concedendo il trattamento premiale indipendentemente dalla situazione economica del contribuente e, soprattutto, discriminando coloro che hanno adempiuto diligentemente al dovere contributivo in favore di altri, con una riduzione delle entrate che si riflette sull’intera platea dei contribuenti¹⁶.

Per una parte radicale della dottrina, *«il condono fiscale, prima che essere incostituzionale, è la negazione del diritto tributario, in quanto contraddice la funzione stessa dell’ordinamento tributario»*¹⁷. A tal proposito, si è autorevolmente aggiunto che *«la norma che fissa i criteri di ripartizione dei carichi pubblici è la base di un diritto soggettivo di ciascun contribuente non verso lo Stato ma verso tutti i restanti concorrenti al riparto»*: esiste dunque un diritto costituzionalmente garantito all’invarianza del criterio già adottato con le leggi istitutive dei tributi¹⁸.

La disparità di trattamento, che provoca il condono tra contribuenti che hanno regolarmente adempiuto agli obblighi fiscali e contribuenti che beneficiano del condono, è evidente.¹⁹ A titolo esemplificativo, si cita il caso della cd. *rottamazione* dei ruoli: il contribuente che non ha corrisposto per tempo il tributo, a prescindere dal fatto che potesse o meno versare in situazione di crisi finanziaria, risulta nettamente avvantaggiato (dalla possibilità della definizione della pendenza mediante un pagamento parziale) rispetto a chi ha puntualmente versato i tributi in modo integrale. Non a caso, qualche contribuente che non ha beneficiato del condono ha presentato istanza di restituzione della differenza tra il debito estinto in modo ordinario e quanto avrebbe pagato usufruendo della definizione agevolata.

La questione è stata esaminata dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., Sez. V, 1.10.2007,

sistema fiscale che si dirige verso un modello di progressività selettiva, limitata negli effetti, che deriva dal diverso trattamento tributario riservato ai contribuenti in ragione della diversa tipologia di reddito percepito. Concentrare l’attenzione sulla scala delle aliquote, immaginando profili di progressività a carico di specifiche categorie di contribuenti, trascura le numerose violazioni dell’equità orizzontale che costituiscono il vero vulnus dell’Irpef e dell’intero sistema tributario”: Corte dei conti, Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2023, in www.corteconti.it.

¹⁶ Più recentemente, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 209 del 2022, ha dichiarato l’illegittimità dell’art. 13, comma 2, quarto periodo, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (*Disposizioni urgenti per la crescita, l’equità e il consolidamento dei conti pubblici*), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall’art. 1, comma 707, lettera b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014, per contrasto con gli artt. 3, 31 e 53 Cost. nella parte in cui subordinavano l’esenzione dall’imposta municipale propria, per i contribuenti uniti in matrimonio, con la dimostrazione dell’aver adibito ad abitazione principale del nucleo familiare e non del solo contribuente singolo l’immobile oggetto di esenzione).

¹⁷ E. De Mita, Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali, in *Il fisco*, 2003, 7313.

¹⁸ G. Falsitta, I condoni fiscali, cit., 794.

¹⁹ G. Tinelli, Condono tributario e principio di uguaglianza, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 15.



n. 20641), la quale ha riconosciuto al contribuente il diritto al rimborso²⁰. Tale conclusione è forzata rispetto al tenore letterale delle norme sul condono, che negano il diritto al rimborso di tributi sia per chi aderisce alla definizione, sia per chi non ne beneficia, ma appare giustificabile in un'ottica di *“giustizia sostanziale”*.

Un profilo di indubbio rilievo è quello sottolineato da attenta dottrina, che ha analizzato gli effetti distorsivi in riferimento all'art. 53 Cost. Il condono fiscale altera le ordinarie misure di accertamento ed imposizione dei fatti fiscalmente rilevanti, prevedendo una sorta di prelievo tributario non conforme al principio enunciato dalla disposizione costituzionale e determinando *«una rinuncia imposta dalla legge ad entrambe le parti a conseguire la giusta imposizione, giustificata da un equo contemperamento tra fisco e contribuente»*²¹.

Peraltro, nonostante le denunciate criticità, la Corte costituzionale, in numerose occasioni, si è pronunciata a favore della legittimità dei condoni fiscali (per tutte C. cost., 23.7.1980, n. 119; C. cost., 26.2.1981, n. 33; C. cost., 7.7.1986, n. 172; C. cost., 23.7.1992, n. 361; C. cost., 13.7.1995, n. 321; C. cost., 16.12.2004, n. 433; C. cost., 7.7.2005, n. 305; C. cost., 13.7.2007, n. 270).

Le sentenze citate si fondano sul principio che il condono, nei casi esaminati, *“prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria ed immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile”*.

²⁰ La decisione in esame ha accolto il ricorso di un contribuente che aveva integralmente pagato le imposte relative al 1992, mentre ai sensi della successiva disposizione di cui all'art. 9, c. 17, della legge n. 289 del 2002, i contribuenti residenti nelle province siciliane colpite dal sisma del 1990 potevano definire le pendenze tributarie mediante il pagamento del 10% delle imposte per gli anni dal 1991 al 1993, ritenendo che si realizzerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra il contribuente diligente e gli altri, in violazione dell'art. 3 Cost., per cui al primo va accordato il rimborso del 90% di quanto versato. La Cassazione, successivamente, ha continuato tale giurisprudenza. In particolare, la decisione ha trovato seguito nella giurisprudenza tributaria formatasi nel tempo in relazione ad abbuoni di imposta a favore di contribuenti residenti in zone interessate da eventi calamitosi, indipendentemente dalla dimostrazione di difficoltà finanziarie a causa degli stessi e, addirittura, in presenza di espresse disposizioni legislative che vietavano il rimborso. È stata rinvenuta, nelle numerose disposizioni agevolative, una ratio non di sanatoria, ma indennitaria per i soggetti coinvolti in eventi calamitosi, per cui *“in deroga al principio per cui la sanatoria non determina la possibilità di ottenere rimborsi dallo Stato, si deve ritenere, secondo una interpretazione costituzionalmente orientata, che chi ha interamente onorato il carico tributario o previdenziale possa ottenere l'eguale riduzione prevista per chi nulla ha pagato”* (ad esempio Cass. civ., Sez. L - , Sentenza n. 37 del 03/01/2018, sull'art. 6, comma 4-bis, del D.L. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla L. n. 2 del 2009, che prevede la possibilità di definizione della posizione previdenziale e tributaria con il pagamento del 40% del dovuto). Con riferimento al più recente sisma che ha colpito le regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria nel 2016, è stato così riconosciuto il diritto al rimborso del pagamento nonostante la previsione della sospensione a richiesta dei versamenti, ai sensi dell'art. 48, comma 10 e 10-bis D.L. 189/2016, per i residenti nei comuni rientranti nel c.d. “cratere” colpiti dagli eventi sismici dell'anno 2016, elencati nell'allegato 2 al D.L. n. 189/2016 convertito con modificazioni dalla Legge n. 229/2016.

²¹ M. Basilavecchia, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fn.*, 1988, 242.



Nelle richiamate decisioni, peraltro, la Corte non ha affrontato i plurimi aspetti di contrasto della normativa di volta in volta sospettata di incostituzionalità con gli artt. 3 e soprattutto con l'art. 53 Cost., privilegiando un approccio più aderente alle necessità di cassa (esclusivamente a brevissimo termine) che alla tenuta del principio di progressività della tassazione al crescere dei redditi.

Pur essendo l'importo da pagare – a seguito dell'adesione al condono – non rapportata alla capacità contributiva del soggetto, la definizione agevolata, secondo la Consulta, è giustificata e non irragionevole nella misura in cui determina un introito immediato per l'Erario, comunque maggiore rispetto a quello che presumibilmente potrebbe acquisirsi dall'ordinaria attività di accertamento.

Il profilo dell'illegittimità dell'imposizione da condono è, inoltre, superato dal fatto che si tratta di un prelievo di carattere *volontario*, atteso che il contribuente pone in essere una valutazione di convenienza in relazione alla scelta di aderire al condono fiscale.

Tuttavia, quanto a quest'ultimo aspetto, è evidente che il ragionamento non appare congruente rispetto al principio di capacità contributiva né con quello di eguaglianza, perché la volontaria adesione al condono è possibile a chi abbia in corso un accertamento fiscale ovvero un contenzioso e, quindi, si tratta di posizioni diverse da coloro che diligentemente hanno adempiuto alla loro obbligazione fiscale nei termini ordinari.

È stata invece dichiarata l'illegittimità costituzionale delle disposizioni che impedivano l'estensione del cd. condono "*tombale*" anche a periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare. In questo caso, la disparità di trattamento è stata ravvisata tra i contribuenti che potevano accedere al condono e quelli ai quali tale possibilità era preclusa²².

In alcuni casi, invece, la tesi della Consulta è stata quella di collegare la previsione del condono ad esigenze organizzative. Ad esempio, in relazione all'art. 6, commi 1 e 10, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 ("*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*"), convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, la Corte

²² Sentenza n. 270 del 2007 (punti 4.1 e 4.2 del *Considerato in diritto*), che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 44, della legge 23 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), nella parte in cui non consente l'applicazione dell'art. 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), anche ai periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare, chiusi anteriormente al 31 dicembre 2002, ai quali non era applicabile la suddetta disposizione della legge n. 289 del 2002 e per i quali, entro il 31 ottobre 2003, sono state presentate dichiarazioni dei redditi tempestive, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), nel testo all'epoca vigente.



costituzionale²³ ha evidenziato, nel più ampio contesto della riorganizzazione della riscossione con la soppressione del Gruppo Equitalia (ad eccezione di Equitalia Giustizia), la necessità “*di evitare che l’ente subentrante ad Equitalia si trovi già ad avere un pesante arretrato tale da condizionare l’avvio e l’attuazione della riforma strutturale*”.

Il giudice delle leggi, tranne che in alcuni casi, ha giustificato la legislazione “condonistica” sotto il profilo dell’adesione volontaria dei potenziali interessati, ma non è riuscita a superare il patente conflitto con l’art. 53 della Costituzione. Al riguardo, la dottrina ha segnalato come anche i provvedimenti clemenziali devono trovare fondamento nel principio di capacità contributiva, collegando il mancato adempimento alla sussistenza di congiunture economiche sfavorevoli ovvero in presenza di condizioni reddituali minime.

A tale ultimo riguardo, è da segnalare che una larga platea di soggetti è esclusa totalmente dall’imposizione fiscale (cd. “*no tax area*”), mentre un altrettanto importante percentuale paga le tasse in percentuale minima, beneficiando, al contempo, di misure di sostegno al reddito e all’occupazione.

Pur essendo trascorsi quasi quindici anni dall’ultimo condono fiscale *generalizzato* (l. 27.12.2002, n. 289) si è assistito, più di recente, al fenomeno dei c.d. “*scudi fiscali*”, provvedimenti ascrivibili comunque alla categoria dei condoni fiscali finalizzati, tra l’altro, a regolarizzare sotto il profilo tributario attività finanziarie detenute all’estero: una decisa presa di posizione, contraria alla legislazione condonistica italiana, è giunta dall’Unione europea.

Con sentenza 17.7.2008, n. 132, infatti, la Corte europea ha evidenziato che alcune fattispecie di definizione agevolata contenute nel condono fiscale 2002, nella misura in cui determinavano una rinuncia generale e indiscriminata all’accertamento delle operazioni imponibili effettuate in determinati periodi di imposta, contrastavano con l’obbligo di garantire una riscossione equivalente dell’IVA negli Stati membri, aspetto necessario per assicurare la neutralità fiscale degli scambi in ambito europeo.

Dal canto suo la Corte di cassazione (Cass., 9.2.2010, n. 2826; Cass., 17.02.2010, n. 3674), nel solco della giurisprudenza europea, ha contribuito a stigmatizzare l’utilizzo dei condoni fiscali, ritenendoli incompatibili con il diritto europeo.

²³ Sentenza 14 febbraio 2018, n. 29, punto 5 del *Considerato in diritto*.



3.6. La dimensione “sovrannazionale” della problematica.

Le scelte di politica fiscale sono di esclusiva competenza degli ordinamenti nazionali, mentre i capitali soggetti a tassazione si muovono, invece, sempre più liberamente, su mercati finanziari globalizzati. Ciò permette ai capitali di sfuggire ai sistemi fiscali nazionali, determinando un'importante perdita di gettito, specie nei paesi contraddistinti da maglie fiscali più ristrette.

Il sistema finanziario internazionale attuale produce minori entrate per tutti i Paesi a causa dell'utilizzo dei paradisi fiscali, dei trasferimenti delle multinazionali in Paesi a bassa tassazione e del conseguente sviluppo di una competizione fiscale tra paesi. Le perdite generate dall'elusione e l'evasione, rappresentano un grave ostacolo alla realizzazione di politiche di sviluppo sostenibili nel medio e lungo periodo.

Si pone dunque l'esigenza, non più procrastinabile, di meccanismi per la gestione internazionale della fiscalità, quali, ad esempio, l'istituzione di un sistema di *tassazione globale*, al fine di garantire l'applicazione di principi di parità fiscale ed uguaglianza in tutto il territorio, mediante un sistema redistributivo di scala planetaria che consenta la raccolta e la distribuzione delle risorse necessarie al raggiungimento degli Obiettivi di Sviluppo del Millennio (MDGs).

Una politica fiscale che corrisponda a principi di legalità e di equità passa inevitabilmente attraverso una effettiva – ed efficace – lotta all'evasione fiscale su scala mondiale ed il perseguimento di risultati di giustizia fiscale.

4. Conclusioni.

In definitiva, gli effetti negativi di una politica fiscale basata su frequenti e reiterati condoni sono molteplici.

Innanzitutto, in congiunture finanziarie complesse, come quelle che hanno contraddistinto la recente storia dell'Italia, il ricorso ai condoni rischia di sollecitare aspettative di ulteriori condoni futuri, resi necessari proprio dalle medesime difficoltà finanziarie.

Inoltre, il ricorso ai condoni o ad altre forme di sanatoria compromette l'efficacia impositiva *ordinaria* dell'Amministrazione finanziaria, la cui attività perde di continuità ed efficienza.

Ancora, la politica dei condoni mina alla radice la credibilità del sistema, sottraendo alle imposte il loro significato di strumento democratico di finanziamento della cosa pubblica: premiando proporzionalmente di più chi maggiormente si rende attore di condotte evasive, vengono implicitamente indotti anche i contribuenti onesti ad adeguarsi a tale illegittimo *modus operandi*.



Da ultimo, e non meno importante, l'effetto distorsivo più grave riguarda il versante della finanza pubblica: il gettito aggiuntivo "estemporaneo" determinato dai condoni ha la capacità di mascherare efficacemente il progressivo deterioramento degli equilibri di finanza pubblica, mantenendo le entrate su un livello accettabile e consentendo l'*apparente* contenimento del *deficit*. Ma non appena ha dovuto confrontarsi con le pressanti scadenze derivanti dagli impegni assunti nei confronti dell'Unione europea (ripetutamente procrastinate), il sistema basato sui condoni ha mostrato tutti i suoi limiti, costringendo all'ulteriore taglio alla finanza locale, da anni privata di risorse indispensabili al funzionamento di Regioni, Province e Comuni.

L'esperienza ha ormai dimostrato che, all'opzione "*meno tasse – più risorse con le quali comprare privatamente i servizi essenziali*" risulta preferibile, per la collettività, pagare tasse adeguate in cambio di servizi pubblici e sociali efficienti e funzionanti.

La logica di mercato, ove applicata ai diritti fondamentali (salute, istruzione, assistenza) difficilmente raggiunge risultati soddisfacenti: non è equa, non è efficiente, non è efficace.

La spesa pubblica – finanziata con una corretta ed effettivamente equa imposizione fiscale – ha, quindi, la funzione fondamentale di garantire tali diritti, realizzando attraverso le scelte di politica fiscale la redistribuzione delle risorse e promuovendo così, effettivamente, i principi di solidarietà e di eguaglianza.