

La crisi del rapporto d'imposta

di Alessandro M. A. Tropea

Dottorando di ricerca in Diritto tributario
Università degli Studi di Milano - Bicocca

ABSTRACT

In recent years, the Italian tax system has been characterized by the introduction of complex laws. This has complicated the way of fulfilling taxpayers' tax obligations. However, new tax obligations did not reduce tax evasion. Thus, taxpayers have felt these new tax obligations as an increase in the bureaucracy of taxable persons. Therefore, the current fiscal regulatory framework has put the public tax compliance report under strong strain.

Keywords: tax statement, tax obligation, administrative tax procedure, tax compliance, simplification tax regulation, tax evasion

SINTESI

Negli ultimi anni, l'ordinamento tributario italiano è stato caratterizzato da una stratificazione legislativa e regolamentare che ha complicato, oltre ogni ragionevole misura, il modo di assolvere gli obblighi tributari dei contribuenti. Per certi aspetti, i nuovi adempimenti fiscali non hanno conseguito l'obiettivo che il legislatore si era prefissato, ovvero quello di prevenire e ridurre il rischio di evasione fiscale. Tutto ciò è stato avvertito dai soggetti passivi come un ingiustificato aumento degli adempimenti burocratici, oltre a quelli già esistenti. Pertanto, l'attuale contesto normativo ha messo in forte tensione il rapporto pubblicistico di assolvimento dei tributi, intercorrente tra fisco e contribuente.

Parole chiave: rapporto d'imposta, obbligazione tributaria, procedimento amministrativo tributario, tax compliance, semplificazione tributaria, evasione

SOMMARIO: 1. Il procedimento di attuazione dei tributi – 2. L'attuale crisi del rapporto d'imposta – 3. L'exasperazione degli obblighi fiscali dei contribuenti. L'esempio dei nuovi adempimenti IVA – 4. Più adempimenti fiscali non necessariamente riducono il rischio di evasione – 5. Conclusioni

1. Il procedimento di attuazione dei tributi

Una buona legislazione tributaria deve essere razionale e semplice. Purtroppo, come noto, ciò è pura utopia. La realtà è ben altra, non solo in Italia, ma anche negli altri ordinamenti tributari dei Paesi a noi comparabili¹.

¹ Le analisi giuridiche sul tema sono pressoché ampie. Tuttavia, per una recente ricostruzione giuridica del sistema tributario italiano, si rinvia a R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Roma, 2017; G.M. ESPOSITO, *Il sistema*

Dallo studio delle scienze sociali, comunque, emerge che i contribuenti sarebbero disposti ad accettare tributi che appaiono irrazionali e non coerenti, ma non tollererebbero sistemi normativi di assolvimento degli obblighi tributari insensati e illogici².

Cioè, detto con parole semplici, i contribuenti potrebbero pure rassegnarsi all'imprecisione legislativa sul "quanto" pagare e sul "cosa" pagare, ma non accetterebbero dubbi normativi e procedurali sul "come" corrispondere i tributi³.

Ciò perché, se alla pressione fiscale insensata si aggiungesse anche un'attività amministrativa inefficiente, il contribuente sarebbe due volte vittima: nel senso che, come debitore, sarebbe sottoposto a tributi insopportabili e, come utente, godrebbe di servizi insoddisfacenti⁴.

Da troppo tempo, in Italia si sta assistendo ad una stratificazione normativa e regolamentare che ha complicato il modo di assolvere gli obblighi tributari dei contribuenti.

Per comprendere meglio le incongruenze dell'attuale sistema fiscale, è opportuno porre alcune premesse sulla natura giuridica del rapporto che intercorre tra la parte pubblica e la parte privata in materia di imposte⁵.

amministrativo tributario italiano, Milano, 2017; A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016.

² Così H.D. THOREAU, *La disobbedienza civile*, 1849. Si osservino anche, M. ALLINGHAM - A. SANDMO, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, Philadelphia, 1972, p. 139; C. CLARK, *Il mito della tassazione*, Roma, 1961, p. 11; M. CARMODY, *Future direction in tax administration or community confidence: the essential building block*, in C. EVANS - A. GREENBAUM (a cura di), *Tax Administration: facing the challenges of the future*, Sydney, 1998, p. 257; V. BRAITHWAITE, *Tax system integrity and compliance: the democratic management of the tax system*, in V. BRAITHWAITE (a cura di), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, 2003, p. 270; M. BALDINI - P. BOSI - P. SILVESTRI, *La ricchezza dell'equità*, Bologna, 2004, p. 261; V. FERRARI, *Diritto e società*, Roma, 2012, p. 67; G. TIEGHI, *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Napoli, 2012, p. 331.

³ Nello stesso senso, cfr. L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938, p. 181; A. HENSEL, *Steuerrecht*, Berlino, 1933, p. 39; E. BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, Tubinga, 1926, p. 111. Con riferimento agli aspetti decisionali delle autorità fiscali in materia di accertamento e riscossione dei tributi, cfr. J. BUCHANAN, *The limits of Liberty: between Anarchy and Leviathan*, Chicago, 1975.

⁴ Così G.M. ESPOSITO, *op. cit.*, p. 5.

⁵ Sui principi generali che presidiano il rapporto d'imposta, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, ed. XIII, Torino, 2017, p. 99; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, ed. X, Milano, 2017, p. 271; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Milano, 2017, p. 194; M.

L'ordinamento tributario non disciplina in maniera separata gli obblighi del privato di pagare i tributi e il corrispondente diritto dello Stato di esigere una somma.

Tali obblighi e tali diritti sono inseriti inscindibilmente in un più ampio contesto di leggi tributarie⁶, che derogano dalle "regole" di diritto comune, amministrativo, processuale.

Ebbene, questo è il rapporto giuridico d'imposta⁷, costituito dalle regole previste dall'ordinamento volte a garantire sia il soddisfacimento del diritto di credito dell'amministrazione finanziaria che l'adempimento del dovere di corrispondere i tributi del contribuente⁸.

Con tali norme si tende, dunque, ad evitare che il soggetto pubblico orienti la propria azione amministrativa alla massimizzazione (ingiustificata) del gettito da riscuotere e, all'opposto, che il soggetto privato tuteli (illegittimamente) l'intangibilità della ricchezza prodotta⁹.

In via del tutto generale, per appurare se un sistema tributario è semplice e razionale serve non solo analizzare il peso delle aliquote che gravano sull'imponibile, ma serve anche verificare la bontà delle leggi amministrative di

BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 335; A.F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017, p. 82; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 235; S. MULEO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p. 111; P. RUSSO - G. FRANSONI - L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, p. 96.

⁶ Sul tema, cfr. R. LUPI, *op. cit.*, p. 129. L'autore spiega, infatti, che l'obbligazione fiscale è da includere nella categoria delle obbligazioni pubbliche, dal momento che coinvolge un soggetto pubblico ed è funzionalizzata alla realizzazione di un interesse, anch'esso pubblico.

⁷ Per i temi oggetto di indagine, in dottrina, cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 9.

⁸ Con riferimento ai principi del giusto rapporto d'imposta, cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 272. Tra i più recenti lavori monografici sul tema, si rinvia a A. MARCHESELLI - R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, cit., p. 104; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 91.

⁹ In generale, gli ordinamenti tributari dei Paesi a cosiddetta economia occidentale attribuiscono alle rispettive amministrazioni finanziarie, oltre ai conosciuti poteri istruttori e di accertamento, anche una fondamentale funzione giustiziale. Con riferimento agli aspetti della funzione giustiziale dell'amministrazione italiana, cfr. M. CALABRÒ, *La funzione giustiziale nella pubblica amministrazione*, Torino, 2012; A. GIUFFRIDA, *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, 2012. Invece, con particolare riferimento agli aspetti tributari del tema, cfr. M. LOGOZZO, *L'Amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Allorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 831. Per una ricostruzione storica, invece, cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 117.

accertamento¹⁰ e di riscossione¹¹ dei tributi, all'interno delle quali, come detto, l'autorità fiscale e i contribuenti contemperano i contrapposti interessi¹².

2. L'attuale crisi del rapporto d'imposta

Cosa sta succedendo nell'ordinamento tributario italiano? È presto detto. Stiamo vivendo una fase delicata del nostro sistema di attuazione del rapporto d'imposta¹³.

Si era partiti, grazie all'idea di Vanoni, poi ampliata da Visentini, con l'incardinare in capo al contribuente tutti gli obblighi formali per l'attuazione dell'imposta, quali la dichiarazione dei presupposti, la liquidazione dei tributi e il versamento del debito¹⁴.

Difatti, con la Legge 11 gennaio 1951, n.25, al centro della fase applicativa dei tributi venne collocato il contribuente con la sua dichiarazione dei redditi¹⁵, mentre all'amministrazione finanziaria fu devoluto il compito di mero controllore.

Come ha rilevato la dottrina¹⁶, tutti gli interventi normativi successivi al 1951, passando anche per la Legge delega 9 ottobre 1971, n.825¹⁷, sono stati semplici perfezionamenti del c.d. autoaccertamento delle imposte di origine vanoniana.

¹⁰ Cfr. E. POTITO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011, p. 81; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difese del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 56; S. LA ROSA, *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 44; ID., *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1541.

¹¹ Cfr. G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, *passim*.

¹² Sul punto, G. FALSITTA, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, 1996, p. 211; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, ed. IX, 2015, p. 341.

¹³ Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 18; F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazione di diritto tributario*, in *Enc. giur.*, Milano, 2001. Per una ricostruzione storica dell'argomento, cfr. A. BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964.

¹⁴ Così G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 353. Si veda anche G. MARONGIU, *Dall'imposta al contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10651.

¹⁵ Cfr. M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, *passim*.

¹⁶ Per una attenta ricostruzione storica dell'opera riformatrice di Vanoni, cfr. G. RAGUCCI, *Ezio Vanoni. Giurista ed economista*, Milano, 2017; G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, Torino, 2017; F. FORTE, *Ezio Vanoni economista pubblico*, Roma, 2009; L. BERNARDI, *Finanza pubblica e riforme fiscali nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, p. 29.

¹⁷ Sul punto, F. GALLO, *La lezione di Bruno Visentini: la riforma tributaria*, in *Riv. guardia fin.*, 2017, p. 935.

Purtroppo, oggi, sulla base delle leggi introdotte negli ultimi anni, il predetto sistema parrebbe non più idoneo a garantire un sereno rapporto amministrativo tra la parte pubblica e la parte privata.

Non è un problema che riguarda la tecnica fiscale che sta alla base del sistema di autotassazione. Difatti, non sono qui messi in discussione l'autonoma valutazione dei presupposti da parte del contribuente, la dichiarazione dei valori economici e il versamento spontaneo dei tributi¹⁸.

La criticità del sistema dipende, invece, dalla forzatura legislativa che ha reso sproporzionati, rispetto al fine, gli oneri dichiarativi dei contribuenti a favore del fisco¹⁹.

Difatti, il c.d. "tasso di adempimento fiscale", chiamato anche *tax compliance*²⁰, è divenuto molto oneroso per tutti i contribuenti italiani, siano essi imprese che lavoratori autonomi; siano essi di grandi dimensioni che piccoli contribuenti.

Come si vedrà, all'incremento di complessità del sistema non corrisponde alcun vantaggio né per i contribuenti, in termini di maggiore equità sociale, né tantomeno per l'amministrazione finanziaria, in termini invece di maggiore capacità di aggredire le sacche di evasione²¹.

L'unico effetto che l'incremento degli adempimenti fiscali sta provocando è qualcosa di veramente singolare: i contribuenti non evadono più solo dalle imposte, ma iniziano ad evadere dalla *compliance*.

Infatti, da poco tempo, i soggetti passivi hanno iniziato ad organizzare le proprie attività economiche scegliendo, tra più alternative possibili, quelle che prevedono un basso "tasso di adempimento fiscale", quasi ignorando l'effettivo peso impositivo delle operazioni economiche che si accingono a svolgere.

¹⁸ Con riferimento alle attuali disposizioni normative in materia di assolvimento degli obblighi tributari, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, ed. XIII, Torino, 2017, pp. 97 ss; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, ed. X, Milano, 2017, pp. 372 ss.

¹⁹ Cfr. E. DI ROBILANT, *L'inaccettabilità del potere assoluto dello Stato in materia fiscale*, in AA.VV. (a cura di), *Fisco e libertà: un dispotismo mascherato*, Roma, 1981, p. 117; F. SANTAGATA, *Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta*, Napoli, 2009, p. 30.

²⁰ Cfr. L. STRAINESE, *La Tax Compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, pp. 61 e ss.

²¹ Cfr. R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., p. 64; N. D'AMATI, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Bari, 2012, p. 281.

3. L'exasperazione degli obblighi fiscali dei contribuenti. L'esempio dei nuovi adempimenti in materia di IVA

In via del tutto astratta, l'obbligazione tributaria²² può essere soddisfatta in tre modi diversi²³.

In primo luogo, come già evidenziato, il debito erariale può essere estinto per via dell'adempimento spontaneo del contribuente, il quale, dopo aver provveduto ad accertare i fatti impositivi e a dichiarare i valori economici ad essi corrispondenti, versa le imposte.

In secondo luogo, l'obbligazione, pur risultando dichiarata da parte del contribuente, può non risultare estinta per l'assenza del versamento spontaneo. In questa ipotesi, l'amministrazione finanziaria riesce a sapere dell'omesso (o parziale) versamento tramite il controllo automatico eseguito sulla dichiarazione trasmessa telematicamente²⁴.

Infine, come noto, l'obbligazione tributaria potrà essere rilevata dall'amministrazione finanziaria a conclusione di un procedimento di accertamento²⁵ di fatti imponibili, che, pur se realizzatisi, non sono stati dichiarati dal contribuente.

²² M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 47; M. TRIVELLIN, *Obbligazioni tributarie*, in *Enc. Treccani*, 2014.

²³ Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, ed. II, Bologna, 2011, p. 101; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, p. 199; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 91; A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 31; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 11; G.A. MICHELI - G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1979, XXIX, p. 409. Invece, in senso contrario, ritiene l'obbligazione tributaria come obbligazione di diritto privato F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. X, Torino, 1994, p. 297. Per una ricostruzione storica dell'istituto, cfr. M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, p. 6; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, p. 62. Quest'ultimo autore ha affermato che l'obbligazione tributaria deve essere considerata obbligazione di diritto pubblico e "non si può certo negare che, in difetto di una norma che disciplini l'obbligazione di diritto pubblico, si debba far ricorso, per colmare la lacuna, alle norme contenute nel codice civile".

²⁴ Per il controllo automatico della dichiarazione dei redditi si rinvia all'art. 36-bis, D.P.R. n.600/1973. Mentre, per il controllo automatico della dichiarazione IVA vedi l'art. 54-bis, D.P.R. n.633/1972.

²⁵ Per effetto dell'art. 29, comma 1, lett. b), D.L. n.78/2010, i provvedimenti di accertamento divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso. Sul tema, per tutti, cfr. A. CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, in C. GLENDI (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 45.

Ebbene, in questo contesto generale, il legislatore, al fine di salvaguardare l'interesse erariale tramite un maggior controllo "a distanza" dei contribuenti, ha introdotto nuovi adempimenti collegati alle prime due modalità di denuncia ed estinzione dell'obbligazione tributaria.

Sicché, a decorrere dal 1° gennaio 2017, sono stati introdotti particolari obblighi dichiarativi per i contribuenti, sia con riferimento al primo sistema di autoaccertamento e autotassazione, che al secondo procedimento di autoaccertamento sprovvisto del conseguente versamento.

Basti pensare ai recenti interventi normativi sull'IVA²⁶. Alla dichiarazione annuale IVA sono stati affiancati gli obblighi, in capo ai soggetti passivi, dell'invio telematico delle liquidazioni periodiche (c.d. LIPE)²⁷, dell'invio telematico dei dati delle fatture (c.d. spesometro)²⁸, dell'adozione della fattura elettronica per le operazioni rese verso la P.A.²⁹ e per le operazioni sanitarie (farmacie, dentisti e medici)³⁰.

Tali strumenti hanno dotato il fisco di una capacità di controllo "lampo" sui contribuenti, visto che l'amministrazione finanziaria riesce a conoscere, quasi in tempo reale, quali sono state le operazioni effettuate dal soggetto passivo e quanta IVA egli ha già versato, ancor prima che lo stesso abbia inviato la dichiarazione annuale IVA³¹.

²⁶ Per una compiuta analisi sui principi generali dei meccanismi applicativi dell'IVA, in dottrina, per tutti, M. LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, Milano, 2004.

²⁷ Cfr. art. 21-bis, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, introdotto dall'art. 4, comma 4, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, come modificato dall'art. 1, commi 916 - 932, L. 27 dicembre 2017, n.205 (c.d. Legge di Bilancio 2018).

²⁸ Cfr. art. 21, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, come modificato dall'art. 4, comma 1, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193. Per l'ultima modifica, cfr. art. 1, commi 916 - 932, L. 27 dicembre 2017, n.205 (c.d. Legge di Bilancio 2018).

²⁹ Cfr. art. 1, commi 209 - 213, L. 24 dicembre 2007, n.244; D.M. 3 aprile 2013, n.55. La Legge di Bilancio 2018 ha disposto l'obbligo di adozione della fattura elettronica anche per le operazioni economiche effettuate da privati a decorrere dal 1° gennaio 2019.

³⁰ Cfr. D.M. 3 aprile 2013, n.55; Agenzia delle entrate, Ris., 25 novembre 2015, n.98/E.

³¹ La Legge di Bilancio 2018, pur confermando i nuovi obblighi per i soggetti passivi IVA, quali l'invio telematico delle liquidazioni periodiche, l'invio telematico dei dati delle fatture, l'invio telematico della Comunicazione IVA, ha comunque avuto il pregio di razionalizzare il calendario degli adempimenti fiscali. Ciò dovrebbe consentire ai soggetti passivi di rispettare tali obblighi senza accavallamenti con altri adempimenti (art. 1, comma 932, L. 27 dicembre 2017, n.205).

Purtroppo, i nuovi obblighi dichiarativi non hanno eliminato, per il momento, gli adempimenti precedenti³². Anzi, con riferimento ad alcune informazioni fiscali, pare che l'amministrazione riceva due volte il medesimo dato.

È il caso dei Modelli INTRASTAT³³, i quali sono stati inizialmente abrogati, con riferimento agli acquisti intracomunitari ed alle prestazioni di servizi generiche³⁴, perché ritenuti una duplicazione degli obblighi LIPE e spesometro.

Ma, a distanza di qualche mese, è stata ripristinata la situazione precedente con una nuova norma³⁵: il legislatore, nel cancellare l'obbligo di trasmissione dei Modelli INTRA-2, aveva dimenticato che tali adempimenti sono statuiti dal Reg. CE n.638/2004³⁶ e, dunque, non sopprimibili dalla legge ordinaria di uno Stato membro.

All'incremento degli obblighi fiscali si sono aggiunte vere e proprie restrizioni dei diritti dei contribuenti: è stato limitato il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA ed è stato abbassato il limite di compensabilità dei crediti non subordinati all'apposizione del visto di conformità.

In particolare, per mezzo dell'art. 2, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n.50³⁷, il legislatore ha modificato l'art. 19, comma 1, D.P.R. n.633/1972, prevedendo che, per le fatture e le bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, il diritto alla detrazione IVA può essere esercitato *"al più tardi"* con la dichiarazione relativa

³² Ed invero, l'introduzione della LIPE e dello spesometro non hanno abolito altri precedenti adempimenti. Per esempio, gli ordini professionali, nel corso dell'anno 2016, in vista dell'introduzione dei nuovi obblighi, avevano suggerito al legislatore di abolire o, quantomeno, ridurre gli oneri previsti per la tenuta e la conservazione dei registri IVA, visto che dette informazioni vengono trasmesse periodicamente all'amministrazione finanziaria.

³³ Cfr. art. 50, comma 6, D.L. 30 agosto 1993, n.331.

³⁴ Cfr. art. 4, comma 4, lett. b), D.L. 22 ottobre 2016, n. 193; Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, 20 dicembre 2016, nota n.137063/RU.

³⁵ Cfr. art. 13, comma 4-quater, D.L. 30 dicembre 2016, n.244. Il c.d. Decreto Milleproroghe ha ripristinato l'obbligo di trasmissione dei Modelli INTRASTAT.

³⁶ Il Sistema INTRASTAT, statuito dal Reg. CE n.638/2004, è l'insieme delle procedure volte a garantire l'assolvimento di due importanti funzioni. In primo luogo, l'invio del Modello serve alle amministrazioni fiscali per controllare il versamento dei tributi a seguito degli scambi intracomunitari di beni e servizi effettuati tra operatori europei; in secondo luogo, i dati presenti nel Modello consentono alle autorità di predisporre le statistiche sullo scambio di beni effettuati tra gli operatori.

³⁷ L'art. 2, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n.50 è stato convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n.96.

all'anno in cui tale diritto è sorto³⁸. Quindi, è venuta meno la precedente formulazione dell'art. 19, che prevedeva l'esercizio del diritto alla detrazione entro il "secondo anno successivo".

Invece, per via dell'art. 3, comma 1, del richiamato decreto legge, oltre il limite di Euro 5.000,00, la compensazione dei crediti tributari è subordinata all'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni³⁹. Prima della modifica, l'apposizione del visto di conformità era obbligatorio per procedere alla compensazione di crediti tributari superiori ad Euro 30.000,00. Dunque, il passaggio da una soglia limite di Euro 30.000,00 ad una di Euro 5.000,00 rappresenta una vera restrizione del diritto all'autonoma compensabilità dei crediti fiscali dei contribuenti⁴⁰.

In questo contesto, i soggetti passivi, ma soprattutto i loro consulenti fiscali, spesso non hanno ricevuto dall'amministrazione finanziaria il sostegno tecnologico per l'elaborazione e l'invio dei dati fiscali⁴¹. Perciò, è capitato che, nel corso del 2017, i contribuenti si sono visti prorogare le scadenze degli adempimenti per i quali non si era trovata per tempo la giusta soluzione tecnologica⁴².

Riassumendo, la situazione che si è delineata per l'anno d'imposta 2017 è stata caratterizzata da tre circostanze particolari: da una parte, si è assistito all'incremento degli oneri dichiarativi in capo ai contribuenti; dall'altra, sono state

³⁸ Da ultimo, cfr. M. LOGOZZO, *Detrazione, rimborso e rettifica della dichiarazione IVA tra recenti orientamenti della giurisprudenza e nuove disposizioni*, in *Boll. trib.*, 2017, p. 1069.

³⁹ Precisamente, l'art. 3, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n.50 ha modificato l'art. 1, comma 574, L. 27 dicembre 2013, n.147. Sul punto, cfr. M. LOGOZZO, *op. ult. cit.*, p. 1072.

⁴⁰ Sul punto, cfr. G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010; S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006.

⁴¹ In piena scadenza di invio dello spesometro, il Ministero dell'Economia e delle Finanze è dovuto intervenire d'urgenza il 3 ottobre 2017 per coordinare, insieme a SOGEL, i problemi tecnologici dei gestionali dell'amministrazione finanziaria, i quali non erano in grado di dialogare con i software acquistati dai professionisti per eseguire le comunicazioni IVA. Per cui, i file scartati dall'Agenzia delle Entrate sono stati riammessi oltre il termine di scadenza previsto dalla legge. Sul punto, cfr. M. MOBILI - F. MICARDI, *Spesometro sotto processo. Sistema ancora il tilt*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 ottobre 2017.

⁴² Sempre con riferimento allo spesometro, si segnala che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nel corso del mese di settembre 2017, ha disposto quattro diverse date di scadenza e ben tre proroghe. Precisamente, con il D.P.C.M. del 4 ottobre 2017, il legislatore ha finalmente comunicato ai contribuenti che il termine per redigere ed inviare le comunicazioni dei dati IVA è stato fissato al 16 ottobre 2017. Questo continuo rinvio, a ridosso delle scadenze fiscali, ha segnato, ancora una volta, l'improvvisazione con cui il legislatore tributario ha agito nei confronti dei contribuenti nel corso dell'anno 2017.

introdotte nell'ordinamento severe restrizioni dei "diritti fiscali" dei contribuenti (limite di detraibilità IVA); infine, i privati hanno dovuto far fronte alla mancata assistenza tecnica da parte del fisco in prossimità delle scadenze⁴³.

Insomma, tutto il nuovo sistema di attuazione delle imposte, e dell'IVA in particolare, è recentemente apparso di così complessa attuazione tanto da disorientare e far cadere in errore anche i contribuenti più avveduti.

4. Più adempimenti fiscali non necessariamente riducono il rischio di evasione

Il legislatore, come già accennato, per giustificare l'introduzione dei nuovi adempimenti, ha dichiarato che ciò sarebbe stato funzionale a prevenire il rischio di evasione, che in Italia risulta essere molto elevato.

La considerazione senz'altro è vera, ma il metodo adottato per porre rimedio alla perdita di gettito non è apparso efficace nemmeno alla Corte dei Conti, oltre che agli operatori economici qualificati.

Precisamente, la Corte, mediante la Delibera del 26 luglio 2017, n.11/2017/G⁴⁴ in tema di utilizzo dell'anagrafe dei rapporti finanziari⁴⁵, ha messo in evidenza il fatto che i soggetti passivi sono stati sottoposti, soprattutto negli ultimi anni, ad adempimenti fiscali che non hanno soddisfatto alcun obiettivo⁴⁶, visto che la mole di dati trasmessi dai contribuenti, con periodicità molto ravvicinata, non è stata elaborata dall'Agenzia delle entrate per organizzare la lotta all'evasione⁴⁷.

⁴³ In tema di obbligo di informazione ed assistenza dei contribuenti da parte del fisco, cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 78; S. CIVITARESE MATTEUCCI - L. DEL FEDERICO, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010. Da ultimo, v. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, p. 193.

⁴⁴ Corte dei Conti, Sezione Centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, Deliberazione, 26 luglio 2017, n.11/2017/G.

⁴⁵ La Corte dei Conti, per mezzo della Delibera del 26 luglio 2017, n.11/2017/G, ha illustrato lo stato attuale del funzionamento dell'Anagrafe tributaria, come sancito dal D.P.R. 29 settembre 1973, n.605. In particolare, la Corte ha rilevato che l'Agenzia delle entrate non ha correttamente adempiuto all'obbligo normativo di organizzare e redigere le specifiche liste selettive per le analisi del rischio di evasione di tutto il territorio nazionale, come previsto, invece, dall'art. 11, comma 4, D.L. n.201/2011 e dall'art. 4, L. n.190/2014.

⁴⁶ Così R. RIZZARDI, *IVA: semplificazioni delle procedure a costo zero per il Fisco*, in *Fisco*, 2017, pp. 3724.

⁴⁷ Precisamente, la Corte dei Conti, con la richiamata delibera del 26 luglio 2017, ha affermato che "deve rilevarsi una grave inadempienza dell'Agenzia che non ha mai elaborato le previste liste

Dunque, la Corte ha concluso affermando che non c'è proporzione tra i doveri fiscali cui sono stati sottoposti i privati e l'azione di contrasto all'evasione da parte dell'amministrazione finanziaria.

La considerazione che se ne trae è che il presente contesto fiscale ha messo in forte tensione il rapporto pubblicistico di adempimento dei tributi, visto che le recenti leggi hanno previsto obblighi dichiarativi che incombono solo su contribuenti già "noti", mentre nulla dispongono contro gli evasori⁴⁸.

La questione può essere osservata sotto una diversa "luce" di carattere generale.

Il tema controverso non è tanto quello della "eccessività" degli obblighi tributari gravanti in capo ai contribuenti⁴⁹, in raffronto agli obiettivi perseguiti dal legislatore in termini di contrasto dell'evasione; ma piuttosto riguarderebbe la "posizione" che il contribuente è stato chiamato a rivestire in questo nuovo contesto normativo di attuazione dei tributi.

Sostanzialmente, come si evince dagli ultimi interventi legislativi, il soggetto passivo inizia ad essere concepito come un "partner" dell'amministrazione

selettive e le analisi del rischio evasione (...). È stato quindi, ad oggi, inattuato il chiaro disposto normativo [art. 11, comma 4, D.L. 6 dicembre 2011, n.201, convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n.214]".

⁴⁸ Così G. MARONGIU, *Dall'imposta al contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10651. Il tema dei gravosi doveri fiscali che incombono in capo ai contribuenti sono stati osservati dalla dottrina. Vedi, sul punto, P. BORIA, *Lo sciopero fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, p. 275; A. TURCHI, *Coscienti evasori. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale*, Milano, 2011, p. 11.

⁴⁹ Cfr. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017; G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, p. 1912.

finanziaria⁵⁰. Il che, per certi versi, potrebbe rappresentare un aspetto applicativo del principio di collaborazione tra fisco e contribuente⁵¹.

Tuttavia, questa nuova posizione non pare affatto equilibrata all'interno dello schema classico del rapporto tributario. Difatti, come già discusso, al contribuente viene richiesto, oltre di liquidare, dichiarare e versare l'imposta, anche di auto-controllarsi, inviando all'amministrazione finanziaria una mole di dati fiscali entro tempi ravvicinatissimi⁵².

A tale maggior onere fa da contraltare una crescente deresponsabilizzazione dell'amministrazione finanziaria, la quale si limita a svolgere il mero compito di verificare gli *alert* informatici che scaturiscono dagli errori formali commessi dal contribuente (*rectius*, dal suo consulente) in sede di dichiarazione di questo o quel dato fiscale.

Così operando si snatura il principio di collaborazione tra fisco e contribuente e, certamente, non si contrasta in maniera ragionevole l'evasione fiscale. Questo è il vero aspetto emblematico del "nuovo" rapporto d'imposta.

5. Conclusioni

Il modello di attuazione dei tributi attualmente in vigore non è da condannare, ma è solamente da riequilibrare.

⁵⁰ Il processo di armonizzazione delle politiche fiscali adottate dai Paesi membri dell'Unione europea passa anche attraverso l'uniformazione dei procedimenti applicativi dei tributi. Basti osservare i metodi applicativi dell'IVA, previsti dalla Direttiva 2006/112/CE, o i metodi applicativi dei dazi, previsti dal Codice Doganale dell'Unione europea Reg. UE n.952/2013, per comprendere che non solo l'Italia, ma anche altri ordinamenti europei stanno intensificando gli adempimenti fiscali, cui devono uniformarsi i soggetti passivi, al fine di consentire alle amministrazioni finanziarie un più incisivo controllo delle attività economiche. Sul punto, cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, ed. III, Milano, 2017, p. 217; M.C. FREGNI, *Osservazioni sul ruolo della dottrina giuridica e degli operatori pratici nelle scelte di politica fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, I, p. 391; S. DORIGO, *Il ruolo del diritto dell'Unione europea*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, p. 169; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 361.

⁵¹ Cfr. M. TRIVELLIN, *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2008, *passim*. Per una recente ricostruzione dell'argomento, cfr. A.F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017, p. 83.

⁵² Cfr. L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'Amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, I, p. 851.

Difatti, lo schema tradizionale del rapporto d'imposta, che vedeva l'amministrazione finanziaria chiamata a vigilare *ex post* sul corretto assolvimento degli obblighi tributari posti a carico dei contribuenti, si era rilevato scarsamente efficace al fine di contrastare gli illeciti tributari. Vi era l'esigenza di modificarlo⁵³.

Detto cambiamento è avvenuto con l'introduzione della telematizzazione del rapporto tributario⁵⁴. Però, se da una parte la telematica ha consentito ai controllori di conoscere quasi in tempo reale la posizione debitoria del soggetto passivo e, dunque, controllarne il regolare assolvimento, dall'altra ha provocato un considerevole incremento dei costi di *compliance* per i privati⁵⁵.

Tale incongruenza, come detto, potrebbe minare le basi per una corretta e leale collaborazione tra le parti del rapporto d'imposta⁵⁶.

Invero, il nostro sistema tributario è tra quelli più evoluti in termini di garanzie per i privati⁵⁷.

Difatti, anche per merito dello Statuto dei diritti del contribuente⁵⁸, vigono nell'ordinamento svariati principi generali a salvaguardia dei diritti dei privati⁵⁹, ma in nessuna disposizione si è fatto esplicitamente cenno alla tutela del contribuente contro l'inasprimento degli obblighi fiscali e contro il conseguente innalzamento

⁵³ Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, ed. V, Torino, 2017, p. 265.

⁵⁴ Sul punto, cfr. M. LOGOZZO, *La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica*, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Roma, 2015, pp. 119 ss.

⁵⁵ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 32. Praticamente, l'aspetto emblematico dell'attuale crisi del rapporto tra fisco e contribuenti sta nel fatto che il vigente ordinamento reputa "giusto" deresponsabilizzare (sempre più) l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Così, l'obiettivo cui punterebbe il legislatore è quello di vedere, da una parte, l'amministrazione finanziaria impegnata nell'inviare solamente le *lettere di compliance* e, dall'altra parte, il contribuente impegnato a riparare l'errore informatico commesso, magari, durante l'invio di chissà quale modello dichiarativo. Questa modalità di operare snatura il principio della "collaborazione" tra fisco e contribuente.

⁵⁶ P. CENTORE, *Il rapporto tra contribuenti e Amministrazione finanziaria deve trovare un equilibrio*, in *Riv. guardia fin.*, 2016, I, p. 377.

⁵⁷ G. FALSITTA, *Per un fisco "civile". Casi, critiche e proposte*, Milano, 1996, *passim*.

⁵⁸ Sul tema, per tutti, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, *passim*.

⁵⁹ Ed invero, grazie allo Statuto è stato possibile riscontrare nelle diverse leggi tributarie la nozione di giusta imposizione nei limiti della capacità contributiva del contribuente; la garanzia del giusto procedimento per l'accertamento dei debiti d'imposta; la previsione di forme di contraddittorio anticipato tra contribuente e amministrazione finanziaria; la previsione dei limiti alle funzioni di polizia tributaria delle agenzie fiscali contro le libertà dei contribuenti; così come altri principi generali che permettono oggi di definire civile la gestione del rapporto d'imposta tra fisco e contribuente

dei costi funzionali alla c.d. obbedienza fiscale⁶⁰. Generiche disposizioni sul tema si rinvencono nell'art. 3, comma 2, e nell'art. 6, comma 3, dello Statuto.

Il legislatore, per ben due volte, ha tentato di introdurre nell'ordinamento il principio della *"minimizzazione del sacrificio dei contribuenti nell'adempimento dei propri obblighi formali e di pagamento"*.

In particolare, ci si riferisce all'art. 6 della Legge di delega fiscale del 2003 e all'art. 7 della Legge di delega fiscale del 2014.

Entrambe le disposizioni, sostanzialmente, avevano delegato il Governo a provvedere, mediante decreti legislativi, alla revisione dei regimi fiscali e dei relativi oneri, invitando espressamente l'Esecutivo ad eliminare quelli superflui e quelli di scarsa utilità ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o, comunque, non conformi al principio di proporzionalità⁶¹.

Contrariamente agli auspici del Parlamento delegante, i Governi delegati nulla hanno disposto al riguardo e, dunque, è così svanita la duplice occasione (nel 2003 e nel 2014) di razionalizzare gli obblighi fiscali dei contribuenti⁶².

In definitiva, l'obiettivo della semplificazione dell'ordinamento tributario e, in particolare, del sistema di attuazione degli obblighi formali di dichiarazione e versamento dei tributi dovrebbe essere suggellato in un principio generale dell'ordinamento, che fissi le linee guida dalle quali il legislatore ordinario non dovrebbe discostarsene.

⁶⁰ Il tema del costo dell'obbedienza fiscale è stato ampiamente sviluppato in dottrina. In particolare, cfr. G. MARONGIU, *Quid agendum, tra emergenze e necessità di riforme*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10365; M. LECCISOTTI, *Il costo dei tributi*, Bari, 1995, p. 11; G. VESPERINI, *I costi dell'adempimento fiscale per le imprese italiane*, in G. DE CARPARIIS - G. VESPERINI (a cura di), *L'Italia da semplificare. Le regole e le procedure*, Bologna, 1998, p. 66; G. GHESSI, *I costi gestionali dei tributi*, in A. PEDONE (a cura di), *La questione tributaria. Analisi e prospettive*, Bologna, 1989, p. 339; M. FERRARA, *Verso la rivolta fiscale? Cittadini e tasse in Italia*, in AA.VV. (a cura di), *Biblioteca della libertà*, Torino, 1986, p. 198.

⁶¹ Cfr. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, cit., p. 112.

⁶² Cfr. G. MARONGIU, *Dall'imposta al contribuente*, cit., p. 10659. L'Autore, senza fraintendimenti, ha affermato che *"questa malattia ha ormai messo in crisi il rapporto tra le istituzioni e i cittadini alimentando un senso di disaffezione e di ripulsa verso tutto ciò che è pubblico perché uno Stato arcigno e tirannico lo si può combattere, uno Stato amico lo si serve, ma di uno Stato che non sa dire cosa vuole, in ultimo ci si disinteressa"*.

In effetti, vista la rilevanza, anche sociologica, che il tema della semplificazione tributaria rappresenta, esso dovrebbe essere sottratto alla “discrezionalità contingente” del legislatore. Ma questo implicherebbe quantomeno la previsione di una specifica disposizione nell’ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, visto che è difficile immaginare un intervento di rango costituzionale.