

Università degli Studi di Salerno
Facoltà di Scienze Politiche

Corso di Laurea Specialistica in
Scienza dell'Amministrazione e dell'Organizzazione

Diritto Tributario
A.A. 2007 – 2008

Riassunto dal testo

Diritto tributario – Parte Generale

Prof. D'Aniello

Studente: Aniello Spina – 1220300118

CAPITOLO PRIMO

LA POTESTÀ NORMATIVA TRIBUTARIA

1.1 DIRITTO TRIBUTARIO, DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE.

Il diritto tributario consiste nell'insieme di disposizioni e di principi concernenti il reperimento delle risorse finanziarie che, a titolo di tributo, servono a sostenere le spese pubbliche di una determinata collettività.

L'espressione "diritto finanziario" è utilizzata per indicare l'insieme di disposizioni giuridiche riguardanti l'insieme delle entrate e delle spese pubbliche; vi sono infatti anche entrate non percepite a titolo di tributo, ma ad esempio a titolo di canone o corrispettivo per cessione di beni e servizi, di dividendo di aziende pubbliche, di finanziamento etè.

Il diritto tributario si pone dal punto di vista delle regole e dei principi giuridici, mentre la scienza delle finanze studia i rapporti tra le tipologie di imposte e la situazione generale dell'economia (è quindi una scienza economica). La scienza delle finanze studia i rapporti tra livelli di tassazione e sviluppo economico, spesa pubblica, livelli dei tassi d'interesse ed altri fenomeni dell'economia generale e della politica economica.

1.2 DISPOSIZIONI COSTITUZIONALI SULLA PRODUZIONE DELLE NORME FISCALI: ART. 23 DELLA COSTITUZIONE E PRINCIPIO DI LEGALITÀ.

Anche il diritto tributario, come qualsiasi altro settore del diritto, serve contemperare esigenze contrastanti in modo da prevenire e risolvere i conflitti; in materia tributaria le esigenze da contemperare sono molte, come la necessità di risorse in capo a stato ed enti pubblici, la salvaguardia dell'integrità patrimoniale dei privati, il rafforzamento dell'apparato produttivo, l'occupazione, la certezza e stabilità dei rapporti giuridici, la semplicità degli adempimenti, la realizzabilità concreta del prelievo, l'omogeneità nel trattamento di situazioni analoghe, la meritevolezza sociale di determinati consumi o attività e così via.

Nel settore tributario sono però particolarmente temute le parzialità e le discriminazioni che si verificherebbero se i pubblici poteri potessero stabilire, caso per caso, chi e come far contribuire al finanziamento delle spese pubbliche.

Abbiamo visto per quale motivo la misura della partecipazione alle pubbliche spese è una scelta politica che non può avvenire di volta in volta ad personam, ma deve discendere da una disciplina generale. L'esigenza di uniformità e di disciplina generale della prestazione tributaria è sentita anche negli stati

totalitari, quantunque la relativa disciplina provenga in tal caso dal potere esecutivo, anche perché in ipotesi il parlamento potrebbe non esistere o essere ridotto a funzioni meramente simboliche.

Gli stati democratici sentono però anche il bisogno di evitare un uso strumentale della fiscalità da parte del governo; quest'ultimo potrebbe infatti, anche attraverso disposizioni riguardanti categorie generali di contribuenti, facilitare i gruppi sociali a lui favorevoli e a penalizzare quelli contrari.

Per questo motivo l'introduzione, l'abolizione o la modifica dei tributi, nell'ordinamento dei principali paesi sviluppati, deve avvenire per legge.

Quanto sopra spiega perché di solito, nei paesi sviluppati e democratici, esistono disposizioni costituzionali sul modo di produzione della legislazione tributaria. Il principio di legalità nell'imposizione tributaria è sancito, nella nostra costituzione, dall'articolo 23, secondo cui *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

L'art. 23 contiene quindi quella che la dottrina costituzionalistica definisce una “riserva di legge”, nel senso che le scelte di politica fiscale sono riservate al legislatore, senza che il potere esecutivo possa appropriarsene. Il potere esecutivo è infatti espressione di maggioranze politiche, mentre solo il parlamento assicura la rappresentanza dei cittadini nel loro complesso.

Nell'art. 23 il riferimento alla “legge” sottintende qualsiasi atto avente forza di legge, cioè leggi in senso formale, decreti legge e decreti legislativi. La distinzione tra questi tre atti aventi forza di legge si basa sulle loro modalità di emanazione, nelle quali comunque il parlamento gioca un ruolo determinante.

La legge in senso formale è infatti emanata seguendo l'ordinaria procedura parlamentare di approvazione, che prende le mosse da un disegno di legge, di iniziativa parlamentare o governativa, e nel cui esame hanno un ruolo fondamentale le “commissioni parlamentari”.

Nel decreto legislativo, anch'esso emanato dal governo, l'intervento parlamentare avviene a monte, in quanto il parlamento approva una legge delega, che fissa principi e criteri direttivi (art. 76 cost.). In base a questa legge delega, e seguendone i principi e criteri direttivi, il governo deve regolamentare la materia nei dettagli, emanando un “decreto legislativo”. Affinché tale procedimento non esautorino il parlamento, dando luogo a un “governo-legislatore”, occorre che la legge delega sia sufficientemente determinata e il periodo di tempo per l'esercizio della delega stessa sia ragionevolmente limitato; naturalmente il decreto legislativo (detto anche “legge delegata”) dovrà mantenere le sue scelte politiche all'interno dei binari tracciati dalla delega, perché altrimenti incorrerebbe in una illegittimità costituzionale.

In diritto tributario la legislazione delegata è molto frequente, per l'inadeguatezza dei ritmi parlamentari alle lunghe discussioni specialistiche che la materia richiede. Il parlamento riesce ad

esprimersi solo sulle scelte di fondo, aventi rilevanza politico generale, che stanno alla base delle modifiche legislative, e non a caso le riforme tributarie del 1972/1973, nonché quelle del 1997-1998, hanno tutte seguito il sistema della legislazione delegata.

Un ulteriore esempio di legislazione delegata in materia fiscale è rappresentato dalla redazione dei cosiddetti “testi unici”, con l’obiettivo di ordinare, unificare e razionalizzare disposizioni spesso contraddittorie, scarsamente sistematiche e collocate in leggi diverse. Avendo natura di ordinario decreto legislativo, il testo unico può contenere, salvo il rispetto della legge di delega, modificazioni innovative rispetto alla legislazione precedente.

Il decreto legge è un atto emanato dall’esecutivo in casi di necessità e di urgenza, che acquista forza di legge con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, ma che è destinato a perdere efficacia se non convertito in legge dal parlamento entro 60 giorni. Si tratta di un atto frequente in materia fiscale, specie per impedire manovre speculative durante i lunghi tempi necessari per discutere le leggi in senso formale.

I decreti legge non convertiti cessano di avere efficacia sin dall’origine (ex tunc), ma i rapporti giuridici sorti in base al decreto non convertito possono essere regolamentati con legge in base all’art. 77 u.c. della costituzione; tali rapporti vengono talvolta “fatti salvi” con una formula stereotipa estremamente ambigua.

Quanto precede consente di affermare che il controllo del parlamento sulla legislazione tributaria opera soprattutto sulle scelte politiche di fondo. Per quanto riguarda tutti i notevoli tecnicismi della normativa fiscale, il vero protagonista della redazione dei testi normativi è il ministero delle Finanze.

L’articolo 75 della costituzione vieta il referendum abrogativo in materia tributaria. Le ragioni di tale divieto sono abbastanza intuitive, e sono sintomo di una sfiducia del legislatore costituente verso la maturità del corpo elettorale; alla base di tale divieto c’è infatti il timore di referendum demagogici, che suggestionerebbero l’elettorato con la promessa di riduzione delle imposte.

Precisiamo che il divieto di referendum, come recentemente ribadito dalla corte costituzionale in occasione della richiesta di referendum sull’abolizione del sostituto d’imposta, riguarda anche norme che disciplinano l’attuazione del prelievo.

Un ulteriore limite alla potestà normativa tributaria è il divieto, sancito dall’articolo 81 della costituzione, di introdurre nuovi tributi con la legge di approvazione del bilancio statale. Tale divieto viene però di solito aggirato approvando tale legge subito dopo alcune “leggi di accompagnamento” alla manovra annuale di bilancio, come la ed. “legge finanziaria”.

1.3 LE LEGGI REGIONALI E QUELLE STATALI IN MATERIA DI TRIBUTI LOCALI: I MARGINI DI AUTONOMIA NORMATIVA DI REGIONI, PROVINCE E COMUNI.

La potestà normativa tributaria è esercitata in misura prevalente dallo stato, ma alcuni aspetti della normativa tributaria sono disciplinati anche dagli enti locali.

Per quanto riguarda le regioni a statuto ordinario va tenuto presente l'art. 119 della costituzione, secondo cui tali enti *“hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della repubblica”* e secondo cui alle regioni *“sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali”*. La legge 281/1970, sull'autonomia regionale, ha adottato una tesi abbastanza restrittiva nella sostanza, avendo dato un contenuto più che altro simbolico alle leggi regionali in materia tributaria. La legge 281 suddetta ha disciplinato alcuni tributi qualitativamente e quantitativamente trascurabili, in materia di concessioni regionali e di occupazioni di spazi e aree pubbliche, che potevano essere istituiti con legge regionale. Il principio della potestà normativa tributaria delle regioni è stato quindi mantenuto, ma circoscritto dal legislatore ordinario in limiti molto ristretti.

Quanto agli altri enti locali, non dotati costituzionalmente di potestà legislativa, cioè comuni e province, essi possono esercitare una ristretta sfera di autonomia solo negli spazi loro riservati dalle imposte locali, introdotte con legge statale, secondo quanto diremo qui di seguito.

Il rafforzamento di un sistema di tributi locali, da più parti auspicato e per molti aspetti realizzato, è quindi avvenuto senza attribuire agli enti locali la potestà di legiferare in materia. Ed infatti i principali tributi locali esistenti nel nostro ordinamento sono stati introdotti e disciplinati con legge statale; persino l'Irap, neo istituita significativa imposta regionale, è stata introdotta con legge statale, ferme restando le generali prerogative dell'ente locale in tema di fissazione dell'aliquota.

1.4 LE FONTI COMUNITARIE (DIRETTIVE E REGOLAMENTI DELL'UNIONE EUROPEA) E I TRATTATI INTERNAZIONALI.

L'inserimento dell'Italia in sistemi economici largamente sovranazionali, e l'esistenza di organizzazioni internazionali, come l'unione europea, condizionano sotto vari profili l'esercizio della potestà normativa tributaria.

L'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea condiziona anche da un punto di vista giuridico formale l'esercizio della potestà normativa tributaria. I condizionamenti operano soprattutto in negativo, cioè nel divieto di introdurre discriminazioni tributarie a carico di soggetti esteri o comunque di condizionare la neutralità nell'allocazione degli investimenti all'interno dell'Unione Europea; tanto è vero

che molte agevolazioni fiscali, prime tra tutte quelle territoriali (come quelle sul mezzogiorno d'Italia) sono spesso soggette a censure da parte degli organi dell'Unione Europea.

1.5 LA RELATIVITÀ DELLA RISERVA DI LEGGE E LE FONTI NORMATIVE SECONDARIE (REGOLAMENTI, DECRETI MINISTERIALI E DELIBERAZIONI DEGLI ENTI LOCALI).

Abbiamo già rilevato, al precedente paragrafo, che il principio di legalità, ed il connesso controllo parlamentare sulla normativa tributaria, sono fondamentali per le scelte di fondo, ma dispersivi per i numerosi aspetti di dettaglio diffusi nella normativa tributaria. Ciò consente di disciplinare alcuni aspetti sostanziali e procedurali dei tributi con atti non aventi rango legislativo, bensì regolamentare. Questa disciplina regolamentare attiene spesso alla procedura, ad esempio alle modalità di dichiarazione, riscossione, individuazione delle categorie di contribuenti da controllare.

La regolamentazione secondo fonti normative prive di carattere legislativo è ammessa dalla giurisprudenza e dalla dottrina, che hanno elaborato la categoria delle "riserve relative di legge" contrapposte alle "riserve assolute", dove l'intera disciplina va stabilita dalla legge; le preoccupazioni del legislatore costituente per l'invadenza del potere esecutivo rilevano solo per gli aspetti strutturali di determinate materie, che devono essere individuati per legge. Su aspetti di rilievo politico secondario, o di eccessivo dettaglio, nulla vieta alla legge di demandare all'esecutivo una regolamentazione più specifica.

Orbene, la riserva di legge di cui all'art. 23 non è assoluta, ma "relativa". Si ritiene perciò che una prestazione patrimoniale sia "imposta in base alla legge" quando questa predetermina sufficientemente i soggetti passivi, il presupposto dell'imposta, i principali criteri per la determinazione dell'imponibile, i criteri per passare dall'imponibile all'imposta, di solito basati su un'aliquota o una fascia di aliquote, e infine le sanzioni. Ne discende che sarebbe incostituzionale, per violazione dell'art. 23, una legge che non predeterminasse i suddetti elementi.

Le esigenze di garanzia rispetto al potere esecutivo, alla base dell'art. 23, sono quindi soddisfatte quando le principali scelte di politica tributaria passano al vaglio del parlamento. Una volta rispettato questo principio, è molto sentita, specie negli ultimi anni, l'importanza della cd. "delegificazione" di aspetti secondari o di dettaglio, dove non è opportuno si intromettano norme legislative. È di solito la legge stessa ad indicare le questioni di dettaglio su cui deve intervenire il governo, e la tipologia di atto normativo da utilizzare.

Il rapporto tra leggi e regolamenti delegati è a prima vista simile a quello, descritto al paragrafo 2 tra leggi di delegazione e decreti legislativi. Anche il regolamento esprime, sia pure in un ambito decisamente minore, preferenze politico amministrative e simili scelte di opportunità. Non si tratta di scelte politiche sulla distribuzione delle spese pubbliche tra i cittadini, bensì di scelte (anch'esse in senso lato "politiche") tra la semplicità, la gestibilità applicativa e la logicità economica delle soluzioni adottate. Al regolamento viene così attribuita una "competenza esclusiva" su questioni tecniche, che è in realtà (entro limiti abbastanza modesti) attribuzione di potere in senso proprio, ed è sindacabile solo nello schema del vizio logico-tecnico e giuridico; ad esempio quando dai criteri tecnici traspare la scelta di penalizzare o agevolare un certo settore, scelta cui il ministero non era abilitato.

Il regolamento deve rispettare la legge, senza disciplinare questioni che non gli erano state attribuite. Per i regolamenti è inammissibile la questione di legittimità costituzionale, ed essi possono invece, se ritenuti illegittimi, essere disapplicati dal giudice tributario, limitatamente al caso deciso. L'annullamento erga omnes, cioè con efficacia generale, dei regolamenti illegittimi deve invece essere richiesto al giudice amministrativo (TAR).

La relatività della riserva di legge spiega anche i poteri degli enti locali nel disciplinare alcuni aspetti delle imposte di loro pertinenza, come ad esempio la fissazione delle aliquote dell'ICI e gli altri aspetti trattati al paragrafo 3 (non confligge cioè col principio di legalità la fissazione delle aliquote di tributi locali, introdotti per legge statale, con atti dell'ente locale interessato).

Anche l'interpretazione proveniente dal ministero delle finanze, nelle circolari o risoluzioni ministeriali, va distinta dalle fonti del diritto tributario; si tratta infatti di atti interpretativi, la cui importanza deriva dalla provenienza da una parte in causa, dal principio gerarchico secondo cui è organizzata l'amministrazione finanziaria e dalla tutela dell'affidamento.

1.6 L'ART. 53 DELLA COSTITUZIONE E LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA TRA GARANTISMO E SOLIDARISMO.

Per secoli i teorici del diritto si sono domandati se si potesse configurare un insieme di principi che anche il legislatore dovesse rispettare, e si sono chiesti in base a che cosa potesse essere spiegata razionalmente l'ostilità verso leggi "inumane", "ingiuste" ecc..

La nostra costituzione contiene una disposizione esplicita sul contenuto della legislazione tributaria, il ben noto articolo 53, secondo cui *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"* e *"Il sistema tributario è improntato a criteri di progressività"*.

L'articolo 53, nel dirigersi al legislatore, svolge prima di tutto una funzione garantista, nel limitare il concorso alle pubbliche spese a quanti pongano in essere fatti che siano indici di "capacità contributiva", cioè economicamente valutabili. Sotto questo profilo il primo comma dell'art. 53 deriva storicamente dall'art. 25 dello Statuto Albertino del 1848, vigente come noto fino alla costituzione repubblicana, secondo cui la contribuzione ai carichi dello stato doveva avvenire "in proporzione dei propri averi".

Gli indici economicamente valutabili possono essere molteplici, come un patrimonio, un incremento patrimoniale (cioè un reddito), una spesa per consumi o investimenti, un atto giuridico economicamente valutabile (assicurazione, mutuo, etc.) e te. Sarebbero invece incostituzionali imposte su fenomeni non suscettibili di valutazione economica, come lo stato civile di una persona, o imposte "capitarie", cioè basate sulla richiesta di un tributo ad ogni capofamiglia, per il solo fatto di esistere e a prescindere da qualsiasi manifestazione di ricchezza.

Accanto alla suddetta funzione garantista, l'art. 53 ribadisce anche i doveri di solidarietà economica e sociale sanciti dall'art. 2 della costituzione. Sotto questo profilo l'art. 53 ribadisce che i doveri politici di solidarietà sociale includono anche quello di contribuire alle spese pubbliche in base alla capacità economica, a prescindere da quanto si riceve in termini di servizi pubblici, divisibili o indivisibili. Ciò si inquadra nel disegno perseguito dall'art. 3 della costituzione, sulla rimozione degli ostacoli economico sociali che limitano di fatto l'uguaglianza tra i cittadini e quindi il pieno sviluppo della persona umana.

Nel suo complesso, pertanto, l'art. 53 comma 1 svolge una doppia funzione, da un lato prescrivendo al tributo una base economicamente valutabile, e dall'altro sancendo doveri di solidarietà, che per concretizzarsi hanno comunque bisogno di ordinarie leggi d'imposta.

Benché letteralmente l'articolo 53 non distingua tra cittadini, residenti, ecc, la possibilità di imporre tributi anche a non residenti è subordinata ad una manifestazione di ricchezza collegata col territorio statale.

1.7 IL GIUDIZIO DI COSTITUZIONALITÀ DELLE DISPOSIZIONI FISCALI, LA DISCREZIONALITÀ DEL LEGISLATORE E LE TENDENZE RESTRITTIVE DELLA CORTE COSTITUZIONALE.

Nel valutare il principio di capacità contributiva, i primi commentatori si chiesero se la relativa disposizione costituzionale avesse natura programmatica, alla stregua di quelle secondo cui la Repubblica "promuove lo sviluppo della cultura", "ripudia la guerra", oppure natura precettiva, alla stregua di quelle che vietano la pena di morte o sanciscono la segretezza del voto.

Più complesse sono le valutazioni tese a stabilire se il legislatore ordinario abbia rispettato il

precetto costituzionale ed al riguardo occorre partire dal presupposto che il giudizio di legittimità costituzionale attiene al corretto esercizio di un potere politico ampiamente discrezionale, tanto è vero che si parla di “discrezionalità politica del legislatore” per sottolinearne la maggiore ampiezza rispetto alla discrezionalità amministrativa.

1.8 PROGRESSIVITÀ E AGEVOLAZIONI: DISCUSSIONI ATTUALI IN TEMA DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVITÀ.

Le finalità solidaristiche alla base dell'art. 53 si rinvengono anche nel riferimento alla “progressività”, consistente in un'imposizione proporzionalmente maggiore man mano che la base imponibile aumenta. Sotto questo profilo si nota una evoluzione dell'art. 53 rispetto al già citato art. 25 dello statuto albertino, secondo cui la contribuzione doveva essere effettuata “in proporzione agli averi”, con un richiamo indiretto, ma univoco al principio di proporzionalità; l'art. 53 ha sostituito tale espressione con quella secondo cui la contribuzione deve avvenire “in ragione” della propria capacità contributiva, aggiungendo, nel successivo comma 2, anche il riferimento espresso alla progressività.

Il riferimento alla progressività riguarda comunque il “sistema tributario” nel suo complesso, cioè l'insieme complessivo dei tributi, la maggior parte dei quali può essere “proporzionale” purché esistano significative imposte progressive; l'imposta che assicura da sola la progressività del sistema è l'IRPEF, e sono progressive anche l'INVIM, e l'imposta sulle successioni.

Pragmaticamente, numerosi stati, tra cui l'Italia, hanno escluso dai regimi progressivi i redditi maggiormente volatili, esposti alla concorrenza fiscale internazionale, sottoponendoli a regimi sostitutivi più blandi. Analoghi provvedimenti vengono presi per i redditi d'impresa, in modo da attrarre investimenti esteri, o quantomeno contenere la perdita di investimenti nazionali. Parallelamente è stata ovunque ridotta la progressività (le aliquote massime dell'imposta personale sono attestate in genere da un minimo del 30 a poco più del 40 per cento). La attenuazione delle aliquote massime tiene conto che i redditi di importo più elevato sono, di solito, anche quelli con maggiore facilità di delocalizzarsi sottraendosi alla sfera impositiva nazionale, e provengono spesso da iniziative imprenditoriali di cui si auspica la diffusione ed il successo, in modo da stimolare la crescita dell'economia e dell'occupazione. In questo modo la misura della contribuzione alle pubbliche spese da parte delle varie categorie di contribuenti tiene conto — di fatto — non solo della capacità contributiva, ma anche della maggiore o minore volatilità degli imponibili nonché dal loro maggiore o minore legame con gli investimenti o l'occupazione. Alcuni di questi aspetti sono privi di esplicito riscontro costituzionale, ma non si può dire che il comportamento dei vari legislatori nazionali sia irragionevole.

L'equità deve fare i conti col realismo, e regimi impositivi particolarmente rigorosi e proprio per questo destinati a restare, per alcune categorie di redditi, solo sulla carta per l'impossibilità di controllo, indeboliscono il prestigio dello stato senza apprezzabili vantaggi di gettito.

Il principio di capacità contributiva richiama anche l'esigenza che la ricchezza cui viene commisurato il prelievo sia "effettiva", e non presunta o fittizia; quest'aspirazione deve essere temperata con altri valori, come la semplicità nella determinazione dell'imposta, che può legittimare forme di imposizione forfettaria, quale ad esempio il catasto.

Quando la determinazione degli imponibili è invece basata su presunzioni prestabilite in via normativa, come accade per quelle relative all'accertamento di piccole imprese e lavoratori autonomi in base a "coefficienti", "minimum tax", "parametri" o studi di settore occorre che sia salvaguardata la prova contraria sia alla luce del principio di capacità contributiva, sia per salvaguardare il diritto di difesa del contribuente.

1.9 NORME TRIBUTARIE SOSTANZIALI E PROCEDURALI: CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E LIMITI ALLA RETROATTIVITÀ.

Si tratta della distinzione tra norme sostanziali e procedurali. Le prime disciplinano il contenuto della prestazione tributaria, cioè i criteri per la determinazione dell'imponibile e dell'imposta. Le seconde disciplinano gli obblighi dei contribuenti, ad esempio in materia di adempimenti collaterali, come tenuta delle scritture contabili, effettuazione di ritenute, obblighi di comunicazione ecc.. Sono strumentali anche le disposizioni sui poteri d'indagine e sul processo tributario. La distinzione è rilevante sotto il profilo dell'interpretazione analogica, dell'entrata in vigore delle leggi nel tempo e della retroattività, di cui ora ci occuperemo. La capacità contributiva costituisce indirettamente un limite alla retroattività della norma impositiva tributaria; rientra infatti nei poteri del legislatore attribuire per il futuro effetti giuridici a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore della legge. Questo potere è comunque guardato con diffidenza ed è oggetto di alcune limitazioni: ad esempio in materia penale l'articolo 25 della costituzione richiede che il fatto punito costituisca reato al momento in cui venne commesso. Analogo principio è espresso, in via generale, dall'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile, ma questa norma è priva di valore costituzionale e perciò derogabile da parte di leggi ordinarie, comprese quelle fiscali.

Mancano quindi divieti specifici nei confronti di imposte su fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore della relativa legge, ma occorre pur sempre che la capacità contributiva sia "attuale", cioè esista nel momento in cui deve essere effettuato il prelievo. Ecco perché è proprio il principio di capacità contributiva a limitare la possibilità di imporre un tributo per fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore della relativa

legge: essere stati titolari di ricchezza nel passato non significa automaticamente poter essere colpiti da una imposta oggi. La capacità contributiva deve essere perciò attuale nel senso di sussistere quando il contribuente è chiamato a partecipare alle pubbliche spese: un tributo può collegarsi a una capacità contributiva del passato solo se esistono razionali presunzioni per ritenere che tale ricchezza si sia conservata fino a quando il tributo deve essere corrisposto.

La retroattività di norme sostanziali si può invece spiegare a favore del contribuente, ad esempio con la proroga di agevolazioni ormai scadute, estese al periodo in cui l'agevolazione era venuta meno. Altre norme retroattive, a favore del contribuente, sono quelle che considerano validi, a posteriori, adempimenti posti in essere irregolarmente, come ad esempio dichiarazioni presentate ad ufficio incompetente.

1.10 GLI EFFETTI DELLA DICHIARAZIONE DI INCOSTITUZIONALITÀ E I “RAPPORTI ESAURITI”.

In diritto tributario valgono le regole ordinarie, secondo cui l'illegittimità costituzionale deve essere fatta valere attraverso un giudice (comprese le commissioni tributarie) che trasmetta gli atti alla corte costituzionale. Anche gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale seguono la regola generale (art. 136 cost.), secondo cui la legge dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della relativa sentenza. Questa formula elimina ogni dubbio nei casi concreti in cui la norma incostituzionale non ha ancora iniziato ad avere applicazione, ma richiede ulteriori specificazioni quando la sentenza della Corte interviene su vicende giuridiche in corso di svolgimento, o comunque non ancora definite.

La dottrina e la giurisprudenza costituzionali hanno individuato la categoria dei rapporti esauriti, che non possono essere rimessi in discussione per via della dichiarazione di illegittimità: quando il rapporto giuridico è “definito”, ad esempio per via di una sentenza passata in giudicato, per il maturarsi di una decadenza o per il decorso della prescrizione, la dichiarazione di incostituzionalità non può rimetterlo in discussione. Orbene, in diritto tributario questa “definitività del rapporto” deriva non solo da sentenze passate in giudicato, ma anche dalla mancata impugnazione degli atti dell'amministrazione (avvisi di accertamento o iscrizioni a ruolo), o dal maturarsi di decadenze previste da specifiche leggi d'imposta.

Al contrario, se il giudizio è pendente, oppure devono ancora scadere i termini per chiedere il rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale, la dichiarazione di incostituzionalità è efficace.

Per le sanzioni penali la dichiarazione di incostituzionalità supera anche il giudicato e fa cessare l'esecuzione e gli effetti penali della condanna; questo criterio non sembra estensibile alle sanzioni

amministrative, per le quali si applicherà il suddetto ordinario criterio dei “rapporti esauriti”.

1.11 LA CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE PUBBLICHE (PRESTAZIONE PATRIMONIALE IMPOSTA, TRIBUTO, IMPOSTA, TASSA) ALLA LUCE DEI PRINCIPI COSTITUZIONALI.

Cercheremo di orientare il lettore tra i diversi profili utilizzabili per distinguere tra di loro i concetti di “prestazione imposta”, “imposta”, “tassa”, “tributo”, “contributo”, “tariffa”, “prezzo politico”, e simili.

Gli altri risvolti giuridici concreti della distinzione tra entrate tributarie e non tributarie hanno carattere indiretto e sono tra l’altro i seguenti:

- stabilire se una certa entrata debba considerarsi o meno “un tributo” serve per interpretare leggi, regolamenti, convenzioni internazionali o contratti, che si riferiscono espressamente ai tributi. A questo profilo generale sono riportabili in definitiva anche quelli indicati ai punti successivi;
- la giurisdizione dei giudici speciali tributari ovvero della magistratura ordinaria, quando la giurisdizione è stabilita in base al carattere “tributario” del prelievo, come avviene ad esempio in materia di tributi locali; anche quando la giurisdizione spetta alla magistratura ordinaria, il carattere tributario della causa comporta la competenza del tribunale;
- il referendum abrogativo è escluso per le leggi tributarie, e potrebbe essere invece proposto per un’entrata non tributaria;
- sulle prestazioni imposte a titolo di tributo dovrebbe essere esclusa l’applicazione di altre imposte indirette, ad esempio di consumo.

Appartengono infatti alle prestazioni giuridicamente imposte, ma prive di carattere tributario, numerosi istituti tipici del cosiddetto “stato sociale”, come i contributi pensionistici ed i contributi assicurativi contro gli infortuni sul lavoro (percepiti dall’INAIL in situazione di monopolio): nei casi appena menzionati, pur trattandosi di prestazioni imposte, può escludersene il carattere tributario. Possono essere altresì ascritte a questa categoria, in quanto obbligatorie, le quote per l’iscrizione delle imprese alla camera di commercio o l’iscrizione dei professionisti ai rispettivi albi: in entrambi i casi il carattere tributario è escluso in quanto le contribuzioni servono ad una associazione di tutela e di coordinamento della categoria.

Più complessa è invece la linea di confine della tassa rispetto alle entrate non tributarie, come i corrispettivi di servizi pubblici resi dallo Stato o da enti locali, e autorevole dottrina esclude persino la natura tributaria e l’autonomia concettuale della tassa rispetto alla generalità delle prestazioni imposte.

Un punto fermo è il prelievo della tassa in occasione di una attività specifica dell’ente pubblico nei confronti del soggetto che la corrisponde. Si pensi ad esempio alle tasse per l’occupazione di aree

pubbliche, alle tasse per l'esercizio di determinate attività, soggette a un controllo pubblicistico per la loro rilevanza ai fini della pubblica salute o incolumità, ovvero ai fini di servizi pubblici (trasporti o radiodiffusioni), ai vari "diritti" percepiti in occasione dell'attività giudiziaria o amministrativa (rilascio di licenze di commercio, documenti o certificati).

Le tasse rappresentano quindi un prelievo che avviene in occasione dell'esercizio di un determinato potere pubblico, ma che non rappresenta un corrispettivo per l'esercizio di tale potere, soprattutto in quanto l'intervento pubblico non si concreta, salvo quanto diremo subito a proposito di talune particolari fattispecie, in una concreta prestazione avente utilità intrinseca.

L'applicabilità dell'art. 53 alle tasse è esclusa dalla Corte costituzionale e discussa in dottrina. L'inapplicabilità alle tasse del principio di capacità contributiva è sostenuta in quanto "partecipa alla spesa" lo stesso soggetto cui la singola attività pubblica si riferisce; insomma il principio di capacità contributiva non si riferirebbe alle spese pubbliche "divisibili".

3.1 PRECISAZIONI SUL CARATTERE VALUTATIVO DELL'INTERPRETAZIONE.

L'inevitabile inadeguatezza delle previsioni legislative provoca spesso margini di incertezza di cui l'interprete può profittare per imporre nascostamente la soluzione più rispondente ad un determinato sistema di valori. Ma neppure l'interpretazione più audace e forzata si è mai presentata come il frutto di un sistema di valori dell'interprete, ma sempre come la conseguenza di disposizioni normative o di principi immanenti l'ordinamento.

Rientra poi nell'ordinaria amministrazione che tra due interpretazioni letteralmente compatibili con la disposizione da applicare venga scelta quella che conduce all'equilibrio di interessi che appare più ragionevole alla luce dei valori diffusi nell'ordinamento, ma in questi casi ci troviamo ancora sul piano dell'attività intellettuale, non dispositiva, e neppure nascostamente l'interprete cerca di effettuare forzature sostituendo un proprio sistema di valori a quello del legislatore.

Per essere presa seriamente in considerazione, ed eventualmente preferita alle altre, una possibile interpretazione deve quindi:

- 1) essere compatibile col testo normativo di riferimento, poiché altrimenti l'interprete invaderebbe il campo delle scelte politiche riservate al legislatore; su questa analisi del testo si innestano i consueti schemi interpretativi, la cui efficacia può essere valutata solo con riferimento a singoli casi concreti;
- 2) ridurre al minimo illogicità e contraddizioni, sia in assoluto sia col resto delle scelte legislative desumibili dal sistema o più frequentemente sottosistema in cui si inquadra la questione da risolvere; per questo è molto frequente, nelle dispute interpretative, mettere in risalto gli inconvenienti dell'interpretazione che si critica, in modo da far apparire preferibile quella che si sostiene; si tratta in sostanza di un argomento "per assurdo", dove si dimostra che l'interpretazione contrastata comporta alcune conseguenze inaccettabili per gli stessi suoi sostenitori e quindi va abbandonata a favore di soluzioni immuni da tali inconvenienti.

3.2 ARGOMENTI INTERPRETATIVI NEL DIRITTO TRIBUTARIO.

Alcuni argomenti interpretativi sono peculiari al diritto tributario, attenendo al rispetto delle logiche che pervadono un singolo sistema impositivo. Per stabilire in quale misura determinate interpretazioni sono soddisfacenti occorre rapportarne i risultati alle logiche che pervadono i diversi sistemi

impositivi. Questi denominatori comuni sono frequenti soprattutto nell'ambito delle imposte sui redditi, dove si sono da tempo sviluppati, principi di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, di neutralità delle operazioni societarie, di competenza e tassazione del reddito al netto dei costi necessari a produrlo. È più generale il principio che tende ad evitare per quanto possibile duplicazioni di imposizione sul medesimo fenomeno economico. Anche nelle imposte indirette un insieme organico come l'IVA esprime alcuni principi generali, come quello di tassazione del solo consumo finale e di detrazione per gli acquisti effettuati nell'esercizio di attività suscettibili di generare operazioni rilevanti ai fini del tributo.

Altri frequenti strumenti interpretativi, nel diritto tributario, sono il riferimento alle direttive comunitarie o alle leggi di delegazione in base alle quali è stata emanata la normativa di riferimento: in questi casi una interpretazione viene sostenuta affermandone la maggiore conformità ai principi della delega o della direttiva comunitaria.

Talvolta lo stesso legislatore fa propria, con una legge interpretativa, una certa interpretazione della legislazione precedente: in pratica ciò avviene solo per avvalorare precedenti interpretazioni favorevoli ai contribuenti; è infatti scorretto, se non incostituzionale, modificare retroattivamente, a danno dei contribuenti, il quadro normativo su cui i medesimi avevano fatto affidamento al momento di adempiere ai propri obblighi tributari.

3.3 L'INTERPRETAZIONE ANALOGICA.

La questione dell'interpretazione analogica ("analogia") nel diritto tributario è stata spesso esaminata con riferimento indifferenziato al complesso delle norme tributarie e ne sono state proposte soluzioni basate sulle caratteristiche generali di tali norme. Si è ad esempio ritenuto che l'interpretazione analogica violasse il principio di riserva di legge in materia tributaria, senza considerare però che l'analogia resta pur sempre attività di interpretazione e non di legislazione.

3.4 L'INTERPRETAZIONE DI NORME FISCALI CHE UTILIZZANO TERMINI PROPRI DI ALTRE DISCIPLINE, COME L'ECONOMIA, LA TECNICA CONTABILE O IL DIRITTO CIVILE.

Talvolta la legislazione fiscale ricorre a termini utilizzati anche in altre discipline, giuridiche e non, come il diritto civile o penale, la ragioneria o la scienza delle finanze. Tutto ciò è abbastanza agevole quando la norma tributaria utilizza espressioni prive di un significato tecnico-giuridico, ma tratte dalla ragioneria, dalla scienza delle finanze o dalla tecnica aziendale come "ammortamenti", "costi pluriennali", "rimanenze", "cessioni di beni", "prestazioni di servizi", "sede amministrativa", "assegnazione ai soci", etc.

In questo caso è infatti chiara l'impossibilità di recepire passivamente un significato tratto da tali discipline, dovendo invece trarre dal contesto fiscale di riferimento il senso di tali espressioni.

3.5 L'ELUSIONE FISCALE E LE DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE (L'ABUSO DEL DIRITTO).

Abbiamo visto che la legge fiscale prevede i criteri per determinare gli imponibili e le imposte e la disciplina legale della prestazione consente ai contribuenti di scegliere a ragion veduta i comportamenti da realizzare: quando l'obiettivo pratico da loro perseguito può essere raggiunto utilizzando indifferentemente una pluralità di comportamenti tra loro fungibili, il più favorevole trattamento fiscale diventa un elemento determinante nella scelta. Qualche volta le differenze di regime sono strutturali e fisiologiche, in tal caso la scelta del comportamento fiscalmente meno oneroso è perfettamente giustificata e neppure ha senso parlare di distorsioni della normativa per fini elusivi. In tali casi siamo di fronte al cosiddetto "lecito risparmio d'imposta", in cui non si ravvisano espedienti o scappatoie, né alcun abuso del diritto per raggiungere risultati disapprovati dal sistema.

Gli esempi di lecito risparmio d'imposta o lecita pianificazione fiscale sono numerosi. Nessuno considera distorsivo, ad esempio, che un'impresa sia esercitata in forma di società anziché in forma di impresa individuale, in forma di società di capitali piuttosto che di persone, che vengano cedute le quote di una società invece di cedere i beni di questa società, che si incassi un compenso il primo gennaio dell'anno successivo piuttosto che il 31 dicembre del precedente per differire di un anno l'imposizione, che si realizzi uno stabilimento industriale appena oltre il confine di una regione che beneficia di agevolazioni territoriali, etc.

Qualche volta però il contribuente realizza, un espediente formalmente legittimo, senza false rappresentazioni della realtà, ma con scappatoie squisitamente giuridiche; si tratta di operazioni che, manovrando accortamente tra le varie disposizioni legislative, e spesso profittando di loro imperfezioni, realizzano un risultato formalmente legittimo, ma contrastante con i principi del sistema, desumibili da una serie di prescrizioni normative che il contribuente è riuscito ad eludere.

A questo punto è chiaro come si può distinguere l'elusione dall'evasione e dalla simulazione. L'evasione consiste nell'occultare proventi o nel dedurre costi inesistenti. Nell'elusione si opera invece alla luce del sole, attraverso una scappatoia legale. Il comportamento elusivo è quindi in buona sostanza uno di quegli espedienti giuridici, riscontrabili in qualsiasi settore del diritto.

Il legislatore tributario italiano ha per molti anni cercato di combattere l'elusione modificando innumerevoli disposizioni sul calcolo dell'imposta, cercando di prevenire possibili espedienti elusivi. Ne è

derivata una sovrapposizione di criteri legislativi farraginosi e contraddittori, una esasperata regolamentazione dei dettagli e una grande confusione. Questo ossessivo inseguimento di specifici comportamenti elusivi ha disperso la legislazione in mille rivoli ed ha fatto perdere di vista quelle poche disposizioni di principio che pure esistevano.

Un primo esempio di norma antielusione è venuto con l'art. 10 della legge n. 408/1990, di recente sostituito dall'art. 37 bis del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi (dpr 600 del 1973). La norma rende inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti. Prima di tutto, perché la norma scatta, c'è bisogno di un vantaggio fiscale (riduzione o rimborso d'imposte); al riguardo occorre considerare il comportamento realizzato dal contribuente nel suo complesso, perché spesso, ad esempio guardando agli anni precedenti o successivi, apparenti vantaggi sono controbilanciati da corrispondenti pagamenti d'imposta. Ad esempio la mancata realizzazione di plusvalenze latenti a seguito di una operazione societaria non è un vantaggio quando è neutrale, e rinvia l'imposizione di tali plusvalenze al momento successivo in cui i beni saranno ceduti.

L'aggiramento di obblighi e divieti, cui fa riferimento l'art. 37 bis, è il cuore della norma, che scatta quando il contribuente si costruisce una scappatoia giuridica, uno stratagemma per realizzare un risultato che ordinariamente viene vietato dal sistema fiscale.

La norma è applicabile solo quando il contribuente agisce "senza valide ragioni economiche", dove l'aggettivo "valide" non si riferisce alla formale validità giuridica, bensì alla rilevanza economica, cioè alla presenza di un interesse economico apprezzabile in capo al contribuente.

L'art. 37 bis è formulato come una tipica norma generale antielusione; peraltro è applicabile in presenza di una serie di operazioni, come fusioni, scissioni conferimenti, vendite di partecipazioni, cessioni di crediti etc: deve ritenersi che questa limitazione rappresenti un retaggio legislativo del precedente art. 10 della legge 408. Comunque queste ipotesi sono talmente ampie che sono rari; casi cui, per questo motivo formale, la disciplina antielusione non è applicabile.

3.6 L'INTERPRETAZIONE SECONDO I SOGGETTI DA CUI PROVIENE

DOTTRINA E GIURISPRUDENZA.

Gli operatori del diritto sono sempre alla ricerca, sulle questioni dubbie, di un confronto con l'opinione di altri, e particolare attenzione viene prestata alle soluzioni provenienti da soggetti particolarmente qualificati, come giudici, studiosi o altre istituzioni che, per il loro prestigio, appaiano

particolarmente affidabili. Le interpretazioni della dottrina e della giurisprudenza non hanno valore vincolante.

Chi analizza le interpretazioni di dottrina e giurisprudenza deve attentamente confrontarle con il caso che gli interessa, per stabilire se sono o meno pertinenti. Questa vera e propria “interpretazione dell’interpretazione” serve specialmente per la giurisprudenza, in cui le particolarità del caso deciso suggestionano in modo particolare le decisioni dei giudici.

L’INTERPRETAZIONE DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.

L’interpretazione ministeriale proviene di solito da uffici centrali dell’amministrazione finanziaria, ed è contenuta in atti di vario tipo, come risoluzioni, circolari, istruzioni ai modelli di dichiarazione e perfino, negli ultimi tempi, comunicati agli organi di stampa. Talvolta anche le direzioni regionali emettono circolari o risoluzioni, che si estendono ad aspetti interpretativi, anche se prevalentemente riguardanti gli adempimenti procedurali dei contribuenti nei rapporti con gli uffici della regione. L’interpretazione ministeriale non è vincolante all’esterno, né per i contribuenti né per i giudici, ma è importante perché devono attenersi gli uffici finanziari, sottoposti per subordinazione gerarchica all’interpretazione dei superiori. Il contribuente non è quindi vincolato dalle interpretazioni ministeriali a lui sfavorevoli, e può confidare nel giudizio imparziale delle commissioni tributarie. Il contribuente che disattenda una interpretazione ministeriale deve però essere consapevole di andare incontro ad una controversia, qualora il proprio comportamento venga individuato dall’ufficio fiscale.

Anche quando l’interpretazione ministeriale è favorevole al contribuente, è molto difficile che l’ufficio la disattenda; va osservato, comunque, che anche in tal caso i giudici tributari sarebbero liberissimi di confermare l’interpretazione dell’ufficio e di respingere quelle della circolare e del contribuente.

Talvolta il ministero riesamina precedenti interpretazioni, e le modifica a danno dei contribuenti, nel qual caso si pone il problema delle dichiarazioni già presentate, ma ancora soggette a rettifica, in cui il contribuente si era attenuto alla circolare poi revocata. Trattandosi di interpretazioni, e non di disposizioni legislative, la nuova soluzione sarà applicata dagli uffici anche per il passato, con la prospettiva di accertamenti di maggiori imposte e relativi accessori. Un punto che si può considerare fermo è che l’amministrazione deve astenersi, in queste ipotesi, dall’infliggere sanzioni amministrative. A favore del contribuente che si era adeguato a una interpretazione ministeriale oltre che il principio di buona fede e di tutela dell’affidamento anche la disposizione che esclude la punibilità quando sussiste un’obiettivo incertezza sull’interpretazione della norma tributaria. In definitiva, per non incrinare il principio di correttezza nei rapporti col contribuente, la soluzione più ragionevole è quella di recuperare l’imposta ma non le sanzioni.

Qualche volta, però, anche il pagamento della sola imposta appare troppo penalizzante: ciò segnatamente si verifica quando chi viene chiamato a pagare non può più effettuare la rivalsa sui suoi clienti (si pensi al caso dell'IVA, dove la rivalsa è obbligatoria, ma è vietata per le imposte pagate in sede di accertamento). In questi casi potrebbe essere invece sostenuta con maggiori prospettive di successo la tesi sulla necessità che l'amministrazione si astenga dal recuperare anche l'imposta. In caso di recupero dell'imposta, finisce infatti per essere inciso dal tributo un soggetto diverso da quello cui si riferiva la capacità contributiva

3.7 LE SCELTE DEL CONTRIBUENTE DI FRONTE ALL'INTERPRETAZIONE INCERTA E L'AVVIO DEL DIRITTO D'INTERPELLO.

Anche quando l'interpretazione è incerta, è comunque il contribuente a dover decidere come comportarsi: l'attuale sistema impositivo è infatti basato sull'adesione volontaria dei contribuenti che autoliquidano le imposte e devono quindi "decidere da soli" le questioni interpretative dubbie, determinando se, e in caso positivo come, l'imposta deve essere applicata.

Resta ancora molto limitata l'esperienza del diritto d'interpello, sancito dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n°413, applicabile solo alla norma antielusiva, all'interposizione fittizia di persone (art. 37 DPR 600) e alle distinzioni tra spese promozionali e di rappresentanza. Il punto essenziale è la sottoposizione di un quesito alla competente direzione del ministero, rivolgendosi poi, in caso di mancata risposta o di risposta negativa al "comitato consultivo per l'interpretazione delle norme antielusive". Tale comitato, di composizione ristretta e verticistica rispetto alle necessarie sensibilità tecniche, fornisce un parere. Deve ritenersi che quest'ultimo abbia valore di circolare ministeriale, con la conseguente tutela dell'affidamento del contribuente, nei termini rilevati sopra a proposito delle interpretazioni ministeriali.

Di fronte all'incertezza interpretativa, il contribuente può innanzitutto adottare l'interpretazione a sé più favorevole e non applicare l'imposta, puntando sulla scarsità dei controlli e confidando, anche in quest'eventualità, sull'esattezza dell'interpretazione adottata; il rischio, in caso di accertamento e di giudizio sfavorevole, è quello di pagare non solo l'imposta, ma anche interessi e sanzioni. La misura delle sanzioni, che dipende dal tipo di imposta e dalla violazione eventualmente addebitabile al contribuente, è perciò un fattore importante nella scelta del comportamento: nella decisione entra perciò in gioco anche la prospettiva di evitare comunque le sanzioni per via della più volte menzionata "obiettiva incertezza" sull'interpretazione della norma tributaria.

CAPITOLO QUARTO

L'AUTODETERMINAZIONE DEI TRIBUTI: GLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI E LE DICHIARAZIONI FISCALI

4.1 L'APPLICAZIONE DEI TRIBUTI: L'AUTODETERMINAZIONE DA PARTE DEI SOGGETTI PASSIVI COME REGOLA GENERALE E I CASI PARTICOLARI.

L'applicazione dei tributi segue procedure variabili a seconda delle caratteristiche della ricchezza colpita, del numero dei contribuenti coinvolti, delle possibilità di controllo, etc.

In Italia, come negli altri paesi sviluppati, il sistema fiscale si basa sull'autodeterminazione delle imposte da parte dei privati; il calcolo e il pagamento delle imposte più importanti sono infatti demandati agli stessi contribuenti, mentre all'amministrazione restano funzioni di coordinamento, di controllo selettivo, di recupero d'imposta evasa ed irrogazione di sanzioni.

Questo concetto di "fiscalità di massa", basata sull'autoliquidazione delle imposte, è fondamentale per comprendere la funzione del potere amministrativo di controllo, destinato prima di tutto ad indurre ad una corretta autoliquidazione da parte dei contribuenti, e solo secondariamente a recuperare gettito.

Alcune volte il tributo è collegato a qualche attività amministrativa cui il contribuente ha un personale interesse: si pensi a un buon numero di tasse collegate a concessioni amministrative (ad es. la tassa per l'occupazione delle aree pubbliche), o alla stessa imposta di registro, quando il contribuente ha necessità di trascrivere l'atto presso pubblici registri, per poter corredare di determinate garanzie giuridiche la titolarità di un diritto.

4.2 AUTOLIQUIDAZIONE DEI TRIBUTI E DIVERSE TIPOLOGIE DI DICHIARAZIONI FISCALI.

In alcune imposte a struttura elementare, come l'imposta di bollo, l'autoliquidazione del tributo avviene senza comunicare agli uffici fiscali alcuna informazione, ad esempio sulle generalità del contribuente o la ragione del versamento. In linea generale però, i vari meccanismi di autoliquidazione prevedono anche la comunicazione di una serie di informazioni all'amministrazione finanziaria: per tributi di facile calcolo e controllo, le generalità del contribuente e le ragioni per cui viene effettuato il pagamento sono comunicate all'amministrazione attraverso i documenti di versamento: si pensi ad esempio ai bollettini di conto corrente postale con cui sono versate le "tasse automobilistiche" o le "tasse di concessione governativa".

Gli esempi più conosciuti di dichiarazioni fiscali riguardano le imposte sui redditi e l'imposta sul

valore aggiunto, ma anche numerosi altri tributi utilizzano una dichiarazione del contribuente, autonoma rispetto ai documenti di riscossione. La dichiarazione caratterizza infatti l'imposta sulle successioni, l'INVIM, l'ICI, la tassa di raccolta dei rifiuti solidi urbani, etc.

Le dichiarazioni più conosciute, tra le quali quelle in materia di imposte sui redditi, costituiscono anche la sede per effettuare la autoliquidazione dell'imposta dovuta. In questo caso, quindi, alla dichiarazione si accompagna l'autodeterminazione (autoliquidazione) del tributo, ed un confronto tra le varie forme di anticipazioni, come le ritenute d'acconto e gli acconti, e l'imposta risultante dalla dichiarazione medesima.

Qualche volta, come accade per la dichiarazione dei sostituti d'imposta o per la dichiarazione IVA, la dichiarazione serve solo a riepilogare versamenti che (di regola) devono essere stati effettuati in precedenza in modo del tutto autonomo (versamenti mensili o trimestrali IVA e versamenti delle ritenute alla fonte da parte dei sostituti d'imposta).

Per un modesto numero di tributi sopravvivono vecchi schemi in cui gli uffici erano sistematicamente coinvolti nella riscossione delle imposte corrispondenti a imponibili dichiarati dai contribuenti. In tali casi la dichiarazione serve insomma a consentire all'ufficio finanziario di liquidare l'imposta e richiederla al contribuente; ciò accade ad esempio per l'INVIM e l'imposta sulla successioni, nonché per la tassa comunale di raccolta dei rifiuti solidi urbani, in quest'ultimo caso e anche per molte ipotesi in cui la dichiarazione consente la richiesta dell'imposta per una pluralità di periodi impositivi, fino a che il contribuente non comunichi variazioni alla situazione dichiarata: è quello che accade per la dichiarazione ai fini della tassa di raccolta dei rifiuti solidi urbani, dove il contribuente dichiara una volta per tutte le caratteristiche dell'immobile e il comune riscuote annualmente l'imposta.

4.3 L'EVOLUZIONE DELLA FUNZIONE DELLA DICHIARAZIONE E DELLE SUE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE.

La presentazione e la stessa redazione della dichiarazione si trovano in una delicata fase di passaggio da un precedente regime, basato su dichiarazioni cartacee, ad un nuovo regime, in cui si va diffondendo, per i principali tributi, l'inoltro della dichiarazione per via telematica, tramite intermediari abilitati. Questo mutamento, a prima vista puramente procedurale e materiale, ha provocato ripercussioni su molti aspetti della dichiarazione, dai termini di presentazione, all'eliminazione degli allegati, alla sottoscrizione, al rapporto con i versamenti delle imposte dovute, alla necessaria intermediazione di professionisti ed altri soggetti abilitati, alle modalità per dimostrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione, agli adempimenti di controllo dell'amministrazione finanziaria.

La presentazione si diluisce, pertanto, nel tempo e si stempera in una pluralità di passaggi tra

contribuente, intermediario e amministrazione, con dettagli su cui non è il caso di dilungarsi: ne risulta però, come vedremo più avanti, molto indebolito il legame tra dichiarazione e versamento.

Con l'avvento a regime della dichiarazione telematica si sono rafforzate tendenze che erano apparse nell'ordinamento nel lontano 1993, con la anticipazione del termine per il versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione rispetto alla data di presentazione della dichiarazione stessa.

La dichiarazione diventa quindi uno strumento di controllo successivo di versamenti anteriori. Sarebbe forse il caso di parlare di "autocontrollo" visto che la dichiarazione proviene pur sempre dal contribuente, offrendo però al fisco la possibilità di verificare la coerenza tra dati di dichiarazione e dati di versamento. D'altro canto diventa concreta la possibilità di versamenti, a saldo, in eccesso rispetto all'imposta risultante dalla (successiva) dichiarazione, nel qual caso si ritiene che l'eccedenza non debba essere oggetto di specifica istanza di rimborso, ma possa essere portata a compensazione di successivi debiti d'imposta, secondo la procedura ordinaria dei versamenti unificati.

4.4 NATURA GIURIDICA DELLE DICHIARAZIONI.

La transizione verso un sistema di dichiarazioni telematiche influenza debolmente i problemi di fondo, come quello del valore giuridico delle affermazioni contenute nelle dichiarazioni. Sotto il profilo della teoria generale del diritto, la dichiarazione è figura generalissima, che si qualifica in funzione del contenuto di volta in volta assunto, che può essere diversissimo a seconda di ciò che viene dichiarato.

Una volta acclarata la natura "non dispositiva" della dichiarazione, si tende ad inserirla nelle "dichiarazioni scienza"; questa definizione è un utile punto di partenza, soprattutto per escludere il contenuto negoziale della dichiarazione. Appare però poco soddisfacente, e soprattutto riduttivo e limitativo, accostare un atto così ricco di qualificazioni giuridiche e di valutazioni di fatti, a mere partecipazioni di conoscenza, istintivamente considerate come dichiarazioni passivamente e asetticamente partecipative di circostanze molto elementari.

Le valutazioni giuridiche e di fatto che sono necessarie alla dichiarazione sono talmente complesse ed articolate che è preferibile inquadrarle tra i cd. "atti di giudizio", volontari ed intellettualmente elaborati, ma non dispositivi.

In buona sostanza, la dichiarazione, più che avere gli stessi contenuti della testimonianza, ha lo stesso contenuto degli avvisi di accertamento e delle sentenze, anche se non ne possiede gli effetti autoritativi connessi al potere dell'amministrazione o del giudice. La dichiarazione ha il carattere dichiarativo proprio di una manifestazione di giudizio, relativa a una prestazione già sorta per effetto del

verificarsi del presupposto, e salvi gli effetti delle scelte dispositive che l'ordinamento concede ai contribuenti di effettuare in dichiarazione, anche con riferimento alla determinazione del tributo.

È quindi possibile, senza bisogno di forzati accostamenti della dichiarazione fiscale ad atti molto più elementari, come le dichiarazioni di scienza, tener fermo il carattere non negoziale della dichiarazione, con quelle importanti conseguenze a proposito della rettificabilità della dichiarazione stessa.

Escludendo il carattere negoziale della dichiarazione, e rilevando l'importanza in essa delle qualificazioni giuridiche rispetto alle individuazioni di fatti, è possibile ridimensionare l'interrogativo se essa abbia o meno natura confessoria, e come tale di prova legale. Prima di tutto l'accostamento non è appropriato in quanto la confessione, in base all'art. 2730 ce, si riferisce a questioni di fatto, non a valutazioni giuridiche; su questa premessa, l'"errore" cui fa riferimento l'art. 2732 ai fini della revoca della confessione, non può essere equiparato all'errore come vizio del contratto, e quindi viene meno il requisito della riconoscibilità dell'errore da parte dell'altro contraente. A questo punto la qualificazione della dichiarazione in termini confessori diventa irrilevante, in quanto la disciplina della revoca coincide con quella della prova di una diversa situazione di fatto, che come si vedrà il contribuente deve fornire.

4.5 LA RETTIFICA DELLA DICHIARAZIONE, A PROPRIO FAVORE, DA PARTE DEL CONTRIBUENTE: CONDIZIONI E LIMITI.

Quando si parla di "rettifica delle dichiarazioni" da parte del contribuente occorre stare attenti a non confondere due questioni del tutto diverse e cioè:

1) l'ipotesi in cui il contribuente ha dichiarato più del dovuto, cui si connette il problema degli strumenti utilizzabili per ottenere il rimborso delle imposte dichiarate in eccesso o per evitare che tali imposte vengano rimosse coattivamente, se non debitamente autoliquidate;

2) l'ipotesi del contribuente che abbia dichiarato meno del dovuto, e voglia di propria iniziativa regolarizzare la situazione, dichiarando e versando la differenza.

L'ipotesi in cui il contribuente rettifichi a proprio favore una precedente dichiarazione non è stata, per lungo tempo, regolata da norme espresse e non è chiara la portata di alcune norme da poco tempo introdotte. I termini e le modalità per rettificare la dichiarazione seguono perciò quelli delle richieste di rimborso, se dalla dichiarazione in eccesso è derivato anche un versamento indebito, ovvero seguono l'impugnazione degli atti con cui l'ufficio chiede il versamento dell'imposta dichiarata e non versata.

La rettifica attraverso una nuova dichiarazione costituisce un caso molto raro, che si verifica specialmente quando il contribuente rileva l'errore nel breve periodo intercorrente tra la presentazione

della dichiarazione e la scadenza del termine previsto dalla legge. Avvertiamo però che il citato art. 2 comma 8 del dpr 322-1998 elimina qualsiasi termine per la validità delle dichiarazioni tardive, ferma restando l'applicazione delle sanzioni ridotte a seguito del "Ravvedimento operoso" e il termine di decadenza ai fini dell'istanza di rimborso (peraltro elevato a 48 mesi dal versamento).

La rettifica della dichiarazione viene insomma fatta valere attraverso istanze di rimborso o attraverso l'impugnazione degli atti con cui l'ufficio chiede il pagamento dell'imposta dichiarata e non versata. Costituisce un punto fermo la circostanza che contribuente non possa limitarsi puramente e semplicemente a "ritrattare la dichiarazione", ma debba spiegare perché la propria precedente dichiarazione di giudizio era errata; egli dovrà quindi addurre, per l'errore di fatto, un diverso andamento degli eventi, o dovrà spiegare che nella dichiarazione è stata seguita una erronea interpretazione di norme di diritto, inconsapevolmente oppure a titolo precauzionale, per evitare sanzioni nell'incertezza di quale fosse la soluzione corretta.

Segnaliamo peraltro un recente orientamento restrittivo della corte di Cassazione, secondo cui la rettificabilità della dichiarazione sarebbe ammessa solo per errori materiali o di calcolo.

4.6 LA TARDIVA DICHIARAZIONE DI UNA MAGGIOR IMPOSTA (MITIGAZIONI DELLE SANZIONI IN CASO DI RITARDO NELLA DICHIARAZIONE E DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE).

Le dichiarazioni devono essere in genere presentate entro termini perentori e ne è in linea di principio sanzionata anche la tardiva presentazione. Vedremo però che dopo le modifiche legislative intervenute nel 1997 è sostanzialmente tramontato il principio secondo cui la tardività della dichiarazione oltre i 30 giorni veniva equiparata alla omessa presentazione della dichiarazione medesima.

Dichiarare, in un secondo momento, imponibili già omessi nella precedente dichiarazione, è invece sanzionato in modo più mite, anche per non disincentivare il contribuente dall'adempimento tardivo. Per le imposte dirette e per l'IVA è consentito sanare le violazioni presentando apposita dichiarazione integrativa, purché non siano iniziati controlli fiscali nei confronti dello specifico contribuente; quest'ultima limitazione serve a salvaguardare l'efficacia dissuasiva dei controlli (se fosse possibile "ravvedersi" dopo l'inizio di un controllo sarebbe forte la tentazione di evadere).

In luogo delle ordinarie sanzioni, il "ravvedimento" comporta, in base all'art. 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, la riduzione della sanzione ad un sesto del minimo.

4.7 COMPLESSITÀ DELL'ADEMPIMENTO VOLONTARIO, PROCESSI DI SEMPLIFICAZIONE E ASSISTENZA PROFESSIONALE AI CONTRIBUENTI.

La fiscalità basata sull'autoliquidazione dei tributi (adempimento volontario) ha sempre più demandato ai contribuenti e ad altri soggetti privati adempimenti in passato svolti dall'amministrazione finanziaria.

L'insieme di questi adempimenti ha alimentato un grosso malcontento nei confronti della burocrazia in generale e del fisco in particolare. Ne è derivata una tendenza politica verso la semplificazione, che negli ultimi anni ha compiuto notevoli passi avanti, soprattutto con il decreto legislativo n. 241 del 1997.

Inoltre le modifiche alle sanzioni amministrative hanno dato largo spazio alla buona fede dei contribuenti, con l'inapplicabilità delle sanzioni per violazioni provocate dall'indeterminatezza dei modelli di dichiarazione, delle istruzioni o delle richieste degli uffici. Altre garanzie dovrebbero essere fissate in una "carta dei diritti del contribuente".

Per i titolari di redditi di lavoro dipendente, che non siano anche titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, è consentito dichiarare gli altri redditi (ad esempio degli immobili) e gli oneri deducibili (spese mediche), per il tramite del datore di lavoro attraverso il cd. "modello 730" (articolo 78 della legge 413/ 1991). Quest'ultimo, in quanto sostituto d'imposta, determinerà il tributo complessivamente dovuto, effettuerà i conguagli d'imposta e procederà anche agli eventuali rimborsi, compensandoli con le ritenute d'acconto relative alla retribuzione.

Nonostante le semplificazioni già introdotte e che potranno essere introdotte in futuro, molte categorie di contribuenti troveranno conveniente, per motivi di economicità prima ancora che di tranquillità, una assistenza professionale nell'adempimento degli obblighi fiscali. La linea evolutiva che è dato percepire, in Italia come negli altri paesi sviluppati, è infatti quella di un crescente ricorso a intermediari; questi ultimi, operando su larga scala, raggiungono un rapporto qualità-prezzo che rende antieconomico, anche a soggetti ferrati nella materia, procedere per proprio conto negli adempimenti tributari.

Il ruolo dei professionisti è stato ulteriormente esaltato dalla presentazione telematica della dichiarazione e dalla apposizione del cosiddetto "visto di conformità", con cui il professionista si assume la responsabilità della correttezza di quegli aspetti della dichiarazione per i quali può garantire personalmente, come l'esistenza delle scritture contabili, della documentazione giustificativa etc.

Non si deve pensare che questo coinvolgimento dei professionisti esima del tutto gli interessati da

qualsiasi coinvolgimento, in quanto selezionare la documentazione, effettuare i versamenti e più in generale individuare le problematiche su cui coinvolgere il consulente sarà comunque prerogativa ineliminabile degli interessati. Ci si avvia quindi, anziché verso un confusionario “fai da te”, verso un sistema in cui contribuenti, consulenti e amministrazione finanziaria interagiscono per una migliore selezione, elaborazione e trasmissione delle informazioni e dei versamenti.

5.1 ADEMPIMENTO VOLONTARIO E CONTROLLI FISCALI: LA DISSUAZIONE COME OBIETTIVO DEL CONTROLLO E INCONVENIENTI DEI CONDONI.

Quando la procedura di acquisizione del tributo è demandata all'iniziativa doverosa dei soggetti passivi il controllo fiscale assume importanza determinante per indurre i contribuenti ad adempiere.

I regimi basati sull'autodeterminazione dei tributi raramente comportano controlli su una parte significativa dei contribuenti. Il controllo fiscale assume cioè carattere molto selettivo, con l'obiettivo di dissuadere rispetto all'evasione, facendola apparire rischiosa e poco conveniente, viste le possibilità di essere scoperti: in questi casi i controlli non servono tanto a produrre gettito immediato, ma a indurre i contribuenti all'adempimento volontario. Anche la modestia degli incassi dovuti ai controlli conferma che essi non possono essere considerati, come tali, un serbatoio di gettito: i controlli si fanno sul passato, ma guardano al futuro, e pur riferendosi a chi ha dichiarato ieri servono a tutelare la credibilità del sistema agli occhi di chi dovrà dichiarare domani.

Il grado di adempimento volontario da parte dei contribuenti dipende da aliquote, sanzioni e controlli: i primi due fattori sono rigidi, perché non si possono diversificare le aliquote in base alla possibilità dei contribuenti di farla franca né punire gli evasori più dei rapinatori o dei sequestratori. Resta quindi la credibilità dei controlli come fattore più elastico per spingere all'adempimento volontario, ad esempio effettuando più controlli sulle categorie di contribuenti a maggior rischio di evasione.

L'effetto dissuasivo dei controlli è fortemente vanificato dai "condoni fiscali" specialmente quelli commisurati alle imposte dichiarate (o comunque ai dati dichiarati), che si risolvono in un vero e proprio premio a chi ha evaso di più. In realtà i condoni rispondono all'illusione che, in una fiscalità di massa, i controlli fiscali possano essere un serbatoio di gettito: usare i condoni per inseguire il gettito passato appare ai contribuenti solo come una manifestazione di impotenza, che mette a rischio il gettito futuro. L'effetto dissuasivo dei controlli non dipende solo dal loro numero, ma anche dal loro contenuto, cioè da cosa si controlla; il controllo è più proficuo quando indaga sui fenomeni in cui si annida l'evasione, come occultamenti di incassi. Anche qui il ministero delle finanze e gli uffici devono fare una scelta costi-benefici, poiché i controlli possono essere più numerosi a patto di essere meno approfonditi, e viceversa. Il numero dei controlli effettuabili dipende dalla durata del controllo e da cosa occorre controllare.

5.2 IL CONTROLLO E IL “MONITORAGGIO” DI MILIARDI DI INFORMAZIONI: L’ANAGRAFE TRIBUTARIA E L’IMMISSIONE IN ESSA DEI DATI DICHIARATI.

Quando un’imposta, come l’RPEF, riguarda oltre venti milioni di persone, la funzione degli archivi informatici è essenziale per mantenere il controllo di una platea di contribuenti così vasta; lo stesso vale per l’IVA, che interessa circa cinque milioni di contribuenti, coincidenti con quelli a più alto rischio di evasione. È perciò molto importante che non ci siano “sconosciuti fiscali” e per questo esiste un sistema informativo elettronico (anagrafe tributaria) in cui sono immagazzinati, per tutti i contribuenti, i principali dati risultanti dalle dichiarazioni fiscali. Queste ultime vengono trasferite dal supporto cartaceo nel sistema informatico dell’“anagrafe tributaria”. Anche se questo materiale lavoro di digitazione è stato per molti anni affidato in appalto all’esterno, i tempi di acquisizione erano lunghissimi e per ovviare a queste difficoltà è stata prevista, con il decreto legislativo 2 settembre 1997 n. 241, la già descritta presentazione delle dichiarazioni su supporti informatici o comunque la presentazione delle dichiarazioni attraverso intermediari convenzionati, che si incaricheranno di trasferire i dati su supporti informatici.

Attraverso il codice fiscale o la partita IVA, è quindi possibile conoscere i redditi dichiarati da un determinato contribuente, e una serie di altri dati rilevanti ai fini della sua capacità economica; si tratta ovviamente solo dei dati acquisibili durante procedure in cui intervengono uffici fiscali o altre amministrazioni pubbliche.

L’archivio dell’anagrafe tributaria non serve solo ad orientare i successivi controlli, ma ha anche finalità statistiche per decidere sulle scelte di politica fiscale. Attraverso l’anagrafe tributaria è possibile sapere quanti contribuenti si trovano in una certa situazione, stimare gli effetti sul gettito di eventuali modifiche legislative, calcolare le medie dei redditi o dei giri d’affari dichiarati da determinate categorie economiche.

Torniamo all’utilizzazione dell’anagrafe tributaria ai fini dei controlli, per precisare che essa non ha lo scopo principale di predisporre avvisi di accertamento in modo automatico. La più proficua funzione dell’anagrafe tributaria è invece quella di fornire un supporto conoscitivo agli uffici fiscali, dando loro indicazioni sulla direzione più opportuna da imprimere alle indagini.

5.3 IL “CONTROLLO FORMALE” DELLE DICHIARAZIONI: DALL’ANALISI A TAPPETO AI CRITERI SELETTIVI (CD. LIQUIDAZIONE EX ART. 36 BIS DPR 600)

Uno dei controlli più facili riguarda le informazioni riportate nella dichiarazione del contribuente e

la documentazione ad essa fino a tempi recenti allegata; durante una siffatta procedura possono essere compiuti anche adempimenti collaterali, come il rimborso dei crediti d'imposta o la richiesta di pagare l'imposta dichiarata e non versata.

Queste operazioni vengono talvolta denominate, nella prassi, "liquidazione della dichiarazione". Pur essendo teoricamente effettuabile per tutti i tributi dove esistono dichiarazioni, questa procedura è stata per lungo tempo prevista solo nelle imposte dirette, dall'art. 36 bis del DPR 600/1973. Solo di recente, con l'introduzione dell'art. 54 bis del dpr 633/1972, tale controllo è stato previsto anche ai fini dell'IVA.

Questo controllo si svolge già sui dati delle dichiarazioni immessi nel sistema informatico dell'anagrafe tributaria. In questa sede si effettua una verifica di correttezza numerica dei calcoli ed un controllo di alcune detrazioni e deduzioni, basato su criteri selettivi predisposti dal ministero delle Finanze. Questo controllo riguarda la correttezza numerica dei calcoli, il versamento delle imposte dichiarate, la spettanza delle detrazioni d'imposta, nonché delle deduzioni dal reddito complessivo. Entro questi limiti la procedura può riguardare sia errori materiali o irregolarità facilmente accertabili (mancata documentazione), sia complesse questioni di diritto.

Se dalla liquidazione in base all'art. 36 bis risulta una maggiore imposta, questa viene iscritta a ruolo con le relative sanzioni. Ciò pone un problema a proposito della motivazione, che per tali atti non è prevista, benché anch'essi siano suscettibili di diventare definitivi se non tempestivamente impugnati. Talvolta il problema viene superato in pratica, perché il contribuente comprende le ragioni della pretesa fiscale, e la contesta "nel merito": egli potrebbe però legittimamente richiedere che l'ufficio indicasse, in sede contenziosa, le ragioni per cui l'onere o la detrazione sono stati disconosciuti.

Quando invece la liquidazione di cui all'art. 36 bis ha condotto a al riconoscimento di un credito del contribuente, il centro di servizio o l'ufficio emetterà un ordinativo di rimborso; questo rimborso può essere però inferiore a quello richiesto nella dichiarazione, ad esempio perché durante la liquidazione in esame l'ufficio ha riscontrato deduzioni o detrazioni non spettanti.

La sentenza della cassazione (29 luglio 1997 n. 7088), ha invece riferito il termine alla tutela del contribuente, considerandolo quindi stabilito a pena di decadenza. Sulla questione è poi intervenuta l'interpretazione autentica contenuta nell'art. 28 della legge 27 dicembre 1997 n. 449. secondo la quale la violazione del termine in esame non comporta decadenze per l'amministrazione finanziaria.

5.4 LA SELEZIONE DEI CONTRIBUENTI DA SOTTOPORRE A INDAGINI APPROFONDITE.

Dopo i controlli descritti finora, riguardanti solo la dichiarazione e gli allegati, si apre la fase dei

controlli tendenti a individuare proventi occultati, costi fittizi e altre forme di evasione fiscale. Si tratta di controlli abbastanza complessi, effettuabili in tutti i paesi industrializzati solo per una piccola parte dei contribuenti, grossomodo oscillante tra il 2 e il 5 per cento, a seconda del tipo di controllo effettuato.

Nella scelta di chi controllare si può tener conto di vari parametri, come gli indizi disponibili su alcuni contribuenti, la presumibile entità dell'evasione, ma anche l'interesse a ripartire i controlli su tutte le categorie di contribuenti, in modo che nessuna di esse si senta del tutto "al riparo"; quando una categoria di contribuenti si sente "al riparo" dai controlli, magari perché si diffonde la convinzione che all'amministrazione non conviene procedere per importi modesti, si hanno veri e propri crolli nel tasso di adempimento volontario.

Si pensi ad esempio ai milioni di lavoratori dipendenti o di pensionati possessori di uno o due immobili, cui corrisponde un imponibile di qualche milione l'anno. Se si diffondesse la convinzione che il fisco non controllerà mai tali redditi, la perdita di gettito, complessivamente considerata, sarebbe notevole. Se l'importante non è recuperare gettito, ma evitare nei contribuenti una sensazione di totale impunità, può insomma essere opportuno dedicare qualche controllo anche a contribuenti con redditi modesti.

Si pone quindi, per gli uffici finanziari, un problema di scelta dei contribuenti da controllare, ed è proprio il caso di dire che, visto il modesto numero di controlli esperibili rispetto al numero dei contribuenti, i funzionari si trovano nell'"imbarazzo della scelta".

La scelta dei contribuenti da controllare avviene attraverso il sistema dei criteri selettivi disciplinato dal decreto 146 del 1980, in cui la responsabilità della scelta è ripartita tra uffici centrali e periferici: in base al DPR n. 146 del 1980 il ministero delle finanze emana annualmente decreti che contengono "criteri selettivi" per la scelta dei contribuenti da controllare. Questi decreti di programma contengono in realtà una serie molto ampia di casi in cui è consentito procedere al controllo; tali casi sono basati su "indici di pericolosità fiscale", come ad esempio anomalie o incongruenze nell'ambito dei dati dichiarati, imponibili fortemente inferiori alle medie di categoria, effettuazione di forti spese per consumi e investimenti non accompagnate da imponibili adeguati, forti oscillazioni da un anno all'altro dei redditi dichiarati, età. In base a queste indicazioni l'anagrafe tributaria elabora le già menzionate "liste" di contribuenti, tra le quali gli uffici scelgono una parte dei soggetti da controllare. Gli uffici hanno comunque la possibilità di effettuare controlli non previsti dai decreto e riguardanti situazioni apprese direttamente.

5.5 POTERI D'INDAGINE DEGLI UFFICI: GENERALITÀ E LORO FUNZIONE NELLA "FISCALITÀ DI MASSA".

I poteri d'indagine dell'amministrazione finanziaria sono marcatamente inquisitori e questo è uno dei profili sotto cui l'applicazione dei tributi ha mantenuto il proprio volto amministrativistico ed autoritativo. Questo potere pubblicistico consente di superare alcuni vincoli previsti dalla legge 31 dicembre 1996, n. 675 sulla tutela dei dati personali ("privacy"), fermi restando i principi generali della riservatezza dei dati e del divieto del loro utilizzo per fini non previsti istituzionalmente.

Se le indagini fiscali sono uno dei profili sotto cui l'amministrazione finanziaria agisce in veste di "pubblica autorità", va ricordato che le ispezioni fiscali e gli altri poteri istruttori impongono al contribuente una prestazione personale (obbligo di rispondere, obbligo di fornire documenti, obbligo di consentire perquisizioni) e devono perciò essere previsti dalla legge; introdurli in via amministrativa violerebbe l'articolo 23 della costituzione. La predeterminazione dei poteri di richiesta, e dei doveri di risposta, soprattutto nei confronti dei soggetti diversi dal contribuente, è necessaria in quanto non esiste un potere generalizzato dell'amministrazione pubblica in generale (e finanziaria in particolare) di chiedere qualsiasi informazione a qualsiasi soggetto, imponendo sanzioni in caso di inadempimento.

Accanto all'esercizio dei suddetti poteri autoritativi è senz'altro legittimo che l'amministrazione chieda bonariamente ulteriori informazioni, purché venga fatto appello allo spirito di spontanea collaborazione del destinatario della richiesta, senza minacciare sanzioni o altre conseguenze negative non previste dall'ordinamento.

L'acquisizione di informazioni fuori dai poteri autoritativi d'indagine è quindi lecita in presenza di consenso spontaneo, e non estorto, e di informazioni di cui l'interlocutore poteva liberamente disporre.

5.6 I POTERI ISTRUTTORI NELLE IMPOSTE DIRETTE E NELL'IVA: INDAGINI "IN UFFICIO" E PRESSO IL CONTRIBUENTE.

I poteri istruttori degli uffici, in materia di imposte dirette e di IVA, sono indicati dagli articoli 32 e 33 del DPR 600 e dagli articoli 51 e 52 DPR 633 sull'IVA: nelle grandi linee chiunque può immaginarne il contenuto con un minimo di fantasia, senza che ci sia bisogno di ricopiare una per una le lunghe elencazioni contenute negli articoli suddetti.

È invece importante raggruppare i poteri istruttori suddetti secondo il luogo in cui vengono esercitati dagli uffici o dalla guardia di finanza e sotto questo profilo abbiamo:

- i poteri istruttori da esercitare presso l'ufficio, con richieste di informazioni e documenti al contribuente o a terzi;
- i poteri istruttori da esercitare presso il domicilio del contribuente o di terzi.

Esaminiamo dapprima le indagini “in ufficio”, basate su richieste di informazioni o documenti da consegnare o esibire all’ufficio, e che si distinguono principalmente in:

- inviti a comparire, per fornire — verbalmente — dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti (art. 32 n. 3);
- questionari con una serie di domande ben definite (45) cui il contribuente deve rispondere per iscritto restituendo il questionario compilato e firmato (art. 32 n. 4);
- richieste di documenti rilevanti ai fini dell’accertamento (art. 32 n. 3), tra cui i libri contabili previsti dalla legge tributaria, le fatture e analoga documentazione giustificativa.

Alcune di queste indagini possono essere svolte anche nei confronti di soggetti diversi dal contribuente (art. 32 n. 8 bis); la normativa sulle imposte dirette consente infatti di richiedere documentazione in ordine a specifici rapporti intrattenuti col contribuente, mentre l’art. 51 n. 4 del decreto IVA — più ampio — consente anche di richiedere mere informazioni, purché su operazioni specificamente individuate.

Sia gli “inviti” a comparire, sia le richieste di documenti, sia i questionari devono essere ritualmente notificati, e dalla data di notifica decorrono i termini per l’adempimento, fissati dall’ufficio, ma comunque non inferiori a 15 giorni e dei quali, nella prassi, l’ufficio concede proroghe (art. 32 penultimo comma); in caso di inadempimento il contribuente è sanzionato con una pena pecuniaria.

5.7 LE AUTORIZZAZIONI NECESSARIE ALLE INDAGINI CHE INTERFERISCONO COI DIRITTI ALLA RISERVATEZZA (ACCESSI IN LUOGHI DESTINATI AD ABITAZIONE O STUDIO PROFESSIONALE, PERQUISIZIONI).

Quando i funzionari si recano presso il contribuente, abbiamo accessi, ispezioni e verifiche. Nella prassi degli uffici l’accesso è di breve durata, e serve a rendersi conto direttamente delle caratteristiche dell’attività svolta, richiedendo qualche documento o consultando qualche registro; la verifica comporta l’analisi contabile e fisica, totale o parziale, delle attività del contribuente, ed una permanenza più prolungata presso il medesimo; la parola “ispezione” è più vaga, e sottintende genericamente l’analisi contabile e dei documenti giustificativi. Accessi, ispezioni e verifiche sono regolati dall’art. 52 del DPR 633, sull’IVA, cui rinvia l’art. 33 del decreto sull’accertamento delle imposte sui redditi.

Per gli atti istruttori maggiormente suscettibili di comprimere i diritti alla riservatezza, all’inviolabilità del domicilio, al segreto professionale, ecc, la legge prevede alcune formalità, di solito consistenti in autorizzazioni preventive. Quando l’ufficio fiscale intende accedere in luoghi adibiti ad

abitazione, il conflitto tra esigenze istruttorie ed inviolabilità del domicilio viene risolto imponendo un'autorizzazione rilasciata dal procuratore della repubblica, purché sussistano gravi indizi di violazioni tributarie.

Ai fini del rilascio dell'autorizzazione, il procuratore della repubblica deve stabilire se gli indizi di violazioni siano tanto gravi da legittimare la deroga alla riservatezza, alla inviolabilità del domicilio, etc. In questo quadro la gravità dell'indizio è un parametro per una mediazione tra interessi diversi: l'esito di questo giudizio discrezionale può condurre a sacrificare alcuni interessi del contribuente, come la riservatezza, l'inviolabilità del domicilio, della corrispondenza, ecc; ciò in presenza di "gravi indizi di violazioni", dove l'indizio costituisce un mezzo di orientamento delle indagini, una fonte di convincimento ancora provvisoria, alla luce della quale certe indagini sembrano però opportune.

5.8 LE INDAGINI BANCARIE.

Sono molto delicate le cosiddette "deroghe al segreto bancario", cioè le informazioni richieste agli istituti di credito a proposito delle movimentazioni bancarie dei clienti (art. 32 n. 7 DPR 600 e 51 n. 7 decreto IVA). Lo scopo dell'indagine è evidentemente il confronto tra i movimenti bancari effettuati dal contribuente ed il giro d'affari dichiarato ai fini fiscali. La particolarità di queste indagini è quella di indirizzarsi a soggetti terzi, come le banche, depositari di informazioni molto delicate sulla sfera patrimoniale dei cittadini, intorno alle quali l'ordinamento dispone per altri versi, come la tutela della privacy, una cauta cortina di riservatezza.

Tali indagini non sono più soggette ad autorizzazioni di organi estranei all'amministrazione finanziaria, poiché sono autorizzate dalla direzione regionale delle entrate oppure, per la guardia di finanza, dal comandante di zona. Qualora la banca, che ha l'obbligo di avvertire senza indugio il contribuente, non fornisca le informazioni richieste entro i termini stabiliti, l'amministrazione può disporre l'accesso diretto di propri funzionari presso gli uffici dell'istituto di credito. Il contribuente può essere convocato presso l'ufficio per dare spiegazioni sulle operazioni annotate nei conti bancari. Segnaliamo la presunzione secondo cui i versamenti di cui il contribuente non è in grado di giustificare la provenienza dovrebbero essere considerati sic et simpliciter come elementi positivi di reddito.

Attualmente le indagini bancarie sono effettuate richiedendo informazioni per iscritto a tutte le banche con dipendenze nella provincia in cui risiede il contribuente; ciò in quanto non è stata realizzata una "anagrafe generalizzata" dei conti bancari, cui si possa accedere in via informatica o telematica; le indagini bancarie, pur in costante aumento nella prassi degli uffici, restano quindi abbastanza macchinose.

5.9 LA DISCREZIONALITÀ DELL'UFFICIO NELLA DIREZIONE DELLE INDAGINI E IL LORO ESERCIZIO ILLEGITTIMO: LE INSUFFICIENZE DELLA "TUTELA DIFFERITA" E I DUBBI SULLA "TUTELA IMMEDIATA".

Nell'ambito dei poteri istruttori concessi dalla legge, l'ufficio e finanziario sceglie quelli che è più opportuno esercitare, nonché l'intensità con cui utilizzarli; dirigere l'istruttoria in una certa direzione, piuttosto che in un'altra, rientra infatti nella sfera di discrezionalità di chi conduce le indagini, ferme restando le sue responsabilità (anche disciplinari) in caso di negligenze o abusi.

Il privato può avere un interesse giuridicamente rilevante alle modalità di esercizio dei poteri istruttori quando essi pregiudicano i suoi interessi diversi da quello alla corretta determinazione dell'imposta, come l'inviolabilità del domicilio, l'integrità della corrispondenza, il segreto professionale e più in generale il diritto alla riservatezza. Inoltre le indagini potrebbero ostacolare l'attività economica del privato, distogliendo tempo e personale dalle attività istituzionali della sua azienda, specie quando le richieste dell'ufficio sono troppo oscure, mal formulate e puramente generiche.

Di questi problemi esiste traccia, nella normativa sull'accertamento, solo quando i poteri istruttori possono ledere i diritti del contribuente alla riservatezza, alla segretezza e al domicilio. Le informazioni acquisite in violazione delle norme che regolamentano i poteri istruttori sono ritenute inutilizzabili come elementi probatori del successivo atto di accertamento, che potrà essere quindi annullato se non autonomamente giustificato anche da altre informazioni legittimamente ottenute.

5.10 L'ISTRUTTORIA E IL CONCETTO DI PROCEDIMENTO: LA LEGGE 241, IL CONTRADDITTORIO E IL DIVIETO DI FAR VALERE INFORMAZIONI SOTTRATTE ALLA VERIFICA.

La principale particolarità rispetto al procedimento amministrativo riguarda la disciplina legale della prestazione tributaria e la correlativa mancanza, in capo all'amministrazione finanziaria, di poteri dispositivi in ordine ai numerosi interessi politico sociali che ruotano intorno al prelievo fiscale. Ne discende che il procedimento istruttorio tributario non è finalizzato all'acquisizione di interessi da contemperare, bensì all'acquisizione di informazioni da utilizzare per quella che abbiamo più volte definito una manifestazione di giudizio, non di volontà. Occorrono quindi alcuni adattamenti prima di trasferire in materia tributaria i principi del procedimento amministrativo, da ultimo cristallizzati nella legge 241 del 1990. Il diritto di accesso agli atti, sancito dall'art. 22 della legge generale suddetta, deve contemperarsi con l'interesse a non pregiudicare lo svolgimento ulteriore delle indagini. Anche se gli atti istruttori e il provvedimento

d'imposizione possono essere collegati con un nesso procedimentale, restano alcune carenze rispetto alle garanzie procedurali tipiche: ad esempio la legislazione non prevede che il contribuente debba essere in ogni caso ascoltato, né che debbano essergli mosse contestazioni specifiche, con invito a giustificarsi.

Il più delle volte il contribuente è a conoscenza delle indagini perché i poteri istruttori si svolgono "di fatto" nei suoi confronti senza un necessario e formale contraddittorio.

Per il contribuente che rifiuti di esibire documentazione o di fornire informazioni richieste in sede di indagine è prevista l'inutilizzabilità di tali informazioni e documenti, in sede amministrativa, o nel corso del processo tributario. Questa normativa serve a combattere atteggiamenti ostruzionistici dei contribuenti, e consiste nel divieto di far valere, a proprio favore, documenti e informazioni non esibiti al fisco. Perché si produca questa preclusione probatoria a danno del contribuente occorre che la richiesta del fisco sia specifica e circostanziata.

5.11 LA COLLABORAZIONE ISTITUZIONALE CON ALTRI PUBBLICI POTERI. LA PARTECIPAZIONE DEI COMUNI.

Un primo livello di collaborazione avviene per grandi gruppi di contribuenti, confrontando su larga scala le informazioni presenti negli archivi fiscali ed in quelli, ad esempio, previdenziali, assistenziali, etc. I dati vengono così confrontati in modo da rilevare anomalie tramite i cosiddetti "controlli incrociati". Si pensi ad esempio allo scambio di informazioni tra l'Istituto nazionale della previdenza sociale e l'anagrafe tributaria. L'obiettivo di questo incrocio sistematico dei dati è quello di individuare datori di lavoro che, pur corrispondendo i contributi sociali, omettono di applicare le ritenute fiscali, o viceversa.

Analoghe informazioni possono provenire da soggetti incaricati di pubblici servizi, come accade quando in base ai dati forniti da società erogatrici di energia per usi industriali o commerciali, vengono individuate attività economiche cd. "sommerse".

In questa "collaborazione istituzionale" tra amministrazione finanziaria ed altri soggetti pubblici si inserisce anche la richiesta di informazioni relative specificamente a singoli contribuenti.

Un'ulteriore fonte di informazioni, per gli uffici fiscali, è rappresentata dalla magistratura, penale e civile. Per il tramite della guardia di finanza possono essere infatti trasmessi agli uffici tributari dati e notizie relative ad indagini penali, anche svolte da altre forze di polizia, e comunque previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto delle indagini penali.

Una collaborazione istituzionale è prevista anche con la magistratura civile, specie in tema di imposte sugli atti giuridici e sulle successioni o donazioni. I giudici devono comunicare all'ufficio tributario i dati relativi a successioni per causa di morte di cui abbiano avuto notizia in base agli atti del processo.

Un'altra ipotesi di indagini basate sulla collaborazione istituzionale con altri " soggetti investiti di pubblici poteri si verifica quando l'amministrazione fiscale richiede informazioni ad autorità amministrative estere, in base alle sempre più diffuse convenzioni internazionali che consentono l'assistenza reciproca.

5.12. LA DOCUMENTAZIONE DEGLI ATTI ISTRUTTORI: IL "PROCESSO VERBALE" (PROCESSO VERBALE E ATTO IMPOSITIVO).

Al termine di molti atti istruttori e comunque di quelli svolti presso il contribuente (accessi, ispezioni, verifiche) viene redatto un "processo verbale di constatazione", che descrive le indagini compiute ed i rilievi formulati. Questi processi verbali sono però solo la sintesi del lavoro compiuto dai verificatori e non devono essere confusi con gli avvisi di accertamento, che eventualmente verranno emessi sulla base dei verbali medesimi.

Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale ed anche ad apporvi una serie di deduzioni difensive in calce; questa facoltà viene peraltro esercitata raramente, anche perché la mancata formulazione di tali deduzioni non ha alcuna rilevanza sul successivo iter contenzioso. Si suol dire che il verbale "fa prova fino a querela di falso", ma ciò si riferisce solo alla parte del verbale in cui il pubblico ufficiale descrive operazioni materiali accadute in sua presenza o da lui compiute. Nessuno speciale valore probatorio deve essere invece attribuito alla parte logico-critica del verbale, in cui il verbalizzante utilizza i dati osservati per formulare deduzioni ulteriori (di solito argomenti presuntivi) rispetto ad essi. Comunque, benché non vincolante, anche questa parte del verbale potrà essere liberamente apprezzata dal giudice in un successivo contenzioso.

Il verbale, in quanto preliminare rispetto all'avviso di accertamento, non è un atto impugnabile di fronte alle commissioni tributarie; in pratica la maggior parte dei verbali viene acriticamente recepita negli avvisi d'accertamento, ma sono comunque solo questi ultimi ad essere impugnabili di fronte alle commissioni.

CAPITOLO SESTO

L'ESITO DEL CONTROLLO: GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO E IL LORO FONDAMENTO PROBATORIO IN RELAZIONE ALLE DIVERSE FORME DI EVASIONE FISCALE

6.1 L'AVVISO DI ACCERTAMENTO COME ATTO CONCLUSIVO DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO: CARATTERISTICHE GENERALI.

Qualora, a seguito del controllo investigativo descritto nel capitolo precedente, emergano delle irregolarità fiscali, l'ufficio, emetterà un avviso di accertamento. Nessun atto formale viene invece notificato al contribuente quando gli elementi raccolti dall'ufficio non lo inducono a formulare alcun rilievo. Resta ferma perciò, in tal caso, la possibilità di un successivo cambiamento di opinioni dell'ufficio, a seguito di una rinnovata valutazione degli elementi raccolti.

L'atto di accertamento possiede le caratteristiche tipiche degli atti impositivi ed in particolare ricordiamo:

- l'attitudine dell'atto a diventare inoppugnabile in assenza di tempestivo ricorso del destinatario;
- la necessità di formale notificazione;
- la necessità di una motivazione, che descriva il fondamento di fatto e di diritto della pretesa dell'ufficio;

Le caratteristiche sopra indicate sono un elemento comune alla generalità degli avvisi di accertamento, mentre altri aspetti formali possono variare a seconda delle specifiche leggi d'imposta che prevedono l'emissione di siffatti avvisi. Tali avvisi sono infatti previsti per un buon numero di imposte (IVA, imposte sui redditi, imposta di registro), ciascuna delle quali può regolarsi con sfumature diverse alcune caratteristiche.

Alcune caratteristiche formali degli avvisi sono previste a pena di nullità, che peraltro va intesa nel senso amministrativistico del termine e quindi scatta solo se il vizio dell'atto viene eccepito dal contribuente in sede di ricorso. Al riguardo gli articoli 42 del DPR 600 e 56 decreto IVA prevedono, tra i requisiti dell'avviso di accertamento:

- l'indicazione degli imponibili accertati e delle aliquote applicate;
- la determinazione dell'imposta al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta;
- la particolare qualifica del funzionario che sottoscrive l'atto, che deve essere il capo dell'ufficio o un funzionario da lui delegato.

Si tratta di indicazioni spesso importanti per la tutela del contribuente, ma talvolta in concreto

secondarie; la loro previsione “a pena di nullità”, può talvolta vanificare talvolta accertamenti sotto altri versi ben motivati e fondati.

6.2 ATTO DI ACCERTAMENTO E FONDAMENTO DELLA PRETESA FISCALE. IN PARTICOLARE LA PROVA TRA AVVISO DI ACCERTAMENTO E PROCESSO.

L’avviso di accertamento deve indicare, come abbiamo rilevato a suo tempo a proposito della motivazione, i fondamenti di diritto e di fatto della pretesa che con esso viene avanzata dall’ufficio tributario. Quando gli avvisi di accertamento determinano una maggiore imposta per motivi di diritto, la questione deve essere risolta alla luce delle disposizioni contenute nelle singole leggi tributarie sostanziali, dall’I.v.a. all’I.r.p.e.f. e via discorrendo. Una questione che si presenta in termini omogenei per tutti gli avvisi di accertamento è invece quella del relativo fondamento probatorio. Al riguardo ricordiamo che in linea di principio o l’onere della prova grava sull’ufficio fiscale, tenuto a dimostrare in modo convincente le proprie rettifiche, enunciando le ragioni di fatto che sono alla base della rettifica.

6.3 IL GIUDIZIO DI FATTO: LA PROVA COME ELABORAZIONE INTELLETTUALE E IL SUO PROBABILISMO.

La distinzione tra giudizio di fatto e di diritto è in genere intuitiva, anche se qualche volta si presenta in modo più sfumato. Con un pò di sforzo è comunque possibile individuare con chiarezza i casi in cui occorre stabilire in che modo si sono verificate vicende del passato, nel qual caso la questione è di fatto. Quando invece si tratta di riferire a tali vicende disposizioni normative la questione è “di diritto”.

Il giudizio di fatto è caratterizzato da una elaborazione intellettuale, dall’attribuzione di significato a tracce di eventi passati, le quali possono essere rappresentate da documenti, dichiarazioni, fotografie, reperti fisici, etc. Anche nel giudizio di fatto è quindi necessaria quell’attività intellettuale che abbiamo riscontrato, sotto diverso profilo, a proposito dell’interpretazione.

Il giudizio di fatto non è perciò la risultante di una meccanica percezione: anche le controversie “sul fatto” mettono duramente alla prova i tribunali, la nostra immaginazione ed il nostro bagaglio di conoscenze e di esperienze. Nel giudizio di fatto non viene perciò in considerazione l’evento nella sua realtà materiale, ormai appartenente al passato e di cui esistono solo tracce materiali e descrizioni orali. Insomma, nel mondo del diritto, “il fatto è un giudizio”, una manifestazione di giudizio con molte analogie rispetto a quanto abbiamo rilevato a proposito dell’interpretazione legislativa.

L’espressione “giudizio di fatto”, ormai entrata nell’uso comune, mette in secondo piano la componente interpretativa che anche questo giudizio comporta. Sarebbero perciò più efficaci le espressioni

“giudizio sul fatto” o riguardante il fatto, le quali esprimono meglio la differenza tra fatto materialisticamente inteso e “asserzione sul fatto”.

Il termine “prova” ha una duplice accezione, che da un lato si riferisce ad un elemento del mondo sensibile, come segni linguistici, reperti fisici, documenti e altre tracce, che occorre interpretare; dall’altro la prova costituisce il ragionamento necessario ad attribuire un significato ai suddetti elementi materiali; quest’ultimo ragionamento dà luogo comunque a una interpretazione, talvolta complessa e talaltra così rapida da essere addirittura fulminea e inconsapevole. È quindi importante non confondere la prova come ragionamento con l’elemento materiale della prova, che talvolta è alla base di tale ragionamento.

Dato che questa componente interpretativa sussiste sempre, è artificioso contrapporre i meri accertamenti (intesi come una meccanica percezione) e le “valutazioni” di cui si sottintende l’opinabilità.

6.4 CERTEZZA E PROBABILITÀ NEL GIUDIZIO DI FATTO.

La componente interpretativa dei giudizi di fatto esclude che, a rigore, essi possano mai considerarsi completamente certi. La consapevolezza del carattere valutativo del giudizio di fatto non apre le porte ad un insindacabile soggettivismo, ma piuttosto costituisce uno stimolo a rendere palese il percorso logico-argomentativo che ha condotto a una determinata conclusione. Questo percorso logico-argomentativo viene manifestato attraverso la motivazione delle sentenze, o attraverso la motivazione degli avvisi di accertamento (tenendo presenti le distinzioni a suo tempo indicate tra motivazione dell’accertamento e motivazione della sentenza). La motivazione spiega perché, in base a certe informazioni, si sono ritenuti provati in modo convincente alcuni eventi del passato e perché, da questi eventi, ne sono stati presunti altri ancora.

6.5 CARATTERE EMPIRICO DEL GIUDIZIO SUL FATTO E FUNZIONE AUSILIARIA DELLE NORME SULLE PROVE: LA PROVA LEGALE.

Anche se entrambi caratterizzati da una elaborazione intellettuale, il giudizio di fatto e quello di diritto differiscono profondamente, poiché in un caso l’attività interpretativa si riferisce a testi normativi, mentre nell’altro si riferisce a elementi conoscitivi riguardanti eventi passati.

Il giudizio di fatto è quindi costruito in base alla conoscenza dei rapporti di causa ed effetto che sussistono tra i fenomeni naturali e all’interno dei gruppi sociali. Alla luce di quelle conoscenze empiriche il giudice stabilisce se determinati eventi del passato siano stati o meno dimostrati in modo convincente.

Le valutazioni empiriche su cui si basa il giudizio di fatto non sono mai del tutto rimpiazzate da organici sistemi di prova legale. La prova legale si affianca alla prova libera e la condiziona più o meno fortemente. I condizionamenti apportati dalle prove legali alla formazione del convincimento del giudice possono essere di varia intensità; i condizionamenti più forti si riscontrano nel divieto di prendere in considerazione determinate fonti di convincimento o nella presunzione non suscettibile di prova contraria; di minore intensità sono le presunzioni legali relative, suscettibili di prova contraria, ma dove la legge spesso predetermina le modalità per fornire tale prova contraria.

6.6 IL GIUDIZIO DI FATTO NEL DIRITTO TRIBUTARIO: CARATTERI GENERALI.

Il carattere interpretativo, empirico e probabilistico del giudizio di fatto, sopra rilevato in linea generale, trova puntuali riscontri in materia tributaria.

La componente interpretativa della prova è particolarmente facile da cogliere in un settore dove la prova documentale, anch'essa peraltro bisognosa di un'attribuzione di significato, è molto rara. La prova documentale può essere infatti elaborata solo dai soggetti che prendono parte direttamente alle vicende economiche cui si collegano i fatti da provare, il che non accade per gli uffici fiscali. Vedremo che anche i registri e i documenti reperiti nell'esercizio dei poteri istruttori degli uffici (17) operano di solito come base per la formulazione di presunzioni.

In materia tributaria gli interventi del legislatore sull'empirismo del giudizio di fatto, cioè la combinazione tra libero convincimento e prova legale, hanno intensità diversa a seconda dei settori. Per imprese e lavoratori autonomi, in materia di imposte sui redditi e di IVA, le disposizioni sulla valutazione della prova hanno una certa importanza più sul piano dell'influenza psicologica sul giudice che dei veri e propri vincoli giuridici. Per gli altri contribuenti e per i tributi minori le disposizioni sulla valutazione della prova, sono invece nel complesso scarse, salvo quanto diremo subito per le presunzioni legali.

6.7 PARAMETRI PER VALUTARE LA FONDATEZZA DEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI.

I meccanismi mentali con cui valutare la forza o la debolezza di una argomentazione probatoria sono molto sfuggenti, anche perché in concreto il giudizio di fatto deriva dal modo in cui si combinano una molteplicità di apprezzamenti di segno diverso. È possibile però cercare di isolare le circostanze che, magari senza neppure essere esaminate esplicitamente nell'accertamento o nella sentenza, influenzano più spesso tale giudizio.

Un primo importante parametro per valutare la prova consiste proprio in ciò che l'ufficio tributario intende dimostrare; quanto più si tratta di affermazioni lontane da nozioni di senso comune, alla luce di circostanze pacifiche tanto più occorreranno riscontri stringenti.

Le argomentazioni probatorie non sono valutate in modo asettico, bensì alla luce del contesto generale della controversia; per questo è importante il tipo di attività svolta dal contribuente e le dimensioni che essa presenta: presumere globalmente un certo importo di ricavi in base a nozioni di comune esperienza (ad esempio moltiplicando le prestazioni rese per prezzi praticati) può essere credibile nei confronti di piccolo artigiano; analoghe stime si dimostrano invece prive di qualsiasi credibilità quando si tratta di una grande società di servizi industriali.

6.8 ASPETTI NORMATIVI DELL'ACCERTAMENTO ANALITICO E INDUTTIVO: PRESUPPOSTI FORMALI E SOSTANZIALI DELLE RETTIFICHE (ART. 39 DPR 600 E 54/55 DECRETO IVA).

Benché manchino, come già rilevato, disposizioni legislative sul fondamento probatorio degli accertamenti in generale, esistono regole specifiche riguardanti l'impresa e il lavoro autonomo. L'articolo 39 del DPR 600, per le imposte sui redditi, e gli articoli 54 e 55 del decreto IVA si occupano, con uno schema normativo sostanzialmente analogo, della dimostrazione delle rettifiche nei confronti di società, enti, imprenditori e professionisti.

L'articolo 39 DPR 600, come pure l'articolo 54/55 dell'IVA, sono incentrati sull'individuazione di una serie di ipotesi di rettifica, in buona parte connesse alla regolarità delle scritture contabili; l'art. 39 stabilisce infatti che l'ufficio procede alla rettifica se:

- a) gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli indicati nel conto dei profitti e delle perdite;
- b) non sono state esattamente applicate le disposizioni normative sul reddito d'impresa;
- c) l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza delle registrazioni contabili risulta "in modo certo e diretto" dai verbali e dai questionari di cui all'art. 32... dai verbali redatti presso altri contribuenti e da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;
- d) se l'incompletezza, falsità etc... risulta dall'ispezione delle scritture contabili... sulla scorta delle fatture e degli altri atti o documenti raccolti in istruttoria.

L'ultima parte di questa lettera d) apre lo spiraglio alla valutazione della prova secondo il suo intrinseco grado di persuasività, poiché consente di provare l'esistenza di "attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate" sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Queste disposizioni si incentrano sulla regolarità delle scritture contabili cui sono tenuti i soggetti in esame; in relazione alla regolarità formale e all'attendibilità sostanziale delle scritture contabili i citati articoli 39/DPR 600 e 54/55 decreto IVA prevedono i seguenti tipi di accertamento:

- il cosiddetto “accertamento analitico”, regolato dal comma 1 dell'art. 39 e dall'art. 54 dell'IVA;
- il cosiddetto “accertamento induttivo”, regolato dall'articolo 55 dell'IVA e dall'art. 39 comma 2.

La suddetta terminologia non ha nulla a che vedere coi modelli logico-filosofici dell'induzione o della deduzione; le espressioni “analitico” e “induttivo” sono frutto della prassi e si pongono da punti di vista diversi. Un accertamento è tanto più “analitico” quanto più individua i singoli elementi da cui deriva il maggior imponibile accertato, mentre l'induttività a rigore attiene alla minore forza probatoria delle argomentazioni utilizzate (in genere presunzioni basate sulle caratteristiche dell'attività svolta dal contribuente). Sarebbe per questi motivi più corretto, come talvolta si fa, chiamare “contabile” l'accertamento analitico (previsto dall'art. 39 comma 1 e 54 dell'IVA) ed “extracontabile” quello induttivo (art. 39 comma 2 e art. 55 IVA).

L'accertamento analitico è “contabile” in quanto non smentisce la contabilità nel suo complesso, ma individua specifici ricavi o compensi in tutto o in parte non dichiarati, costi non documentati, fittizi, non inerenti etc. Quasi sempre, anche l'accertamento analitico utilizza presunzioni, che si riferiscono però a specifici componenti del reddito o a specifiche operazioni rilevanti ai fini dell'IVA.

Quanto più l'uso di presunzioni si spinge fino a rideterminare intere categorie di ricavi aziendali, tanto più l'accertamento “analitico” si avvicina a quello induttivo; esistono rettifiche per le quali i due concetti si sovrappongono ed è difficile dire se l'accertamento sia analitico o induttivo: ad esempio la rettifica di tutti i ricavi in base a percentuali di ricarico (paragrafo 61), pur smentendo in modo globale la principale voce del bilancio, viene spesso inquadrata nell'ambito dell'accertamento “analitico” di cui all'art. 39 comma 1.

6.9 PRESUPPOSTI FORMALI E SOSTANZIALI DELL'ACCERTAMENTO INDUTTIVO (EXTRACONTABILE) E SUO CONTENUTO (ASPETTI NORMATIVI).

Esaminiamo ora i motivi (o “presupposti”) che possono portare all'accertamento “induttivo” (extracontabile). I motivi formali consistono in omissioni contabili e documentali (31) riassumibili come segue:

- la mancata allegazione del bilancio (art. 39 comma 2, lettera a) (32).
- l'omessa tenuta di un libro contabile obbligatorio (art. 39 comma 2 lett. c DPR 600);

- le negligenze istruttorie, come la mancata risposta ai questionari.
- la presenza sui libri contabili di spazi in bianco, interlinee, cancellature, mancate vidimazioni etc. (art. 39 comma 2, lett. d.)

Per dare luogo all'accertamento extracontabile queste irregolarità formali devono essere talmente gravi numerose e ripetute da escludere le garanzie proprie di una contabilità sistematica (art. 39 DPR 600 e art. 55 decreto IVA) (33).

L'accertamento "induttivo extracontabile" è ammesso anche:

- in caso di omessa dichiarazione del reddito d'impresa (art. 39 comma 2 lett. a), ipotesi che riguarda chi presenta la dichiarazione per altri tipi di reddito (ad es. di lavoro dipendente o fondiario);
- omessa dichiarazione dei redditi, nel qual caso scatta il cosiddetto "accertamento d'ufficio" (34), peraltro sempre più raro con la progressiva diminuzione dei ed. "evasori totali" (35).

La lettera d dell'articolo 39 secondo comma, consente l'accertamento induttivo extracontabile quando le omissioni e le false e inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma 1 sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

Veniamo al contenuto dell'accertamento induttivo (o extracontabile), espressione che richiama le vaghe presunzioni con cui un tempo gli uffici stimavano il reddito basandosi sui caratteri esteriori dell'attività svolta. In effetti l'accertamento di cui all'art. 39 II comma, cui corrisponde l'art. 55 dell'IVA, è frequentemente fondato su stime e, in genere, su argomentazioni dotate di un modesto grado di probabilità. La legge consente infatti agli uffici di determinare il reddito in base "a dati e notizie comunque raccolti" e in base a presunzioni anche prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza. In entrambi i casi, comunque, l'accertamento dovrà possedere una certa attitudine al convincimento. L'accertamento induttivo non consente affatto agli uffici di accertare arbitrariamente imponibili di fantasia: anche qui, come in tutte le questioni probatorie, le previsioni legislative devono conciliarsi con canoni empirici di valutazione della prova, la quale deve avere comunque una certa attitudine al convincimento. L'onere della prova spetta, comunque, anche qui all'ufficio, che non può limitarsi a dimostrare i presupposti dell'accertamento induttivo e dovrà giustificarne il contenuto, sia pure senza particolare rigore. In pratica l'accertamento induttivo extracontabile è in genere basato su caratteristiche esteriori dell'azienda, quali la capacità produttiva dei macchinari, la resa delle materie prime o il rendimento degli addetti. Anche in questo caso la prova, pur potendo essere meno rigorosa, deve comunque provenire dall'ufficio e possedere una certa credibilità.

6.10 ASPETTI SOSTANZIALI DELLA PROVA DELL'EVASIONE: LA GRANDE IMPRESA E LA NECESSITÀ DI INDAGARE NELLA DOCUMENTAZIONE AZIENDALE.

L'accertamento analitico e quello induttivo sono stati finora descritti sotto il profilo dei presupposti normativi e del relativo oggetto. Occorre però ora mutare punto di osservazione e guardare all'accertamento analitico e a quello induttivo sotto il profilo delle tipologie di contribuenti cui ciascuno di essi è più frequentemente applicato. Benché la normativa descritta ai paragrafi precedenti (art. 39 DPR 600 e artt. 54 e 55 IVA) non distingua tra grandi e piccole attività, l'evasione fiscale, e le argomentazioni per scoprirla, cambiano a seconda del tipo d'impresa, delle sue dimensioni e della tipologia della sua clientela: ai due estremi troviamo le "piccole imprese operanti con consumatori finali" e le "grandi imprese organizzate burocraticamente". Si tratta, in estrema sintesi, di due schemi-tipo di evasione fiscale: quella che omette la registrazione di ricavi, e quella che registra costi fittizi. Il primo schema è diffuso presso le piccole imprese operanti con consumatori finali, dove l'evasione di gran lunga più diffusa consiste nell'omessa registrazione degli incassi. Il secondo schema ricorre presso la grande impresa organizzata burocraticamente, dove l'eventuale evasione si annida all'interno della contabilità, in genere sotto forma di documenti di spesa fittizi

Per il controllo fiscale della grande impresa l'indagine contabile è da sempre considerata l'unico sistema praticabile, in quanto:

- per la grande impresa la contabilità è un'esigenza oggettiva, indispensabile allo stesso imprenditore per capire come stanno andando gli affari e tenere sotto controllo la gestione;
- la redditività di una grande impresa non si presta a stime globali basate sulle sue caratteristiche esteriori (superficie, attrezzature, dipendenti, clientela etc); quando l'impresa ha richiesto grandi investimenti ed ha una capacità di "stare sul mercato" è credibile che la si mantenga in vita nonostante produca perdite, che invece appaiono meno credibili per le imprese minori;
- con l'aumentare delle dimensioni aziendali è sempre più difficile occultare i ricavi in modo sistematico, perché le tracce si moltiplicano e aumenta il personale amministrativo, cui non è prudente far conoscere l'esistenza di irregolarità fiscali; si accresce cioè la distanza tra la proprietà dell'impresa e il personale che gestisce l'acquisizione degli incassi. Le frodi fiscali tendono quindi a concentrarsi su sporadiche operazioni di rilevante importo, che possono essere scoperte solo con l'analisi contabile.

Per questi motivi l'evasione dell'impresa medio - grande si colloca di solito all'interno della contabilità: per questo, nella pratica, gli accertamenti alla grande impresa non possono in genere che essere "analitico - contabili".

Un primo strumento evasivo è costituito da documenti di spesa fittizi (le cd. fatture false), per far

uscire dalla società somme destinate ai consumi personali dei soci. Il documento può essere fittizio in molti sensi: può essere emesso da una società di comodo (le cosiddette “cartiere”), che non dichiarano il corrispondente ricavo, non versano l’IVA e poi spariscono nel nulla, prassi rischiosa perché è facile per gli uffici fiscali presumere che tutte le fatture emesse da questi soggetti siano fittizie, e quindi individuare e perseguire i fittizi acquirenti. Sono meno rischiose fatture fittizie emesse da soggetti realmente esistenti, che però non pagano imposte in quanto “non commerciali”, in regimi forfettari, residenti all’estero o in situazione di irre recuperabile perdita.

Tra la grande impresa e il piccolo commerciante, suscettibile dei controlli di credibilità globale, di cui si dirà più oltre, esistono una serie di realtà intermedie. Anche imprese di una certa dimensione possono, più o meno sporadicamente, occultare i ricavi: il caso è frequente soprattutto per le medie aziende che riforniscono dettaglianti, spesso desiderosi di acquistare “in nero” per nascondere a loro volta i ricavi. Si tratta di prassi cui frequentemente indulgono piccole industrie tessili o di pelletteria, magari nate su laboratori artigianali e che cercano di perpetuare abitudini evasive tipiche delle dimensioni di un tempo.

Anche la tipologia del cliente e delle prestazioni rese concorre a definire le possibilità di evasione; quando le vendite derivano da poche prestazioni di rilevante valore unitario, ceduti a privati non interessati a documentare il costo, diventa più agevole accordarsi con i clienti per omettere la registrazione degli incassi. Quando le operazioni sottostanti non possono essere negate, come avviene per la vendita di immobili, non si occulta la cessione, ma una parte del corrispettivo, palesando un prezzo inferiore a quello effettivo, mentre la differenza è incassata “in nero”. La propensione a queste frodi è maggiore quando si tratta di società a ristretta base azionaria, in cui proprietà e direzione si identificano.

Qualche controllo contro la registrazione di spese fittizie può basarsi su verifiche a campione sulle modalità di pagamento. Quanto più l’organizzazione dell’impresa è complessa e articolata, con l’aumento delle merci da movimentare e del denaro da gestire, aumentano le tracce di vendite non registrate. L’impresa può non riuscire a nascondere tutti i fattori di produzione dei ricavi occultati, ed emergono squilibri tra i fattori della produzione indizio di ricavi occultati.

Tutte le suddette forme di evasione (vendite non contabilizzate e costi fittizi) sono molto difficili da individuare finché si mantengono entro dimensioni modeste rispetto al volume dell’attività.

6.11 LE RETTIFICHE PRESUNTIVE GLOBALI, BASATE SULLE CARATTERISTICHE DELLE PICCOLE ATTIVITÀ ARTIGIANALI E DI COMMERCIO AL DETTAGLIO.

L’evasione di piccoli imprenditori e professionisti avviene occultando ricavi e compensi, procedura

più facile per la ridotta dimensione e la clientela composta di consumatori finali, non interessati a documentare i propri acquisti. Le piccole imprese operanti con consumatori finali si prestano a un controllo in tutto o in parte indipendente dalle scritture contabili perché:

- a) quando l'impresa sostanzialmente coincide col suo titolare, è più facile omettere la registrazione contabile delle operazioni. Quando il titolare dell'impresa acquisisce in prima persona il denaro versato da clienti che non hanno bisogno di ricevere fattura, la propensione all'evasione è massima;
- b) la contabilità non è un'esigenza oggettiva per capire come stanno andando gli affari di queste imprese, ma in buona parte è una mera sovrastruttura fiscale;
- c) trattandosi di piccole attività, conosciute e tradizionali, è spesso possibile valutare la credibilità dei dati dichiarati anche senza un'analisi contabile, valutando se l'ordine di grandezza dei ricavi è congruo rispetto alle attrezzature, l'ubicazione, i dipendenti, gli acquisti etc.;
- d) è antieconomico, quando manca una grande organizzazione da salvaguardare, proseguire attività che fruttano solo perdite o redditi inferiori al minimo di sussistenza.

Manifeste sproporzioni tra ricavi dichiarati e caratteristiche dell'impresa possono essere già considerate presunzioni "gravi precise e concordanti". Di frequente, pertanto, accertamenti che disattendevano la contabilità a favore di una rideterminazione globale dei ricavi in base ad alcune caratteristiche dell'attività svolta sono stati confermati dai giudici. Esaminiamo ora le più frequenti di tali argomentazioni.

Le più diffuse argomentazioni di tipo globale, basate sulla comune esperienza e sulle caratteristiche esteriori dell'attività, si inquadrano a rigore nell'accertamento induttivo, perché smentiscono nel loro complesso i ricavi contabilizzati, cioè la stessa base di partenza delle scritture. Una diffusa rettifica globale dei ricavi è basata sulle cd. percentuali di ricarico, cioè sul rapporto tra i ricavi contabilizzati e gli acquisti registrati nella contabilità. Confrontando i margini di ricarico constatati direttamente con quelli risultanti dalla contabilità, si può fondatamente presumere che acquisti registrati abbiano dato luogo a vendite non registrate. Questo metodo è molto efficace quando l'impresa deve contabilizzare integralmente i costi di acquisto, poiché questi ultimi sono regolarmente fatturati dai fornitori.

Di solito l'impresa si manifesta all'esterno con una pluralità di caratteristiche, e queste possono spesso consentire all'ufficio ragionamenti presuntivi sull'ordine di grandezza dei ricavi, con cui confrontare i dati dichiarati. Si tratta del numero degli addetti, degli acquisti, dei prezzi praticati, della superficie ed ubicazione dei locali, dei beni strumentali impiegati, dei consumi di alcune materie prime, etc. Si tratta di informazioni non occultabili al fisco in quanto fisicamente rilevabili. Questa è la principale differenza rispetto all'accertamento delle persone fisiche non esercenti attività commerciali e professionali, di fronte alle quali gli uffici si trovano nell'alternativa tra reperire prove di specifiche evasioni e non reperire alcun

elemento dimostrativo. Nei confronti delle imprese e dei professionisti il problema si pone, come s'è detto nel testo, in modo molto diverso, poiché il contribuente di solito non può nascondere l'esistenza e le caratteristiche della fonte del reddito, cioè l'azienda o lo studio professionale. Talvolta, nella prassi, anche accertamenti che rideterminano nel loro complesso i ricavi dichiarati vengono definiti "analitici", dagli uffici e dai giudici, allo scopo di meglio giustificarli alla luce dell'art. 39 comma 1, ed affermando che — in definitiva — si limitano a correggere una sola voce del conto economico, cioè i ricavi; il fatto è, però, che rideterminare globalmente i ricavi è ben diverso dal correggere altre poste di bilancio (come gli ammortamenti, le spese generali o la valutazione delle rimanenze), poiché mette in dubbio l'affidabilità dell'intero impianto contabile. A rigore tali accertamenti sono quindi extracontabili e devono essere inquadrati nell'art. 39 comma secondo, norma in cui è facile inquadarsi dopo aver smentito l'attendibilità complessiva dei ricavi registrati.

Per le imprese di servizi (parrucchieri, ristoranti, meccanici, elettricisti, falegnami, albergatori, baristi, etc.) il sistema delle percentuali di ricarico è poco utile, in quanto i beni acquistati non vengono rivenduti nello stato in cui si trovano, e manca perciò la possibilità di confrontare prezzi di acquisto e di vendita. Per il controllo dei ricavi si può quindi ricorrere ad altre argomentazioni, prevalentemente basate sulla capacità produttiva dell'esercizio o sul consumo di un certo fattore produttivo, correlato con le prestazioni rese. Si pensi ad esempio al consumo di farina per una pizzeria, di energia elettrica per una lavanderia, di caffè per un bar, di vernice per un carrozziere, di gasolio per un autotrasportatore.

6.12 LE DISPOSIZIONI SULLA RICOSTRUZIONE PRESUNTIVA GLOBALE DEL GIRO D'AFFARI (DAI COEFFICIENTI PRESUNTIVI AGLI "STUDI DI SETTORE").

Abbiamo già rilevato che in linea di principio le rettifiche presuntive e globali dei ricavi di piccoli artigiani e commercianti, basate sulle caratteristiche generali dell'attività svolta, sono compatibili con le ordinarie disposizioni di cui agli articoli 39 DPR 600 e 54/55 IVA. Ciononostante, il tenore complessivo di tali disposizioni finiva spesso per indurre una parte della giurisprudenza ad assumere un atteggiamento troppo rigoroso nei confronti degli accertamenti basati sulle caratteristiche dell'azienda.

Un primo strumento fu quello dei "coefficienti presuntivi", introdotti dagli artt. 11 e 12 del DL n. 69/1989. Si trattava di coefficienti elaborati dal Ministero delle finanze, in base a elementi extracontabili, come la superficie dei locali, gli acquisti, le retribuzioni dei dipendenti, i macchinari etc. Applicando tali coefficienti alle caratteristiche dell'impresa veniva determinato un importo di ricavi e di operazioni imponibili ai fini dell'IVA, senza che gli uffici dovessero fornire altra dimostrazione; si scaricava così sul contribuente la prova contraria, da fornire con qualsiasi argomentazione che fosse ritenuta

sufficientemente persuasiva nel caso di specie.

Gli strumenti destinati a sostituire i parametri, cioè gli “studi di settore” sono stati ormai elaborati, ma non ancora sperimentati nell’attività accertativa; lo studio di settore è un meccanismo numerico statistico simile ai parametri, ma più raffinato. Esso individua, per ciascuna attività commerciale e di servizi, una serie di caratteristiche su cui costruire una stima dei ricavi presumibilmente attribuibili all’attività. Lo studio di settore dovrebbe cioè formalizzare i passaggi logici che svolge un ufficio fiscale nello stimare l’ordine di grandezza dei ricavi a fronte delle caratteristiche dell’attività.

Gli studi di settore non hanno quindi carattere sostanziale, ma probatorio (si ripete di presunzione relativa). Essi sono destinati ad agevolare gli uffici nel redigere in modo più convincente e snello gli avvisi d’accertamento, evitando defatiganti contenziosi a proposito di questioni molto controverse ed economicamente trascurabili se considerate singolarmente (si tratta dopotutto di piccoli artigiani e commercianti). Attualmente infatti l’enorme numero di piccoli contribuenti assorbe energie preziose nell’amministrazione finanziaria, distogliendola da altre mansioni più specialistiche. Solo con il tempo e l’esperienza concreta sarà possibile stabilire in quale misura questi ambiziosi obiettivi si potranno considerare raggiunti.

6.13 ARGOMENTAZIONI PROBATORIE NEI CONFRONTI DEI SOGGETTI NON OBBLIGATI ALLA TENUTA DI SCRITTURE CONTABILI (ED. “PRIVATI”) E ACCERTAMENTO DEL REDDITO IN BASE ALLA SPESA (ACCERTAMENTO SINTETICO E “REDDITOMETRO”) .

Quando non si tratta di redditi d’impresa o di lavoro autonomo, la legge non richiede (salvo quanto diremo subito per l’accertamento “sintetico”) particolari requisiti alle argomentazioni probatorie degli uffici, che potranno essere valutate secondo i consueti criteri empirici che governano il giudizio di fatto

Nell’attività ordinaria degli uffici gli accertamenti di questo tipo si basano in genere su documenti o informazioni specifiche: si pensi ad esempio a verifiche presso il datore di lavoro da cui risulti che il dipendente aveva percepito compensi non dichiarati. In simili controversie verrà di solito in considerazione l’attendibilità della fonte da cui l’ufficio ha ottenuto l’informazione: segnaliamo ad esempio gli accertamenti di “interessi attivi presunti” nei confronti di titolari di crediti o nei confronti di soggetti che abbiano incassato somme di cui non risulta l’impiego.

Segnaliamo inoltre la presunzione secondo cui i maggiori redditi accertati in capo alle società di capitali dovrebbero ritenersi distribuiti ai soci, costituendo per essi redditi di capitale, con rischi di doppia imposizione.

Analoghe necessità di informazioni specifiche sussistono per i rari accertamenti nei confronti dei sostituti d'imposta, per dimostrare il mancato assoggettamento a ritenuta di somme erogate, ad esempio compensi pagati "fuori busta".

Più frequente è invece la rettifica fondata su spese, per consumi o investimenti, che eccedono i redditi dichiarati dal contribuente. In questo caso un maggior reddito viene perciò presunto in base alla spesa, e questo accertamento viene definito "sintetico" perché non si basa sulle fonti di produzione del reddito (impresa, lavoro, capitale, etc. (81)) ma utilizza un procedimento logico "a ritroso", presumendo — salvo prova contraria — che le spese siano state finanziate prima di tutto con il reddito del periodo d'imposta.

Questo criterio di accertamento è regolato dall'art. 38 comma 4 del DPR 600/1973, che supera d'autorità le perplessità che pure potrebbero esistere sulla possibilità di assolvere l'onere della prova con argomentazioni di questo tipo. Visto però che solo il contribuente sa da dove ha ricavato le somme spese è logico che la legge gli faccia carico di dimostrare il finanziamento delle spese con somme diverse da redditi non dichiarati.

L'ufficio deve dimostrare il sostenimento delle spese, il che è abbastanza facile quando si tratta di consumi o investimenti rilevabili dall'esterno, come il mantenimento di autovetture, di residenze secondarie, di imbarcazioni da diporto etc. Una volta individuato un motivo di spesa occorre quantificarla e a tal fine una serie di spese molto comuni sono quantificate da decreti ministeriali cui fa rinvio l'art. 38.

Resta ferma la possibilità che gli uffici utilizzino altri indici di spesa, non previsti dal decreto ministeriale, tra cui segnaliamo soprattutto le spese per investimenti patrimoniali, come la sottoscrizione di capitale societario o l'acquisto di immobili.

Nel contrastare l'accertamento sintetico, il contribuente potrà prima di tutto dimostrare che l'indice di spesa non esisteva. Anche ammettendo di aver sostenuto la spesa, il contribuente potrebbe poi dimostrare che essa venne fronteggiata con somme non costituenti reddito imponibile; non si tratta solo di redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (cui fa riferimento la norma), ma di qualsiasi altra ragione possa spiegare l'eccessività della spesa rispetto al reddito dichiarato; ad esempio disinvestimenti patrimoniali, realizzazione di plusvalenze fiscalmente non imponibili, rendite fiscali per via di redditi agrari tassati con redditi catastali inferiori a quello effettivo, accensione di prestiti etc. Una frequente prova contraria è il sostenimento delle spese da altri soggetti, come genitori o coniugi, in rapporti familiari dove titolarità di beni e sostenimento delle spese si confondono in vario modo.

Questa rettifica, pur non riguardando direttamente i redditi commerciali e professionali, può comunque essere utilizzata anche per accertare il reddito complessivo di imprenditori e professionisti; in

altri termini le forti spese personali del professionista o dell'imprenditore possono giustificare un accertamento sintetico.

L'accertamento sintetico non ricollega il maggior reddito accertato ad una delle tradizionali categorie utilizzate nell'imposizione diretta (redditi fondiari, di lavoro, d'impresa, etc.), e questo provoca, per l'applicazione dell'ILOR, alcuni problemi che, nonostante l'abrogazione dell'imposta a partire dal 1998, rileveranno ancora per gli accertamenti degli anni precedenti: l'articolo 38 risolve il problema considerando il maggior reddito, salvo prova contraria, reddito di capitale soggetto all'imposta; a mio avviso tale prova contraria può anche consistere in presunzioni basate sull'attività svolta dal contribuente: ad esempio è presumibile che il maggior reddito accertato sinteticamente nei confronti di un dentista sia "di lavoro autonomo" e quindi escluso da ILOR.

6.14 LA PLURALITÀ DI ATTI IMPOSITIVI CONCERNENTI LO STESSO PRESUPPOSTO D'IMPOSTA: L'ACCERTAMENTO PARZIALE.

Quando molti elementi influiscono sulla determinazione dell'imposta può accadere che, dopo un avviso di accertamento, gli uffici individuino ulteriori violazioni attribuibili al contribuente. Da un punto di vista puramente logico non ci sarebbero ostacoli a un nuovo controllo, con la formulazione di rilievi ulteriori rispetto a quelli considerati nel precedente accertamento; una reiterazione di accertamenti contrasta però con numerose esigenze meritevoli di tutela. Per il contribuente sarebbe infatti più difficile difendersi se fosse esposto, a discrezione dell'ufficio, ad ulteriori controlli.

Inoltre, sotto un diverso profilo, la decisione di non impugnare l'accertamento può essere presa con cognizione di causa solo sapendo se l'atto è quello conclusivo, oppure potranno giungerne altri.

Queste preoccupazioni sono alla base delle norme che consentono agli uffici nuovi accertamenti solo per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

La "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" andrà naturalmente ricercata caso per caso, allo scopo di stabilire se si tratti davvero di "sopravvenuta conoscenza" ovvero del riesame di circostanze che avrebbero dovuto già anteriormente essere valutate.

Per evitare intralci eccessivi all'attività di controllo, la "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" non è richiesta dopo i ed. "accertamenti parziali" (art. 41 bis DPR 600).

L'esigenza alla base degli "accertamenti parziali" si comprende facilmente considerando che la frammentazione del presupposto in una pluralità "elementi" diversi tra loro consente di individuarne alcuni con controlli abbastanza specifici. Il legislatore non ha voluto, in questi casi, pregiudicare l'ulteriore attività

accertatrice, altrimenti subordinata alla “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”.

L'accertamento parziale di cui all'art. 41 bis, è consentito anche per alcune rettifiche molto specifiche, come quelle derivanti dai “controlli incrociati”, redatti informaticamente dall'anagrafe tributaria: casi classici sono gli “incroci” tra dichiarazione dei sostituti d'imposta e del contribuente (per individuare la mancata dichiarazione di redditi assoggettati a ritenuta d'acconto), o tra dichiarazioni di società personali e dichiarazioni dei soci. Quest'accertamento “parziale automatizzato” è praticabile solo per i dati immagazzinati nel sistema dell'anagrafe tributaria, ed ha quindi un ambito applicativo molto limitato.

A seguito di successive modifiche normative, l'art. 41 bis, e quindi la possibilità di procedere ad accertamenti integrativi senza il vincolo della “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi” è applicabile a tutte le rettifiche basate su segnalazioni di amministrazioni pubbliche e delle Guardia di Finanza. La prassi del ministero delle finanze tende a dare un'interpretazione ampia del concetto di “segnalazioni” della Guardia di Finanza, fino a inserire tra gli accertamenti parziali molti di quelli basati su processi verbali di constatazione redatti da tale ente.