

Fisco, efficienza ed equità

a cura di

Francesco V. Albertini, Luigi Cominelli, Vito Velluzzi



Edizioni ETS



www.edizioniets.com

*Questo volume è stato pubblicato con il contributo
dell'Università degli Studi di Milano,
Dipartimento di Scienze Giuridiche "Cesare Beccaria"*

© Copyright 2015

EDIZIONI ETS

Piazza Carrara, 16-19, I-56126 Pisa

info@edizioniets.com

www.edizioniets.com

Distribuzione

Messaggerie Libri SPA

Sede legale: via G. Verdi 8 - 20090 Assago (MI)

Promozione

PDE PROMOZIONE SRL

via Zago 2/2 - 40128 Bologna

ISBN 978-884674305-3

INDICE

Nota dei curatori	9
-------------------	---

PARTE PRIMA PROFILI DI FILOSOFIA GIURIDICA E POLITICA

<i>Nicola Riva</i> , Reciprocità e politica fiscale	15
<i>Francesco Ferraro</i> , Una felicità giusta. Considerazioni su utilitarismo, progressività dell'imposizione fiscale e redistribuzione	43
<i>Corrado Del Bò</i> , La resistenza fiscale	65

PARTE SECONDA PROFILI SOCIOLOGICI ED ECONOMICI

<i>Luigi Cominelli</i> , La nuova sociologia fiscale: percezione della tassazione e della giustizia tributaria nel pubblico	79
<i>Luigi Cominelli</i> , L'amministrazione della macchina fiscale: un'analisi sociologica	101
<i>Roberto Artoni e Luca Micheletto</i> , Per una traduzione sul piano operativo del concetto di equità nella tassazione	121
<i>Alessandro Santoro</i> , L'equità e l'efficienza nell'azione di contrasto dell'evasione: il caso italiano	171

PARTE TERZA PROFILI DI DIRITTO POSITIVO E DI INTERPRETAZIONE GIURIDICA

<i>Tatiana Giacometti</i> , Tensioni attuali nel diritto penale tributario tra scelte di criminalizzazione e problemi di tecnica legislativa	199
<i>Francesco V. Albertini</i> , La riscossione delle imposte. Breve compendio dell'ordinamento attuale	233
<i>Vito Velluzzi</i> , Interpretazione e tributi. Tra dogmatica e prassi	265

Gli autori	291
------------	-----

NOTA DEI CURATORI

Il fisco è argomento di perenne attualità. Confrontarsi con un fisco efficiente ed equo è forse un'utopia. Ciò non toglie che lo studio della "macchina" fiscale al fine di comprendere, da molteplici prospettive, quali siano e se vi siano al suo interno profili di efficienza e di equità o come essi possano essere introdotti, è attività non banale o superflua. È, anzi, una necessità che acquista particolare urgenza in un momento, come quello attuale, in cui soprattutto la giurisprudenza, ma anche la stessa Amministrazione, paiono finalmente palesare un'accresciuta sensibilità per l'efficienza e l'equità nell'applicazione delle imposte.

Si considerino, in particolare, i recenti – e non ancora definitivamente acquisiti – approdi della Corte Suprema¹ che, sollecitata dalla Corte di Giustizia europea² e dalla dottrina, è pervenuta ad affermare che *«l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale" [...] costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa»*.

Sul versante dell'Amministrazione, l'Agenzia delle entrate, nella circolare³ recante gli *«indirizzi operativi»* per il 2014, promuove, *«nell'ambito dell'attività di controllo [...] la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria, sia nell'ambito degli istituti definitori della pretesa tributaria»*. Si legge nella medesima circolare che *«un adeguato confronto con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'Agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni»* e, dall'altro, *«all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli»*.

È evidente che, qualora il principio del contraddittorio endoprocedimentale si affermasse definitivamente anche nel diritto interno, l'emissione di qualsivoglia atto destinato ad incidere nella sfera economica-patrimoniale del contribuente dovrebbe essere preceduto – non soltanto nei casi nei quali una nor-

¹ Cass. S.U. 18.9.2014, n. 19667.

² Corte di Giustizia CE, Sez. II, sentenza 18.12.2008, in causa C-349/07 (Sopropé), e Corte di Giustizia UE, Sez. V, 3.7.2014, nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13 (Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV).

³ Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento, circ. 6.8.2014, n. 25/E.

ma lo prevede espressamente – da un momento di confronto che consenta al contribuente stesso una difesa anticipata contro il (futuro ed eventuale) atto e all'autorità competente di acquisire ulteriori elementi al fine di conformare il provvedimento ad un quadro più completo e preciso della situazione.

Nella stessa circolare programmatica si rinvencono, inoltre, espressi riferimenti ai temi dell'equità e, soprattutto, dell'efficienza nell'applicazione delle imposte. È ritenuto necessario, invero, oltre a «*recuperare risorse immediate dalla lotta all'evasione [...] anche dare risposte alla sempre più diffusa e pressante esigenza di legalità ed equità*». L'Agenzia afferma, ancora, di assumere «*un costante impegno [...] volto a generare nei contribuenti la percezione della correttezza e proporzionalità dell'azione di controllo*». Per quanto attiene, in particolare, al profilo dell'efficienza, la circolare demanda, tra l'altro, a tutti gli uffici periferici l'effettuazione di «*un attento esame di proficuità comparata, privilegiando gli elementi da cui possono scaturire maggiori imposte accertabili, tralasciando quelli di scarsa rilevanza in termini di recupero di imposte o di minore sostenibilità, la cui valorizzazione può generare nei contribuenti l'opinione di un'Amministrazione che presta attenzione a situazioni poco significative o, ancor peggio, di natura esclusivamente formale*» e la riduzione del «*tasso di conflittualità, attraverso una crescita nell'utilizzo degli strumenti partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento e quelli deflattivi del contenzioso*».

Non può non farsi menzione, ancora, della legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale era stata conferita «*Delega al Governo recate disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*». Tale c.d. Delega fiscale non prefigurava una riforma organica dell'ordinamento tributario, e non contemplava interventi, se non di dettaglio, nell'ambito della disciplina sostanziale. Per quanto attiene alla disciplina procedimentale, tuttavia, si apprezzava la menzione, fra i «*principi e criteri direttivi generali*» (art. 1, 1° c., lett. b) dell'obiettivo di «*agevolare la comunicazione*» fra contribuente e amministrazione finanziaria «*in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi*». Per quanto attiene alla riscossione dei tributi, la delega, oltre ad includere fra i menzionati «*principi e criteri direttivi generali*» (art. 1, 1° c., lett. d) la «*tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico*», contemplava (art. 6, comma 5) il potenziamento e la razionalizzazione della disciplina normativa dell'istituto della rateazione dei debiti tributari, anche al fine di «*garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione*». Era prevista anche (art. 9, 1° c., lett. h) la «*revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in funzione delle esigenze di contenimento della spesa pubblica e di potenziamento dell'efficienza dell'azione amministrativa, nonché ai fini di una più razionale ripartizione delle funzioni tra le diverse agenzie*».

La Delega ha avuto attuazione parziale e gli ultimi decreti sono stati approvati in via definitiva dal Consiglio dei Ministri solo il 22 settembre 2015. Occorrerà

tempo per considerare con la dovuta attenzione le nuove norme ed apprezzarne l'incidenza sull'Ordinamento complessivo. Taluni interventi, tuttavia, si palesano fin d'ora utili nella prospettiva di rafforzare equità ed efficienza del sistema tributario. Ci si riferisce, ad esempio, alla disciplina dell'abuso del diritto, al potenziamento della rateazione delle imposte, all'estensione della tutela cautelare e dell'applicazione della conciliazione giudiziale ai gradi del processo tributario successivi al primo. Allo stesso tempo, si esprime il rammarico che altre attuazioni della delega siano mancate (a titolo di esempio, la disciplina generale della compensazione).

Questa raccolta di saggi ha un fine precipuo il cui raggiungimento è affidato a tre livelli di indagine.

Lo scopo principale del libro consiste nel fornire materiali per informare e per far riflettere intorno ad alcuni aspetti del sistema fiscale italiano, delle norme che ne regolano il funzionamento e del modo in cui queste stesse norme vengono non solo interpretate e applicate dai giudici, dai funzionari e dai dirigenti preposti ai controlli, agli accertamenti e alla riscossione delle tasse e delle imposte, ma anche percepite dal pubblico.

Come si è appena detto, per raggiungere lo scopo il volume è stato articolato su tre livelli di indagine tra loro complementari.

Il primo livello (rappresentato dai saggi contenuti nella parte prima) è teso ad indagare i presupposti, le giustificazioni filosofico giuridiche e politiche dell'azione fiscale e di talune norme o gruppi di norme del sistema fiscale italiano. Si tratta di considerazioni di natura filosofico giuridica e politica che, seppur da particolari prospettive, ricordano al lettore che le scelte di imposizione fiscale, i propositi di riforma del sistema, il modo in cui il sistema stesso configura e attua la relazione tra fisco e cittadino, dipendono o hanno (o dovrebbero avere) alle spalle delle basi filosofiche, di natura giuridica e politica, ben delineate almeno nelle linee fondamentali.

Il secondo livello (rappresentato dai saggi contenuti nella parte seconda) è rivolto a esaminare dai punti di vista sociologico ed economico l'organizzazione, l'efficienza del fisco e la questione dell'equità della tassazione. Si tratta della parte più corposa del libro. Nel primo e nel secondo contributo, si sono evidenziati rispettivamente l'aspetto della percezione sociale della tassazione, anche dal punto di vista della psicologia della giustizia, e l'importante tema delle disfunzioni burocratiche nelle amministrazioni fiscali statali, insieme agli sviluppi e alle innovazioni organizzative degli ultimi anni. Nel terzo contributo, gli autori hanno ricostruito il percorso concettuale e intellettuale che nella teoria economica ha portato a delineare, e ridefinire periodicamente, cosa si intenda per tassazione equa. Nel quarto contributo, si è analizzato il problema dell'evasione fiscale, con un approfondimento sul caso italiano, e in particolare sull'efficacia degli strumenti di contrasto.

Il terzo livello (rappresentato dai saggi contenuti nell'ultima parte) è rivolto all'esame delle disposizioni normative riguardanti la riscossione dei tributi, non-

ché del modo in cui la giurisprudenza e gli altri operatori interessati interpretano e applicano le disposizioni normative tributarie (incluse quelle di rilevanza penale). Questa parte tende a porre in rilievo questioni applicative e questioni teorico giuridiche che stanno a monte o a valle del contegno degli interpreti.

Si è detto che un fisco equo, efficiente è forse un'utopia, e l'auspicio è che la lettura di questo libro non induca il lettore a rinunciare alla realizzazione di una condizione migliore, pur misurandosi l'anelito con una situazione complessa, fatta di ombre e di luci, situazione nella quale la ormai costante prevalenza delle ombre non deve indurre all'abbandono della speranza che le luci crescano.

GLI AUTORI

Francesco Vincenzo Albertini è ricercatore di Diritto tributario e professore aggregato presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche “Cesare Beccaria” dell’Università di Milano. I suoi interessi di ricerca riguardano principalmente il Diritto tributario procedimentale e processuale. Ha svolto a lungo la professione di avvocato tributarista a Milano.

Roberto Artoni è professore emerito di Scienza delle Finanze nell’Università Bocconi di Milano. In precedenza, dopo studi di perfezionamento nel Regno Unito, ha insegnato nelle Università di Trieste, Bergamo e Pavia. All’attività accademica e di ricerca ha affiancato numerose esperienze in istituzioni pubbliche e private.

Luigi Cominelli è ricercatore in Sociologia del diritto e professore aggregato di Sociologia presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche “Cesare Beccaria” dell’Università di Milano. È coordinatore del Working group sulla risoluzione delle dispute dell’ISA Research Committee in Sociology of Law, e presiede il Comitato scientifico della Camera di mediazione dell’Ordine degli ingegneri di Milano. I suoi interessi di ricerca toccano la sociologia del diritto e della pubblica amministrazione, la negoziazione, la mediazione e i metodi alternativi di risoluzione delle dispute.

Corrado Del Bò è professore associato di Filosofia del diritto presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche “Cesare Beccaria” dell’Università di Milano. È autore de *La neutralità necessaria. Liberalismo e religione ai tempi del pluralismo* (Pisa, 2014), de *I diritti sulle cose. Teorie della giustizia e validità dei titoli* (Roma, 2008) e di numerosi saggi sui temi della giustizia distributiva, del liberalismo e della bioetica.

Francesco Ferraro è dottore di ricerca in Filosofia del Diritto dell’Università di Milano. È autore dei volumi *Il giudice utilitarista. Flessibilità e tutela delle aspettative nel pensiero giuridico di Jeremy Bentham* e *L’utilità dei diritti. Diritti morali e giuridici in una prospettiva etica utilitarista*. Ha partecipato al progetto di ricerca FIRB “Alimentare” il rispetto: politiche alimentari e istanze minoritarie in società multiculturali. È stato *visiting professor* presso l’Universitat de Girona (Spagna).

Tatiana Giacometti ha conseguito il Dottorato di ricerca in diritto penale e criminologia presso l'Università di Milano-Bicocca e dal 2010 al 2013 è stata Assegnista di ricerca in diritto penale. Ha svolto una ricerca sulle misure penali di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, anche presso il Max Planck Institute for Foreign and International Criminal Law di Friburgo, Germania. È Professore a contratto di diritto penale commerciale nell'Università di Milano-Bicocca e avvocato penalista in Milano.

Luca Micheletto è professore ordinario di Economia politica presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "Cesare Beccaria" dell'Università di Milano. Ha svolto attività di ricerca in tema di economia del benessere ed economia dell'informazione, con particolare riferimento alla tassazione ottima e all'efficienza delle politiche redistributive.

Nicola Riva, laureato in filosofia e dottore di ricerca in filosofia del diritto, dal 2007 è assegnista di ricerca presso l'Università di Milano. Si occupa di eguaglianza ed egalitarismi, di bioetica pubblica e dei diritti delle persone omosessuali, transgender e intersessuali. Ha pubblicato vari contributi in riviste e volumi, i libri *Eguaglianza delle opportunità* (2011) e *Diritti e procreazione medicalmente assistita* (2012), e co-curato il volume *Diritto e teoria sociale* (2009).

Alessandro Santoro è professore associato di Scienza delle finanze presso l'Università degli Studi di Milano Bicocca e svolge attività didattica anche presso l'Università Bocconi di Milano. È stato esperto tributario presso il Secit e presso il Dipartimento delle finanze. È attualmente consigliere economico del Presidente del consiglio dei ministri. Si occupa prevalentemente di tassazione e di evasione fiscale delle imprese, in particolare di quelle di piccola e media dimensione.

Vito Velluzzi è professore associato confermato presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "Cesare Beccaria" dell'Università di Milano, dove insegna Teoria generale del diritto e Teoria e tecnica dell'interpretazione giuridica. In questa collana (di cui coordina la sezione Studi di filosofia del diritto) ha pubblicato: *Tra teoria e dogmatica. Sei studi intorno all'interpretazione* (2012), *Le Preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica* (2013); ha curato i volumi *L'analogia e il diritto. Antologia breve* (2011, con Luca Pelliccioli), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari* (2012).

Edizioni ETS
Piazza Carrara, 16-19, I-56126 Pisa
info@edizioniets.com - www.edizioniets.com
Finito di stampare nel mese di ottobre 2015