



La Proposta di Riforma Fiscale di San Marino

I principi direttivi e programmatici di natura tecnica

di Piergiorgio Valente^(*), Luca Beccari^(**) e Salvatore Mattia^(***)

Il progetto di Riforma Fiscale della Repubblica di San Marino mira a un recupero di efficienza nel prelievo, tale da consentire una generale riduzione delle aliquote nominali e, nello stesso tempo, un gettito fiscale più elevato. Gli interventi all'uopo necessari includono l'introduzione di nuove regole per la definizione della base imponibile e l'applicazione dell'imposta.

1. Premessa

Nell'articolo si illustrano¹ i principi direttivi e programmatici di natura tecnica sui quali, nel contesto del progetto di Riforma Fiscale della Repubblica di San Marino, saranno formulate le norme di ridefinizione della **base imponibile** e di applicazione dell'**imposta** per ogni singolo

^(*) Consigliere del Ministro delle Finanze della Repubblica di San Marino per la fiscalità internazionale.

^(**) Coordinatore del Dipartimento Finanze e Bilancio della Repubblica di San Marino.

^(***) Avvocato, Centro Studi Internazionali GEB Partners.

¹ L'articolo è il terzo sulla Proposta di Riforma Fiscale della Repubblica di San Marino pubblicato su questa Rivista. Il primo, *La Proposta di Riforma Fiscale di San Marino - L'evoluzione del binomio "trasparenza-competitività"*, è stato pubblicato sul n. 25/2011, fascicolo n. 1, pag. 3994; il secondo, *La Proposta di Riforma Fiscale di San Marino - L'analisi dei dati relativi ai contribuenti*, è stato pubblicato sul n. 27/2011, fascicolo n. 1, pag. 4340.

comparto reddituale (soggetti giuridici, lavoratori dipendenti, lavoratori autonomi, imprese individuali)².

In via generale, il criterio seguito è quello di un recupero di efficienza nel prelievo, tale da consentire una complessiva **riduzione delle aliquote nominali** e, nello stesso tempo, un gettito fiscale più elevato. Tale obiettivo si è mostrato, nelle simulazioni effettuate, pienamente realizzabile mediante la combinazione degli interventi che si sintetizzano nel prosieguo.

Regole di definizione della base imponibile:

- Soggetti giuridici:
 - rimangono invariati i meccanismi generali di **determinazione del reddito d'impresa**, ma vengono introdotti correttivi in grado di assicurare livelli minimi di tassazione a fronte di una forte criticità rilevata nell'ampio numero di imprese (pari a oltre i due terzi) con redditi dichiarati inferiori a € **30.000,00**;
 - sono consolidate le misure di incentivazione previste dal D.L. n. 172/2010.
- Persone fisiche (lavoratori dipendenti, lavora-

² Per approfondimenti sui principi ispiratori del progetto di riforma, cfr. P. Valente-L. Beccari-S. Mattia, *La Proposta di Riforma Fiscale di San Marino - L'evoluzione del binomio "trasparenza-competitività"*, cit., pag. 3994; per approfondimenti in merito all'analisi dei dati, cfr. P. Valente-L. Beccari-S. Mattia, *La Proposta di Riforma Fiscale di San Marino - L'analisi dei dati relativi ai contribuenti*, cit., pag. 4340.

tori autonomi ed imprese individuali):

- vengono ridotte o annullate le detrazioni forfettarie dal reddito in favore di abbattimenti qualificati (passività deducibili) che incentivino i consumi e siano di ausilio nella lotta all'evasione;
- vengono aboliti i sistemi di determinazione "forfettaria" del reddito.

Regole di applicazione dell'imposta:

- Soggetti giuridici:
 - viene mantenuto il sistema **proporzionale** di tassazione del reddito d'impresa, con una riduzione dell'**aliquota nominale** dal 17% al **16%**;
 - per redditi superiori a un determinato ammontare e in presenza di determinate condizioni qualificanti, viene ipotizzato un sistema di **regressività dell'aliquota dell'Imposta generale sui redditi** sino al **13%**, al fine di aumentare la competitività delle imprese in grado di generare maggiore valore per l'economia generale del Paese;
- Persone fisiche (lavoratori dipendenti, lavoratori autonomi e imprese individuali):
 - vengono ridotte le differenze nel regime di applicazione dell'imposta, introducendo per tutte le categorie di contribuenti persone fisiche un **unico sistema di tassazione progressivo** con identici livelli di aliquote e scaglioni di reddito;
 - viene prevista una soglia predeterminata di **reddito esente** da imposizione.

Detrazioni dall'imposta:

- Soggetti giuridici: vengono aboliti i sistemi di detrazioni dall'imposta soggettivi (c.d. "defiscalizzazioni");
- Persone fisiche (lavoratori dipendenti, lavoratori autonomi ed imprese individuali): vengono abolite tutte le detrazioni attualmente previste, ad eccezione di quelle per i carichi familiari, ampliate sotto il profilo qualitativo e quantitativo.

Altre misure sul comparto delle persone fisiche:

- viene introdotto un sistema di **tassazione alla fonte** e a titolo definitivo dei **dividendi** distribuiti da imprese sammarinesi a persone fisiche residenti e non residenti;
- viene abolito il regime di tassazione opzionale dello "splitting";
- vengono previste alcune fattispecie di imposizione di livelli minimi di reddito.

2. Il reddito delle imprese costituite in forma societaria

2.1. Profili di criticità

Il sistema tributario sammarinese vigente prevede l'assoggettamento ad imposta Igr (**Imposta generale sui redditi**) dei redditi d'impresa prodotti dai soggetti giuridici secondo l'aliquota (nominale) del 17% (dal 2010 applicabile anche alle banche ed agli istituti finanziari). La determinazione della base imponibile avviene secondo regole, in linea generale, semplici ma non del tutto trasparenti.

L'analisi approfondita dei dati del gettito fiscale del 2008, registrati con riferimento al comparto reddituale in parola, evidenzia una significativa erosione delle entrate della Repubblica di San Marino in quanto numerose imprese costituite in forma societaria (ben n. 1.789 su n. 4.400 società) dichiarano perdite fiscali o redditi inferiori o pari a €0,00³.

Per contro, un rilevante numero di soggetti giuridici (n. 1.753) dichiara redditi d'impresa inferiori a €30.000,00, mentre la maggior parte del gettito del comparto reddituale preso in considerazione è formato (per circa il 92%) dalle imposte versate dalle imprese che dichiarano redditi superiori a €30.000,00. Delle n. 858 società appartenenti a tale ultimo "scaglione", n. 61 soggetti giuridici ha dichiarato nel 2008 redditi superiori a €600.000,00. Questi ultimi contribuenti usufruiscono di un'aliquota Igr effettiva (di poco superiore al 13%) inferiore a quella nominale (17%) per effetto di agevolazioni previste da norme tributarie speciali (attualmente in fase di scadenza).

L'analisi su dati storici (relativi al periodo 2004-2008) evidenzia un sostanziale "appiattimento" delle imprese costituite in forma societaria (di qualsivoglia dimensione e settore) nel dichiarare redditi (o perdite) sostanzialmente uguali a quelli dei periodi d'imposta precedenti, adottando un comportamento pressoché uniforme nel tempo. La mancata correzione dell'anomalia riscontrata pregiudica l'introduzione di politiche (a mero titolo di esempio, di "defiscalizzazione") atte al sostegno della competitività delle imprese costi-

³ L'analisi su dati storici (relativi al periodo 2004-2008) evidenzia che, nonostante l'incremento del numero complessivo delle imprese nel periodo di riferimento, l'ammontare complessivo delle perdite dichiarate è andato gradualmente aumentando. Per approfondimenti, cfr. P. Valente-L. Beccari-S. Mattia, *La Proposta di Riforma Fiscale di San Marino - L'analisi dei dati relativi ai contribuenti*, op. cit.

tuite in forma societaria. In altri termini, l'apiattimento verso livelli "bassi" di reddito imponibile non solo erode il gettito erariale, ma limita anche gli spazi di intervento del legislatore tributario.

2.2. I correttivi

Sulla base delle analisi condotte sui dati storici e, in particolare, sui redditi dichiarati dai soggetti giuridici nel 2008, il progetto di Riforma Fiscale si propone, con riferimento alle imprese che dichiarano redditi **inferiori a € 30.000,00**, di:

- **eliminare** le **agevolazioni** riconosciute "**indiscriminatamente**" ai soggetti giuridici;
- introdurre livelli di **tassazione minima forfettaria** per i soggetti giuridici che dichiarano redditi inferiori a € 30.000,00, salvo dimostrazione in contraddittorio con l'Ufficio tributario della sussistenza del diritto a non versare imposte in presenza di perdite fiscali effettive e dimostrabili oggettivamente su base documentale⁴.

Sotto il profilo tecnico-normativo, l'introduzione del livello di tassazione minima potrebbe essere attuata mediante l'incremento delle tasse di registrazione delle società, ovvero l'introduzione di nuovi contributi "camerali" di carattere societario. Specifici casi di esenzione dalla tassazione minima sarebbero comunque subordinati alla dimostrazione, da parte del contribuente, a seguito della presentazione di idonea istanza all'Ufficio tributario, della sussistenza di oggettivi presupposti⁵.

Va precisato che, con riferimento a tutti gli altri casi, l'assolvimento degli obblighi tributari connessi al livello di tassazione minima non esclude l'esercizio del potere di controllo (e di eventuale accertamento) da parte dell'Ufficio tributario. Qualora, infatti, dal successivo controllo effettuato dall'Ufficio tributario sulla posizione del contribuente, il quale non abbia presentato istanza di esenzione dal versamento dell'imposta minima, risulti un imponibile superiore a quello

⁴ L'introduzione del livello minimo di imposizione (per ipotesi stimato in € 3.000,00) dovrebbe interessare circa n. 1.945 soggetti giuridici (pari a circa il 44% delle società), con un gettito totale stimato in oltre € 5,8 Mln e, quindi, con un incremento del gettito tributario di circa il 10%, per oltre € 4 Mln (calcolato su dati 2008).

⁵ In sede di apposito contraddittorio con l'Ufficio tributario, il contribuente potrà dimostrare su base documentale l'effettività dei costi sostenuti e, quindi, delle perdite registrate in relazione ai ricavi.

dichiarato (ed assoggettato a tassazione minima), non saranno dovuti dal contribuente interessi e sanzioni fino a concorrenza dell'imposta minima già versata. Viceversa, qualora dai successivi controlli, l'Ufficio tributario verifici la concreta sussistenza dei presupposti per il riconoscimento dell'esenzione dalla tassazione minima, indipendentemente dalla mancata presentazione dell'istanza di esenzione, l'imposta minima versata dallo stesso soggetto giuridico potrà essere considerata in acconto sugli eventuali successivi versamenti (ovvero, potrà essere riconosciuto il diritto al rimborso)⁶.

2.3. Le norme di incentivazione

Sulla base delle analisi condotte sui dati storici e, in particolare, sui redditi dichiarati dai soggetti giuridici nel 2008, il progetto di Riforma Fiscale prevede il consolidamento di misure di incentivazione per le **imprese costituite in forma societaria** attraverso due interventi:

- riduzione generale dell'**aliquota ordinaria nominale dal 17% al 16%** (che, quindi, troverà applicazione per tutti i soggetti giuridici);
- introduzione di un **sistema di regressività** dell'**aliquota Igr** fino al **13%** per **scaglioni** di reddito d'impresa **superiori a € 120.000,00** e subordinato al verificarsi di condizioni predefinite qualificanti la propensione dell'impresa alla creazione di valore per l'economia sammarinese⁷.

Da una simulazione numerica, diretta ad illustrare gli effetti – in termini di gettito fiscale – dell'introduzione di aliquote regressive per i soggetti giuridici, si desume quanto segue.

Ipotizzando un'aliquota media nominale Igr del 16% (inferiore dell'1% rispetto a quella vigente) e l'eliminazione delle agevolazioni fiscali (per la gran parte ormai prossime alla scadenza prevista dalle Leggi speciali), l'incremento di gettito

⁶ Va da sé che, mediante specifiche disposizioni normative, si potranno prevedere meccanismi di esenzione dalla tassazione minima per le imprese di nuova costituzione e che si trovano in fase di avvio dell'attività d'impresa (c.d. "start-up"), coerentemente con quanto previsto dalla disciplina di cui all'art. 12 del D.L. n. 172/2010.

⁷ Le suindicate misure, sotto il profilo sostanziale, intendono combinare la revisione dell'aliquota Igr per i soggetti giuridici con il riconoscimento di riduzioni predeterminate dell'aliquota nominale per le società che, nel corso del periodo d'imposta, siano in possesso dei citati requisiti qualificanti (ad esempio, abbiano effettuato investimenti in termini di proprietà intellettuale – quali marchi e brevetti –, assunzione di personale, cespiti immobiliari o impianti ed attrezzature).

tributario complessivo (rispetto a quello registrato nel 2008) sarebbe stimabile in circa € 1,6 Mln. Inoltre, l'incremento del gettito tributario verrebbe assicurato con il mantenimento di un livello sostanzialmente invariato dell'aliquota Igr effettiva (determinata in rapporto all'imponibile netto) per i soggetti giuridici (circa il 14%, contro il 13,6% registrato in media nel 2008).

2.4. Ulteriori effetti della Riforma Fiscale per i soggetti giuridici

Il progetto di Riforma Fiscale dell'ordinamento tributario sammarinese, riferito al comparto delle **imprese** costituite **in forma societaria** (*i.e.*, soggetti giuridici), intende realizzare appieno i principi ispiratori di trasparenza, certezza ed efficienza del sistema impositivo, nonché di competitività

- introducendo una **tassazione minima** per i soggetti giuridici che, storicamente, sono **in perdita** o dichiarano **redditi pari a zero**, la cui disapplicazione è subordinata alla dimostrazione, su base documentale e in contraddittorio con l'Ufficio tributario, di oggettivi presupposti da prevedere in sede normativa;
- eliminando le agevolazioni fiscali, finora riconosciute in modo acritico ed indiscriminato, nei confronti di tutte le società;
- “premiando”, mediante la revisione delle aliquote Igr secondo un meccanismo regressivo in relazione ai livelli di reddito imponibile dichiarato, i soggetti giuridici che **reinvestono l'utile d'impresa** in settori individuati (a titolo esemplificativo, in proprietà intellettuale – quali marchi e brevetti –, assunzione di personale, cespiti immobiliari o impianti ed attrezzature)⁸.

3. Il reddito delle persone fisiche

3.1. Premessa

L'analisi dei dati al 2008 denota una sensibile erosione del gettito fiscale del comparto reddituale delle persone fisiche, in ragione delle rilevanti deduzioni e delle detrazioni d'imposta riconosciute dal vigente ordinamento tributario sammarinese. Ci si riferisce, in particolare:

⁸ Sotto il profilo quantitativo, le misure innanzi delineate consentirebbero un incremento di gettito stimabile, complessivamente, in circa il 14,6% rispetto al livello registrato nel periodo considerato ai fini delle simulazioni (*i.e.*, dati 2008).

- agli abbattimenti forfettari dell'imponibile lordo riconosciuti, in forme diverse, nei confronti di ogni contribuente persona fisica;
- alle detrazioni, riconosciute per legge in misura forfettaria e non qualificata;
- a talune misure di determinazione forfettaria del reddito imponibile, accessibili su opzione del contribuente;
- alla presenza di regimi opzionali di tassazione (ad esempio, “*splitting*”, tassazione proporzionale, tassazione progressiva), attivabili in assenza di precondizioni soggettive del contribuente, che comportano, di fatto, ampia discrezionalità nella scelta del regime più vantaggioso e un “appiattimento” verso bassi livelli di prelievo⁹.

Il progetto di Riforma Fiscale intende introdurre norme:

- di determinazione della base imponibile uniformi per i contribuenti persone fisiche, eliminando le differenze di regime ad oggi esistenti, fatte salve, ovviamente, le caratteristiche precipue di ogni comparto reddituale;
- correttive delle distorsioni del sistema e della rilevante erosione della base imponibile per le persone fisiche, determinate da meccanismi soggettivi opachi;
- attuative di specifiche politiche economiche, volte ad incentivare i consumi mediante il riconoscimento della deducibilità di costi qualificati (stimolando, in tal modo, scelte consapevoli di consumo e rendendo i dipendenti maggiormente “autonomi” nella determinazione della propria base imponibile);
- coerenti con le politiche sociali dirette a sostenere e agevolare i nuclei familiari con detrazioni d'imposta più significative rispetto a quelle (poco più che simboliche) previste dall'attuale ordinamento.

Con particolare riferimento ai meccanismi di determinazione della base imponibile e (soprattutto) dell'imposta per i nuclei familiari, il progetto

⁹ I vigenti meccanismi (forfettari) di determinazione del reddito imponibile e dell'imposta (soprattutto per i dipendenti) – frutto di interventi normativi succedutisi nel tempo e sedimentati in assenza di precise forme di coordinamento – non consentono attualmente al Governo della Repubblica di San Marino l'attuazione di idonee ed efficaci strategie di politica economica e fiscale. A ciò va aggiunto che la contribuzione delle persone fisiche al gettito erariale (il quale viene utilizzato dalla Repubblica per la erogazione di qualificati servizi pubblici per il cittadino) non è sempre allineata alla effettiva capacità contributiva del singolo.

di Riforma Fiscale, per precise scelte di coerenza e semplicità di sistema:

- pur preso in considerazione in fase di elaborazione e studio, **non introduce il meccanismo del quoziente familiare**, in quanto ritenuto di non semplice attuazione in rapporto alla articolata fenomenologia della composizione dei nuclei familiari;
- **abroga** il sistema dello “*splitting*” (attualmente previsto dall’art. 5, comma 2, dell’Igr), a fronte dell’incremento delle detrazioni per carichi familiari.

La combinata efficacia delle suindicate misure crea le condizioni affinché possa essere rivisto l’ammontare degli scaglioni di reddito e delle a-

liquote d’imposta di applicazione della tassazione progressiva. Come si dimostrerà nel prosieguo, a fronte della diminuzione della tassazione a livello nominale, la Riforma Fiscale produrrà un incremento del gettito derivante da ogni singolo comparto.

3.2. I lavoratori dipendenti

Il progetto di Riforma Fiscale si propone una profonda revisione delle norme atte alla determinazione della base imponibile da assoggettare ad imposta.

Nel dettaglio, si prevede, in primo luogo, la **rivisitazione e semplificazione della progressività per scaglioni di reddito** (cfr. la tavola 1).

Tavola 1 – La progressività per scaglioni di reddito

Scaglione	Ante Riforma Fiscale		Post Riforma Fiscale	
	Imponibile	Aliquota (%)	Imponibile	Aliquota (%)
sc1	€ 9.296,22	12%	€ 12.000,00	0%
sc2	€ 15.493,71	17%	€ 35.000,00	15%
sc3	€ 25.822,84	23%	€ 70.000,00	25%
sc4	€ 46.481,12	29%	€ 70.000,01	35%
sc5	€ 87.797,67	35%	-	-
sc6	€ 154.937,07	40%	-	-
sc7	€ 232.405,60	45%	-	-
sc8	€ 232.405,61	50%	-	-

La revisione degli scaglioni di reddito consente la regolamentazione esplicita dell’**area di esenzione dall’Igr** – che qui viene ipotizzata per i redditi fino a € **12.000,00** – a differenza di quanto accade nel sistema vigente, ove si determina, di fatto e in modo “opaco”, una situazione di detassazione dei redditi inferiori ad una determinata soglia, pur in assenza di una precisa disposizione normativa in tal senso. Inoltre, la Riforma Fiscale ipotizza:

- la **riduzione dell’abbattimento** (forfettario) previsto per i **redditi di lavoro dipendente al 10,60%**, fino a un importo massimo di € **4.000,00**. Tale deduzione assume, nel nuovo modello, carattere di unica deduzione di natura forfettaria, in quanto rappresenta il riconoscimento nei confronti del dipendente della deducibilità di oneri non documentabili diretti alla produzione del reddito, fra i quali quelli previdenziali a carico del lavoratore dipendente;
- la riduzione dell’abbattimento (forfettario) su indennità economica al 7%, fino ad un importo massimo di €4.000,00;
- la trasformazione da detrazioni (dall’imposta Igr) in deduzioni analitiche (dal reddito im-

ponibile) delle passività per il 20% dell’ammontare lordo del reddito imponibile (percentuale ipotizzata), fino ad un importo massimo (ipotizzato) di €20.000,00. L’ammontare delle predette spese dovrà essere debitamente documentato (su richiesta dell’Ufficio tributario) sulla base di ricevute, fatture, scontrini ed altri documenti equivalenti, che il contribuente avrà cura di richiedere al fornitore e conservare¹⁰;

- l’abrogazione delle detrazioni d’imposta attualmente previste, quali quelle per:
 - quota esente (importo fisso, pari a €77,47);
 - spese produzione reddito (pari, nel 2008, all’8,60% sul reddito complessivo);

¹⁰ Si può, inoltre, ipotizzare che le passività deducibili riconoscibili al dipendente in diminuzione del reddito imponibile lordo siano rappresentate da spese “qualificate”, quali, a mero titolo di esempio, spese per acquisto di elettrodomestici, di *personal computer*, di ristrutturazione edilizia, eccetera. È verosimile ritenere che subordinare la deducibilità fiscale delle spese qualificate (*i.e.*, passività) sostenute dal dipendente al possesso di idonea documentazione potrà stimolare l’emersione del c.d. “sommerso”, attraverso la contrapposizione di interessi tra consumatori e operatori economici.

- passività deducibili (importo fisso pari a € 51,65);
- l'ampliamento delle detrazioni d'imposta per carichi familiari dagli attuali € 100,00 per familiare a carico fino all'importo di € 500,00 per familiare a carico e, correlativamente, l'abrogazione dello "splitting".

Da una simulazione numerica, diretta ad illustrare gli effetti – in termini di gettito fiscale – delle modifiche delle regole di determinazione della base imponibile e della tassazione progressiva per scaglioni per i lavoratori dipendenti, emerge che l'incremento di gettito tributario complessivo (rispetto a quello registrato nel 2008 per i n. 20.503 contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi) sarebbe stimabile in circa € 5,3 Mln (circa il 27% in più rispetto al 2008). L'incremento del gettito tributario verrebbe assicurato con il mantenimento di un livello sostanzialmente invariato dell'aliquota Igr effettiva (determinata in rapporto all'imponibile netto) per i dipendenti (6,4%, contro il 5,2% registrato in media nel 2008).

A completamento dell'intervento di riforma, si rende opportuno:

- rivedere i meccanismi di determinazione delle ritenute alla fonte operate mensilmente dai sostituti d'imposta sui compensi corrisposti, al fine di evitare incrementi dell'onere finanziario in capo al contribuente¹¹;
- analogamente a quanto si verifica nell'attuale sistema, la componente di deduzione forfettaria dovrà essere periodicamente aggiornata in funzione della (eventuale) variazione di quella relativa alla deducibilità del contributo a carico del lavoratore dipendente.

3.3. I lavoratori autonomi

Con riguardo al comparto reddituale degli autonomi, il progetto di Riforma Fiscale propone una profonda revisione delle norme atte alla determinazione della base imponibile da assoggettare ad imposta.

Nel dettaglio, si può ipotizzare:

- l'applicazione di un **unico regime di determinazione dell'imposta** secondo **meccanismi progressivi** identici a quelli previsti per i dipendenti. Conseguentemente, viene ipotizza-

¹¹ Essendo le ritenute mensili di fatto acconti di imposta, ed assumendo maggiore rilievo la componente analitica delle deduzioni dal reddito imponibile, applicabile solo in sede di dichiarazione, si rende necessaria la previsione di norme dirette a regolamentare l'esborso finanziario periodico dei dipendenti.

ta l'abrogazione dell'attuale opzione per l'assoggettamento al regime dei soggetti giuridici (con applicazione dell'Igr secondo l'aliquota nominale prevista);

- l'introduzione di un **livello minimo di reddito** da lavoro autonomo assoggettabile ad imposta (pari a € **30.000,00**);
- l'eliminazione della possibilità di **deduzione**, in via **forfettaria**, di **costi ed oneri**¹².

Analogamente al regime previsto per i redditi di lavoro dipendente, si prevede:

- la trasformazione da detrazioni (dall'imposta Igr) in deduzioni analitiche (dal reddito imponibile) delle passività del 20% dell'ammontare lordo del reddito imponibile (percentuale ipotizzata), fino ad un importo massimo di € 20.000,00;
- l'abrogazione delle detrazioni d'imposta attualmente previste, quali quelle per:
 - quota esente (importo fisso, pari a € 77,47);
 - spese produzione reddito (pari, nel 2008, all'8,60% sul reddito complessivo);
 - passività deducibili (importo fisso pari a € 51,65);
- l'ampliamento delle detrazioni d'imposta per carichi familiari dagli attuali € 100,00 per familiare a carico fino all'importo di € 500,00 per familiare a carico e, correlativamente, l'abrogazione dello "splitting"¹³.

Da una simulazione numerica, diretta ad illustrare gli effetti – in termini di gettito fiscale – delle modifiche delle regole di determinazione della base imponibile e della tassazione progressiva per scaglioni per i lavoratori autonomi, emerge che l'incremento di gettito tributario complessivo (rispetto a quello registrato nel 2008 per i n. 792 contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi) sarebbe stimabile in circa € 0,5 Mln (circa il 20% in più rispetto al 2008). Inoltre, l'incremento del gettito tributario verrebbe assicurato con un lieve aumento dell'aliquota Igr (media) effettiva (determina-

¹² Attualmente prevista nel rigo n. 15 del quadro riservato alla dichiarazione dei redditi di lavoro autonomo.

¹³ I criteri di determinazione dei redditi di lavoro autonomo sopra delineati potranno trovare applicazione unicamente per coloro che svolgono, in maniera professionale e continuativa, le professioni intellettuali, con esclusione, pertanto, dei redditi di lavoro autonomo derivanti da prestazioni occasionali e accessorie, sia sotto il profilo qualitativo che quantitativo, rispetto ai redditi di lavoro dipendente ed alle altre categorie di reddito che hanno concorso alla formazione del reddito complessivo del contribuente dichiarante.

ta in rapporto all'imponibile netto) per gli autonomi (20,6%, contro il 15,3% registrato in media nel 2008 nel comparto analizzato).

3.4. Le imprese individuali

Il progetto di Riforma Fiscale propone una profonda revisione delle norme atte alla determinazione della base imponibile da assoggettare ad imposta. Nel dettaglio, si può ipotizzare:

- l'applicazione di un **unico regime di determinazione dell'imposta** secondo meccanismi progressivi identici a quelli previsti per i lavoratori dipendenti e gli autonomi. Conseguentemente, viene ipotizzata l'abrogazione dell'attuale opzione per l'assoggettamento al regime dei soggetti giuridici (con applicazione dell'Igr secondo l'aliquota nominale prevista);
- l'abrogazione dell'attuale opzione per l'assoggettamento al regime c.d. "forfettario" (come previsto dai vigenti artt. 27-bis e seguenti dell'Igr);
- la trasformazione da detrazioni (dall'imposta Igr) in deduzioni analitiche (dal reddito imponibile) delle passività del 20% dell'ammontare lordo del reddito imponibile (percentuale ipotizzata), fino ad un importo massimo di € 20.000,00;
- l'abrogazione delle detrazioni d'imposta attualmente previste, quali quelle per:
 - quota esente (importo fisso, pari a €77,47);
 - spese produzione reddito (pari, nel 2008, all'8,60% sul reddito complessivo);
 - passività deducibili (importo fisso pari a € 51,65);
- l'**ampliamento** delle detrazioni d'imposta **per carichi familiari** dagli attuali € 100,00 per familiare a carico fino all'importo di € 500,00 per familiare a carico e, correlativamente, l'abrogazione dello *splitting*.

Sulla base della simulazione numerica effettuata, diretta ad illustrare gli effetti – in termini di gettito fiscale – delle modifiche delle regole di determinazione della base imponibile e della tassazione progressiva per scaglioni per le imprese individuali, si può desumere quanto segue. In via preliminare si precisa che, ai fini della simulazione, il passaggio dal regime *forfettario* di determinazione del reddito al regime ordinario è stato calcolato assumendo un'incidenza dei costi (dato non conosciuto) sui ricavi (dato presente in dichiarazione) nella misura ipotetica dell'80%. Nel dettaglio, l'incremento di gettito tributario complessivo (rispetto a quello registrato nel 2008 per le n. 1.834

imprese individuali che hanno presentato la dichiarazione dei redditi) sarebbe stimabile in circa €4,5 Mln (circa il 135% in più rispetto al 2008). L'incremento del gettito tributario verrebbe assicurato con un (relativamente contenuto) incremento dell'aliquota Igr effettiva (determinata in rapporto all'imponibile netto) per le imprese individuali (16,8%, contro il 12,8% registrato in media nel 2008).

4. Il regime di tassazione dei dividendi

L'ordinamento sammarinese vigente (cfr. l'art. 39, comma 14, dell'Igr) dispone la non applicazione della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società residenti a soggetti (persone fisiche e giuridiche residenti e non residenti), in considerazione della circostanza che i predetti utili, all'atto della formazione in capo alle società che li hanno prodotti, hanno già scontato l'Igr¹⁴. Pertanto, la distribuzione di dividendi da società residente nel territorio della Repubblica di San Marino a percettore persona fisica, residente nel territorio della Repubblica di San Marino, è esente da ritenuta alla fonte.

Il percettore del dividendo persona fisica residente non è tenuto ad indicare nella dichiarazione dei redditi il dividendo percepito, in quanto la liquidazione dell'Igr sull'utile prodotto dalla società distributrice residente esaurisce ogni adempimento fiscale (anche di natura dichiarativa) in capo al soggetto percipiente.

Il progetto di Riforma Fiscale, coerentemente con il regime di incentivazione previsto per i soggetti giuridici che reinvestono l'utile d'impresa prodotto (in termini di riduzione dell'aliquota Igr nominale), prevede l'introduzione di una **imposta sostitutiva alla fonte sui dividendi** eventualmente distribuiti dalle società residenti nei confronti di soggetti persone fisiche, residenti e non residenti. L'esigenza è quella di assicurare la coerenza del nuovo sistema tributario: se, da un lato, si stimolano le imprese a reinvestire l'utile nell'esercizio dell'attività economica, specularmente, dall'altro, si rende necessario introdurre meccanismi che scoraggino l'estromissione del predetto utile dall'alveo dell'esercizio dell'attività imprenditoriale per farlo confluire nel reddito delle persone fisiche.

Si può ipotizzare, sempre nell'ottica del perse-

¹⁴ La norma in parola, a tal proposito, specifica che l'Igr pagata dalle società che distribuiscono i dividendi "è liberatoria" per i soggetti percettori.

guimento di obiettivi di certezza e trasparenza del diritto, oltre che di semplicità dei meccanismi applicativi della Riforma Fiscale, l'introduzione di un'imposta sostitutiva (per ipotesi, pari al 3% dell'ammontare dei dividendi pagati), liberatoria, per il percettore dei dividendi, degli adempimenti tributari (anche di natura dichiarativa) da assolversi a carico della società distributrice mediante ritenuta¹⁵.

Nessuna modifica, invece, è prevista per i dividendi percepiti da persone fisiche residenti e **pagati da società non residenti** nel territorio della Repubblica di San Marino, per i quali continuerà a sussistere l'**obbligo dichiarativo** e saranno assoggettati a tassazione in San Marino solo nell'ipotesi in cui non siano assoggettati nello Stato della fonte a tassazione a titolo definitivo¹⁶.

5. Preliminari conclusioni in relazione alle nuove regole di calcolo della base imponibile e di applicazione dell'imposta

I provvedimenti sin qui illustrati dimostrano, sia nelle modalità di applicazione che nel risultato delle simulazioni, il raggiungimento delle molteplici finalità della riforma in commento.

Sul piano dell'equità:

- si riducono sostanzialmente le differenze nei regimi fiscali applicati a comparti omogenei (dipendenti, autonomi ed imprese individuali);
- vengono corrette alcune rilevanti distorsioni

dell'attuale sistema tributario (sia in termini di evasione che di erosione della base imponibile), determinate da meccanismi soggettivi opachi;

- si differenzia, a parità di reddito, il prelievo in relazione alla diversa capacità contributiva dei soggetti, nell'ottica di una maggiore equità verticale.

Per quanto riguarda la politica sociale:

- aumenta la tutela nei confronti delle fasce deboli dei contribuenti attraverso sistemi trasparenti di esenzione;
- aumenta il sostegno e l'agevolazione in favore di soggetti con carichi familiari, attraverso detrazioni d'imposta più significative rispetto a quelle previste dall'attuale ordinamento.

Dal punto di vista della competitività ed efficienza:

- la correzione delle distorsioni e il recupero del gettito da aree ove la tassazione è ad oggi insufficiente crea le condizioni per una riduzione delle aliquote nominali in favore di una maggiore competitività per le imprese;
- l'incremento dell'efficienza consente di aumentare il gettito anche a fronte di una riduzione dell'imposizione nominale;
- la "riqualificazione" delle detrazioni dall'imponibile (passività deducibili) permette di stimolare i consumi interni e l'emersione di redditi non dichiarati, trasformando un beneficio fiscale in uno strumento di politica economica.

Sotto il profilo quantitativo, le misure innanzi delineate consentirebbero un incremento di gettito stimabile:

- in circa **€13,8 Mln** per il comparto delle persone fisiche, di cui:
 - **€5,3 Mln** per il comparto dei lavoratori dipendenti;
 - **€5 Mln** per il comparto dei lavoratori autonomi e delle imprese individuali;
 - **€3.5 Mln** per effetto delle misure di tassazione dei dividendi;
- in circa **€6 Mln** per il comparto dei soggetti giuridici¹⁷.

¹⁵ L'introduzione di siffatto meccanismo (i.e., ritenuta alla fonte a titolo di imposta sostitutiva) presenta indubbi vantaggi sotto il profilo dell'attività di controllo da parte dell'Ufficio tributario, in ragione della necessaria formalizzazione delle delibere di distribuzione dei dividendi e della possibilità di verifica delle stesse anche sotto il profilo fiscale. In via di preliminare simulazione, è stato determinato l'ammontare del gettito tributario derivante dall'applicazione dell'imposta sostitutiva del 3% sui dividendi distribuiti, assumendo che gli stessi siano pari al 50% degli utili realizzati dai soggetti giuridici nel 2008. Tale ammontare dovrebbe essere pari a €3.410.373,06.

¹⁶ Cfr. art. 3-ter, comma 1, della L. 13 ottobre 1984, n. 91 (Igr), come introdotto dal D.L. 26 ottobre 2010, n. 172.

¹⁷ Le simulazioni, applicate alla base-dati effettiva e completa di tutte le dichiarazioni 2008, sono state effettuate assumendo, in alcuni casi, anche ipotesi di mutamento delle tendenze dei contribuenti per effetto dei provvedimenti di nuova adozione. Un esempio è rappresentato dalla categoria dei lavoratori dipendenti, per la quale si è ipotizzato che il numero dei soggetti residenti che, ad oggi, non presenta dichiarazione perché non fruisce di passività deducibili, si azzeri per effetto dei nuovi meccanismi di deduzione in favore di un pari incremento del numero di contribuenti che presentano la dichiarazione. Per approfondimenti, cfr. P. Valente-L. Beccari-S. Mattia, *La Proposta di Riforma Fiscale di San Marino - L'analisi dei dati relativi ai contribuenti*, cit.

6. La riorganizzazione del sistema di controllo e accertamento

6.1. Premessa

Oltre alle proposte di modifica delle norme relative alla determinazione della base imponibile e all'applicazione dell'imposta, il progetto di Riforma Fiscale prevede disposizioni specifiche di riordino del sistema dei controlli e dell'accertamento, che rappresenta un imprescindibile strumento per garantire equità ed efficienza al sistema tributario. Un efficace sistema di controllo e accertamento garantisce:

- maggiore correttezza nell'applicazione delle norme;
- l'**emersione di redditi non dichiarati** con il conseguente recupero di gettito;
- la riduzione di **potenziali fenomeni distortivi**.

L'esigenza di un intervento in tal senso è resa oggi giorno ancora più necessaria per colmare una lacuna sistemica dell'attuale impianto che – per carenza di strumenti operativi, organizzazione delle strutture e norme – non è in grado di garantire livelli di controllo adeguati al raggiungimento degli obiettivi di equità e trasparenza alla base del progetto medesimo.

6.2. Il nuovo sistema dei controlli e dell'accertamento

In prima analisi, occorre rilevare che la riforma del sistema dei controlli e dell'accertamento si pone l'obiettivo di organizzare un sistema di norme e strumenti che possa essere applicato per tutte le imposte dirette ed indirette che per loro natura necessitano di una conseguente attività di controllo. Tale sistema quindi non sarà limitato alla riscossione dell'imposta generale sui redditi, ma sarà esteso anche alla riscossione dell'imposta monofase e dell'imposta di registro¹⁸.

I principali interventi riguardano:

1. il consolidamento delle **procedure di presentazione in via telematica delle dichiarazioni** dei redditi e l'estensione di tali procedure anche alle altre dichiarazioni fiscali al fine di garantire all'amministrazione una base dati completa e immediatamente disponibile per tutto il periodo utile per l'accertamento;
2. il rafforzamento degli strumenti di controllo

¹⁸ In quest'ultimo caso, i poteri di controllo e di accertamento saranno affidati all'Ufficio del Registro ed Ipotecche.

in capo agli uffici accertatori mediante un impianto di norme che consentano, oltre al controllo analitico, la **determinazione del reddito anche su base induttiva** al verificarsi di predeterminate condizioni o in presenza di precise circostanze, sintomatiche di fenomeni evasivi o elusivi dell'imposta;

3. l'accentramento dei poteri di accertamento in capo agli uffici competenti alla riscossione delle imposte.

Con particolare riferimento al punto 3 che precede, l'esigenza di un intervento in tal senso è giustificata dal fatto che attualmente l'Ufficio tributario gestisce tutta la fase preliminare all'accertamento (controllo, istruttoria, impulso all'azione) ma **non assume le decisioni finali** che sono invece rimesse ad un organo separato (la competente Commissione per gli accertamenti). Tale sistema, del tutto anomalo se correlato alle prassi operative di altri sistemi tributari, rappresenta una grave inefficienza del sistema perché, da una parte, viene "deresponsabilizzato" l'attore principale dell'azione di accertamento, dall'altra, l'organo accertatore (la Commissione) assume una decisione in assenza di una gestione del procedimento sin dalla sua origine¹⁹.

Un'ulteriore riflessione sulla materia dei controlli deve essere necessariamente effettuata in ordine agli aspetti fiscali delle transazioni economiche. Nella Repubblica di San Marino non è attualmente previsto nessun obbligo di emissione di documenti a valenza fiscale (**scontrini, ricevute, fatture**) nelle transazioni verso i privati. Nell'ottica di rafforzare gli strumenti di contrasto all'evasione, una revisione di tale impostazione risulta quanto mai necessaria anche nella prospettiva di un passaggio, per ciò che concerne le imposte indirette, dal sistema monofase ad un sistema di imposizione sul valore aggiunto²⁰.

¹⁹ Si ritiene quindi di rilevanza strategica ricondurre all'Ufficio tributario tale prerogativa demandando poi alla fase del contenzioso tutta la gestione del contraddittorio in base alle eventuali azioni di ricorso promosse dal contribuente avverso l'atto di accertamento.

²⁰ Se, infatti, in passato le dimensioni e la "semplicità" dell'economia sammarinese giustificavano l'assenza di un siffatto sistema, oggi il contesto economico e l'accresciuta esigenza di contrastare l'evasione richiedono un'attenta analisi sull'implementazione di tale importante presidio di controllo, che garantirebbe l'efficacia dell'azione di accertamento senza dover ricorrere a strumenti normativi (come ad esempio l'implementazione di sistemi di definizione di redditi minimi o imposte minime) che sono giustifi-

Il completamento naturale del comparto di revisione dei controlli e dell'accertamento passa necessariamente attraverso una riforma del sistema sanzionatorio degli illeciti tributari sia sotto il profilo amministrativo che penale. Un efficace sistema di controllo, in assenza di un adeguato regime sanzionatorio, pregiudicherebbe in misura sostanziale la capacità di raggiungere risultati ottimali in ordine al contrasto dei fenomeni distorsivi ed evasivi/elusivi dell'imposta²¹.

6.3. Gli strumenti deflattivi del contenzioso

In sede di revisione della normativa dovrà essere valutata l'introduzione dei più comuni strumenti deflattivi del processo tributario, al fine di contenere i costi derivanti dal contenzioso in capo all'Amministrazione e al contribuente e permettere a quest'ultimo di contenere gli oneri accessori alla maggiore imposta accertata (interessi e sanzioni).

Si illustrano di seguito, in sintesi, tali strumenti.

Autotutela

Attraverso tale strumento, l'Amministrazione finanziaria potrà **“correggere”** un proprio atto che successivamente alla sua adozione viene rilevato quale **illegittimo** o **infondato**. Qualora l'Amministrazione accerti che un atto da essa emanato è inficiato da errore, in mancanza del quale lo stesso atto non sarebbe stato emanato o avrebbe assunto connotati diversi, questa avrà la possibilità di annullarlo o correggerlo, evitando in tal modo di arrecare un pregiudizio al contribuente nei cui confronti è stato emesso, evitando la procedura del contenzioso.

Acquiescenza

L'accettazione da parte del contribuente dell'atto impositivo, giuridicamente definita “acquiescenza”, dovrà consistere in una **definizione in via amministrativa** del contenzioso senza il ricorso al processo tributario. Tale definizione del contenzioso, ancora più conveniente quando l'accertamento emesso dall'Ufficio è fondato su dati difficilmente contestabili davanti alle Commissioni tributarie, comporterà per il contribuente notevoli vantaggi che si sostanziano, principalmente, nel-

cati sul piano della finalità ma non su quello della coerenza con il principio della tassazione del reddito effettivamente prodotto.

²¹ Tale aspetto della riforma potrebbe anche essere delegato a norme di successiva emanazione ma rimane comunque elemento fondamentale per l'efficacia e l'equilibrio dell'intervento nel suo complesso.

l'abbattimento delle sanzioni irrogate e nell'evitare costi e oneri derivanti dal processo.

Accertamento con adesione

Il contribuente potrà “concordare” la definizione delle maggiori imposte rilevate in sede di **controllo o accertamento** ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite giudiziaria. Lo strumento consiste in un accordo tra contribuente ed Ufficio il quale può essere raggiunto prima dell'emissione di un avviso di accertamento. La procedura può essere proposta sia dal contribuente che dall'Ufficio Accertatore. Tramite contraddittorio con l'Amministrazione, il contribuente potrà riconoscere la fondatezza delle contestazioni sollevate dall'Ufficio e, sulla base delle argomentazioni e indicazioni dallo stesso fornite, l'Ufficio medesimo potrà rettificare la portata dei rilievi effettuati, ridefinendo, a vantaggio del contribuente, l'imponibile precedentemente accertato.

Conciliazione giudiziale

Attraverso tale strumento, il contribuente può “chiudere” un contenzioso già aperto con il Fisco. Infatti, in presenza di un ricorso presentato alla Commissione tributaria, la conciliazione permette di definire la lite in tempi brevi, evitando così il rischio e i costi di un eventuale proseguimento del contenzioso.

7. La riforma del contenzioso tributario

7.1. Le disposizioni del vigente ordinamento sammarinese in materia di contenzioso tributario - Considerazioni generali

Secondo le vigenti disposizioni dell'ordinamento tributario sammarinese (cfr. artt. 48-49-*bis* della L. 13 ottobre 1984, n. 91 istitutiva dell'Igr)²², i contribuenti e l'Ufficio tributario possono proporre ricorso alla Giunta di Stima avverso l'avviso di accertamento, entro il termine (perentorio) di 30 giorni dalla notifica dell'atto oggetto di impugnazione.

Esame preliminare da parte dell'Ufficio tributario

Il comma 2 dell'art. 48 della L. n. 91/1984 disciplina una particolare procedura preliminare al-

²² Le fonti normative sammarinesi in materia di contenzioso tributario possono essere reperite al seguente *web link*: <http://www.consigliograndeegenerale.sm/online/Home.html>.

l'avvio del giudizio, nella quale l'Ufficio tributario, a cui è presentato il ricorso, esamina il ricorso stesso e:

- se lo ritiene fondato (per errore materiale dell'atto impositivo, per duplicazione totale o parziale dell'imposta o per inesistenza dell'obbligazione tributaria), revoca o modifica l'avviso di accertamento e lo comunica alla Commissione degli Accertamenti per la ratifica;
- se lo ritiene infondato per gli indicati motivi,

rimette il ricorso alla Giunta di Stima entro 90 giorni dal ricevimento²³.

Dibattimento

Successivamente all'esame preliminare del ricorso da parte dell'Ufficio tributario, si apre il dibattimento innanzi alla **Giunta di Stima**. Per quanto attiene alle norme processuali, va rilevato che l'art. 48, comma 3 della L. n. 91/1984 prevede che:

“(...) Riguardo al processo dinnanzi alla Giunta di Stima si applicano, fino alla entrata in vigore di una nuova regolamentazione del contenzioso fiscale, le norme che disciplinano il procedimento contenzioso presso la soppressa Commissione delle Imposte”.

L'art. 49-*bis* della L. n. 91/1984 dispone, in particolare, che:

- la Giunta di Stima può sempre richiedere all'Ufficio tributario di riferire sugli argomenti oggetto di contenzioso;
- il contribuente ha facoltà di esporre innanzi alla Giunta di Stima le proprie motivazioni e di farsi assistere da una persona di sua fiducia.

La Giunta di Stima può sentire le parti (*i.e.*, l'Ufficio tributario e il contribuente) sia congiuntamente che disgiuntamente. In tale ultima ipotesi, le risultanze sono poste a conoscenza dell'altra parte.

Decisione

Le disposizioni del vigente ordinamento sammarinese non prevedono espressamente un **termine** (neppure ordinatorio) entro cui la Giunta di Stima deve assumere la decisione in ordine al ricorso proposto. La decisione della Giunta di Stima viene notificata a cura dell'Ufficio tributario.

Impugnazione della decisione

L'attuale ordinamento sammarinese – diversamente dell'ordinamento italiano (cfr. le disposizioni del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 sul contenzioso tributario) – **non prevede un doppio grado nel giudizio tributario**, con la facoltà, per la parte soccombente, di impugnazione della decisione assunta dalla Giunta di Stima innanzi ad altro Giudice tributario collegiale per una valutazione nel merito.

L'art. 48, comma 5, della L. n. 91/1984 prevede la possibilità per l'Ufficio tributario e il contri-

bueno di ricorrere all'**Autorità Giudiziaria ordinaria** entro 60 giorni dalla notifica della decisione della Giunta di Stima (la quale viene effettuata a cura dell'Ufficio tributario) per i seguenti motivi:

- violazione o falsa applicazione di legge;
- incompletezza (della motivazione della decisione);
- eccesso di potere²⁴.

Ne deriva che le decisioni assunte dalla Giunta di Stima risultano inappellabili nel merito e, pertanto, decorso il termine (perentorio) di 60 giorni dalla loro notifica, esse divengono esecutive alle condizioni previste dalla Legge sammarinese nei confronti del soggetto soccombente nel contenzioso tributario.

Composizione della Giunta di Stima

A mente dell'art. 49 della L. n. 91/1984, la Giunta di Stima:

- è composta da n. 5 membri scelti dal Consiglio Grande e Generale (organo legislativo sammarinese) tra i cittadini sammarinesi competenti in materia tributaria. Ad uno dei predetti membri viene attribuita la funzione di Presidente;
- sceglie il Segretario tra i membri, come sopra eletti;
- dura in carica n. 4 anni.

I membri della Giunta di Stima, inoltre:

- agiscono, nell'esercizio delle proprie funzioni, quali pubblici ufficiali;
- devono astenersi (pena la nullità delle deliberazioni) qualora gli accertamenti riguardino i membri stessi o parenti e affini entro il terzo

²³ Appare evidente che la fase preliminare in commento assolve ad una specifica funzione deflattiva del contenzioso tributario.

²⁴ Trattasi, nella sostanza, di un controllo (sempre di carattere giurisdizionale) sulla decisione assunta dalla Giunta di Stima avente natura di legittimità (e non di merito).

grado o qualora siano in evidente conflitto di interessi.

7.2. Il progetto di Riforma Fiscale in materia di contenzioso tributario

Il progetto di Riforma Fiscale propone la radicale rivisitazione delle disposizioni che, nel vigente ordinamento sammarinese, disciplinano il contenzioso tributario²⁵. In particolare, si prevede l'articolazione del processo tributario **in due gradi di giudizio** da espletarsi da parte di Commissioni tributarie di primo grado e secondo grado. Nelle norme di attuazione sarà prevista:

- l'esclusione della prova testimoniale e del giuramento nei procedimenti tributari;
- la **qualificazione professionale dei membri delle Commissioni** in modo che venga assicurata adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche, acquisita anche con l'esercizio protrattosi per almeno dieci anni di attività professionale, determinazione dei requisiti soggettivi per ricoprire l'ufficio nonché dei criteri rigorosamente obiettivi per la nomina;
- la previsione che i presidenti saranno nominati tra i magistrati ordinari in servizio, a riposo o in congedo;
- la determinazione del regime delle **incompatibilità** con particolare riferimento all'esercizio di assistenza e di rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, o nelle controversie di carattere tributario;
- la determinazione dello stato giuridico e retributivo e della durata dell'incarico dei magistrati;
- la previsione di specifiche cause di decadenza e adeguamento dell'intera nuova disciplina a quella vigente in materia di responsabilità civile.

La Riforma Fiscale prevederà, inoltre, l'**adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile**, mediante:

- la previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione e della trattazione della controversia in mancanza di tempestiva richiesta espressa dell'udienza di discussione;
- la previsione e la disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che han-

no interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato e parti del rapporto tributario controverso;

- la disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo, nonché della decadenza delle impugnazioni, al fine di abbreviare la pendenza del processo in relazione all'inerzia delle parti;
- la disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più ampio possibile del servizio postale;
- la previsione di criteri e modalità per l'estinzione del giudizio a seguito di rinuncia delle parti;
- la previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione della udienza entro un congruo periodo;
- la disciplina dell'assistenza tecnica delle parti diverse dall'Amministrazione davanti agli organi della giustizia tributaria ad opera di avvocati, procuratori legali, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali iscritti nell'apposito albo e, nelle materie di rispettiva competenza, ad opera di altri esperti in materia tributaria iscritti in albi o ruoli o elenchi istituiti;
- il regime delle spese processuali in base al principio della soccombenza;
- la previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni;
- l'attribuzione al presidente della Commissione della competenza a dichiarare la manifesta inammissibilità del ricorso, nonché la sospensione, l'interruzione e l'estensione del processo con decreto soggetto a reclamo;
- la previsione di disposizioni in materia di responsabilità civile dei componenti delle Commissioni tributarie.

7.3. La definizione in via stragiudiziale dei ricorsi pendenti

Al fine di:

- predisporre le condizioni per l'avvio della Riforma Fiscale in commento;
- ridurre il contenzioso attualmente pendente innanzi all'Organo di giustizia tributaria sammarinese;
- si potrà valutare l'introduzione di una norma speciale sulla definizione in via stragiudiziale dei ricorsi tributari pendenti innanzi alla

²⁵ Cfr. artt. 48 e seguenti della L. 13 ottobre 1984, n. 91 e successive modificazioni e integrazioni.

Giunta di Stima, nei confronti della quale il legislatore sammarinese non fissa un termine (neppure ordinario) di scadenza per il deposito delle decisioni concernenti le questioni devolute alla propria giurisdizione.

In sintesi, si potrebbe prevedere:

- a) il pagamento, da parte del contribuente, di una parte del valore della pretesa tributaria, in una misura percentuale ancora da stabilirsi;
- b) la non applicazione degli interessi sul pagamento del predetto importo;
- c) l'applicazione di sanzioni in misura ridotta (ad esempio, per il 50% del minimo edittale previsto).

La riforma potrebbe riguardare i ricorsi pendenti innanzi alla Giunta di Stima relativi alla pretesa tributaria per periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini per l'accertamento, e,

quindi, per tutti i periodi d'imposta fino al 2008 compreso (cfr. art. 47, comma 1, della L. n. 91/1984 per quanto concerne i termini per la notifica dell'atto di accertamento). In concreto, la definizione agevolata dei ricorsi pendenti innanzi alla Giunta di Stima potrebbe stimolare i contribuenti a una valutazione di convenienza, da condursi con riferimento ad ogni singola posizione, tra:

- l'importo dovuto in caso di soccombenza nelle controversie tributarie (con rischio di pagamento integrale della maggiore imposta accertata, degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta accertata era dovuta e delle sanzioni in misura piena);
- e l'importo "agevolato", determinato dalla somma di una parte (da determinarsi) dell'imposta ragionevolmente dovuta e delle sanzioni ridotte.