



*CAMERA DEI DEPUTATI  
COMMISSIONE FINANZE*

*AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE  
DR. ATTILIO BEFERA*

*Roma, 6 giugno 2013*

Sig. Presidente, Signori Deputati, Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene data per illustrare le attività svolte dall'Agenzia delle Entrate negli esercizi passati e l'andamento per l'anno in corso nonché per rappresentarVi alcune riflessioni sulla legge delega per la riforma del sistema fiscale nazionale.

Gli ultimi anni, come noto, sono stati particolarmente difficili per l'economia del nostro Paese. In questo contesto l'Agenzia, in linea con la sua missione istituzionale e attraverso l'azione di compliance e di contrasto all'evasione fiscale, ha dato un significativo contributo per la tenuta dei conti pubblici.

Tra i tanti, voglio citare il dato che, a mio giudizio, riveste un significato particolare: le riscossioni complessive derivanti dall'attività di accertamento e controllo, che hanno raggiunto, nel corso del 2012, i 12,5 miliardi di euro. Questo risultato è in linea con quello dell'anno precedente, e ha fatto registrare una crescita costante fino al 2011; elemento di grande rilievo se lo si contestualizza nel periodo difficile che il Paese sta attraversando negli ultimi anni.

Non va poi dimenticato che, grazie all'impegno e alla professionalità di tutto il personale dell'Agenzia, oltre alle somme derivanti dall'attività di accertamento e controllo, nel 2012 sono stati riscossi oltre 385 miliardi di euro a seguito delle ordinarie attività di gestione dei tributi. Dato, quest'ultimo, sostanzialmente in linea con quello degli anni precedenti.

Ma se molto è stato fatto nel campo del contrasto all'evasione fiscale, molto resta ancora da fare. Ecco perché i risultati ottenuti non rappresentano per l'Agenzia un punto di arrivo ma costituiscono piuttosto un forte stimolo a proseguire sulla stessa strada, nella consapevolezza che l'azione nei prossimi

anni dovrà, ancor più che in passato, coniugare rigore e giustizia sociale accogliendo le istanze che provengono dai ceti sociali più svantaggiati.

Sul finire dell'esercizio 2012, come sapete, l'Agenzia si è trovata ad affrontare un nuovo e significativo cambiamento organizzativo: il decreto legge n. 95/2012 ha infatti previsto che a partire dal 1° dicembre 2012 l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia del Territorio costituiscano una realtà unica<sup>1</sup>.

L'accorpamento delle due Agenzie fiscali è finalizzata ad accrescere l'efficienza delle strutture e a soddisfare la pressante esigenza di riduzione della spesa pubblica, particolarmente forte nel nostro Paese per la situazione critica della finanza statale che sta imponendo un utilizzo sempre più razionale ed efficiente delle risorse disponibili.

Si tratta di un'operazione complessa, la cui effettiva realizzazione è prevista nel medio periodo mediante la riorganizzazione delle strutture centrali e periferiche e la reingegnerizzazione dei processi lavorativi.

Come previsto dal Ministro *pro tempore* nella sua relazione al Parlamento, l'integrazione dei processi *no core* (amministrazione, gestione del personale, audit, comunicazione nonché quelli relativi all'attività di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo) sarà completata entro il corrente anno, quella dei processi *core* entro la fine del 2015.

Una volta ultimato, il processo di razionalizzazione degli uffici permetterà di concretizzare lo snellimento dell'amministrazione, favorendo la redistribuzione del personale e la migliore organizzazione del lavoro, in accordo con i criteri individuati dal decreto legge n. 95/2012.

---

<sup>1</sup> Per approfondimenti cfr. All. 1 - Dati Agenzia dalla sua istituzione a oggi - pagg. 19-21

Già dalla fine del 2012 l’Agenzia ha avviato la prima fase del processo di riorganizzazione che, in base alle disposizioni di *spending review*, porterà entro la fine dell’anno alla riduzione di circa 180 posizioni dirigenziali e, a regime, di ulteriori 180 posizioni – per un totale di 360 – con l’istituzione, come previsto dalla norma, di nuove figure organizzative di livello non dirigenziale.

Nel nuovo contesto organizzativo, l’Agenzia si impegna a cogliere le opportunità legate all’incorporazione per consolidare i risultati finora conseguiti dalle due strutture e tendere al loro miglioramento.

Fin dalla sua istituzione, l’Agenzia ha operato con crescente impegno al servizio dei cittadini e a presidio della legalità tributaria contro ogni forma di evasione, rappresentando un efficace argine contro tutti i fenomeni che influenzano negativamente le dinamiche del gettito, valutandone la portata e applicando le misure correttive disponibili.

La migliore sintesi di questo impegno è rappresentata dalle somme riscosse, cui ho già fatto cenno, che dimostrano, al di là di tutti gli altri dati che qualificano l’operato dell’Agenzia, l’efficacia dell’azione realizzata e il contributo diretto che ne deriva alla finanza pubblica, oltre a quello indiretto in termini di adeguamento spontaneo dei contribuenti a seguito dell’azione di prevenzione posta in essere.

Per il 2012, l’Agenzia aveva un obiettivo di riscossione complessiva pari a 10 miliardi di euro; tale obiettivo comprende tutte le riscossioni complessivamente realizzate nell’anno (erariali e non erariali) derivanti da attività di accertamento, di controllo formale e di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni, con riguardo sia ai versamenti diretti sia ai ruoli.

A fine esercizio, come ho già ricordato, il risultato complessivo raggiunto è stato pari a circa 12,5 miliardi di euro, in aumento rispetto all'obiettivo prefissato per l'intero anno.

In materia di riscossioni non posso non ricordare come a partire dal 1° ottobre 2006 l'attività di riscossione nazionale dei tributi è stata attribuita *ex lege* all'Agenzia delle Entrate, che la esercita per mezzo di Equitalia S.p.A, società a totale capitale pubblico, i cui soci sono l'Agenzia delle Entrate (51%) e l'INPS (49%).

Con tale riforma si è passati dal precedente sistema, basato su 36 società concessionarie private e due rami di banche che determinava disomogeneità in termini di modelli e approcci operativi, a quello attuale composto dalla Capogruppo e da tre Agenti della Riscossione: Equitalia Nord S.p.A., Equitalia Centro S.p.A. ed Equitalia Sud S.p.A.

Il processo di riorganizzazione, oltre ad aumentare l'efficacia della riscossione, ne ha significativamente diminuito i costi a carico dello Stato azzerando la cosiddetta indennità di presidio. In particolare, desidero sottolineare che da quando l'attività di riscossione coattiva è stata ricondotta in ambito pubblico si è passati da 3,8 miliardi di euro incassati nel 2005 agli oltre 7,5 del 2012.

Tutto ciò cercando sempre di contemperare l'interesse degli Enti impositori con le esigenze dei cittadini e delle imprese – soprattutto nell'attuale congiuntura – affiancando al recupero delle somme dovute un lavoro di valutazione delle singole fattispecie per mettere il contribuente in condizione di pagare il proprio debito limitando di fatto il ricorso a procedure esecutive solo in casi di persistente morosità.

E' indubbio, tuttavia, come l'attività di riscossione coattiva dei tributi portata avanti da Equitalia S.p.A. sia stata oggettivamente influenzata dal susseguirsi di novità normative che hanno finito per indebolirne la relativa azione. Il decremento che si registra negli incassi da ruoli erariali nel 2012 è comunque contenuto nella misura del 5% rispetto all'anno precedente.

Tale contrazione può essere spiegata anche sulla base del fenomeno di rateazione delle cartelle di pagamento, che rappresenta un concreto aiuto per tutti quei contribuenti che si trovano in difficoltà: dal 2008 sono state concesse da Equitalia oltre 1.900.000 rateazioni, per un importo totale superiore a 22 miliardi di euro.

\* \* \* \* \*

Nell'area della prevenzione e del contrasto all'evasione<sup>2</sup> va evidenziato come nel 2012 l'Agenzia abbia puntato al consolidamento dell'efficacia dissuasiva, oltre che repressiva, dei controlli, attuando una strategia finalizzata all'individuazione selettiva delle situazioni a più elevato rischio di evasione e/o di elusione fiscale.

Ciò è testimoniato dal numero degli accertamenti che, dopo aver subito negli anni 2003 e 2004, gli effetti del condono, è in costante crescita fino al 2010. Da questo ultimo anno l'Agenzia ha richiesto alle proprie strutture maggiore impegno sul fronte della qualità e dell'efficacia del controllo, anche a fronte di una diminuzione dei volumi e tenuto anche conto della costante contrazione delle risorse disponibili.

---

<sup>2</sup> Per approfondimenti cfr. All. 1 - Dati Agenzia dalla sua istituzione a oggi - pagg. 12-13

Ne consegue che gli accertamenti, grazie alla selezione dei soggetti effettuata sulla base dell'analisi del rischio per ciascuna tipologia di contribuente e al forte utilizzo delle banche dati a disposizione dell'Agenzia, stanno diventando sempre più mirati tanto che a fronte di un numero minore di accertamenti si registra un incremento di imposta recuperata.

Per ciascuna macro-tipologia di contribuenti sono state attivate specifiche linee operative che tengono conto delle caratteristiche proprie di ognuna di esse.

Per i grandi contribuenti (soggetti con volume d'affari non inferiore a 100 milioni di euro), l'istituto del "tutoraggio" è ormai a regime e si esplica attraverso un'attività di analisi dei rischi nonché nel controllo, per alcuni aspetti preventivo, volto ad assicurare un elevato grado di correttezza dei comportamenti fiscali posti in essere da questa particolare e significativa platea di contribuenti.

Per le imprese di medie dimensioni (volume d'affari da 5,164 a 100 milioni di euro), per quelle di minori dimensioni (volume d'affari fino a 5,164 milioni di euro) e per i lavoratori autonomi sono stati realizzati presidi specifici e appositi piani di controllo, anch'essi basati sulla valutazione approfondita del rischio di evasione nonché - con particolare riguardo alle imprese di minori dimensioni e ai lavoratori autonomi - sull'utilizzo mirato degli strumenti presuntivi di ricostruzione delle basi imponibili.

Per le persone fisiche sono stati attuati piani di controllo basati sull'accertamento sintetico del reddito complessivo mediante l'utilizzo di elementi che segnalano la capacità contributiva del nucleo familiare convivente, anche sulla base di precise disposizioni normative.

Con riferimento agli enti non commerciali, al fine di migliorare qualitativamente i risultati dell'attività di controllo, sono state adottate le iniziative idonee per individuare tutte le forme di abuso nella fruizione dei regimi agevolativi.

Accanto a queste specifiche iniziative è stato assicurato il rafforzamento dell'azione di contrasto ai fenomeni aventi connotazione fraudolenta e il più ampio utilizzo possibile degli istituti definitivi.

Tutte queste iniziative sono state affiancate da forme di collaborazione con i principali soggetti istituzionali coinvolti non solo in ambito nazionale (ad esempio: la Guardia di Finanza, l'INPS, i comuni), ma anche in ambito internazionale, attraverso proficui scambi di informazioni con le strutture degli altri Stati membri dell'Unione Europea nonché con quelle dei Paesi terzi interessati nel campo della fiscalità diretta e indiretta.

Le suddette strategie e le proficue sinergie operative di cui ho appena parlato hanno concorso alla buona performance di risultati realizzata nello scorso esercizio e nei primi mesi di quello in corso.

L'attività di accertamento ai fini II.DD., IVA, IRAP e Registro ha prodotto nel 2012 oltre 400mila controlli sostanziali, a fronte dei quali sono state accertate complessivamente maggiori imposte per oltre 28 miliardi di euro.

Gli interventi esterni hanno dato luogo a 9.900 verifiche e controlli mirati, con risultati soddisfacenti sia in termini di maggiore imposta IVA constatata, pari a oltre 750 milioni di euro, sia di rilievi constatati ai fini II.DD. e IRAP pari, rispettivamente, a 8,1 miliardi di euro e a 6,2 miliardi di euro.



Per quanto riguarda le attività volte a reprimere i fenomeni di frode in materia di IVA, gli interventi realizzati dall'Ufficio Centrale Antifrode e dagli Uffici regionali sono stati oltre 520. E' stata constatata complessivamente una maggiore imposta IVA per oltre 800 milioni di euro, mentre i rilievi II.DD. e IRAP constatati superano, rispettivamente, 1,6 miliardi di euro e 1,3 miliardi di euro.

Di particolare rilevanza, infine, è stato l'utilizzo degli istituti deflativi del contenzioso. Oltre 245.000 accertamenti (compresi gli accertamenti parziali automatizzati) sono stati definiti per adesione e per acquiescenza, con una maggiore imposta definita di oltre 3,6 miliardi di euro.

L'Agenzia ha, inoltre, rivolto particolare attenzione alla gestione del contenzioso tributario per consolidare le posizioni espresse in sede interpretativa e di controllo.

A decorrere dal 1° aprile 2012 è stato introdotto l'istituto della mediazione obbligatoria che prevede la presentazione di un'istanza, che anticipa il contenuto del ricorso, per tutti gli atti dell'Agenzia notificati di valore non superiore a 20.000 euro. L'introduzione della mediazione evita le lungaggini e i costi del contenzioso consentendo di alleggerire il lavoro delle Commissioni tributarie.

Il buon andamento dell'istituto è testimoniato dal fatto che, delle 23.395 istanze esaminate nel merito al 31 dicembre 2012 (a fronte di 47.740 presentate), ne sono state definite 11.658, pari al 49,8% di quelle esaminate.

\* \* \* \* \*

In materia di servizi ai contribuenti e alla collettività<sup>3</sup>, nel 2012 sono state attivate diverse iniziative volte ad agevolare e semplificare gli adempimenti richiesti ai contribuenti. L'Agenzia, infatti, ritiene che il recupero dell'evasione fiscale vada perseguito anche con la semplicità e la trasparenza. Una normativa tributaria complessa e intricata moltiplica infatti le possibilità di aggirare le regole e rende più difficili i controlli.

In tale ottica, le attività finalizzate alla semplificazione dei rapporti con i contribuenti rappresentano un importante fattore di successo per il conseguimento del massimo livello di adesione spontanea agli adempimenti tributari.

E' per questo che voglio subito ricordare come nel 2012 è stato costituito un gruppo di lavoro con l'intento di individuare gli adempimenti posti a carico dei cittadini per l'assolvimento degli obblighi fiscali e di valutarne la relativa onerosità. Scopo del gruppo di lavoro è quello di suggerire iniziative di normazione primaria e secondaria volte alla semplificazione degli adempimenti e alla riduzione degli oneri per il cittadino attraverso l'eliminazione di quegli adempimenti che non danno valore aggiunto all'Amministrazione.

Per quanto riguarda i servizi resi direttamente ai cittadini, nel 2012 ne sono stati erogati quasi 9,5 milioni presso gli sportelli degli Uffici territoriali dell'Agenzia. Tra le varie tipologie di servizi erogati quelli più rilevanti in termini numerici hanno riguardato la registrazione di atti e denunce di successione, che sono stati oltre 2,8 milioni.

L'Agenzia, oltre a garantire un'elevata qualità dei livelli di assistenza presso i *front-office*, ha intrapreso iniziative finalizzate al potenziamento dell'assistenza

---

<sup>3</sup> Per approfondimenti cfr. All. 1 - Dati Agenzia dalla sua istituzione a oggi - pagg. 7-9

*online*, che contribuisce alla diminuzione della richiesta di assistenza diretta presso gli uffici e, quindi, a una maggiore fruibilità dei servizi che devono essere comunque necessariamente erogati presso i *front-office*.

L'offerta di servizi telematici rappresenta da sempre un obiettivo prioritario per l'Agenzia. Grazie alla tecnologia, nel corso del tempo si è proceduto non solo alla progressiva dematerializzazione di tutte le dichiarazioni fiscali, ma i contribuenti sono stati anche messi in condizione di pagare telematicamente i tributi e di consultare *on line* la propria posizione (grazie al c.d. cassetto fiscale).

Tale scelta ha prodotto concreti vantaggi sia per l'Agenzia che per l'utenza. Il recupero di capacità operativa rende, infatti, più efficiente la macchina fiscale consentendo il perseguimento di un migliore livello di servizio; per tutti gli utenti, invece, il vantaggio più evidente è la riduzione dei tempi di attesa e di erogazione, nonché la semplificazione di accesso al servizio.

In tema di assistenza *online* voglio ricordare il canale telematico CIVIS, che è stato ulteriormente rafforzato nel 2012, anno nel quale si è continuato a registrare un incremento delle richieste di assistenza che sono passate dalle 270mila del 2010 alle 410mila del 2011 fino alle oltre 440mila del 2012.

Tale crescita evidenzia il buon livello di soddisfazione dell'utenza verso questo strumento che, nato nel 2009 per consentire agli intermediari di richiedere assistenza sulle comunicazioni di irregolarità direttamente in rete attraverso il canale Entratel, nel 2010 è stata estesa anche agli utenti di Fisconline. Dal 2011 gli utenti possono richiedere assistenza anche per le cartelle di pagamento che scaturiscono dal controllo automatizzato delle dichiarazioni.

Anche l'attività di gestione dei tributi - con particolare riferimento ai controlli automatizzati delle dichiarazioni e dei versamenti eseguiti - è stata costantemente migliorata. Nell'esercizio 2012 la liquidazione delle dichiarazioni ha interessato quelle relative all'anno di imposta 2010 e, in parte, quelle - presentate nello stesso 2012 - relative all'anno di imposta immediatamente precedente, ovvero il 2011.

Tale risultato assume un rilevante significato perché permette ai contribuenti di conoscere gli esiti della liquidazione entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo e consente di assicurare una più rapida erogazione dei rimborsi fiscali.

Al riguardo segnalo che con l'introduzione dei controlli preventivi sulle compensazioni di crediti IVA, le operazioni illecite si sono sensibilmente ridotte e l'ammontare delle suddette compensazioni è passato da 18,7 miliardi di euro nel 2009 a circa 13 miliardi di euro nel 2010 e nel 2011.

Nel 2012 sono stati erogati, per imposte dirette e indirette, rimborsi per complessivi 16,5 miliardi di euro ed effettuate compensazioni per oltre 23 miliardi di euro di cui IVA per circa 14 miliardi.

A questo proposito desidero ricordare che nell'anno in corso l'Agenzia, tenendo conto delle istanze che pervengono dagli operatori economici che lamentano forti difficoltà finanziarie, ha promosso un'accelerazione delle attività di rimborso. Nei primi cinque mesi dell'anno sono stati erogati in conto fiscale a circa 19.500 imprese oltre 4,8 miliardi di euro.

I Centri di assistenza multicanale dell'Agenzia hanno gestito oltre 2 milioni di telefonate e hanno fornito più di 80mila risposte in forma scritta (SMS e web-

mail). Anche questo tipo di servizio, dopo anni di costante crescita, ha consolidato la propria *performance*; offre assistenza sulle più ricorrenti problematiche di natura fiscale, per la correzione delle comunicazioni di irregolarità e gli sgravi fiscali e consente di fissare appuntamenti presso gli sportelli dell’Agenzia.

L’Agenzia contribuisce al miglioramento del rapporto tra fisco e contribuenti anche attraverso l’attività di interpretazione delle norme, in un’ottica di sempre maggiore certezza e trasparenza reciproca.

Con l’istituto dell’interpello si è dato un forte impulso a tale attività, che risponde non solo all’esigenza di affermare la legalità dell’azione amministrativa - garantendo uniformità di applicazione delle norme sul territorio - ma anche all’obiettivo di incrementare il livello di compliance.

Per l’Agenzia l’interpretazione delle norme rappresenta una fase importante nelle attività degli uffici, sempre più coinvolti - come evidenzia l’evoluzione numerica delle istanze presentate negli ultimi anni - ad assistere il contribuente nell’applicazione delle norme tributarie.

Anche nello scorso esercizio l’Agenzia ha proseguito nell’attuazione di politiche di *cost saving* contenendo i costi di funzionamento, continuando a investire in tecnologia e ponendosi quale agente del cambiamento culturale che identifica nell’evasione fiscale un danno per la collettività e per il Paese.

In particolare è proseguito il progetto *Fisco&Scuola*, che diffonde tra le nuove generazioni la cultura della legalità fiscale rendendole consapevoli del loro ruolo di futuri cittadini/contribuenti.

\* \* \* \* \*

Nella consapevolezza del difficile momento che il nostro Paese sta attraversando e della complessità del sistema fiscale, la legge delega per la riforma del sistema fiscale può rappresentare una concreta occasione di cambiamento.

Già in una precedente occasione di incontro, proprio sul tema del disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale, ho espresso il mio apprezzamento per il progetto di riformare in maniera significativa l'attuale sistema fiscale, frutto come noto del sovrapporsi e dello stratificarsi di ripetuti interventi normativi che lo hanno ridisegnato pesantemente rispetto all'assetto originario.

Ho già avuto modo di dire che la legge delega per la revisione del sistema fiscale costituisce una nuova e strategica tappa del lungo percorso volto a costruire un rapporto leale e sereno tra Fisco e contribuenti che conduca a quello che continuo a ritenere un obiettivo imprescindibile, la conquista di una cultura della legalità fiscale che troppo spesso è mancata nel nostro Paese fino a questo momento.

Proprio alla luce delle riflessioni che già ho avuto modo di riservare al tema, non intendo soffermarmi oltre sulle motivazioni di fondo e sullo spirito che anima il disegno di legge e che ha guidato gli intensi lavori di revisione dell'originario testo, quanto dedicare qualche breve riflessione a quanto resta da fare in questo auspicato percorso di costruzione di un rapporto di leale trasparenza, prendendo spunto dalla mia esperienza alla guida dell'amministrazione più coinvolta da questo ambizioso progetto di riforma.

È mia intenzione soffermarmi su tre punti nevralgici che dovrebbero integrare gli attuali contenuti della legge delega:

- la riforma delle sanzioni amministrative - che già il legislatore della delega ha individuato come uno degli obiettivi essenziali di questo progetto di riforma;
- la tanto sospirata attuazione dell'abuso del diritto- che va guidata e curata prestando particolare attenzione ad analoghi progetti a livello comunitario;
- la revisione del Testo unico delle imposte sui redditi.

### La riforma delle sanzioni amministrative tributarie

L'articolo 8 dell'originario testo della legge delega prevede, quale criterio guida per la revisione del sistema sanzionatorio, il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla effettiva gravità dei comportamenti, con l'intento di ridurre il carico sanzionatorio nei casi di inadempimenti di minore gravità.

L'idea di fondo, nell'ottica più generale del deflazionamento della misura penale, è quella di riservare il trattamento sanzionatorio punitivo per eccellenza- quello penale - ai casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, più in particolare, in presenza di comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, come la creazione e l'utilizzazione di documenti falsi.

Se tutto questo è patrimonio "acquisito" e condiviso, vorrei invece dedicare solo qualche breve riflessione agli ulteriori sviluppi cui conduce, a mio giudizio, l'analisi del principio di proporzionalità nel contesto di riforma dell'impianto sanzionatorio amministrativo.

Due premesse sono doverose, l'una di carattere sostanziale e l'altra di carattere apparentemente redazionale, ma finalizzata pur sempre alla chiarezza del sistema normativo.

Sotto un profilo sostanziale, mi pare che sia importante spingere nella direzione di concentrare l'attenzione sulle sanzioni propriamente dette, evitando, in particolare, di utilizzare le regole di determinazione della base imponibile con finalità punitiva. Mi riferisco, nello specifico, al problema delle cosiddette "sanzioni improprie" ossia tutte quelle misure (in genere sub specie di indeducibilità di componenti negativi) che non sottendono tanto l'irrilevanza reddituale del componente, ma rispondono ad un'esigenza di punire determinate condotte.

Vero è che negli ultimi anni l'evoluzione normativa è andata proprio in questa direzione; prova ne sono il caso dei costi derivanti da operazioni intercorse con Paesi black list non indicati in dichiarazione (originariamente indeducibili, oggi invece rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile, ma soggetti all'applicazione di una specifica sanzione) ed il caso delle minusvalenze di ingente importo non comunicate all'amministrazione finanziaria (ugualmente non deducibili in origine). Ritengo, tuttavia, che in un momento di così decisivo cambiamento, sia opportuno tenere bene a mente la distinzione tra sanzioni proprie ed improprie, evitando di individuare sulle seconde il trattamento punitivo.

La seconda premessa- quella che ho definito di carattere redazionale - attiene alla circostanza che un nuovo intervento legislativo sulla disciplina delle sanzioni non può prescindere dallo sforzo di ricondurre ad unità, possibilmente in una sorta di testo unico delle sanzioni amministrative, tutte quelle che oggi restano ancora "fuori" dal quadro tracciato dai decreti legislativi nn. 471 e 473 del 1997, con i quali pur si era tentato di costruire un sistema tendenzialmente unitario delle violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore



aggiunto ed in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti.

Questa riconduzione ad unità equivale a certezza e chiarezza del diritto in quanto significa- oltre che agevole reperimento di tutte le fattispecie incriminatrici in un unico testo - condivisione di principi generali e regole, ad esempio quelle di determinazione delle sanzioni, quelle relative ai procedimenti di irrogazione, quelle concernenti la possibilità di ravvedimento o il cumulo giuridico, che non possono che essere unitari.

Ma c'è anche di più nell'attuazione di quel principio di proporzionalità cui la legge delega ha pensato.

L'attuale decreto legislativo 472 del 1997 che, in tempi non troppo lontani, ha già provveduto ad un primo significativo riordino dei principi generali sulle sanzioni amministrative tributarie contiene alcune regole che costituiscono importanti corollari del principio di proporzionalità tra sanzione e condotta; ad esempio la non punibilità delle violazioni meramente formali, la conseguente distinzione tra violazioni che arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo e quelle che incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta o sul versamento del tributo, ai criteri di determinazione delle sanzioni i quali contemplano necessariamente la gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente, e prevedono la possibilità che la sanzione sia ridotta in situazione eccezionali di manifesta sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione applicabile.

Io credo che, in linea di assoluta continuità rispetto a questo impianto, il nuovo legislatore della delega debba esplorare meglio i riflessi dell'attuazione del principio di proporzionalità, imponendo un ridimensionamento delle

sanzioni collegate alla violazione di inadempimenti formali che non arrecano- se non in maniera limitata- un danno all'erario.

L'idea del "danno effettivo" o della condotta simulata o artificiosa, elaborata in prima battuta per una ridefinizione dei rapporti tra sanzioni penali e sanzioni amministrative, può tornare come utilissimo criterio di rimodulazione dell'entità delle stesse sanzioni amministrative.

Solo per fare qualche esempio ritengo che l'entità della sanzione debba essere ben diversa tra la condotta di occultamento dei ricavi - che impone una complessa e faticosa attività di accertamento e ricostruzione della capacità economica del soggetto anche e soprattutto attraverso dati esterni- rispetto alla esposizione di costi privi del requisito di inerenza che, trovando esplicita evidenza in dichiarazione, sono più agevolmente controllabili nella loro esistenza e consistenza.

Ancora credo sia necessaria una attenta riflessione sul trattamento sanzionatorio degli errori derivanti dall'applicazione del principio di competenza che- nei limitati spazi a disposizione dell'interprete- è stato già ridimensionato a cominciare dalle indicazioni contenute nella circolare 23/E del 2010 ma che troppo spesso rischia di condurre, se interpretato in maniera eccessivamente rigorosa e formalistica, all'applicazione di sanzioni sproporzionate rispetto all'effettivo danno allo Stato.

### *L'abuso del diritto*

Come ho detto a proposito delle sanzioni amministrative, anche l'abuso del diritto è un tema non nuovo della legge di delega per sistema fiscale; preceduto da un vivacissimo dibattito, non ancora sopito, sulla sua utilità, l'abuso- che è entrato ormai a pieno titolo nel nostro ordinamento, al di là ed

ancora prima della sua codificazione - è oggi più che mai un istituto in attesa di esplicito riconoscimento e soprattutto regolamentazione.

Non mi soffermerò a definire la condotta abusiva- la quale mi pare sostanzialmente connotata da due elementi, lo scopo prevalente di conseguire vantaggi indebiti e la mancanza di ragioni extra-fiscali sostanziali - né ripeterò quanto ormai ritengo posizione consolidata dell'amministrazione- e cioè che della codificazione c'è un assoluto bisogno tanto per dare certezza alle scelte comportamentali dei privati quanto per attribuire fondamento incontestabile ai rilievi dell'amministrazione finanziaria. A distanza di qualche mese dall'ultima occasione di dibattito sul tema in sede di Commissione Finanze della Camera dei Deputati, intendo soffermarmi su quegli elementi sopravvenuti che, a mio giudizio, rendono quanto mai indispensabile una integrazione dei criteri della attuale legge delega in materia di abuso del diritto.

Mi riferisco, in particolare, alle recenti iniziative assunte in ambito internazionale tanto da parte dell'OCSE quanto da parte della Commissione europea; iniziative che ci danno, fin da subito, l'idea che l'abuso del diritto non è un problema solo italiano e, come tale, non può essere gestito ed affrontato in un'ottica squisitamente nazionale.

Il 6 dicembre 2012 la Commissione europea ha pubblicato un Piano di azione per il contrasto alle frodi e all'evasione fiscale nell'ambito dell'Unione europea e nei rapporti con i Paesi terzi, facendo seguito all'invito del Consiglio europeo del 2 marzo 2012 a lavorare in tal senso. Come parte di questa iniziativa, la Commissione ha rivolto una Raccomandazione agli Stati Membri affinché adottino specifiche misure volte al contrasto delle forme di pianificazione fiscale aggressiva. A tal fine, gli Stati Membri sono stati invitati a

introdurre nei propri ordinamenti una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette, applicabile sia ai rapporti nazionali, sia a quelli transnazionali.

Lo schema di questa norma è contenuto nella medesima Raccomandazione e, nella sua articolazione, costituisce espressione di come la Commissione europea guarda all'abuso del diritto.

La *ratio* dello schema di norma proposto dalla Commissione europea è quella tipica delle norme anti-abuso di carattere generale: evitare formulazioni che possono rivelarsi a posteriori inadeguate al manifestarsi di sempre nuove forme di pianificazione fiscale e garantire che, attraverso un'adozione uniforme, si scongiuri il rischio di arbitraggi connessi all'assenza di norme antiabuso negli Stati Membri tanto con riferimento alle operazioni domestiche quanto a quelle transfrontaliere.

Due moniti, quindi, di cui fare assolutamente tesoro in questo momento di costruzione della norma: elasticità della fattispecie- al fine di consentire un continuo adattamento della norma antiabuso alle forme di pianificazione fiscale scorretta, sempre in evoluzione- e tendenziale allineamento al modello comunitario di clausola antiabuso, in modo da garantire unità di risposta da parte di tutti gli Stati membri di fronte alle condotte abusive.

#### *La revisione del Testo unico delle imposte sui redditi.*

Per quanto riguarda la revisione della disciplina del testo unico delle imposte sui redditi mi preme segnalare come l'evoluzione della disciplina fiscale ed il sovrapporsi di interventi normativi dal momento dell'entrata in vigore dell'ultima riforma rendono necessario apportare delle modifiche, muovendosi secondo tre parole d'ordine: semplificazione (eliminare complessità superflue,

semplificando il testo normativo e le modalità di applicazione delle disposizioni in esso contenute), ordine e coerenza (attraverso l'eliminazione di quelle disposizioni che presentano profili di incoerenza rispetto ai principi che hanno orientato la redazione del TUIR stesso) e, come per le sanzioni, unicità (al fine di ricondurre nel predetto testo unico le disposizioni in materia di imposte sui redditi contenute attualmente in altri provvedimenti legislativi).

Quest'ultimo tema, come ho già detto, è a me molto caro perché solo in questo modo le altre due linee direttrici- la semplificazione e l'ordine e la coerenza- possono trovare una compiuta attuazione. Unicità significa condivisione dei principi generali e delle modalità applicative, significa maggiore conoscibilità delle regole, significa fondamento certo alle scelte dei privati ed all'operato dell'amministrazione.

\* \* \* \* \*

In conclusione, voglio esprimervi il mio convincimento che – pur perdurando una fase congiunturale così difficile per la nostra economia – l'Agenzia continuerà, come ha sempre fatto, a sostenere il Paese contrastando con vigore l'evasione fiscale, che continua a rappresentare un fattore di ostacolo alla leale concorrenza e alla competitività delle imprese.

Sotto questo aspetto, contrastare l'evasione significa - oltre che dare un sostegno indispensabile alla tenuta del bilancio pubblico - tutelare le imprese sane e contribuire al rilancio economico del nostro Paese.

Grazie per l'attenzione.