

UNA PROFESSIONE AL SERVIZIO
DELLA COLLETTIVITÀ

Un nuovo rapporto tra fisco e contribuente

Stefano Marchese*

Affrontati, con quattro documenti specifici, le cause fondamentali che producono il contenzioso fiscale. I ruoli marginali di dottrina e giurisprudenza e le esperienze positive all'estero legate all'introduzione del tax ruling

Trattando di fisco e di finanza pubblica al prossimo Congresso di Genova, è parso di estrema attualità l'approfondimento del tema della collaborazione fra fisco e contribuenti, nell'ottica, soprattutto, della riduzione del contenzioso fiscale.

Uno dei più gravi mali che affliggono la fiscalità italiana, infatti, è costituito dall'enorme litigiosità in materia tributaria, in continuo aumento, che allunga a dismisura i tempi delle decisioni, premiando gli evasori e negando, di fatto, giustizia ai contribuenti cui vengono inviati atti impositivi illegittimi.

Quali le cause dell'abnorme contenzioso fiscale?

Sicuramente esse sono molte e complesse, e vanno dalla gravosità della pressione fiscale, ai limiti della tollerabilità, alla complessità della legislazione, redatta quasi sempre in modo frettoloso e disorganico, pensando più alle immediate esigenze di gettito che a realizzare un sistema tributario organico in attuazione del principio costituzionale di capacità contributiva; dalle spesso approssimate tecniche di accertamento alla ricorrenza dei condoni che rendono quasi sempre consigliabile il ricorso, in attesa del prossimo provvedimento di clemenza.

Tra le cause, tuttavia, emergono con immediatezza e secondo una valutazione ispirata dal buon senso:

- la mancanza di certezza nelle regole che deve seguire il contribuente per adempiere correttamente al proprio dovere fiscale;
- la mancanza di un costruttivo dialogo tra fisco e contribuente nella fase di accertamento, che possa consentire alle parti di trovare dei punti di accordo per prevenire o troncane sul nascere le liti fiscali;
- le preclusioni, di vario genere, a rimediare agli errori compiuti dal fisco e dal contribuente.

Sono stati individuati ed esaminati criticamente alcuni strumenti che possano in qualche modo incidere sulle cause da ultimo indicate e ad essi sono stati dedicati i

documenti pregressuali sul tema della fiscalità.

Il primo problema, quello della mancanza di certezza del diritto tributario, è stato esaminato in un documento intitolato *"Esperienze e prospettive per l'introduzione del tax ruling in Italia"*.

Il documento parte da una constatazione: la complessità dei sistemi tributari è oggi una realtà necessaria a causa dell'evoluzione del mondo degli affari, ma complessità non vuol dire caoticità o approssimazione legislativa, che purtroppo caratterizzano l'attuale legislazione italiana.

Di quali strumenti dispone oggi il contribuente per interpretare ed applicare correttamente le norme fiscali che lo riguardano, evitando pesanti sanzioni?

Sicuramente è importante il contributo della dottrina, ma non è detto che l'Amministrazione Finanziaria condivida le interpretazioni dottrinali, le quali non offrono - al contribuente che le segue - alcuna certezza di evitare contestazioni da parte del fisco.

Anche la giurisprudenza ha un ruolo importante nell'interpretazione del diritto, ma si deve osservare come in materia tributaria, e in Italia in particolare, il suo ruolo per la fissazione di principi di interpretazione sia tutto sommato marginale. E questo a causa della rapidissima modifica della legislazione, che fa sì che una considerevole parte delle decisioni pubblicate riguardi controversie sorte su disposizioni non più in vigore; d'altro canto, stante la lentezza della giustizia italiana, un contribuente che spesso è chiamato ad applicare una disposizione poche ore dopo la sua emanazione non può attendere certo i dieci anni necessari perché vi sia una sentenza della Suprema Corte che interpreti la norma. Infine, la scarsità della giurisprudenza in materia fiscale rispetto al gran numero di controversie è dovuta alla ricorrenza dei condoni, che impedisce che questioni talora assai complesse vengano sottoposte all'esame dei massimi organi della giurisdizione tributaria, posto che prima di arrivarci il giudizio si estingue in seguito ad uno dei tanti condoni.

Rimangono dunque le interpretazioni amministrative - circolari e risoluzioni ministeriali - che in gran numero vengono emanate per risolvere problemi generali o particolari.

Ad esse viene dedicato il primo capitolo del documento, richiamando il concetto e l'origine storica della circolare e della risoluzione nel diritto amministrativo e nel diritto tributario, evidenziando tuttavia i grossi limiti in ordine alla loro efficacia, soprattutto nella prospettiva della tutela del contribuente che su di esse abbia fatto affidamento. E' noto infatti che gli uffici periferici possono procedere ad accertamenti in difformità da circolari e risoluzioni, e il contribuente che su di esse abbia fatto affidamento non è in alcun modo tutelato, dato che le interpretazioni amministrative non vincolano né il giudice né l'amministrazione; come pure le circolari e risoluzioni possono essere revocate e sostituite con altre che

* Collegio di Genova
Componente della Commissione
Studi del Congresso

affermano l'esatto contrario, con effetto retroattivo, dalla stessa amministrazione che le ha emesse, lasciando così "scoperto" il contribuente che aveva seguito la prima interpretazione ministeriale.

Vengono tuttavia segnalati alcuni orientamenti, per così dire "evolutivi", sulle interpretazioni ministeriali, come l'esclusione delle sanzioni amministrative quando l'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma sia dovuta alla loro contraddittorietà, o come l'esclusione delle sanzioni penali per errore sulla norma tributaria cagionato da interpretazioni ministeriali. Vengono altresì affrontati i problemi dell'impugnabilità delle risoluzioni ministeriali e della vigenza, nel diritto tributario, dei principi di buona fede e di tutela dell'affidamento del contribuente.

Il capitolo si conclude con le considerazioni finali sulla idoneità di circolari e risoluzioni a risolvere i problemi sopra evidenziati, sottolineando i gravi limiti e indicando alcuni spunti per un ripensamento dell'interpretazione ministeriale nell'esercizio della funzione impositiva.

Il secondo capitolo è dedicato all'istituto dell'interpello dell'Amministrazione Finanziaria da parte dei contribuenti, nel quale viene illustrata dettagliatamente la disposizione che lo regola, sia sotto il profilo sostanziale che procedurale; notevoli critiche vengono mosse a questo strumento, così come è oggi disegnato (ma non ancora attuato), per la sua idoneità a risolvere il problema della certezza del diritto tributario.

La seconda parte del lavoro è dedicata ad un'analisi comparativistica sui sistemi di *tax ruling*, e in particolare di *private ruling*. Con tale espressione anglosassone si intende la procedura vigente in molti Paesi in base alla quale il contribuente può sottoporre all'amministrazione fiscale una operazione economica che intende porre in essere, chiedendo quali tributi deve pagare, in che misura e quali adempimenti deve porre in essere. L'amministrazione risponde per iscritto al contribuente in tempi molto brevi - tale risposta si chiama appunto *ruling* o parere - e rimane vincolata alle indicazioni fornite, per cui il contribuente ha la certezza che, se seguirà il *ruling* (normalmente non è obbligata a seguirlo), nessuna contestazione gli verrà mossa dagli uffici fiscali. Sono stati esaminati i sistemi vigenti negli Stati Uniti, in Canada, Australia, Regno Unito, Olanda, Hong Kong, Svezia, Belgio e Francia, mettendo in evidenza per ciascuno di essi le fonti normative del *ruling*, le relative procedure, le questioni che ne possono formare oggetto, la sua efficacia giuridica, se ha o meno valore di precedente nei confronti dei terzi e se possa essere impugnato; sono fornite altresì notizie sulla Germania, Nuova Zelanda, India, Danimarca, Irlanda, Spagna, Austria, Svizzera e Lussemburgo.

Il documento si conclude con la sintesi delle esperienze straniere esaminate e con una articolata proposta di introduzione del *tax ruling* in Italia, esteso alla generalità dei tributi.

Al problema della mancanza di dialogo fra Fisco e contribuente vorrebbe porre rimedio la (re)introduzione del concordato in materia fiscale. E' stato quindi predisposto un documento intitolato "*Corsi e ricorsi del concordato fiscale*", nel quale si è cercato di dare un contributo propositivo e un giudizio sulle reali possibilità di successo della novella legislativa sull'accertamento con adesione. A tal fine è stato determinante lo studio dell'esperienza storica del concordato in Italia, a cui è stato dato ampio spazio nel documento: dal T.U. di ricchezza mobile del 1877 alla riforma Vanoni; dal t.u.i.d.



Adam Smith, l'economista che sosteneva la necessità di pagare le tasse per mantenere lo Stato a patto che il popolo riponesse fiducia nei suoi magistrati

del 1958 alla riforma tributaria degli anni '70; dalla controriforma della "Visentini-ter" alla legge Tremonti dello scorso anno. Tale indagine storica è stata accompagnata dall'esame dei metodi di accertamento dei redditi di impresa e di lavoro autonomo che si sono succeduti nel tempo e dei benefici e limiti dei diversi sistemi, i quali sono i presupposti operativi dell'imposizione concordata.

Ci si è soffermati sulla natura giuridica dello strumento, al fine di poterne cogliere tutta la sua portata ed è stata esaminata in dettaglio la disposizione sull'accertamento con adesione a regime, accennando invece al concordato di massa, provvedimento contingente e di scarso interesse sul piano propositivo. I limiti dell'istituto e i pericoli di un suo distorto utilizzo sono stati messi in particolare evidenza, per non pregiudicarne sin dalla nascita le potenzialità.

Non è mancato, neppure qui, uno sguardo oltreconfine dove si è potuto constatare che - almeno a livello di prassi - in quasi tutti i Paesi vige la possibilità di confronto e di accordo fra fisco e contribuente.

Le osservazioni finali si occupano dell'alternativa fra reddito effettivo e reddito medio-ordinario, nell'ottica dell'imposizione concordata, dei miti delle riforme e della propensione all'evasione ed è stato fatto un accostamento - forse audace ma che ci è parso significativo - fra imposizione concordata e democrazia.

La possibilità per il contribuente di porre rimedio ai propri errori è esaminata in un terzo documento, intitolato *"Il ravvedimento operoso"*, nel quale viene fatto un ampio ed approfondito esame dell'istituto, evidenziandone le linee evolutive, le potenzialità di applicazione, tanto ai fini delle imposte sui redditi che dell'Iva, i profili procedurali, i limiti operativi e le incongruenze, soprattutto a livello sanzionatorio. La dichiarazione integrativa è stata quindi inquadrata nell'ambito delle problematiche attinenti la dichiarazione fiscale, attraverso una lettura sistematica delle diverse disposizioni. Si è cercato quindi di evidenziare le cause del suo limitato utilizzo ed è stato infine fornito un contributo propositivo per un migliore e più efficace utilizzo dell'istituto.

Infine, il quarto documento è stato dedicato all'istituto dell'autotutela, la via attraverso la quale il fisco può - e dovrebbe - porre rimedio ai propri errori. Il lavoro è stato intitolato, un po' provocatoriamente *"Quale tutela dall'autotutela?"* per mettere in guardia dal rischio di un uso distorto, ovvero di un non uso dell'istituto, inquadrato prima nella teoria generale del diritto amministrativo e, in seconda battuta, mettendo in evidenza le peculiarità dello stesso nell'ambito tributario.

La scelta dei temi esaminati e degli strumenti trattati ha voluto rimanere nell'ambito della fase precontenziosa del procedimento d'imposizione: non si è quindi trattato della conciliazione giudiziale o dell'esame preventivo della controversia previsto dal nuovo contenzioso tributario. Ma le finalità sopra ricordate di migliorare il rapporto fra fisco e contribuente e, attraverso questo, di ridurre il contenzioso fiscale, possono essere raggiunte anche riducendo gli adempimenti inutili, semplificando, riducendo in alcuni settori e ridistribuendo l'imposizione, affinché la pressione fiscale gravi in modo più razionale sui diversi indici di capacità contributiva.

In una parola, dando attuazione ai famosi quattro principi dell'ottima tassazione che Adam Smith evidenziava già nel 1776 nella sua famosa *"Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni"*, che non sono mai troppo ricordati:

- 1) I sudditi di uno Stato devono contribuire a mantenere il Governo, in proporzione quanto più stretta possibile alle loro rispettive capacità, cioè in proporzione al reddito di cui essi rispettivamente godono sotto la protezione dello Stato...
- 2) L'imposta che ciascun individuo è tenuto a pagare deve essere certa e non arbitraria. Il tempo del pagamento, il modo del pagamento, la somma dovuta dovrebbero essere tutti chiari e semplici per il contribuente e per ogni altra persona...
- 3) Ogni imposta deve essere riscossa o nel modo in cui è più probabile che sia comodo pagarla per il contribuente...
- 4) Ogni imposta deve essere congedata in modo tale da sottrarre e da tenere fuori dalle tasche del popolo il

meno possibile oltre a ciò che fa entrare nel tesoro pubblico dello Stato. Un'imposta può sottrarre o tenere fuori dalle tasche del popolo molto più di quanto essa faccia entrare nel tesoro pubblico, nei quattro modi seguenti:

- in primo luogo, l'accertamento dell'imposta può richiedere un gran numero di funzionari, i cui stipendi possono assorbire la maggior parte del prodotto dell'imposta e le cui motivazioni possono imporre al popolo un'altra imposta addizionale;
- in secondo luogo, l'imposta può ostacolare l'industriosità del popolo e scoraggiarlo dal dedicarsi a certi rami di affari che potrebbero offrire mantenimento e occupazione ad un gran numero di persone; in tal modo essa, mentre obbliga il popolo a pagare, può diminuire o forse distruggere alcuni dei fondi che potrebbero metterlo in grado di pagare più facilmente;
- in terzo luogo, con le confische e le altre pene in cui incorrono gli sfortunati che cercano di evadere l'imposta senza riuscirci, essa può spesso rovinarli e quindi porre fine al vantaggio che la comunità avrebbe potuto ricevere dall'impiego dei loro capitali; un'imposta non assennata offre una grande tentazione al contrabbando, ma le pene per questo aumentano in proporzione alla tentazione: la legge, quindi, contrariamente a tutti i principi ordinari di giustizia, prima crea la tentazione e poi punisce coloro che vi cedono e inoltre inasprisce la punizione in proporzione alla stessa circostanza che dovrebbe certamente attenuarla, cioè alla tentazione a commettere il reato;
- in quarto luogo, assoggettando il popolo alle visite frequenti e all'odioso controllo degli esattori, l'imposta può esporlo ad un fastidio non necessario, alla vessazione e all'oppressione; e sebbene, a rigore di termini, la vessazione non sia una spesa, essa è certamente equivalente ad una spesa che chiunque sarebbe ben disposto a pagare pur di liberarsene...

Ma ancora Adam Smith ricordava che ad Amburgo le imposte venivano pagate "con grande fedeltà. In una piccola repubblica, dove il popolo ha completa fiducia nei suoi magistrati, è convinto della necessità dell'imposta per mantenere lo Stato e crede che tale imposta sarà fedelmente destinata a quello scopo, ci si possono aspettare pagamenti così coscienziosi e volontari".

Questo può essere considerato il quinto principio dell'ottima tassazione. Gli illeciti compiuti a danno della cosa pubblica non soltanto nuocciono alle casse dello Stato per i denari da essa sottratti dai disonesti, ma vi nuocciono cento volte di più, perché se viene meno la fiducia, se viene meno la convinzione che i denari dell'Erario siano destinati alle finalità pubbliche, ebbene lo Stato non si stupisca poi se non gli pervengono pagamenti "così coscienziosi e volontari". Questa è una grave responsabilità dei politici: per migliorare il rapporto fra fisco e contribuenti, occorre restituire a questi la fiducia e quel senso dello Stato che faranno sì che il pagamento dell'imposta, di cui nessuno è mai stato contento, sia almeno sentito come dovere a beneficio della collettività. E di questa funzione educativa i ragionieri commercialisti, da molti anni, se ne fanno carico.