

Gaetano Ragucci

Gli istituti della collaborazione fiscale

Dai comandi e controlli
alla *Coregulation*

SECONDA EDIZIONE



Giappichelli

Premessa alla II edizione

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

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

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

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

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

Milano, aprile 2023

GAETANO RAGUCCI

Premessa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Milano, luglio 2018

GAETANO RAGUCCI

Capitolo I

Lineamenti

SOMMARIO: 1. Tema. – 2. Scenario. – 3. Trasformazioni tacite e innovazioni formali. – 4. Il tributo come strumento di partecipazione civile. – 5. Sperimentazioni e ordine della materia.

1. Tema

È opinione diffusa che alcuni istituti diretti a favorire rapporti non conflittuali tra le Agenzie fiscali e i contribuenti (interpelli, dichiarazione integrativa, accordi preventivi, adempimento collaborativo, e altri ancora) rispondano a una nuova concezione dell'amministrazione dei tributi, più adeguata alle sfide poste da una economia e da una società in trasformazione.

Il carattere comune delle regole che li compongono è che concorrerebbero a realizzare un arretramento delle espressioni dell'imposizione intesa come potere di supremazia dello Stato, per fare assurgere a perno del sistema un “*potere vincolato a imperatività depotenziata*”¹, capace di recuperare spazio alla collaborazione del contribuente come strumento normale dell'attuazione della legge d'imposta.

L'opposizione tra autorità e individuo avrebbe perciò perduto di centralità, mentre al suo fianco avrebbero preso consistenza nuove forme di collaborazione dirette all'attuazione volontaria del dovere tributario, imperniate sul consenso al tributo, riconosciuto e promosso come mezzo di prevenzione e di correzione delle forme meno insidiose di evasione.

¹ GALLO, *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, 2009, 553 ss.

Il fenomeno, non nuovo², ma giunto a maturazione nel corso dell'ultimo decennio per effetto dell'attuazione della Legge delega n. 23/2014, è cruciale, e non lo si può considerare il frutto di una contingenza.

Dal punto di vista dell'ordine degli studi, coinvolge anche istituti, e implica problemi, esterni ai confini di un diritto tributario concepito come lo studio dell'attività finanziaria pubblica che comporta l'esercizio del *potere di imposizione*, e perciò, tipicamente, delle potestà normative e amministrative che si esplicano nel campo dei tributi³.

Esso induce a considerare istituti che indirizzano i contribuenti all'adempimento dell'obbligazione d'imposta attraverso condizionamenti indiretti, riconducibili a un potere diffuso, che fa da sponda all'imposizione anche da settori dell'ordinamento diversi da quello tributario (civile, commerciale, penale, internazionale).

Se fino a poco tempo fa aveva ancora senso distinguere tra attività finanziaria e regolazione, assumendone la reciproca autonomia⁴, oggi il confine che separa queste due sfere dell'intervento pubblico nell'economia diventa incerto, e non può essere tracciato con sicurezza. Finanza pubblica e regolazione sono le due facce del Giano bifronte, quale il tributo è diventato nella società complessa⁵, e ciò si riflette anche sulle

² Un'anticipazione (non l'unica) è riconoscibile nella dichiarazione fiscale, e nella disciplina della liquidazione, la comunicazione del cui esito è diretta a «evitare la reiterazione di errori e ... consentire la regolarizzazione degli errori formali» (art. 36-bis, c. 3, D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 13 D.Lgs. n. 241/1997). Diffusamente sul tema: STEVANATO, *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022, 168 ss., dove la conversione della posizione di soggezione del contribuente che si attua all'interno di un rapporto di tipo collaborativo viene fatta risalire all'introduzione della imposta sui redditi, ed è spiegata con la crescente complessità delle fattispecie a cui essa si collega (*op. cit.*, 168 ss., sulla scorta di BASCIU-NUZZO, *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988, 1-5).

³ MICHELI, *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Diritto tributario e Diritto finanziario*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1965, 1121; ID., *Profili critici in tema di potestà di imposizione* in *Riv. dir. fin.*, 1964, I, 3; e, più di recente, ancora: BOSELLO, *Note sparse sulla identificazione dell'oggetto del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1994, I, 210 ss.

⁴ CASSESE, *La finanza come strumento di azione dei poteri pubblici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, I, 229 ss., mentre i limiti del potere regolatorio, alla base delle più recenti evoluzioni, erano già stati denunciati da: TREMONTI, *Sistema fiscale ed esperienze giuridiche (alcune riflessioni generali)*, in GERELLI (a cura di), *Il sistema tributario oggi e domani*, Milano, 1986, 22 ss.

⁵ BORIA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021,

relazioni tra fisco e contribuente, ponendo il problema di una loro ridefinizione.

Nel pensiero di chi ne propone la riduzione a sistema, l'attenuazione dei profili di imperatività dell'imposizione è corollario di una concezione del dovere di contribuzione, i cui effetti redistributivi concorrerebbero, con la concessione di una limitata tutela della proprietà privata, alla costruzione di una società di eguali⁶. Secondo questa concezione, l'imperativo etico di uno Stato regolatore dovrebbe essere l'eliminazione delle diseguaglianze esistenti, nel rispetto dei diritti fondamentali sanciti dalla Costituzione⁷.

La giurisprudenza costituzionale sembra muovere in una direzione diversa, adeguata ai mutamenti della stratificazione di una modernità avanzata e matura, scomponibile non solo in base a proprietà, ceti o classe, ma in base anche a istruzione, appartenenza a gruppi etnolinguistici, genere, età, religione⁸. In tale contesto, il dovere tributario viene declinato nell'ambito di un costituzionalismo del "bene comune", il cui fine immediato è che chi governa abbia i poteri necessari a sostenere la spesa pubblica⁹. Ma, accanto a questo fine se ne intravede anche

2. In termini analitici: BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, 431.

⁶ GALLO, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 59 ss.; BORIA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, cit., 439, ss., dove si evidenzia la storicità del modello egualitaristico, contestualizzandolo nell'epoca della costruzione del *Welfare State*, che ha seguito il secondo conflitto mondiale.

⁷ GALLO, *La funzione del tributo nel tempo delle grandi diseguaglianze*, in MASTROIACOVO-MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 102. Sarebbe però difficile negare che il fenomeno si accordi anche con concezioni diverse, che a fondamento del dovere di concorrere al finanziamento della spesa pubblica pongono il dovere di solidarietà, di cui l'art. 53 Cost. è la specificazione (LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1967, 349 ss.; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 59 ss.), o che ne difendono il nesso funzionale con il beneficio che ne deriva, per la collettività come per il contribuente che ne è parte (STEVANATO, *Fondamenti di diritto tributario*, cit. 12 ss.; ID., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, 23 ss.).

⁸ GRAZIOSI, *Occidenti e modernità*, Bologna, 2023, 89 ss.

⁹ ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022, 28 ss.; ID., *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, in MASTROIACOVO-MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 2 ss.

uno ulteriore, che è la conservazione di uno spazio al cui interno l'azione volontaria, ossia libera, del cittadino solidale si possa esprimere in concreto.

A fondamento del tributo viene così posto il valore inderogabile della solidarietà, che lo indirizza “*al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (sentenza n. 288 del 2019)*”. Mentre l'efficienza delle funzioni pubbliche volte a dare attuazione alla legge d'imposta “*è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti*”¹⁰.

Il richiamo al dovere di solidarietà non agisce, dunque, come un valore etico capace di legittimare il tributo. Attraverso il rapporto con i diritti, agisce normativamente, come base di un complesso di regole di condotta dirette al soddisfacimento delle aspettative di tutela di tutti i consociati. In tale contesto, l'adempimento volontario dell'obbligazione tributaria è concepibile come una risorsa da preservare assicurando l'efficienza delle potestà amministrative dirette a porre rimedio alle condotte devianti del contribuente, e dei terzi.

Nello stesso tempo, però, il rilievo dato alle aspettative di godimento dei diritti, fa intuire uno spazio ulteriore, in cui l'azione libera del contribuente solidale va, per quanto possibile, promossa e sostenuta attraverso la partecipazione effettiva alla vita civile del Paese. In un sistema tributario che trova fondamento nel dovere di solidarietà così concepito, le forme di adempimento volontario hanno priorità assiologica e giuridica sull'esercizio del potere di imposizione¹¹.

¹⁰ Corte cost. sent. n. 120/2021, par. 2.1.5.

¹¹ ANTONINI, *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 6, dove l'accento sulle differenze di prospettiva, a seconda che si guardi il tributo dal punto di vista del dovere di solidarietà o del potere di imposizione, implica lo scioglimento della relazione tra queste due posizioni giuridiche soggettive, di cui nel testo è indicata una delle possibili conseguenze.

2. Scenario

Le dinamiche che hanno portato a un'amministrazione dei tributi centrata sulla collaborazione tra fisco e contribuente rivelano una complessità, e hanno una vastità di implicazioni, che vanno al di là della dimensione normativa, e a essa ritornano arricchendola di contenuti. Per iniziare basterà indicarne le principali.

Una prima implicazione si avverte sul piano dell'ordine degli studi, come detto, a partire dalla nozione stessa di tributo. Secondo una giurisprudenza che prende avvio dalla sentenza Corte cost. n. 73/2005, gli elementi della fattispecie tributaria sono una disciplina legale diretta a determinare una definitiva decurtazione patrimoniale, che non integri alcuna modifica di un rapporto sinallagmatico, e la destinazione delle risorse, connesse a un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla decurtazione, al finanziamento di spese pubbliche¹².

Di recente la Corte è però tornata ad affermare che si deve trattare anche di un "prelievo coattivo", la cui disciplina, cioè, attribuisca all'ente impositore la titolarità di poteri di accertamento e di riscossione, che sopperiscano all'eventuale inadempimento dei soggetti passivi del tributo¹³. Nel pensiero della Corte, se mancano questi poteri, allora siamo al di fuori dall'ambito tributario, e le regole anche costituzionali elaborate attorno all'adempimento del dovere di contribuire al finanziamento della spesa pubblica non trovano applicazione.

La predicazione di questo ulteriore requisito rivela la persistenza di una concezione sotto questo riguardo non coerente con l'idea che concepisce il tributo come l'adempimento di un dovere di solidarietà nor-

¹² *Ex plurimis*, Corte cost. n. 263/2020, Corte cost. n. 240/2019, Corte cost. n. 89/2018, Corte cost. n. 269/2017, Corte cost. n. 70/2015, Corte cost. n. 219/2014 e n. 154/2014.

¹³ Corte cost. sent. n. 149/2021, par. 5.2. Sulla coattività come elemento del tributo, e sul rilievo della previsione di specifiche funzioni amministrative di accertamento e riscossione: MASTROIACOVO, *Tributi e prestazioni imposte nel dialogo tra le Corti*, in *Il libro dell'anno del diritto 2019*, Istituto Enciclopedia Italiana, Roma, 2019, 363 ss.; FEDELE, *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 6; ID., *La Corte ritorna sulla definizione del tributo e sui limiti alla sua legittimità costituzionale*, in *Giur. cost.*, 2017, 3105 ss.; FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 123 ss.

mativamente inteso. Una concezione che, per quanto qui interessa, produce un duplice effetto, allo stesso tempo di occultamento, e di rimozione.

Infatti, se si parte da una nozione di tributo così caratterizzata, ci si preclude la visione della grande varietà di combinazioni di fattori regolatori, anche diversi dall'esercizio di potestà amministrative, che possono concorrere all'attuazione della legge di imposta. Fattori la cui presenza va tenuta in considerazione, quando ci si propone di definire i caratteri dell'ordinamento tributario considerato in tutte le sue manifestazioni.

Inoltre, continuando a ragionare in questo modo ci si mantiene all'interno della *safe zone* offerta da un quadro istituzionale consolidato, dove una teoria del potere di imposizione conforme ai principi dello stato di diritto ha da tempo attecchito, e dato frutti. Ma allo stesso tempo si rimuovono i problemi di bilanciamento del potere pubblico, che quella stessa varietà di fattori pone, quando ne sia chiarita la strumentalità al prelievo tributario.

Una seconda implicazione rinvia alla constatazione che quanto ora detto è parte di un fenomeno più complesso, e cioè l'affermazione, accanto al potere di imposizione, e ai suoi corollari regolatori, anche di un *potere di fatto* che viene dal controllo delle nuove tecnologie digitali impiegate nell'amministrazione dei tributi¹⁴.

L'uso delle tecnologie digitali nei controlli fiscali non è una novità: lo si ha da tempo nei c.d. controlli automatici delle dichiarazioni, e negli inviti ad adempiere che oggi si apprestano ad acquisire anche la qualità di titoli dell'esecuzione¹⁵. Con il tempo ha però assunto una portata sistemica, perché orienta anche la progettazione giuridica delle imposte destinate a colpire manifestazioni di capacità contributiva che, senza quelle, sfuggirebbero all'imposizione. Tanto che non si va lontani dal vero se si afferma che le tecnologie digitali sono l'infrastruttura immate-

¹⁴La proprietà di macchine che consentono la rapidissima rielaborazione dei dati raccolti in funzione di interessi particolari, con risultati a cui la mente dell'uomo non potrà mai arrivare, attribuisce alle autorità pubbliche una supremazia tecnica che arricchisce la "fenomenologia della sovranità" (SIMONCINI, *Sovranità e potere nell'era digitale*, in FROSINI-POLLICINO-APA-BASSINI (a cura di), *Diritti e libertà in internet*, Firenze, 2017, 19 ss.) di cui esse dispongono.

¹⁵*Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale derivante da omessa fatturazione*, adottata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 20 dicembre 2021, 38.

riale su cui poggiano le più evolute imposte di massa e dell'economia globale¹⁶.

Si può convenire che, nell'attuale contesto, a sancire il successo della società libera sarà la sua capacità di essere incubatrice di tecnologia, innovazione, e crescita sostenibile, e che a questi risultati si arriva anche attraverso l'adeguamento della relazione d'imposta alle forme più evolute di produzione e distribuzione della ricchezza.

È, tuttavia, innegabile che l'uso delle tecnologie digitali conferisce alle autorità pubbliche nuove posizioni di vantaggio capaci di spiazzare i diritti del contribuente costruiti sul modello di un'amministrazione analogica anche di tipo collaborativo, ponendo le basi di una realtà il cui studio richiede adeguati riferimenti concettuali, sinora poco sperimentati¹⁷.

All'interno a questo scenario il depotenziamento dell'imperatività della potestà di imposizione rivela le sue reali dimensioni. Esso si presenta come un vasto fenomeno adattivo, che caratterizza una fase dell'evoluzione dello Stato fiscale, rispondente a mutamenti della società e delle forme di organizzazione dell'attività economiche, capaci di riflettersi sulle relazioni tra autorità e contribuente in una sorprendente varietà di modi.

Prima della collaborazione si svolgono attività di sorveglianza, rese possibili dalle nuove tecnologie digitali applicate alla fiscalità di massa, e capaci di alimentare attività di promozione della *compliance*, attraverso comunicazioni preventive e avvisi che, come si è accennato, possono

¹⁶Le nuove tecnologie imprimono anche alla cooperazione amministrativa internazionale caratteri che portano a ulteriori esiti il processo di dematerializzazione e di spersonalizzazione della relazione d'imposta, che si cominciano a osservare nei rapporti con l'amministrazione dello stato di residenza. Processo che, senza una parallela evoluzione sul lato della tutela dei diritti, porterà a forme di disintermediazione degli istituti di garanzia dello stato di diritto (non dissimile da quella che già si osserva sul piano dell'informazione, e dell'istruzione), le cui conseguenze non è facile prevedere. Sul tema, si rinvia al nostro *Introduzione e note ordinate sul fisco digitale*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 1 ss.

¹⁷MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Bologna, 2016, 312, per il quale, come in passato il costituzionalismo ha dovuto portare la propria sfida allo Stato assoluto, coi oggi deve affrontare quella del "sistema", tra le cui componenti c'è "una organizzazione del potere, in cui la società di massa, mentre atomizza gli individui, consente più facilmente la loro manipolazione attraverso tecnostruttura burocratiche, per cui formazione di un reale consenso resta ostacolata e la protezione dei diritti dell'individuo seriamente compromessa".

anche travalicare nell'imposizione. L'ordinamento sta adattando le garanzie in materia di trattamento dei dati personali alle esigenze della prevenzione e del contrasto dell'evasione (restano da valutare i vincoli rivenienti dai principi che regolano la materia tributaria, a partire da quelli affermati dallo Statuto del contribuente, di cui non potremo tuttavia dire in questa sede).

Nell'ambito delle attività regolatorie si distinguono poi quelle che incidono sui punti di contatto con diversi sistemi normativi, causa di criticità che per questa ragione si possono definire *infrasistemiche* (ci limiteremo perciò a segnalarle, per evidenziare le conseguenze sul giudizio di coerenza delle forme di attuazione del dovere tributario con i principi dello stato di diritto).

A confronto con questi fenomeni, gli istituti della collaborazione si caratterizzano per un prevalente, sebbene non esclusivo, carattere *intrasistemico*. Qui la collaborazione tra fisco e contribuente si può manifestare come una dimensione della doverosità preliminare alla coazione, le cui forme possono operare, a certe condizioni, come fattori di socialità e di razionalità delle condotte dei contribuenti, dunque anche della stabilità e conservazione di un ordinamento tributario in via di trasformazione.

3. Trasformazioni tacite e innovazioni formali

Il quadro normativo, al cui interno lo stato di cose di cui stiamo iniziando a tracciare i contorni si sta affermando, non è definito in modo compiuto dai principi costituzionali che governano la materia dei tributi, perché lo tracciano anche trasformazioni tacite della funzione di governo¹⁸, e innovazioni formali che hanno investito lo *hardware* della produzione normativa in questo campo.

¹⁸ “Quanto al piano delle trasformazioni tacite (che non operano – cioè – sulle fonti normative che regolano i rapporti fra i soggetti che compongono la forma di governo), esso rimane estraneo all'indagine sulla forma di governo come forma (struttura), attenendo a quello, diverso, del suo funzionamento. Ciò non toglie che la questione delle trasformazioni tacite interessi – e molto – il giurista positivo, che deve riservarsi il compito di valutarne la legittimità, segnalando sia l'irritualità delle prassi, sia l'incostituzionalità delle scelte normative che, senza operare direttamente sugli elementi della forma di governo, di questa determinano, comunque, la ‘sfigurazione’” (LUCIANI, voce *Governo (forme di)*, in *Enc. dir., Annali*, III, Milano, 2010, 593).

A questi livelli ha preso consistenza una generale istanza di efficienza della potestà di imposizione, che ha prodotto nuovi equilibri tra poteri, rispetto ai quali il modello accolto nelle esposizioni istituzionali della materia ha perduto aderenza con una realtà divenuta più complessa: qui ne potremo parlare per cenni.

Sul piano delle trasformazioni tacite si osserva, in primo luogo, il prodotto di fattori distorsivi dell'originario disegno costituzionale basato sulla separazione dei poteri e sulla riserva di legge, ormai noti¹⁹. La riduzione dei margini dell'autonomia legislativa del parlamento, prima di tutto, per la quale oggi si ritiene più appropriato parlare di un "controllo legislativo" su atti che trovano la loro fonte in altri luoghi²⁰.

Un controllo di questo genere viene esercitato nei rapporti con un governo, che a sua volta ha visto espandere le proprie competenze, sino a sussumere la funzione legislativa all'interno della definizione dell'indirizzo politico²¹. Ma viene esercitato anche nei confronti dell'amministrazione, la quale, da un lato, è sospinta dalla necessità di soddisfare i bisogni del governo a orientare al risultato la propria azione, e dall'altro viene frenata da una legislazione sovrabbondante che la vincola "troppo e male"²². Da qui, una torsione in senso efficientistico del vincolo della legge, che finisce per scaricarsi sui presidi di garanzia offerti dall'ordinamento, mettendone alla prova la tenuta.

Sempre sul piano delle innovazioni tacite v'è poi da tenere conto di un altro fenomeno, che è l'erosione della funzione di governo nelle relazioni con una *governance* europea, in cui decisioni assunte al di fuori del circuito nazionale popolo-parlamento-governo hanno guadagnato legittimazione sotto forma di regole tecniche di formazione del bilancio, che finiscono per opacizzare, di fronte all'opinione pubblica e agli operatori economici, il contenuto civile e i possibili effetti redistributivi della prestazione d'imposta.

¹⁹ DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Riv. trib.*, 2012, I, 11 ss.

²⁰ MANZELLA, *Prefazione a GIANNITI-LUPO, Corso di diritto parlamentare*, Bologna, 2018, 10.

²¹ CARTABIA, *Legislazione e funzione di governo*, in *Riv. dir. cost.*, 2006, 64 ss.; ID., *Il Governo "Signore delle Fonti"?*, in CARTABIA-LAMARQUE-TANZARELLA (a cura di), *Gli atti normativi del Governo tra Corte costituzionale e giudici*, Torino, 2011, IX ss.

²² CASSESE, *Amministrare la nazione. La crisi della burocrazia e i suoi rimedi*, Milano, 2022, 64 ss.

Questa situazione condiziona anche gli equilibri interni al governo, rafforzando il ruolo del Ministro dell'Economia e delle Finanze come garante dei vincoli europei – in un contesto finanziario gravato da uno dei più pesanti debiti pubblici al mondo – nei rapporti con un Presidente del Consiglio responsabile dell'unitarietà dell'indirizzo²³ (a meno che il ruolo di garante sia svolto dallo stesso Presidente, con il quale il Ministro dell'Economia e delle Finanze può, allora, collaborare)²⁴.

Ma, come si diceva, alla produzione dei nuovi equilibri hanno concorso anche innovazioni formali che si collocano prima sul piano costituzionale, e poi su quello legislativo. Tra le prime v'è l'introduzione del vincolo del pareggio di bilancio, tra i cui effetti c'è la divaricazione tra una dimensione finanziaria e una dimensione amministrativa della pubblica amministrazione²⁵, che nel suo svolgersi lascia adito a meccanismi di bilanciamento capaci di produrre effetti riduttivi dei livelli di tutela delle posizioni di vantaggio dei soggetti coinvolti (salvi i diritti inviolabili sanciti nella prima parte della Costituzione).

Il tema è oggetto di dibattito, e per quanto qui rileva se ne ricava che la considerazione delle conseguenze finanziarie delle attività amministrative relative ai tributi restringe gli spazi residui per la configurazione di posizioni di vantaggio ulteriori rispetto a quelle esplicitate nel testo legislativo, facendo anzi in modo di ridurne la portata. Il fenomeno è diffusissimo e noto, e non occorre illustrarne nel dettaglio l'incidenza sullo svolgimento dei rapporti tra amministrazione e contribuenti²⁶.

²³ Di "collegialità atipica" scrive CUNIBERTI, *L'organizzazione del governo tra tecnica e politica*, in GRASSO (a cura di), *Il governo tra tecnica e politica. Atti del seminario annuale di Como, 20 novembre 2015*, Napoli 2016, 60-61.

²⁴ SCIORTINO, *Il Governo tra tecnica e politica: le funzioni*, in GRASSO (a cura di), *Il governo tra tecnica e politica. Atti del seminario annuale di Como, 20 novembre 2015*, cit., 32-33.

²⁵ COLOMBINI, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria. Atti del convegno del 16-17 marzo 2017 dedicato alla magistratura contabile*, Milano, 2019, 381 ss. Per una indagine critica dal punto di vista del diritto europeo: ESPOSITO, *L'Unione europea: dal miraggio della federazione a fini perequativi al consolidamento dell'egemonia dei "più uguali"*, in DPCE online, 2020/2, 2753 ss., e ID., *(Dis) Unione Europea. dal miraggio di una federazione perequativa al consolidamento egemonico dei "più uguali"*, Napoli, 2021, 91 ss.

²⁶ Emerge con evidenza nella disciplina del divieto di abuso (FIORENTINO, *Clausole generali e divieto di abuso fiscale, tra "specialità" del diritto tributario e uni-*

Qui importa invece notare che, accanto a questi cambiamenti di sistema, rilevano allo stesso modo anche innovazioni più specifiche, che hanno agito sull'organizzazione del governo e dell'amministrazione, a partire dalla unificazione dei tre Ministeri del Bilancio e programmazione economica, Tesoro e Finanze nell'attuale Ministero dell'economia e delle finanze, realizzata dal D.Lgs. n. 300/1999 emanato su delega della L. n. 59/1997 (c.d. L. Bassanini)²⁷. Ma poi anche la riforma delle Agenzie fiscali²⁸, in forza della quale l'organizzazione di questi enti viene fatta rispondere a criteri di convenienza data dal rapporto costi/benefici²⁹. Non è difficile individuare in questi elementi un dato strutturale, la cui sovrastruttura è proprio quella riduzione dei livelli di tutela delle posizioni individuali di vantaggio coinvolte dall'azione amministrativa, di cui si è appena detto.

Il tutto si è riversato, infine, e come logico, sulla disciplina delle funzioni dirette ad assicurare l'attuazione della legge d'imposta, dove l'adozione di un modello organizzativo di tipo efficientistico compiuto con la riforma delle Agenzie ha trovato corrispondenza nella disciplina dei vizi dell'atto, consegnata alle regole sull'efficacia e sull'invalidità della L. n.

tà ordinamentale, in SACCHI, (a cura di), *Il ruolo delle clausole generali in una prospettiva multidisciplinare*, Milano, 2021, 535 ss.), e incide anche sul ricorso alle tecniche di integrazione analogica (su cui sia consentito rinviare al nostro: *Postilla allo scritto di Stefano Fiorentino sulle clausole generali e il divieto di abuso, con aggiunta sull'integrazione analogica delle disposizioni tributarie di favore: fiat iustitia et pereat mundus?*, *ivi*, 571 ss.).

²⁷ In senso critico: MARONGIU, *Navigando tra le norme tributarie: alla ricerca di qualche certezza*, in *Neotera*, 2014, fasc. n. 1, 5 ss., per il quale "Il Ministero delle finanze deve riacquistare la propria autonomia: è stato un errore accorparlo al Tesoro e al Bilancio. L'unificazione ha comportato che il tre volte ministro, assorbito dai rilevantissimi temi di macroeconomia (euro, disoccupazione, inflazione, spread ecc.), ha trascurato la guida del fisco, che è stata così affidata alle pur capaci mani della burocrazia. Il fisco ha, invece, bisogno di un ministro che dialoghi con il Parlamento, che quindi le sue numerose burocrazie (100.000 persone), che parli all'opinione pubblica, che costituisca cioè un momento di autorevole mediazione politica tra la società e l'apparato burocratico)".

²⁸ D.Lgs. n. 300/1999. Sul tema: CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 100-101.

²⁹ Cfr. art. 1 D.Lgs. n. 157/2015, che ha introdotto misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle Agenzie fiscali, in attuazione della delega contenuta nella L. n. 23/2014. Per la traduzione in atto: Circ. n. 25 del 6 agosto 2014, par. 2.1, e più ampiamente Circ. n. 16 del 28 aprile 2016, par. 1, entrambe in *www.finanze.it*; Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica Fiscale per gli anni 2016-2018, 22 dicembre 2015, in *www.tesoro.it*.

241/1990, integrate nel 2005 con la regola del c.d. depotenziamento dei vizi formali³⁰.

Lo stesso modello è emerso nell'intervento che nel 2010 ha introdotto l'accertamento esecutivo, rendendo superflua la cartella per i tributi gestiti dalla Agenzie³¹. E sulla medesima linea si pone anche il processo di riforma tuttora in corso del servizio della riscossione³², che lo sta orientando "verso obiettivi di risultato piuttosto che di esecuzione del processo"³³.

Le dinamiche ora richiamate si prestano a essere interpretate come una resa dei conti con forze a cui le istituzioni hanno risposto con strategie ambivalenti, allo stesso tempo di cedimento, e di resistenza in altri luoghi, e sotto altre forme³⁴. Reagendo alla crisi fiscale dello Stato in un contesto di governo *multilevel* della finanza pubblica, il potere di imposizione ha lasciato le istituzioni della rappresentanza politica per trasferirsi in organismi a loro modo "tecnici", e ciò a livello sia nazionale che sovranazionale³⁵. Investito da una sorta di emulazione mimetica di fronte ai successi della *governance* europea, l'ordinamento interno ha perciò incorporato spezzoni di una nuova modalità di gestione della finanza

³⁰ Art. 21-*octies* L. n. 241/1990, inserito dall'art. 14 L. n. 15/2005.

³¹ Art. 29 D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

³² Art. 1, c. 15, L. n. 234/2021.

³³ Art. 8, c. 1, lett. a), D.D.L. distinto al A.C. 3343.

³⁴ La perdita della capacità esplicativa della opposizione tra stato e mercato è considerata la conseguenza dell'interruzione della catena di trasmissione Stato-territorio-tributi, segnalata nella raccolta di saggi del 1993 GALGANO-CASSESE-TREMONTI-TREU, *Nazioni senza ricchezza, ricchezze senza nazione*, Bologna, 1993. L'argomento torna anche nel dibattito sulla crisi del tributo personale progressivo: GALLO, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, I, 321 ss.

³⁵ Se questa è la sostanza delle cose, si tratta allora di rinnovare l'opzione per il diritto, ripartendo dal contenimento del riflusso del potere al di fuori dalla portata del contribuente, basata sui principi a cui lo Stato non può abdicare senza venire meno alle proprie funzioni, e al limite anche alla sua stessa ragion d'essere. Il pluralismo dei valori vanifica l'aspirazione alla neutralità della tecnica, che non si può sottrarre a un confronto con essi, senza ridursi a strumento di un potere incontrollato, dunque arbitrario (AZZARITI, *Tecnica, politica, costituzione. Perché non solo la politica ma anche la tecnica deve essere limitata dalla costituzione*, in GRASSO (a cura di), *Il governo tra tecnica e politica. Atti del seminario annuale di Como, 20 novembre 2015*, cit., 120).

pubblica “*duttile e decentrata*”, che tratta i problemi non in termini generali e astratti, ma li risolve con interventi rivolti a specifici obiettivi e a destinatari individuati³⁶.

Ciò ha prodotto un decadimento del discorso pubblico sulla materia dei tributi, che ne ha messo in discussione le categorie fondamentali, con effetti sul consenso al prelievo che si riflettono negativamente anche sulla propensione all’adempimento volontario all’obbligazione d’imposta.

Al di fuori del circuito accademico e della giurisprudenza costituzionale, la nozione del tributo come adempimento di un dovere di solidarietà diretto al finanziamento del sistema dei diritti individuali e sociali si va perdendo³⁷. Ne scaturisce un fenomeno circolare, nel quale lo smarrimento del valore civile dell’adempimento fiscale alimenta l’involuzione del diritto tributario a tecnica del prelievo efficiente, in cui il risultato in termini di gettito può fare premio sul controllo di legalità (e nel quale persino la consapevolezza di avere diritto a una difesa contro un eventuale arbitrio si va spegnendo).

A sua volta il tributo confluisce nell’insieme delle misure regolatorie incidenti in vario modo sull’economia privata (*bonus* fiscali; politica monetaria; spesa in disavanzo; pensioni; *spread* sugli interessi del debito pubblico, etc.)³⁸, con le quali si espone a un dibattito pubblico allo stesso tempo semplificante e distorsivo. L’apporto degli studiosi si riduce a fenomeni derivati, come la determinazione degli imponibili, e ciò li confina ai margini del dibattito pubblico.

Già si intravedono i risultati a cui si può arrivare proseguendo su questa strada: da invito a tornare ai fondamentali, il richiamo al primato della politica si converte nell’invocazione di una sovranità statale declinata come “controllo” e “protezione”, nel quale la soddisfazione dei bi-

³⁶FERRARESE, *Governance: sugli effetti politici e giuridici di una “soft revolution”*, in *Pol. dir.*, 2014, 170.

³⁷Lo denuncia, con note controcorrente, MARELLO, *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 111 ss., e ID., *Pulsioni oscure: l’imposta come sanzione*, *ivi*, 2021, 205 ss.

³⁸Sull’utilizzo dell’imposta in funzione “compensatoria” del fallimento regolatorio che si verifica “a monte”, nel settore dell’ordinamento presupposto: STEVANATO, *La giustificazione sociale dell’imposta. tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, cit., 358 ss.

sogni prevale sulla garanzia di una sfera individuale, all'interno della quale i diritti civili e sociali sono esercitati³⁹.

È così che in nome di un ideale di trasparenza che prende il posto dell'autonomia individuale, si comprimono gli spazi coperti dal diritto di riservatezza al fine di prevenire l'evasione di massa; si auspica la subordinazione della determinazione dell'imponibile al controllo sociale, cioè alla opinione del vicino; si affida il recupero delle forme più gravi di evasione a un sistema di misure patrimoniali di prevenzione sotto il controllo della magistratura.

4. Il tributo come strumento di partecipazione civile

Uno spazio per una concezione del tributo derivata dalla soggezione a un dovere di solidarietà normativamente inteso, che è compito dello Stato promuovere e praticare per poterne legittimamente esigere i frutti, si apre con l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente.

Le potenzialità di questa concezione erano state individuate da tempo, con la denuncia del regresso sul fronte della penetrazione dei valori della Costituzione nella disciplina dei procedimenti tributari, indotto da fenomeni noti, come il sacrificio del consenso all'imposta attraverso l'abuso della decretazione d'urgenza, la vanificazione della certezza del diritto provocata da una produzione legislativa alluvionale, lo svuotamento delle garanzie degli artt. 23 e 53 Cost. a opera di una "*giurisprudenza necessitata*"⁴⁰. E, infine, anche l'assurgere a valore costituzionale del c.d. interesse fiscale, come giustificazione del sacrificio ai canoni di una fiscalità di massa del "*diritto del singolo ad essere considerato nella sua specifica identità*" in tutte le relazioni con l'amministrazione finanziaria⁴¹.

³⁹ GERBAUDO, *Controllare e proteggere. Il ritorno dello Stato*, Milano, 2022, spec. 198 ss.

⁴⁰ MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 579 ss.

⁴¹ MOSCHETTI, *Il "Principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in BODRITO-CONTRINO-MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 3 ss.; MARONGIU, *Una storia fiscale dell'Italia repubblicana*, Torino, 2017, 279 ss.

A tutto ciò ha eretto un primo argine lo Statuto, dando attuazione ai principi di eguaglianza, di legalità, di capacità contributiva e di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione nella materia dei tributi (art. 1 L. n. 212/2000). Qui ha trovato espressione una idea che ha nell'inviolabilità della persona il presupposto, e allo stesso tempo il punto di arrivo di un ordinamento che subordina e fa corrispondere ogni relazione giuridica, dunque anche la relazione di imposta, alla sua domanda di eguaglianza e di libertà.

A coagulare l'attenzione degli interpreti attorno al tema della collaborazione è poi stata una rinnovata riflessione sull'opera di Ezio Vanoni, con la sua concezione della Costituzione, che in opposizione alla dottrina dello Stato etico affermava il principio democratico e il primato della persona, come valori declinabili anche all'interno dell'ordinamento dei tributi; e l'idea che, proprio per questo, Stato e amministrazione devono "fare il primo passo" verso il contribuente per dissipare le ragioni sempre risorgenti di reciproca diffidenza.

Di questa posizione si sono avute riletture ispirate a concezioni anche diverse⁴², ma che convergono nell'idea che l'interesse collettivo non è un valore autosufficiente, autoreferenziale, autodefinito dal potere costituito, perché invece "germina" dalle capacità delle persone, ed è realizzato dal concorso ai bisogni della comunità definito attraverso il consenso all'imposta, che si esprime anche nella fattiva collaborazione all'attuazione della regola di diritto.

Nel quadro della Costituzione, e dei principi dello Statuto che vi danno attuazione, il cittadino si può dire sovrano non perché portatore di interessi materiali riconosciuti e protetti, ma in quanto persona solidale, attore del bene comune nell'atto stesso in cui si pone al servizio

⁴² FORTE, *Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale*, in RAGUCCI (a cura di), *Ezio Vanoni giurista ed economista*, Milano, 2017, 16 ss., ne proponeva una lettura in chiave contrattualistica, che individuava la causa del tributo nei benefici della spesa pubblica, e ne ricavava che la legge non è limite alle libertà dell'individuo, e può essere interpretata anche finalisticamente, ma nel contesto di procedimenti che riservino al contribuente un ruolo attivo, in funzione del consenso al tributo. Veniva così superata l'obiezione della incompatibilità di principio tra solidarietà e coattività del tributo. È del resto da qui che origina il riconoscimento nell'art. 97 Cost. del cardine di un "rapporto tra cittadino e amministrazione non improntato a criteri di alterità" (MARONGIU, *Ezio Vanoni ministro delle finanze*, in RAGUCCI (a cura di), *Ezio Vanoni giurista ed economista*, cit., 30 ss.): un'idea a cui ci si può rifare, per dare un fondamento razionale agli istituti della collaborazione fiscale.

dell'interesse collettivo. Promuovendo una sorta di “*inversione di sovranità*” nella produzione normativa e nella sua attuazione nel campo dei tributi, si creano le condizioni per passare “*da una amministrazione di tipo oppositivo, programmata a contrastare le violazioni, a una amministrazione volta anche al servizio del cittadino e dei suoi diritti*”⁴³.

Da qui i doveri di informazione, trasparenza, di collaborazione e di buona fede; il principio di proporzionalità; il diritto al contraddittorio e alla motivazione conseguente. Non più, come è stato detto⁴⁴, un'amministrazione inquisitoria e punitiva, ma anche, e prima di questo, preventiva, ausiliaria, protettiva, di servizio⁴⁵.

5. Sperimentazioni e ordine della materia

Sarebbe un errore pensare che l'evoluzione che si è cercato di tratteggiare sia il prodotto solo di forze endogene, suscitate e promosse da una concezione personalistica dell'ordinamento e del tributo. Le premesse sono quelle indicate, ma a spingere nella direzione di un incremento delle forme di collaborazione volontaria hanno concorso anche altri fattori, facilmente leggibili nei risultati delle rilevazioni statistiche in materia di contrasto dell'evasione.

Riferite ai dati oggi disponibili, le indagini condotte in preparazione della svolta del triennio 2014-2016 non hanno un interesse solo storico⁴⁶, perché documentano l'importanza degli istituti della collaborazione, dunque la fecondità, anche in termini di recupero di un gettito al-

⁴³ MOSCHETTI, *Il “Principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, cit., 14.

⁴⁴ MOSCHETTI, *Il “Principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, cit., *ibidem*.

⁴⁵ Sulla declinazione del principio personalistico nella materia dei tributi: ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, spec. 196 ss., e di recente, con significativa emersione del nesso con le garanzie dello Statuto dei diritti del contribuente, PIZZOLATO, *I doveri*, in BIFULCO-BENVENUTI (a cura di), *Trattato di diritto costituzionale*, III, *Diritti e doveri costituzionali*, 2022, 421 ss.

⁴⁶ In questa prospettiva, con focalizzazione sull'eccesso di tutela dell'interesse fiscale compiuta con sacrificio della giustizia delle procedure: MARONGIU, *Una storia fiscale dell'Italia repubblicana*, cit., 268 ss.

trimenti perduto, della linea di pensiero che a essi conduce partendo dalle premesse che si sono indicate⁴⁷.

Dal rapporto sui risultati conseguiti in materia di contrasto dell'evasione⁴⁸ si ricava che nell'ultimo triennio documentato⁴⁹ la promozione della c.d. *compliance* ha prodotto il recupero di 1,2 miliardi nel 2020 (pari al 9,44% del totale recuperato), di 2,13 miliardi nel 2019 (pari al 11,55% del totale recuperato), e di 1,8 miliardi di euro nel 2018 (pari al 9,37% del totale recuperato).

Tra gli indirizzi per le strategie future, anche l'ultimo rapporto disponibile ha posto la garanzia di una maggiore certezza e prevedibilità per le imprese e gli investitori, da conseguire attraverso l'adempimento collaborativo, l'interpello per i nuovi investimenti, gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, e gli accordi relativi al regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (c.d. *patent box*).

Dal punto di vista della sperimentazione l'acquisizione degli istituti

⁴⁷ Nel passato le ricerche avevano rivelato due fenomeni: una frattura rispetto alla naturale linea evolutiva della riforma del 1973 basata sulla rilevazione contabile del reddito delle imprese; e la presenza di una pluralità di soluzioni alternative solo parzialmente percorse, senza però giungere alla compiuta definizione di un disegno alternativo. Attraverso gli interventi compiuti sulla riorganizzazione dell'amministrazione in Agenzie, sull'informatizzazione, sugli studi di settore e sul nuovo processo tributario, si era iniziato a incidere sull'atteggiamento dell'operatore pubblico, fino a consentirgli di impostare azioni di "educazione" alla contribuzione (MANESTRA, *Per una storia della tax compliance*, Occasional Paper della Banca d'Italia, serie "Questioni di economia e finanza", 2010, in https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/qef/2010-0081/QEF_81.pdf, 49-50). Alla "frattura" con il passato appartenevano progetti di riforma rimasti sulla carta. È poi emersa la consapevolezza dell'opportunità di misure volte a favorire la collaborazione del contribuente non più, o non soltanto, dal punto di vista della convenienza di evitare le liti grazie al conseguimento di sconti sugli addebiti sanzionatori, ma anche della diffusione di una coscienza civica più solida. La spinta a riportare la lealtà fiscale del contribuente al centro della scena era stata preparata anche da indagini di opinione sulla percezione del rapporto tra contribuenti e fisco. Nel 2004 tre quarti degli intervistati riteneva che il fenomeno dell'evasione fosse "gravissimo" (30,9%) o "grave" (45,8%); i cittadini si dicevano "abbastanza d'accordo" sul fatto che pagare i tributi fosse uno dei doveri fondamentali del cittadino, e "mediamente d'accordo" sul fatto che non pagarli danneggia la collettività.

⁴⁸ Documento redatto in adempimento dell'art. 10-*bis*, c. 1, L. n. 196/2009.

⁴⁹ Relazione sull'economia non osservata relativa all'anno 2021, in https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_25_09_finale.pdf, 58.

della collaborazione tra gli strumenti ordinari di prevenzione e di recupero dell'evasione si può dunque considerare un successo, ed è per questo che anche il più recente dibattito sulle linee della riforma del sistema fiscale vi conferiscono tanto rilievo.

I risultati ottenuti, e i progetti di ulteriore sviluppo, sono anche il frutto di una convergenza con le indicazioni provenienti dagli studi che, sollecitati dagli effetti della crisi del 2008 sulle politiche finanziarie, e al cospetto dell'esigenza di procurare nuove basi di legittimazione a nuove politiche redistributive, hanno visto gemmare dalle analisi degli economisti indirizzi di indagine di *psicologia fiscale*, come settore particolare della psicologia applicata.

Da qui ha tratto origine la messa in discussione del modello del contribuente come individuo razionale guidato dall'obiettivo della massimizzazione dell'utile di breve periodo⁵⁰. E la rivalutazione di una idea di *razionalità sociale* di lungo periodo, che si avvale dell'istinto di cooperazione rilevabile sia a livello individuale che collettivo, e utilizzabile per la stabilizzazione dell'ordinamento dei tributi⁵¹. Sul versante pubblico è venuto in considerazione un modello comportamentale alternativo a quello della deterrenza dei controlli, e che ne rappresenta anche da questo punto di vista il superamento.

Al di là delle analisi sull'incidenza del contesto istituzionale sulla conoscenza delle norme tributarie (maggiore nei sistemi a democrazia diretta, che non in quelli a democrazia rappresentativa)⁵²; al di là anche degli studi sulla giustizia procedurale, come fattore capace di influenza-

⁵⁰Un approccio di questo tipo è promosso dall'orientamento di studi che promuovono la c.d. analisi economica del diritto, per la quale l'efficienza della legge è il prodotto di una combinazione di incentivi e disincentivi incidenti sulle condotte dei consociati (MEOLI-SORBELLO, *Il rischio della sanzione ed il comportamento del contribuente. riflessioni sull'analisi economica del diritto*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, n. 3/2015).

⁵¹COMINELLI, *La nuova sociologia fiscale: percezione della tassazione e della giustizia tributaria nel pubblico*, in ALBERTINI-COMINELLI-VELLUZZI (a cura di), *Fisco, efficienza, equità*, Pisa, 2015, 89. "Nei fatti, la realtà fiscale di oggi appare piuttosto una mescolanza incoerente e "disordinata" di contribuenti davvero razionali, e di altri contribuenti privi di un orientamento al calcolo, variamente condizionati da differenti forme di sensibilità etica e – proprio all'opposto degli individualisti – eterodiretti da orientamenti presenti nella collettività" (FERRARI-RADDISI, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, Milano, 2011, 99).

⁵²FERRARI-RADDISI, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, cit., 80.

re la correttezza fiscale a livello sia individuale che collettivo⁵³, si sono perciò affermati modelli di psicologia fiscale diretti a favorire l'adempimento volontario dei contribuenti agli obblighi posti dalle leggi tributarie, e il miglioramento del rapporto con l'amministrazione finanziaria, basati sull'osservazione delle condotte dei contribuenti nelle condizioni date.

Tutto questo ha prodotto un ordine concettuale che a diversi livelli motivazionali del contribuente (impegno; acquiescenza; resistenza; disimpegno), fa corrispondere strategie differenziate di regolazione: dalla fornitura di servizi (interpello), alla coregolazione (accordi; modelli organizzativi), alla regolazione forzata (accertamento e sanzione, e correlative forme di definizione), e così via sino alla correzione e repressione – parzialmente bilanciate da misure non più solo premiali, ma compensative e riparatorie⁵⁴.

Un ordine al quale sarà utile adeguare anche l'esposizione dei corrispondenti istituti, oggi classificati senza distinzioni tra quelli che regolano la dinamica dell'imposizione.

⁵³FERRARI-RADDISI, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, cit., 140 ss. Anche Francesco Forte, riferendosi ai risultati di indagini compiute nella Confederazione Elvetica tra il 2002 e il 2006, evidenziava che “ricerche empiriche sull'adempimento fiscale nei vari cantoni svizzeri hanno dimostrato che quando il contribuente è trattato su di un piede di parità con il fisco, questi ricambia la sua buona fede e lealtà; infatti l'evasione è minore nei Cantoni con una interazione positiva fra fisco e contribuente, con un rapporto di reciproca fiducia, in cui il fisco non presume a priori che gli eventuali errori siano fatti dal contribuente con il proposito di evadere e non lo ossessiona con eccessivi controlli” (FORTE, *Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale*, cit., 18-19).

⁵⁴FERRARI-RADDISI, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, cit., 210 ss.

