

Paga il giusto e, già che ci sei, aderisci al condono: triste resoconto del tentativo di rendere più attrattivo il concordato preventivo biennale

Andrea Giovanardi - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trento

In sede di conversione del D.L. 9 agosto 2024, n. 113, il Parlamento ha introdotto un particolare regime di “ravvedimento” riservato ai soggetti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale. Esso preclude all'amministrazione la possibilità di accertare, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP (ma limitazioni si riscontrano anche per l'IVA), le annualità i cui termini non siano ancora scaduti attraverso il pagamento di un “prezzo” forfetariamente determinato. Più che un “ravvedimento”, dunque, un vero e proprio condono, che accostandosi alla lunga serie di incentivi all'adesione e al fatto che chi non stipulerà il “patto con il fisco” sarà, per espressa previsione legislativa, con maggiore probabilità sottoposto ai controlli, testimonia in modo nitido come il legislatore sia pronto a sacrificare, per esigenze di gettito, i più fondamentali principi di civiltà giuridica.

Si è assistito nel corso degli ultimi mesi al pervicace tentativo di **incentivare l'adesione al concordato preventivo biennale** introdotto nell'ordinamento con l'[art. 6](#) e ss. del [D.Lgs. n. 13/2024](#).

Gli strumenti prescelti a tal fine, qui di seguito elencati, danno dimostrazione del fatto che l'esecutivo non ritiene sufficienti, al fine di garantire il successo dell'iniziativa, né la “promessa” di **sostanziale impunità** per chi accetta la proposta del fisco (art. 34, comma 1, e art. 19, comma 3, del decreto da ultimo citato, i quali non consentono all'amministrazione di effettuare, rispettivamente, gli accertamenti previsti dall'[art. 39](#) del [D.P.R. n. 600/1973](#) e dall'[art. 54](#), comma 2, secondo periodo, [D.P.R. n. 633/1972](#)), né il previsto incremento della probabilità di essere assoggettati a verifica fiscale per chi decida di soprassedere all'invito dell'amministrazione (cfr. art. 34, comma 2).

Con l'intendimento di rendere più attrattiva la stipula del patto concordatario si è quindi deciso:

- di stabilire ([art. 7](#), comma 1, del [D.M. 14 giugno 2024](#)) che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, la **proposta di concordato** vada **ridotta di un importo pari al 50%** della differenza tra (i) l'imponibile che risulterebbe dall'applicazione del meccanismo di calcolo ordinario e (ii) il reddito dichiarato dal contribuente per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 (lo stesso vale per il valore aggiunto prodotto, cfr. art. 7, comma 2);
- di introdurre un “**regime opzionale di imposizione sostitutiva** sul maggior reddito concordato per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale” [[art. 20-bis](#) del [D.Lgs. n. 13/2024](#), introdotto dall'[art. 4](#), comma 1, lettera l), del [D.Lgs. n. 108 del 2024](#)], in forza del quale è possibile assoggettare a imposta sostitutiva, con tassi che vanno dal 10 al 15% in ragione del punteggio ISA del contribuente, la differenza tra (i) il reddito proposto e (ii) il “reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta”;
- di prevedere un meccanismo più favorevole di determinazione dell'**acconto** del primo periodo di imposta oggetto di concordato [art. 31, comma 2, come riscritto dall'[art. 4](#), comma 1, lettera q), del ricordato correttivo, [D.Lgs. n. 108 del 2024](#)];
- di varare una vera e propria **campagna promozionale** dell'istituto, reperibile nel sito del

MEF e diffusa anche attraverso i canali radio-televisivi, in cui si comunica che “se hai una partita IVA e vuoi pagare il giusto”, dovresti fare il “patto con il fisco”, che “conviene a te”, perché “stai tranquillo per due anni”, e “conviene anche allo Stato”, affermazione quest’ultima vagamente ossimorica che dovrebbe mettere in guardia anche il più sprovveduto e ingenuo dei destinatari dello spot pubblicitario;

- di far presente nelle comunicazioni inviate a chi può aderire, con evidenziazione in grassetto, il contenuto del già citato art. 34, comma 2, D.Lgs. n. 13/2024, ossia il previsto impiego di maggiore capacità operativa di Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza per controllare chi, malgrado tutto, si ostina a non voler “pagare il giusto”, magari semplicemente per il fatto che quel reddito “giusto” non è concretamente realizzabile perché a ciò si oppone il tanto “ingiusto” mercato.

Come se tutto ciò non fosse sufficiente, in sede di conversione del D.L. n. 113/2024, è stato introdotto (da parte del Parlamento quindi, che, in quest’ambito, più che in altri, agisce in perfetta comunione di intenti con il Governo) un ravvedimento speciale, riservato a coloro che aderiscono al concordato, che consente di definire i periodi di imposta ancora aperti (art. 2-quater).

Da una lettura, anche superficiale, della norma testé citata emerge con evidenza una vasta serie di **criticità**.

La prima è di carattere sistematico.

Pur tentando di qualificarsi formalmente come un ravvedimento operoso, istituito che mira a consentire ai contribuenti di regolarizzare le violazioni commesse versando l’imposta dovuta e le sanzioni in misura ridotta (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), il meccanismo escogitato dal legislatore è ascrivibile con maggior sicurezza alla categoria dei **condoni**: se così non fosse, infatti, alla regolarizzazione spontanea non conseguirebbe alcuna preclusione accertativa nei confronti dell’amministrazione, né vi sarebbe motivo per escludere i maggiori redditi forfetariamente dichiarati dall’applicazione dell’IVA (la sanatoria si “paga” con sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’Irap).

Il secondo profilo di criticità è collegato al fatto che possono “scudare” le **annualità 2018-2022** solo coloro che decidono di **aderire alla prima edizione del concordato preventivo biennale**, che, tuttavia, si inserisce nell’ordinamento in modo strutturale, e non certamente solo per i periodi di imposta 2024 e 2025: per incentivare la stipula del patto con il fisco si utilizza uno strumento di carattere straordinario che ben difficilmente potrà essere riproposto successivamente, così rendendo difficile, se non impossibile, ogni valutazione/monitoraggio in ordine all’effettiva attrattività dell’istituto, autonomamente considerato.

In terzo luogo, non può sfuggire che rimangono **esclusi** dal condono sia i soggetti che hanno aderito al regime forfetario, sia quelli che, per uno o più anni tra quelli sanabili, hanno superato le soglie rilevanti ai fini degli ISA: è tutt’altro che chiara la logica delle anzidette esclusioni che, quindi, si palesano come irragionevolmente discriminatorie e, quindi, incostituzionali.

Il quarto aspetto riguarda il confronto “interno” tra coloro che possono usufruire del ravvedimento speciale. Le modalità di calcolo del “prezzo” del condono muovono dalla determinazione degli imponibili in misura graduata rispetto al punteggio ISA conseguito, nel senso che coloro che hanno ottenuto la massima votazione aumentano quanto dichiarato del 5%, gli altri in misura superiore fino ad arrivare, per chi ha un voto inferiore a 3, al 50% (art. 2-quater, commi 2 e 3). Alle basi così determinate si applicano aliquote a loro volta graduate in funzione del voto ISA (dal 10%, per chi sta sopra l’8, al 15% per chi sta sotto il 6, art. 2-quater, comma 4). Ora, anche volendo prescindere dal fatto che sono tutt’altro che chiare le conseguenze che potrebbero derivare da un **accertamento postumo dell’erroneità del punteggio ISA** su cui il contribuente ha basato la regolarizzazione, va rilevato che si tratta, con evidenza, di un meccanismo di calcolo rozzo e rudimentale, che non riesce a premiare chi ha dichiarato di più e a rendere proporzionalmente più gravosa la sanatoria per chi invece abbia molto evaso. Tutto ciò non solo per il fatto che un aumento del 50% di un reddito molto basso potrebbe essere più contenuto di un incremento del 5% di chi si pone ai vertici della piramide dell’affidabilità fiscale, ma anche perché le aliquote applicabili si differenziano di pochissimo, visto che chi ha 10 paga il 10%, chi ha 1 paga il 15%. Il condono enfatizza quindi, a danno di chi

meno lo merita, le discriminazioni che già caratterizzano di sé il concordato, la cui disciplina è stata modificata introducendo, se ne è dato cenno in precedenza, abbattimenti del reddito proposto e forfezzazioni dell'imposta dovuta (in argomento, si rinvia al precedente editoriale del 31 agosto 2024, A.Giovanardi, Concordato preventivo biennale: errare humanum est, perseverare autem diabolicum).

Va poi rilevato, in quinto luogo, che il ravvedimento si perfeziona con il pagamento dell'**imposta sostitutiva** dovuta, da effettuarsi in unica soluzione **entro il 31 marzo 2025** oppure mediante pagamento rateale, con l'avvertenza che, ai fini del perfezionamento, non è sufficiente il pagamento della prima rata [art. 2-quater, comma 8 e comma 10, lettera c)]. In questo contesto, nel comma 9 si specifica che "il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento, di cui all'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti". Non costituisce pertanto causa ostativa al ravvedimento l'avvio di attività di controllo che non siano ancora sfociate nella formale constatazione delle violazioni o nella contestazione dell'inesistenza di crediti compensati, sicché potrà accadere che il contribuente ponga nel nulla le attività istruttorie svolte fino al momento del ravvedimento, non potendo l'amministrazione, ai sensi del comma 10, procedere agli accertamenti di cui agli articoli 39, D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta di **soluzione discutibile** per due ragioni. Innanzitutto, non si capisce perché si sia deciso di **vanificare controlli**, magari già in stato avanzato, che avrebbero potuto condurre a consistenti recuperi di imposta. Inoltre, non vi è chi non veda come la possibilità di usufruire del condono, sussistente fino al 31 marzo 2025, finisca per dipendere dalle decisioni dell'amministrazione, circostanza, questa, che determina un'evidente **violazione del principio di uguaglianza**, come sancito dalla Corte costituzionale nella risalente ma, a questo punto, sempre attuale sentenza n. 175 del 1986: in quell'occasione si dichiarò l'illegittimità della norma che, condizionando al mancato accertamento l'accesso alla sanatoria, rendeva gli uffici "arbitri di stabilire quali contribuenti possono beneficiare della definizione agevolata e quali ne vanno esclusi".

Da segnalare, si tratta del sesto profilo di criticità, che il ravvedimento, se ne è già dato cenno, impedisce gli accertamenti come accade per il concordato preventivo biennale non solo ai sensi dell'art. 39, D.P.R. n. 600/1973, ma anche, *ex art. 54*, comma 2, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972 (art. 2-quater, comma 10). Si esclude quindi l'analitico-induttivo ai fini IVA non solo per le annualità oggetto di concordato (art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 13/2024), ma anche per quelle eventualmente ravvedute. Mentre nel primo caso, però, l'esclusione si giustifica in ragione del fatto che tutti gli aderenti vengono "portati" al punteggio massimo ai fini ISA, lo stesso risultato non è garantito dal descritto meccanismo di calcolo degli imponibili da ravvedere. Sorge quindi qualche dubbio sulla compatibilità della norma con il divieto del condono IVA sancito dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea nella celeberrima sentenza C-132/06.

Infine, i **termini**.

L'art. 2-quater, comma 14, prevede che i termini dell'**accertamento** delle annualità per cui si usufruisce del condono sono **prorogati fino al 31 dicembre 2027**. Per coloro invece che aderiscono al concordato preventivo biennale ma non intendono ravvedersi, si specifica che i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al prossimo 31 dicembre sono in ogni caso prorogati di un anno. Si tratta di norma in qualche modo necessitata, perché, in difetto di essa, gli aderenti al concordato non avrebbero mai ravveduto nel 2025 l'annualità scaduta nel 2024. Resta che non è particolarmente edificante assistere a una proroga dei termini di legge, in deroga all'art. 3, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente, finalizzata esclusivamente a "recuperare" un anno a fini condonistici.

Di qui le **conclusioni**. La vicenda del concordato preventivo biennale e del qui commentato ravvedimento restituisce in modo nitido l'immagine di un legislatore che, nel pur comprensibile **tentativo di garantire le entrate** di cui le anemiche casse dello Stato abbisognano, accetta di contravvenire ai più elementari principi di civiltà giuridica, senza che tali scelte trovino una qualche giustificazione, pur sempre opinabile, nel carattere straordinario degli istituti o dei prelievi. Si dirà, è grazie al concordato preventivo che si può sperare di poter finanziare il resto della riforma fiscale; occorre tuttavia chiedersi se una tale finalità possa giustificare non solo il

varo di un istituto che mira programmaticamente alla tassazione di un reddito ineffettivo, ma anche l'utilizzo, finalizzato al perseguimento dell'anzidetto scopo, del più discutibile degli strumenti, il **condono fiscale**.

*Riforma Fiscale:
tutti gli strumenti
formativi
e informativi*

 Wolters Kluwer



 Wolters Kluwer

Copyright © - Riproduzione riservata