

III Convegno annuale
ASSOCIAZIONE ITALIANA DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Milano, Università Luigi Bocconi, 25 e 26 settembre 2014



CRISI DEI METODI DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E PROSPETTIVE DI RIFORMA: INTRODUZIONE

di

Alessandro Giovannini

Università degli studi di Siena

Presidente dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto tributario

Sommario: 1. Introduzione: per una riforma tributaria di sistema. - 2. Il perché del tema di questo convegno: le nuove economie, le esigenze della finanza pubblica e il "vecchio" fisco. - 3. La "cassetta degli arnesi": su alcuni modelli e concetti teorici arrugginiti. - A) Sulle ricchezze apolidi, sul reddito "cartolare" come reddito effettivo e sull'opportunità di una sua determinazione *ex ante*. - B) Sulla relazione giuridica d'imposta, sull'interesse fiscale, sulla equiordinazione della posizione delle parti e sulla effettività delle tutele dei "beni della vita". - C) Sulla disponibilità dell'obbligazione e sulla discrezionalità amministrativa.

1. *Introduzione: per una riforma tributaria di sistema.* - L'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario ha scelto, per il suo terzo convegno annuale, un tema di stringente attualità: la crisi dei metodi di accertamento della capacità contributiva e le prospettive per una loro riforma.

Il convegno che si presenta vuole dare testimonianza, anzitutto, della **volontà e dell'impegno dell'Associazione** di mettere al **servizio** della comunità e delle istituzioni le **conoscenze** dei suoi oltre 130 aderenti. Nelle prossime settimane e nei prossimi mesi questo impegno si tradurrà in ulteriori occasioni di confronto per tracciare, in maniera concreta, nuove strade per **una vera stagione di riforma**, fatta non di interventi occasionali, asistematici o comunque limitati a singoli "spicchi" della disciplina esistente, ma di **interventi ampi e organizzati sistematicamente** su **nuove basi**, comprendenti, oltre all'accertamento, il sistema sanzionatorio, quello della riscossione, la disciplina sulle tutele e il sistema di diritto sostanziale.

Questo proposito - lo so bene - si intreccia con la legge delega n. 23 del 2014. Sulla strada indicata, del resto, si sono già incamminati **studiosi, associazioni** culturali ed economiche, **organismi costituzionali**. A livello europeo ed internazionale, poi, è un fiorire di progetti volti a ridisegnare le regole di tassazione e di ricerca della ricchezza.

Talvolta però - occorre avere l'onesta intellettuale di riconoscerlo - si tratta di **interventi puramente ricognitivi** o di mera **"manutenzione ordinaria"** del sistema attuale, alcuni di essi addirittura dall'impronta **conservatrice dello status quo ante** o riproduttivi, sotto mentite spoglie e arzigogoli linguistici, di **vecchi "arnesi", di interessi corporativi e di breve respiro**.

L'impegno dell'AIPDT non intende produrre inutili "doppioni". Piuttosto, **da un lato** e in primo luogo, vuole rappresentare uno **stimolo** a mettere insieme idee ulteriori e ulteriori forze creative; **da un altro**, vuole raccogliere e fronteggiare la profonda **preoccupazione** per un **sistema normativo** sempre più **caotico**, mal scritto e disorganico, con evidenti "buchi neri" e perciò

costosissimo nella gestione, foriero di **difficoltà applicative** e di **controversie** interpretative defatiganti, **lontano** dai venti che **dall'Europa** si alzano sul terreno della **tutela delle libertà**.

Si tratta, insomma, di **cambiare gioco e non più soltanto qualche regola del gioco**.

Ho inteso collocare sullo sfondo di questo convegno l'impegno che ho adesso descritto perché lo reputo – lo dico a costo di apparire *démodé* - un **dovere morale** che dobbiamo assolvere come comunità scientifica.

2. *Il perché del tema di questo convegno: le nuove economie, le esigenze della finanza pubblica e il "vecchio" fisco.* - I motivi concreti che sorreggono questo impegno, d'altra parte, sono gli stessi che hanno determinato la scelta del **tema del convegno** odierno.

Accanto alla preoccupazione, della quale ho detto, per un sistema normativo estremamente complicato e di difficilissima gestione, vi sono anche **motivi** che vanno "**oltre il diritto**".

A fronte di **ricchezze sottratte** in misura ingente alla contribuzione; di **esigenze di finanza pubblica** difficilmente comprimibili in maniera sensibile, a meno di non intaccare porzioni importanti di *welfare*; a petto di un **debito** statale crescente ed a stringenti **vincoli di bilancio**; di **cambiamenti epocali dell'economia** e della finanza domestica ed internazionale¹, ma a petto anche di una **elevata pressione fiscale** e di un **crescente aumento della popolazione e dell'età media di vita**, i metodi di verifica e determinazione della materia imponibile costituiscono fulcro essenziale per la **tenuta del sistema e per la redistribuzione della ricchezza**, nello spirito e in attuazione dei principi costituzionali di eguaglianza e solidarietà.

Le fondamentali scelte di sistema per la composizione armonica di queste esigenze competono soltanto alla politica nazionale ed europea. Noi possiamo contribuire con idee e progetti, consapevoli del fatto che l'armamentario tecnico oggi utilizzabile continua ad essere, nei suoi tratti portanti, quello introdotto con la **riforma degli anni settanta e pensato negli anni sessanta**². Sebbene elaborato da scienziati illuminati e da una dotta classe dirigente, esso mostra i segni del tempo e la sua inadeguatezza a fronteggiare i nuovi scenari dell'evasione e dell'elusione è un fatto difficilmente confutabile.

E non perché la crisi attenga ai singoli metodi in sé considerati: la **crisi**, come ho detto, riguarda parti consistenti del **sistema** e coinvolge tanto il diritto sostanziale, quanto quello procedimentale; tanto il diritto sanzionatorio, quanto quello delle tutele. Le problematiche relative all'accertamento sono soltanto una faccia, pure importante, del più ampio e parzialmente decadente prisma sistematico³.

È giunto il momento, allora, di ricercare **strumenti nuovi**, altri metodi da mettere in pista per soddisfare le esigenze delle quali si è detto.

¹ Gli studiosi che si sono occupati di questi argomenti, specie in economia e scienza delle finanze, sono molti. Per tutti, cfr. VISCO, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di Gerelli e Valiani, Milano, 1984, e più recentemente ID., *Audizioni nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale presso al VI Commissione del Senato della Repubblica*, 9 febbraio 2012, in *Senato.it.*, e ID., *Come dimezzare l'evasione in tre anni*, in *Nens.it.*; PICKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, trad. it. a cura di Arecco, Milano, 2014. Tra i tributaristi, LUPI, *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, 2012.

² AA.VV., *Stato dei lavori della Commissione per la riforma tributaria*, Milano, 1964.

³ GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, e ID., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Astrid*, 2014.

Di questi aspetti si occuperanno le quattro sessioni nelle quali si articola il convegno e per parte mia dirò quel che penso nelle “conclusioni” della giornata.

3. *La cassetta degli arnesi: su alcuni modelli e concetti teorici arrugginiti.* - Fin da adesso, invece, voglio mettere in evidenza alcuni **profili teorici**, fiducioso che troveranno riscontro nella sensibilità e nell’acutezza di riflessione di molti relatori e nel dibattito che questo convegno si augura di poter avviare.

E’ mia convinzione che sia giunto il momento non solo di apportare radicali cambiamenti al sistema normativo, ma di **ripensare** anche alcuni **schemi** o modelli **teorici** che hanno **condizionato** in **maniera pesantissima scelte** politiche e normative, percorsi giurisprudenziali e la prassi amministrativa degli ultimi decenni e che **rischiano di condizionare in maniera frenante scelte future**. Tra i molti profili, ne indico **tre**, che affronto in termini molto sintetici e quindi in maniera senz’altro incompleta.

A) Sulle ricchezze apolide, sul reddito "cartolare" come reddito effettivo e sull’opportunità di una sua determinazione ex ante. - Ho in mente, in primo luogo, gli schemi di rappresentazione ed individuazione del reddito accolti nella nostra legislazione, i quali non appaiono più adeguati né all’economia nazionale, né a quella internazionale.

Come ricordato recentemente dall’OCSE e in sede di G20, vi è l’urgenza di elaborare **nuovi criteri d’identificazione territoriale di grandi ricchezze, ormai apolide e dematerializzate**. Ad iniziare da quelle relative alle transazioni finanziarie, sostanzialmente prive di tassazione, per finire a quelle collegate al commercio elettronico o di produzione tecnologica, sfuggenti ai tradizionali criteri di ancoraggio al territorio dei singoli stati.

In discussione, dal punto di vista giuridico, è il concetto stesso di sovranità⁴.

L’altra urgenza, tutta interna al nostro ordinamento, è ripensare il **concetto di “effettività” del reddito**. E non perché si debba tassare un reddito inesistente o privo del requisito di realtà, ma perché i meccanismi di determinazione **contabile e cartolare**, sui quali si è finora retto il nostro sistema, oltre a produrre **costi rilevantissimi per i contribuenti e per l’amministrazione finanziaria**, non assicurano per nulla che la capacità contributiva dichiarata sia davvero effettiva.

Le stime sull’evasione riguardante l’economia legale lo dimostrano chiaramente. Per prospettare un esempio in positivo, poi, la legislazione IRES offre ulteriore testimonianza poiché, davanti a realtà economiche identiche, legittima la quantificazione del reddito in misura diversa a seconda dell’applicazione o non applicazione degli IAS.

Il **reddito, come l’effettività, sono concetti convenzionali** e come tali devono essere studiati e applicati.

Se si condivide questo punto di vista, allora, non diviene azzardato immaginare l’introduzione di **metodologie anticipate di determinazione della materia imponibile**, almeno per un’ampia platea di contribuenti: **anziché accertarla ex post, determinarla ex ante**. Progettare la contribuzione per il futuro, insomma, piuttosto che verificare a ritroso fatti dei quali si è persa la memoria storica ed innescare, così, controversie basate su indizi o prove e controprove diaboliche,

⁴ Cfr. TESAURO, G., *Sovranità degli Stati e integrazione comunitaria*, Napoli, 2006.

oppure verificare a ritroso interpretazioni normative applicate a fenomeni già palesati dal contribuente in dichiarazione.

Se, come io auspico, fossero finalmente introdotte metodologie *ex ante* di determinazione della materia imponibile, predicare la violazione dell'art. 53 della Costituzione con riguardo all'effettività sarebbe un fuor d'opera.

B) Sulla relazione giuridica d'imposta, sull'interesse fiscale, sulla equiordinazione delle posizioni delle parti e sulla effettività delle tutele dei "beni della vita". - Vi è un'altra figura teorica sulla quale occorre tornare con mente disposta ad accogliere nuove pulsioni ricostruttive: la **relazione giuridica d'imposta**.

Tentare una radicale riconciliazione con il **principio di realtà** del diritto e con il **principio di effettività della tutela** delle libertà: ecco che cosa oggi manca, secondo me, nel nostro modo di guardare al rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Il principio di realtà e quello di effettività, per come si sono sviluppati in altri paesi e nell'ordinamento comunitario ed internazionale e per come sono entrati negli studi di altri rami del diritto domestico, consistono in questo: nella **funzionalizzazione del sistema** alle **esigenze sostanziali** che esso stesso sistema deve soddisfare secondo le scelte consacrate nel diritto positivo. Così da mettere in **secondo piano il formalismo e le costruzioni astratte**, comprese **alcune situazioni giuridiche ingiallite** dal tempo, come l'interesse legittimo o il diritto potestativo⁵, che allontanano la **protezione effettiva ed immediata** di quelle esigenze e dei "**beni della vita**" che le incorporano⁶.

In diritto tributario le esigenze o gli interessi qualificati e i corrispondenti beni, costituzionalmente rilevanti, sono due, paralleli e tra di loro speculari: **percezione dei tributi** in ragione della capacità contributiva di ciascuno, secondo gli artt. 2, 3, 23, 81 e 53 Cost.; **tutela delle libertà del singolo**, ad iniziare da quella riconducibile al **diritto di proprietà**, garantito, nelle sue varie espressioni, dagli artt. 23, 41, 42, 43, 47 e dallo stesso art. 53 Cost.⁷.

Sono **beni equiordinati**, tanto in termini di garanzie costituzionali, quanto in termini di situazioni giuridiche soggettive e di interessi protetti corrispondenti a quegli stessi "beni della vita".

L'interesse fiscale, come bene "super primario", non esiste sul piano costituzionale. Un interesse assertivamente predicato come superiore poiché appartenente allo Stato è **incompatibile** sia col principio di capacità contributiva, sia **col principio d'eguaglianza**.

In tempi recenti mi sembra giunta a questa conclusione, superando precedenti arresti, anche la **Corte Costituzionale** con la sent. 11 ottobre 2012, n. 223. Per i giudici di palazzo della Consulta la "eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è, infatti, suscettibile senza

⁵ Tra i molti FALZEA, *Gli interessi legittimi e le situazioni giuridiche soggettive*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I, 679 ss.; BUSNELLI, *Dopo la sentenza n. 500. La responsabilità civile oltre il muro degli interessi legittimi*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I, 335 ss.; MOTTO, *Poteri sostanziali e tutela giurisdizionale*, Torino, 2012; CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, 2013, 143 ss.; MATTARELLA, *Pubblica amministrazione e interessi*, in aa.vv., *Il diritto amministrativo oltre i confini*, Milano, 2007, 114 ss.; GENTILI, *Il diritto come discorso*, in *Trattato dir. priv.*, a cura di Iudica e Zatti, Milano, 2013.

⁶ ROSS., *Tù - Tù*, ora in *Diritto e analisi del linguaggio*, a cura di Scarpelli, Milano, 1976, 165 ss.; ID., *Direttive e norme*, Milano, 1978, 194 ss.; OLIVECRONA, *Linguaggio giuridico e realtà*, in *Diritto e analisi del linguaggio*, cit., 239 ss. e ID., *Il concetto di diritto soggettivo secondo Grozio e Pufendorf*, in *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1972, 292 ss.. Si vedano anche gli autori richiamati nella nota precedente.

⁷ Cfr. GALLO, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, in *Giur. comm.*, 2010, 197 ss.

dubbio di consentire al legislatore anche il ricorso a strumenti eccezionali [...] ma è **compito dello Stato garantire**, anche in queste condizioni, il **rispetto dei principi fondamentali** dell'ordinamento costituzionale, il quale [...] **non può consentire deroghe al principio di uguaglianza**, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale". Come - aggiungo io - non può consentire deroghe a primari interessi raccolti in altre norme costituzionali, anche di fonte europea, ugualmente fondanti l'ordine costituito, come si deve dire per il diritto all'effettività della difesa, per il giusto procedimento e per il giusto processo.

L'interesse fiscale è dunque e finalmente **morto**, almeno nei termini nei quali lo avevamo finora conosciuto ed **ereditato dall'idea orlandiana di stato**.

Ebbene, intorno ai beni costituzionalmente rilevanti, per come prima indicati, ed alla **equiordinazione** delle posizioni giuridiche delle parti, **occorre riorganizzare** sia la disciplina dell'accertamento, del contraddittorio anticipato, degli interpelli e della *compliance*, sia quelle della tutela pregiudizionale e della tutela giurisdizionale.

Anche la **riforma delle tutele**, comprensiva della riforma processuale⁸, infatti, è un **cardine essenziale** e un paese ad avanzata civiltà giuridica, come il nostro, non può più affidarsi a strumenti ed **organi** dalle origini ottocentesche, superati dalle lancette della storia e senz'altro **inadeguati** a fronteggiare le nuove economie, la scala internazionale dell'evasione, i sofisticati mezzi di abuso del diritto e la complessità del sistema normativo, ormai fortemente intrecciato con quello europeo ed internazionale.

C) Sulla disponibilità dell'obbligazione e sulla discrezionalità. - Questo ragionamento ci conduce, dritti dritti, ad altri due concetti che esigono una profonda rivisitazione. Mi riferisco a quello **dell'indisponibilità dell'obbligazione** d'imposta ed a quello della **discrezionalità amministrativa**. Di questi argomenti mi sono occupato in altre occasioni e pertanto non intendo ripetere cose già dette⁹. Mi limito solo a queste scheletriche osservazioni.

Personalmente **non condivido la teoria dell'indisponibilità**. Non mi sembra convincente, di fronte al sistema giuridico attuale e nella progettazione di un sistema futuro continuare ad affermare che l'obbligazione tributaria, siccome obbligazione *ex lege*, radicata nell'art. 53 e ordinata dagli artt. 2 e 3 della Costituzione, non possa formare oggetto di rideterminazione "concordata".

Può darsi che mi sbagli, ma io credo che alla base della teoria sull'indisponibilità si ponga ancora **l'idea** che la potestà amministrativa, compresa quella impositiva, trovi unico mezzo di espressione nel **provvedimento autoritativo**, anche se sorretto dal consenso del privato; che il provvedimento, a sua volta, quasi fosse caratterizzato da una sorta di "**superiorità**" **assiologica**, sia l'unico strumento atto a perseguire l'interesse pubblico generale; e che, per questi motivi, anche i rapporti tra singolo e amministrazione siano indisponibili quanto alle situazioni giuridiche correlate.

Penso che le cose non stiano così o non stiano più così. Anzitutto, **l'indisponibilità della situazione giuridica non è un prius rispetto al diritto positivo**, né costituisce, per così dire, un crisma del diritto di credito tributario. L'indisponibilità in tanto esiste in quanto non vi è una previsione normativa che, preselezionando interessi pubblici tra di loro comparabili, consenta alla

⁸ Cfr. TESAURO, F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 328 ss.

⁹ Se si vuole, GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 87 ss., e prima ID., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 51 ss.

P.A. di rideterminare l'obbligazione seguendo criteri oggettivi e di rinunciare a successive fasi del procedimento, compresa quella processuale.

È necessario pertanto **distinguere** tra situazione giuridica soggettiva, potere pubblico e potestà, e interesse pubblico. Per me, infatti, mentre **il diritto di credito erariale è disponibile**, rimangono **senz'altro indisponibili il potere e la potestà, e l'interesse pubblico primario**.

L'indisponibilità e l'irrinunciabilità attengono al potere e alla potestà quali elementi strutturali dello Stato, dei suoi organi ed uffici. Irrinunciabile, poi, è il **pubblico interesse**, il quale deve essere sempre perseguito pure quando quel potere, declinato in potestà o funzione, si adatta a composizioni pattizie del credito. Il pubblico interesse, infatti, **rappresenta** non tanto o soltanto un valore, quanto un **bene giuridico** strettamente inteso, **causa stessa del potere impositivo**, ed è per questo che si erge a bene comune: questo sì, come detto, irrinunciabile e indisponibile.

È per questi motivi che occorre tornare a riflettere anche sul concetto di **attività vincolata e attività discrezionale** dell'amministrazione finanziaria. E non perché la disponibilità dell'obbligazione si debba accompagnare di forza ad un'attività discrezionale: possono senz'altro coesistere attività vincolata e disponibilità dell'obbligazione se è la legge a predeterminare interessi economici secondari e regole di valutazione. Ma perché può darsi che, ad obbligazione determinata e quindi, semplificando, una volta esercitata la potestà impositiva in termini vincolati, l'amministrazione sia ammessa a compiere una **ponderazione tra interesse primario**, rimesso alle sue dirette cure e coincidente con la **percezione corretta dei tributi** (art. 53 e artt. 2 e 3 Cost.), e **interessi economici secondari che la legge, pur individuandoli, non riconduce a criteri di valutazione predeterminati**. In questi casi si può forse parlare di discrezionalità, almeno secondo il significato che Massimo Severo Giannini attribuì a questa categoria, poi entrata nel nostro abbecedario giuridico.

Quel che deve essere chiaro, però, è **un profilo contenutistico, più che nominalistico**. Anche quando l'amministrazione compie o dovesse compiere siffatte comparazioni, gli **interessi** che è chiamata a verificare non possono che essere **tutti economici e tutti di fonte o d'impronta pubblicistica**: anche se valuta **situazioni** oggettive **riferibili ad un singolo contribuente**, non può considerare l'interesse egoistico o individualistico di questi, ma dove **verificare**, preliminarmente, se la **situazione** a lui riferibile sia comunque **espressiva di un interesse pubblico economico**, pur secondario rispetto a quello primario rimesso alle dirette cure dell'amministrazione stessa.

Entro questi confini, se il legislatore ritiene - come personalmente auspico possa avvenire in tempi rapidi - di dover offrire rilievo a più interessi pubblici che reputa pregevoli di protezione e si determina ad investire l'amministrazione del compito di verificarli comparativamente all'interesse primario suo proprio, **nessuno strappo costituzionale**, per me, può essere predicato.

E allora e conclusivamente, non solo la teoria dell'indisponibilità del credito non può più costituire barriera dommatica preclusiva, ma anche la categoria della comparazione dell'interesse primario e degli interessi secondari deve essere ripensata e inquadrata in una nuova luce costituzionale.



“Non bisogna toccare gli idoli: la doratura resta sulle mani”, ammonisce Flaubert in “Madame Bovary”. Un po' di coraggio, tuttavia, può non guastare!