

La collaborazione tra Agenzie fiscali e contribuenti ha acquisito una posizione autonoma tra le relazioni giuridiche dirette all'adempiimento del dovere tributario, e con l'attuazione della riforma fiscale è destinata ad assumere un rilievo ancora maggiore. La seconda edizione del libro cerca di dare risposta all'interrogativo se ci si trovi di fronte a un progresso effettivo, o alla riproposizione in altre forme dei consueti poteri di imposizione, e, come la precedente, è rivolta agli studenti e ai professionisti a cui interessi orientarsi nella materia.

GAETANO RAGUCCI

Professore ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Milano. È autore di monografie, tra le quali "La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali" (2013), e "Il contraddittorio nei procedimenti tributari" (2009), oltre che di numerose curatele e oltre 100 articoli pubblicati sulle riviste specializzate più prestigiose del settore. È Presidente dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, e avvocato in Milano.

€ ??,00



II
ed.

Gli istituti della collaborazione fiscale

G. Ragucci

Gaetano Ragucci

Gli istituti della collaborazione fiscale

Dai comandi e controlli
alla Coregulation

SECONDA EDIZIONE



Giappichelli

Premessa alla II edizione

Nel progetto di riforma tributaria, di cui si attende a breve la discussione in Parlamento, gli istituti della collaborazione occupano una posizione di rilievo. Da un lato, questo ne conferma la centralità nella regolazione di un rapporto d'imposta che si voglia basato su affidamento e buona fede. Dall'altro, consente di mettere a fuoco concrete linee evolutive di discipline che hanno sin qui dato buona prova nel contrasto dell'evasione, e che pertanto meritano una rinnovata attenzione.

Rispetto alla prima edizione, si sono dunque corrette imprecisioni e colmate lacune divenute anche per questo evidenti, e sono state accantonate prospettive di riforma non confermate dagli interventi, compiuti o prevedibili, sulla materia; mentre, per non appesantire l'esposizione, l'aggiornamento dell'apparato critico è stato contenuto nel minimo indispensabile. È invece rimasta ferma la tesi di fondo, per la quale alla base del processo di riorganizzazione del potere, che ha investito anche l'ordinamento tributario, operano fattori finanziari e tecnologici capaci di spiazzare le garanzie dello stato di diritto, sotto la cui protezione ha attecchito, e dato frutto, il concetto del tributo come adempimento di un fondamentale dovere di solidarietà.

Oggi la prevalenza di un fisco efficiente introduce nello svolgimento del rapporto di imposta automatismi e condizionamenti non riconducibili a chiare modificazioni della sfera giuridica del destinatario, su cui sia ammesso attivare un controllo giudiziale di legittimità. E la cui coerenza con quella idea di tributo può ancora essere assicurata, ma a condizione che li si regoli, e per quanto possibile li si risolva, in funzione della libertà del contribuente, senza la quale l'invocazione della solidarietà acquista altri, e ben diversi, significati. Per ottenere questo risultato, occorre sottoporre a verifica l'idea che il diritto tributario debba lasciare lo spazio all'amministrazione dei tributi, e liberarsi della superstizione che questo cambiamento non richieda il pagamento di un prezzo. L'esperienza ha dimostrato che

non c'è vero progresso che non comporti perdite definitive. Sotto la pressione di spinte tanto impellenti occorre evitare che tra queste vi sia anche la base costituzionale ed etica del consenso al tributo.

Come l'edizione precedente, anche quella che ora si presenta è destinata agli studenti interessati a completare lo studio dell'ordine istituzionale della materia, ma anche ai professionisti, per le possibili applicazioni pratiche che se ne possono ricavare. La si licenza con la speranza che possa essere utile agli uni e agli altri.

Milano, aprile 2023

GAETANO RAGUCCI

Premessa

I

La collaborazione tra Agenzie fiscali e contribuenti è il nuovo mantra del legislatore tributario. Le direttrici lungo le quali si collocano i principali interventi di riforma realizzati negli ultimi tre anni su questo fronte sono due: il rafforzamento del reciproco affidamento, e la riduzione dei controlli a posteriori sul corretto adempimento dell'obbligazione d'imposta.

La volontà di modificare il rapporto tra fisco e contribuente attraverso una serie coerente di misure ha assunto la consistenza di una precisa linea di politica legislativa. Come sempre accade nella materia tributaria, non si è però trattato di una opzione pubblicamente enunciata e discussa prima della messa in atto, per l'individuazione dei suoi punti di forza e degli inevitabili limiti. I nuovi caratteri della relazione tributaria sono, invece, venuti precisandosi per cenni, anticipazioni, integrazioni e conferme, secondo un disegno che si è reso riconoscibile solo a posteriori.

Non sono mancati commentatori che, stimolati anche dal richiamo dei vertici dell'Agenzia alla necessità di ricostituire su nuove basi il rapporto d'imposta, hanno già parlato di una generale tendenza evolutiva della disciplina formale dei tributi. Resta tuttavia da stabilire quali siano la consistenza e l'ampiezza del fenomeno; quali i valori che lo sostengono e ne possono dirigere gli sviluppi; quali le remore, i rischi e i limiti delle norme che lo governano perché non si converta in nuove e impreviste forme di imposizione, a cui i normali istituti di garanzia dello Stato di diritto non sappiano porre rimedio.

Lo studio che qui si presenta è nato dallo sviluppo dell'indagine del sistema punitivo tributario condotta con gli studenti del corso progredito di Diritto tributario della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Milano fino all'anno accademico 2015-2016. Ed è stato inizialmente sollecitato dalla necessità di rendere conto della direzione impressa dal legislatore delegato alla revisione del sistema delle sanzioni.

Ragionando per categorie interne al diritto punitivo, le misure adottate con il varo del D.Lgs. n. 156/2015 erano sembrate rispondere ai vincoli della giurisprudenza delle Corti europee sul divieto di bis in idem (sentenza della Corte EDU nella causa Grande Stevens, 4 marzo 2014), in quanto volte a regolare gli effetti dell'illecito amministrativo parallelo al reato, in modo da ricondurlo al di sotto della soglia di tollerabilità del livello complessivo di afflittività, che per il diritto UE avrebbe comportato la violazione del divieto, risolvendosi in una inammissibile doppia sanzione sul medesimo fatto (opzione poi legittimata dagli sviluppi della giurisprudenza europea, come poi sarebbe risultato chiaro dalle sentenze della Gran Camera della Corte CEDU A e B, 15 novembre 2016, e Corte di Giustizia, 20 marzo 2018 nella causa C-524/15).

Allargato l'orizzonte fino a considerare le nuove forme di collaborazione tra Fisco e contribuente, è però venuto alla luce anche un nesso tra la moderazione della risposta punitiva all'illecito tributario e l'apprestamento di meccanismi alternativi alla sanzione, che ne rendono in parte superflua l'attivazione. Interlocuzioni con l'amministrazione finanziaria che si attuano prima della realizzazione del fatto imponibile (interpelli: D.Lgs. n. 156/2015); integrazioni della dichiarazione fiscale e connesse misure di contenimento della risposta sanzionatoria degli illeciti oggetto di autodenuncia (ravvedimento operoso: L. n. 190/2014); accordi preventivi incidenti su fatti sottoposti alla potestà impositiva di diverse giurisdizioni statali (D.Lgs. n. 147/2015); forme di gestione consensuale del rischio fiscale realizzate attraverso interventi sull'assetto organizzativo dell'impresa (adempimento collaborativo: D.Lgs. n. 128/2015). A parte le differenze che distinguono istituto da istituto, si intravede il compimento di un progetto unitario, che va al di là di un'opera di riequilibrio dei poteri richiesta dai riconosciuti limiti delle tecniche di accertamento, e che sollecita un generale ripensamento di alcune categorie generali del ragionamento giuridico nella materia dei tributi.

Il tema è rilevante sotto molti punti di vista, non solo da quello di una ridefinizione dei profili istituzionali della materia. La verifica dell'ipotesi di lavoro che verrà precisandosi nel corso dell'indagine metterà in evidenza anche limiti strutturali e rigidità del sistema, che sollecitano interventi integrativi anche in settori fin qui non considerati dal legislatore.

Tra questi, l'insufficienza dell'attuale disciplina dell'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo tributario, di cui le società con personalità giuridica rispondono in via esclusiva in luogo dei trasgressori. La messa in discussione di questo profilo offre l'occasione per un confronto delle forme

di premialità associate all'accesso al regime del c.d. adempimento collaborativo con le soluzioni adottate dalla disciplina della responsabilità amministrativa da reato regolata dalla L. n. 231/2001, e rivela possibili progressi sul piano dell'elaborazione di una disciplina più adeguata alle finalità di conformazione positiva del trasgressore, implicite nella logica della tax compliance.

Lo svolgimento dell'assunto che pone l'amministrazione e il contribuente su di un rapporto di tendenziale parità svela anche il rischio di una lacuna di tutela direttamente proporzionale alla importanza e diffusione degli istituti che promuovono la collaborazione, a fronte di un processo tributario che continua a essere concepito come uno strumento di controllo a posteriori della legittimità di un elenco tendenzialmente chiuso di atti. Ne verrà un ulteriore stimolo alla riflessione sull'opportunità di introdurre forme alternative di definizione delle liti tributarie nella materia della tax compliance modellata sull'arbitrato, che il processo amministrativo consente già per le controversie relative a diritti soggettivi in cui sia parte una pubblica amministrazione.

Milano, luglio 2018

GAETANO RAGUCCI