

# ECONOMIA ITALIANA

Fondata da Mario Arcelli

## Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy

### 2020/1

 LUISS

CASMEF Centro Arcelli  
per gli Studi Monetari e Finanziari

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore  
CESPEM

Centro Studi di Politica economica  
e monetaria "Mario Arcelli"

# Economia Italiana

Fondata da Mario Arcelli

## COMITATO SCIENTIFICO

*(Editorial board)*

### CO-EDITORS

GIUSEPPE DE ARCANGELIS - Sapienza, Università di Roma

ALBERTO PETRUCCI - LUISS Guido Carli

PAOLA PROFETA - Università Bocconi

### MEMBRI DEL COMITATO *(Associate Editors)*

LORENZO CODOGNO

London School of Economics and Political Science

GIUSEPPE DI TARANTO,

LUISS Guido Carli

STEFANO FANTACONE

Centro Europa Ricerche

GIOVANNI FARESE

Università Europea di Roma

EMMA GALLI

Sapienza, Università di Roma

PAOLO GIORDANI

LUISS Guido Carli

ENRICO GIOVANNINI

Università di Roma "Tor Vergata"

MARCO MAZZOLI

Università degli Studi di Genova

ANDREA MONTANINO

Cassa Depositi e Prestiti

SALVATORE NISTICÒ

Sapienza, Università di Roma

FRANCESCO NUCCI

Sapienza, Università di Roma

ANTONIO ORTOLANI

AIDC

ALESSANDRO PANDIMIGLIO

Università degli Studi "Gabriele d'Annunzio" Chieti - Pescara

BENIAMINO QUINTIERI

Università di Roma "Tor Vergata"

PIETRO REICHLIN

LUISS Guido Carli

FABIANO SCHIVARDI

LUISS Guido Carli

MARCO SPALLONE

Università degli Studi "Gabriele d'Annunzio" Chieti - Pescara

FRANCESCO TIMPANO

Università Cattolica del Sacro Cuore

GIOVANNA VALLANTI

LUISS Guido Carli

DIRETTORE RESPONSABILE: GIOVANNI PARRILLO

---

## ADVISORY BOARD

### PRESIDENTE

PAOLO GUERRIERI - SAPIENZA, UNIVERSITÀ DI ROMA

### CONSIGLIO

FEDERICO ARCELLI, Center for International Governance Innovation

RICCARDO BARBIERI, Tesoro

CARLO COTTARELLI, Università Cattolica del Sacro Cuore

SERGIO DE NARDIS, Sep-LUISS

GIORGIO DI GIORGIO, Editrice Minerva Bancaria

ANDREA FERRARI, AIDC

EUGENIO GAIOTTI, Banca d'Italia

ROBERTA PALAZZETTI, British American Tobacco Italia

VLADIMIRO GIACCHÈ, Centro Europa Ricerche

MAURO MICILLO, Banca IMI

STEFANO MICOSI, Assonime

ROBERTO MONDUCCI, ISTAT

LUCA PETRONI, DELOITTE

CLAUDIO TORCELLAN, Oliver Wyman

ALBERTO TOSTI, Sara Assicurazioni

# Economia italiana

Fondata da Mario Arcelli



numero 1/2020

Pubblicazione quadrimestrale

Roma

# ECONOMIA ITALIANA

Rivista quadrimestrale fondata nel 1979 da Mario Arcelli

DIRETTORE RESPONSABILE

**Giovanni Parrillo**, Editrice Minerva Bancaria

COMITATO DI REDAZIONE

**Simona D'Amico** (*coordinamento editoriale*),

**Francesco Baldi**,

**Guido Traficante**,

**Ugo Zannini**.

*(Pubblicità inferiore al 70%)*

Autorizzazione Tribunale di Roma n. 43/1991

ISSN: 0392-775X

Gli articoli firmati o siglati rispecchiano soltanto il pensiero dell'Autore e non impegnano la Direzione della Rivista.

I *saggi* della parte monografica sono a invito o pervengono a seguito di call for papers e sono valutati dall'editor del numero.

I *contributi* vengono valutati anonimamente da due referee individuati dagli editor o dai membri del Comitato Scientifico.

Le *rubriche* sono sottoposte al vaglio della direzione/redazione.

Finito di stampare nel mese di marzo 2020 presso Press Up, Roma.

**[www.economiaitaliana.org](http://www.economiaitaliana.org)**

---

## **Editrice Minerva Bancaria srl**

DIREZIONE E REDAZIONE Largo Luigi Antonelli, 27 – 00145 Roma  
redazione@economiaitaliana.org

AMMINISTRAZIONE EDITRICE MINERVA BANCARIA S.r.l.  
presso P&B Gestioni Srl, Viale di Villa  
Massimo, 29 - 00161 - Roma -  
Fax +39 06 83700502  
amministrazione@editriceminervabancaria.it

Segui Editrice Minerva Bancaria su: 

# Sommario

## Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy

### **EDITORIALE**

- 5 Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia:  
dalla teoria alla policy  
Emma Galli e Paola Profeta

### **SAGGI**

- 11 Le riforme dell'Irpef: uno sguardo attraverso 45 anni di storia  
Simone Pellegrino, Paolo M. Panteghini
- 95 Effetti distributivi della flat tax: il caso italiano  
Massimo Baldini, Leonzio Rizzo
- 135 Carico fiscale sul lavoro dipendente in Italia: come alleggerirlo e  
incentivare il lavoro  
Piergiorgio Carapella, Giovanna Labartino, Francesca Mazzolari,  
Lorena Scaperrotta
- 165 Irpef, (in)equità e (in)efficienza: un'analisi strutturale basata sul  
modello di microsimulazione BIMic  
Nicola Curci, Pietro Rizza, Marzia Romanelli, Marco Savegnago
- 193 Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: Il nuovo  
volto della semplificazione fiscale  
Pietro Selicato
- 239 Alcune riflessioni sul sistema tributario italiano  
Paolo Liberati

## **INTERVENTI**

- 267 I gender gap nell'economia italiana e il ruolo delle politiche pubbliche. Introduzione al convegno  
Ignazio Visco

## **RUBRICHE**

- 271 Efficacia della norma tributaria e certezza del diritto nei principi costituzionali dello Statuto del contribuente  
Antonio Ortolani, Paola Piantedosi
- 285 Gli incentivi fiscali del programma Industria 4.0 e le ricadute sul sistema economico  
Riccardo Gabrielli
- 295 La carbon tax: dare un prezzo alle emissioni che alterano il clima  
Edo Ronchi, Toni Federico
- 305 Pagamenti elettronici: la sfida per la creazione dell'Italia Digitale  
Liliana Fratini Passi

# Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: il nuovo volto della semplificazione fiscale

**Pietro Selicato\***

## **Sintesi**

In questi ultimi anni, nel sistema fiscale italiano sono stati introdotti numerosi strumenti di definizione delle imposte basate su modelli consensuali. Attraverso questi strumenti il legislatore ha inteso dare soluzione ai problemi, ormai latenti a seguito dell'avvento della c.d. "fiscalità di massa", che nascono dalle incertezze e dalle lungaggini cui è soggetto il procedimento di applicazione dei tributi nel nostro ordinamento tributario.

L'impiego efficace di questi strumenti si basa su un sistema fondato su elevati livelli di trasparenza e di collaborazione, idonei a favorire il raggiungimento di un ragionevole punto di incontro tra le parti del rapporto tributario e, con esso, la definizione volontaria dello stesso e la conseguente semplificazione del procedimento di attuazione del tributo.

---

\* ASN Ordinario di diritto tributario, Sapienza Università di Roma - [pietro.selicato@uniroma.it](mailto:pietro.selicato@uniroma.it)

## **Abstract - Some thoughts on the Italian tax system**

*In recent years, a number of tax-setting tools based on consensual models have been introduced into the Italian tax system. Through these instruments, the legislature has intended to solve the problems, now latent following the advent of the so-called "mass taxation", which arise from the uncertainties and lengths to which the procedure of application of taxes is subject in our tax system.*

*The effective use of these tools is based on a system based on high levels of transparency and collaboration, suitable to facilitate the achievement of a reasonable meeting point between the parties of the tax relationship and, with it, the voluntary definition of the same and the consequent simplification of the tax implementation procedure.*

**JEL Classification:** H21.

**Parole chiave:** Accertamento Tributario; Attività Istruttoria Tributaria; Trasparenza Fiscale; Collaborazione tra Fisco e Contribuente; Semplificazioni del Procedimento Tributario.

**Keywords:** Tax Assessment; Gathering of Proof for Tax Purposes; Tax Transparency; Cooperation between Taxpayer and Tax Administration; Simplifications in Tax Procedures.

## Premessa

L'attuale struttura del nostro sistema tributario è il frutto di una costante stratificazione nel tempo di regole che spesso non sono collegate tra loro dal richiamo ad una rete di principi fondamentali comuni, essendo orientate più a soddisfare immediate esigenze di gettito che a rispettare i principi dell'efficienza e dell'equità distributiva.

Questo processo ha creato un ambiente giuridico in cui la complessità e l'incertezza sono progressivamente cresciute di livello sulla scia dell'iniziale impostazione della Riforma tributaria degli anni Settanta, che era improntata ad un eccessivo formalismo contabile, sia a favore che contro i contribuenti<sup>1</sup> e attribuiva una importanza da molti ritenuta eccessiva all'esigenza di regolarità formale delle scritture, anche per le imprese di minori dimensioni<sup>2</sup>.

Gli sviluppi legislativi immediatamente successivi all'impianto normativo della riforma tributaria hanno portato ad interventi disordinati ed incoerenti che, in linea di massima, sono stati diretti a intensificare gli adempimenti contabili e formali in funzione antievasiva<sup>3</sup>.

Preso atto della scarsa capacità del formalismo contabile di contrastare in modo efficace l'evasione<sup>4</sup>, il legislatore ha dato corso ad una serie di interventi diretti a semplificare la relazione tra fisco e contribuente, imboccando, nel tempo, strade diverse.

---

1 R. Lupi, *Art. 12*, in A. Di Pietro (a cura di), *Commento al d.l. 2 marzo 1989 n. 69, conv. nella l. 27 aprile 1989 n. 154*, in *Le nuove leggi civili commentate* (Padova, 1990), p. 1110, esprime una valutazione fortemente critica sul criterio del "contabilismo" che ha ispirato la l. 825/71 (ivi, p. 1117).

2 In tal senso ancora R. Lupi, *Argomentazioni extracontabili e coefficienti predeterminati nell'accertamento dei contribuenti minori (dalla legge 154/89 al disegno di legge 3005/91)*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 625 ed ivi, sul punto, p. 632.

3 L'art. 12 della l. 31.12.1991 n. 413 (considerata da molti l'ultimo baluardo degli orientamenti normativi intesi a favorire la massima espansione degli obblighi formali), aveva introdotto l'obbligo generalizzato di emettere, fatte salve limitate eccezioni, lo scontrino o la ricevuta fiscale in tutti i casi in cui non era obbligatoria l'emissione della fattura. Forti critiche non soltanto di contenuto ma anche di tecnica legislativa alla l. 413/91 sono mosse da E. De Mita, *Alla ricerca della cultura giuridica nella Legge 413/1991*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 211, nonché da G. Tremonti, *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1992, I, p. 51.

4 Anzi, la scrupolosa osservanza degli adempimenti formali diveniva una sorta di "trincea" che gli evasori potevano erigere a loro protezione per impedire all'ufficio di ricorrere ad accertamenti basati su criteri induttivi.

In una prima fase è stato dato impulso alla introduzione di strumenti di tipo presuntivo, in grado di oltrepassare il ricorso alla prova diretta privilegiando soluzioni basate sulla predeterminazione autoritativa di alcuni elementi essenziali dell'imposizione<sup>5</sup>.

La seconda fase, sulla quale si soffermerà l'attenzione in questo scritto, vede il crescente ricorso a modelli definitivi consensuali (che non poco hanno impensierito, almeno inizialmente, gli studiosi della materia<sup>6</sup>) ed all'incremento dei livelli di trasparenza e collaborazione, considerati presupposti indispensabili per l'impiego dei detti modelli. Attraverso questi strumenti il legislatore ha inteso dare soluzione ai problemi, ormai latenti a seguito dell'avvento della c.d. "fiscalità di massa"<sup>7</sup>, che nascono dalle incertezze e dalle lungaggini cui è soggetto il procedimento di applicazione dei tributi nel nostro ordinamento tributario. Così facendo, il nostro sistema fiscale è stato orientato ad una so-

- 
- 5 In tema G. Tinelli, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF* (Padova, 1993); L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfetarie* (Milano, 1999). Più recentemente, A. Contrino, *Il nuovo redditometro. L'equilibrio instabile tra contrasto all'evasione erischio di vessazione* (Milano, 2014); G. Selicato, *Il nuovo accertamento sintetico dei redditi* (Bari, 2014).
- 6 A partire dalla fine degli anni Novanta del secolo scorso, i molteplici modelli definitivi consensuali hanno superato il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. In argomento cfr. M. Versiglion, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria* (Perugia, 1996) nonché Id., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale* (Milano, 2001) e, ancor più recentemente, Id., *L'accertamento con adesione: strumento di tutela del contribuente rispetto all'efficiente e responsabile agire pubblico consensuale (compositivo)*, in S. Civitarese Matteucci – L. del Federico, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso* (Milano, 2010), p. 89. L'Autore basa la sua ricostruzione sull'esistenza nell'accordo tributario di un giudizio improntato alla prevedibilità *ex ante* della soluzione da adottare ed al principio di efficienza. Per una prospettiva di indagine che legittima il modello consensuale circoscrivendo l'oggetto dell'accordo al modello procedimentale basato sul contraddittorio ed escludendo che in esso possa rientrare, se non in termini di effetti, la quantificazione del tributo, cfr. G. Puoti – P. Selicato, *Concordato tributario*, in Enc. giur., Agg. X (Roma, 2002), §§ 4 e 5 curati da P. Selicato; P. Selicato, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in S. Civitarese Matteucci – L. del Federico, *Azione amministrativa ed azione impositiva ...*, cit., p. 225.
- 7 Il forte incremento del numero dei soggetti da verificare ha reso necessario eliminare l'obbligo di sottoporre al controllo tutte le dichiarazioni dei contribuenti, mantenuto in vita nel testo originario dei decreti delegati degli anni 1972-73 ma soppresso subito dopo la loro entrata in vigore dopo averne constatata l'oggettiva inapplicabilità. Per una disamina degli effetti che tale cambiamento ha prodotto sull'evoluzione delle teorie concernenti la funzione dell'accertamento tributario, cfr. P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo* (Milano, 2001), p. 70. Per una prospettiva che inquadra l'accertamento tributario al centro del processo di integrazione europea cfr. F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea* (Milano, 2017).

stanziale semplificazione degli oneri procedurali, a vantaggio sia del contribuente che dell'Amministrazione.

Il panorama di questi strumenti è alquanto complesso e sicuramente meritevole di interventi migliorativi. Di seguito ne saranno esaminati in chiave critica i principali aspetti.

## 1. Il concetto di trasparenza fiscale e le nuove tendenze

### 1.1. La trasparenza fiscale in Italia

#### 1.1.1. Il “rapporto di fiducia” tra fisco e contribuente: le origini

Considerando il modo in cui rapporto tra l'Amministrazione fiscale e i contribuenti è disciplinato nella legislazione italiana è possibile rinvenire un duplice concetto di trasparenza in materia tributaria. Da un lato, la trasparenza è richiesta ai contribuenti nell'adempimento dei loro doveri. Questa è una componente molto risalente del concetto di trasparenza, che è stata introdotta nella legislazione fiscale italiana immediatamente dopo la seconda guerra mondiale, in linea con un nuovo ambiente di cooperazione basato su un “rapporto di fiducia” tra contribuente e Amministrazione fiscale, fondato sull'introduzione dell'obbligo generalizzato di presentare la dichiarazione annuale dei redditi<sup>8</sup>.

Questo rinnovato approccio si è basato sull'articolo 53, comma 1, della Costituzione repubblicana approvata nel giugno 1947 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1948, che ha adottato il principio della capacità contributiva quale criterio sostanziale da impiegare nella determinazione dell'imposta e nella sua

---

8 Questi concetti sono stati regolati nella cosiddetta “Riforma Vanoni” approvata dalla legge 11 gennaio 1951, n. 85. A questo proposito vedi G. Marongiu, *Una storia fiscale dell'Italia repubblicana* (Giappichelli, Torino, 2017), in particolare p. 84-85. Vedi anche G. Ragucci (editore), *Ezio Vanoni, Giurista ed economista* (Milano, 2017) e, nella stessa opera, M. Nussi, *La dichiarazione tributaria nel pensiero di Ezio Vanoni*, p. 115. In tema vedi anche P. Selicato, *L'attuazione ...*, cit., p. 471.

distribuzione tra i consociati. La norma costituzionale mira innanzitutto a chiarire che i contribuenti sono soggetti a un dovere generale di solidarietà nel sostenere le spese pubbliche<sup>9</sup>.

Il dovere di solidarietà economica di cui all'articolo 53, comma 1, della Costituzione italiana è considerato espressione (in parte qua) del dovere generale di solidarietà, sancito dall'articolo 2 della Costituzione<sup>10</sup>, che è il fondamento del nuovo “contratto sociale” adottato dalla Repubblica italiana per ricostruire le basi dello Stato dopo l'abolizione della monarchia<sup>11</sup>.

Al fine di rispettare tale dovere, l'articolo 53, comma 1, chiede ai contribuenti di conformarsi spontaneamente ai propri obblighi fiscali. Sulla base di ciò, i contribuenti devono adottare un comportamento fiscale che garantisca la trasparenza nei confronti dell'amministrazione fiscale, poiché il contribuente si configura, almeno in una prima fase, come l'unico che conserva i dati rilevanti per la valutazione e la riscossione delle imposte.

Questi principi sono stati richiamati dal legislatore nel richiedere al contribuente di dichiarare spontaneamente i propri redditi, contrariamente a quanto prevedeva la precedente legislazione, che si basava invece sull'accertamento

9 Questo dovere emerge in modo evidente dalla prima parte del comma 1 dell'articolo 53, ove si afferma che “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche ...*”, ecc. Il nesso teleologico tra prelievo tributario e spese pubbliche viene evidenziato e finanche amplificato nei primi studi sull'interpretazione del principio di capacità contributiva. In questo senso B. Griziotti, *Il principio della capacità contributiva e sua applicazione*, in Id., *Saggi* (Milano, 1953), p. 349. La destinazione delle entrate alla copertura delle spese pubbliche fu messa in evidenza anche da G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione* (Milano, 1969), opera riprodotta nel volume collettaneo curato dallo stesso Autore nel 2016: G. Gaffuri (a cura di), *La nozione della capacità contributiva e un'essenziale confronto di idee* (Milano, 2016), ed ivi, sul punto, p. 23 e ss., ove si evidenzia ampiamente “la correlazione fra pagamento dei tributi, quale mezzo, ed il soddisfacimento delle spese pubbliche, quale fine”, deducendone la rilevanza giuridica della suddetta destinazione del prelievo (ivi, p. 27). Questa prospettiva è confermata più recentemente da F. Moschetti, *La capacità contributiva. Profili generali*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario* (CEDAM, Padova, 1994), Vol. I-1, p. 223 e ss., ove, peraltro, si affronta la disamina della relazione tra prelievo tributario e spesa pubblica con una maggiore attenzione ai profili di garanzia insiti nella richiesta da parte dell'ente impositore dell'adempimento dei doveri di solidarietà (ivi, p. 239 e ss.).

10 Il quale stabilisce che “*La Repubblica ... (omissis) ... richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*”. Per una definizione del dovere fiscale nell'ambito del dovere generale di solidarietà codificato nell'articolo 2 della Costituzione, vedi F. Moschetti, *La capacità contributiva ...*, cit., 239 e ss.; A. Fedele, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in L. Perrone – C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale* (E.S.I., Napoli, 2006), p. 1.

11 Sul ruolo del tributo nel c.d. “contratto sociale” cfr J. Edrey, *Constitutional review and tax law: an analytical framework*, in *American Univ. Law Rev.*, 2007, Vol. 56, Issue 5, art. 6, p. 1187.

“d’ufficio” della ricchezza del contribuente. Tuttavia, nel corso del tempo, il dovere dei contribuenti di adottare un comportamento trasparente è aumentato sempre di più.

Negli anni Settanta del secolo scorso, a seguito della c.d. “Riforma Cosciani”<sup>12</sup>, il dovere di preparare e consegnare all’Amministrazione fiscale una dichiarazione dei redditi completa e corretta è stato arricchito con un elevato numero di dettagli<sup>13</sup>. Nello stesso periodo, al contribuente fu anche richiesto di calcolare e versare in banca, contemporaneamente alla redazione della dichiarazione dei redditi, le imposte che egli stesso aveva calcolato, nonché di effettuare anticipatamente nel corso dell’anno d’imposta versamenti in acconto sull’ammontare delle imposte complessivamente dovute<sup>14</sup>. Questi nuovi obblighi, inizialmente richiesti per imposte dirette e I.V.A., sono stati estesi alla maggior parte delle imposte del sistema italiano.

Negli anni successivi (1990 e seguenti) i contribuenti sono stati anche chiamati a fornire informazioni su alcuni elementi della loro situazione patrimoniale e reddituale e su particolari tipologie di consumi, che la legge ha considerato rilevanti ai fini dell’accertamento. Queste informazioni si riferi-

---

12 Questa riforma, attuata in adempimento della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, si basava su uno studio elaborato dalla c.d. “Commissione dei Trenta”, guidata dal suo Vice Presidente Cesare Cosciani, insediatasi nel 1962. A questo riguardo, cfr. G. Marongiu, *Una storia fiscale dell’Italia repubblicana*, cit., p. 149. Per un’analisi approfondita delle differenze tra il Rapporto Cosciani e la legge effettivamente approvata, cfr. B. Bises, *Il progetto di riforma tributaria della commissione Cosciani cinquant’anni dopo* (Il Mulino, Bologna, 2015). In tema anche S. Cipollina, *Lo “stato dei lavori” della commissione Cosciani, cinquant’anni dopo: osservazioni sugli studi per la riforma del sistema fiscale*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2014, I, p. 452.

13 Così numerosi al punto che nel 1993 il presidente Oscar Luigi Scalfaro sostenne che la dichiarazione dei redditi (corredata da un volume di istruzioni di oltre cento pagine) era divenuta così complicata da poter essere definita “lunare”, in quanto la sua compilazione era impegnativa come un viaggio sulla luna!

14 L’articolo 27 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 ha introdotto l’obbligo di liquidare e pagare mensilmente l’IVA. La l. 2 dicembre 1975, n. 576 (la cosiddetta “Legge Visentini”) ha regolato l’obbligo dei contribuenti di liquidare e pagare l’imposta sul reddito delle persone fisiche, come già previsto fin dal 1974 per l’imposta sul reddito delle società dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598. A riguardo A.F. Basciù - E. Nuzzo, *Autoliquidazione del tributo*, in Enc. giur., Vol. IV (Roma, agg. 1991). Il dovere di effettuare pagamenti anticipati è stato introdotto per le imposte dirette dalla l. 23 marzo 1977, n. 96 (sostituita dopo pochi mesi dalla l. 17 ottobre 1977, n. 749) e per l’I.V.A. dall’art. 6 della l. 29 dicembre 1990, n. 405. A questo proposito E. Nuzzo, *Acconti d’Imposta*, in Enc. giur., Vol. I (Roma, agg. 1991).

vano sia ai dati di carattere personale<sup>15</sup> sia alle attività economiche esercitate<sup>16</sup>.

Venendo agli anni più recenti, la “nuova frontiera” della trasparenza sembra essersi spostata con sempre maggiore intensità verso l’area delle relazioni internazionali, nel cui ambito sono sorte nuove problematiche relative all’acquisizione, archiviazione, trasmissione e utilizzo dei dati<sup>17</sup>. Questa nuova forma di trasparenza ha avuto crescente attenzione all’interno delle nuove norme internazionali ed europee contro l’evasione e l’elusione fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia non imposizione<sup>18</sup>. Come vedremo nelle pagine seguenti, l’Italia ha adottato puntualmente tutte le misure richieste, incrementando gli obblighi di trasparenza del contribuente attraverso l’istituzione dei nuovi strumenti di cooperazione fiscale prescritti dalla normativa internazionale.

Nonostante questa evoluzione così profonda, il concetto di trasparenza fiscale non ha mai perso la sua struttura originaria. Il dovere del contribuente di cooperare nella valutazione e nel recupero delle imposte trae sempre la sua legittimazione dal dovere generale di solidarietà sancito dall’articolo 2 della Costituzione. Questa disposizione legittima l’autorità fiscale a richiedere la cooperazione dei contribuenti nelle procedure di accertamento tributario re-

---

15 Ai sensi dell’articolo 38, comma 4, del d.p.r. n. 600/1973, il reddito delle persone fisiche può essere valutato sinteticamente, sulla base di parametri specifici identificati da un decreto ministeriale. Inizialmente, ai singoli contribuenti è stato chiesto di compilare una parte speciale della dichiarazione dei redditi al fine di informare l’ufficio delle imposte sulle attività o spese personali su quali parametri sono stati calcolati. L’articolo 22 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, ha soppresso questa comunicazione, basando la valutazione sintetica su dati già posseduti nella banca dati dell’Amministrazione fiscale. Per chiarimenti cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. 31 luglio 2013, n. 24/E. Il d.l. 12 luglio 2018, n. 87, convertito nella l. 9 agosto 2018, n. 94, ha confermato l’uso di questo strumento. A questo proposito vedi G. Tinelli, *L’accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell’IRPEF* (Padova, 1993); G. Selicato, *Il nuovo accertamento sintetico dei redditi* (Bari, 2014).

16 I soggetti I.V.A. sono tenuti a compilare un modulo speciale della loro dichiarazione dei redditi indicando i dati necessari per calcolare induttivamente il fatturato o il reddito delle loro attività economiche (i cosiddetti “studi di settore”. L’articolo 9-bis del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, ha introdotto gli indici sintetici di affidabilità fiscale dei contribuenti, cui sono correlati specifici benefici, in relazione ai diversi livelli di affidabilità, prevedendo la progressiva eliminazione degli effetti derivanti dall’applicazione dei parametri e degli studi di settore.

17 In tema cfr. I. Cugusi, *Le prove atipiche acquisite nell’interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario* (Torino, 2017).

18 P. Selicato, *The notion of tax ...and the elimination of international double taxation or double non taxation*, in Riv. dir. trib. int., Unico 2015, p. 33.

lative alla posizione propria o alle posizioni di altri contribuenti<sup>19</sup> e giustifica l'assoggettamento de sostituto d'imposta agli oneri che è tenuto a sopportare nell'applicazione del meccanismo della ritenuta alla fonte<sup>20</sup>.

A ben vedere, il "rapporto di fiducia" può essere considerato un buon punto di partenza per modellare il concetto di trasparenza fiscale in Italia, con l'avvertenza, però, che deve essere ripensata la logica unidirezionale con la quale era stato applicato nella sua iniziale applicazione, chiedendo solo la cooperazione del contribuente senza richiedere all'amministrazione fiscale un obbligo corrispondente. In altre parole, questo primo concetto di trasparenza consiste solo in un dovere per il contribuente, che può al massimo ottenere favori dall'amministrazione fiscale nella valutazione fiscale, a seconda del suo livello di buona fede nel dichiarare l'evento imponibile.

Invero, questo insieme di regole era rivolto unicamente a dare trasparenza ai comportamenti dei contribuenti e a stimolare l'adempimento spontaneo dell'obbligo fiscale, secondo il principio, fortemente radicato nella legislazione italiana nel corso del tempo, per il quale quanto più le regole fiscali impongono doveri di cooperazione dei contribuenti tanto più viene garantita un maggior rispetto degli obblighi imposti a loro carico dalla legge.

### 1.1.2. Il concetto di trasparenza come dovere dell'amministrazione fiscale nei suoi rapporti con il singolo contribuente

Sul versante opposto a quello degli obblighi del contribuente, anche l'Amministrazione fiscale è soggetta all'obbligo di garantire un elevato livello di trasparenza nello svolgimento di tutte le sue attività in materia di controllo delle dichiarazioni fiscali predisposte dai contribuenti, di accertamento dell'evasione e dell'elusione fiscale, di riscossione delle imposte.

---

<sup>19</sup> In questo senso l'articolo 31 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

<sup>20</sup> Vedi D. Coppa, *Gli obblighi fiscali dei terzi* (Padova, 1990), spec. p. 81 e ss, laddove è precisato che un tale tipo di obblighi deve essere comunque richiesto dalla legge (p. 82) e deve essere proporzionato alla luce di un criterio di ragionevolezza (p. 91 e ss.). In proposito anche P. Puri, *Il mandato nell'interesse del fisco* (Roma, 2013), spec. p. 51 e ss.

È un dato di fatto che la disciplina di questo lato del concetto di trasparenza (che, in un certo senso, può ancora essere considerato come il suo “lato oscuro”) non si è sviluppato di pari passo con quello relativo al contribuente. All’inizio, solo singole fasi o elementi dei doveri di trasparenza dell’autorità fiscale nelle procedure di accertamento erano regolati dalla legge. Ma sembravano essere dominati da un’incertezza generale, essendo costretti in un ambiente giuridico fortemente condizionato dai principi opposti della presunzione di legittimità<sup>21</sup> e del segreto<sup>22</sup>.

Il momento in cui il principio opposto della trasparenza ha iniziato ad essere sistematicamente regolato e ad essere applicato in modo generalizzato può essere collegato all’approvazione della legge generale sul procedimento amministrativo<sup>23</sup>, che ha portato al suo graduale riconoscimento anche nelle procedure fiscali<sup>24</sup>. Tuttavia, solo lo Statuto del contribuente approvato nel 2000<sup>25</sup> ha espressamente regolato alcuni importanti principi, che mirano a garantire al contribuente il diritto di pretendere trasparenza nei suoi rapporti con le autorità fiscali.

In base alle esigenze specifiche che emergeranno nelle parti successive di questo lavoro, verranno fatti riferimenti più dettagliati alle singole norme di queste due leggi fondamentali e alla loro portata nella disciplina del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente.

---

21 Per molti anni, si è detto che l’azione dell’autorità fiscale italiana è stata sostenuta dalla “presunzione di legittimità”, con ciò intendendo che tutte le misure emesse da un ufficio fiscale dovessero essere considerate fondate e legittime fino a quando il contribuente non dimostrasse il contrario. Le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, con sentenza 23 maggio 1979, n. 2990, hanno rimosso questo pregiudizio, che non era coperto da specifiche norme di legge ma traeva la sua legittimazione soltanto da una consolidata giurisprudenza. La sentenza delle Sezioni Unite è pubblicata in *Giur. It.* 1979, I, 1774, con nota di A.E. Granelli, *Presunzione di legittimità dell’atto amministrativo ed onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta*.

22 Il segreto era considerata la caratteristica ordinaria del procedimento tributario. Va sottolineato, tuttavia, che l’articolo 68 del d.p.r. n. 600/73 prevede il segreto d’ufficio nei confronti di “soggetti non appartenenti alle rispettive amministrazioni, diversi dai contribuenti o dai loro rappresentanti”, senza escludere l’applicabilità di una disciplina diversa con riferimento al contribuente direttamente soggetto a controlli fiscali.

23 La l. 7 agosto 1990, n. 241 ha affermato il principio opposto della trasparenza. In tema cfr. P. Selicato, *L’attuazione del tributo ...*, cit., p. 290 e ss.

24 Per ulteriori riferimenti vedi ancora P. Selicato, *L’attuazione del tributo ...*, cit., spec. p. 269 e ss..

25 Legge 27 luglio 2000, n. 212, portante norme in materia di statuto dei diritti del contribuente.

### 1.1.3. Il concetto di trasparenza fiscale in senso lato

La legislazione italiana contempla alcune disposizioni volte a regolamentare in senso lato la trasparenza dell'Amministrazione fiscale. In tal senso, devono essere considerate tutte le regole che implicano la tracciabilità del processo decisionale dell'ufficio impositore.

In molti casi, la legge impone la redazione di atti scritti che documentano le fasi principali delle diverse attività di controllo (il cosiddetto “processo verbale” è il documento che fa pubblica fede circa le attività svolte, le prove raccolte e le dichiarazioni rese durante le operazioni compiute dall'amministrazione fiscale)<sup>26</sup> o delle procedure di accertamento con adesione<sup>27</sup>, e, al contempo, della pubblicazione di pareri e decisioni amministrative<sup>28</sup>. Tutte le misure citate sono conformi al principio generale di trasparenza della pubblica amministrazione (non solo fiscale), regolato dalla legge generale sul procedimento amministrativo<sup>29</sup> e dallo Statuto del contribuente<sup>30</sup>.

---

26 A questo proposito vedi I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente* (Giuffrè, Milano, 1993), spec. p. 213 e ss.

27 Al fine di garantire la trasparenza, gli incontri e le determinazioni assunte nelle procedure di “accertamento con adesione”, disciplinate dal d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, devono essere dettagliatamente illustrate in appositi verbali scritti.

28 La pubblicazione dei pareri resi in risposta agli interPELLI dei contribuenti (detti anche *ruling*) è prevista dall'art. 11 della l. n. 212/2000. Essa è stata reintrodotta, dopo un lungo periodo in cui vigeva un divieto in tal senso, dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 agosto 2018, n. 185630/2018, al fine di aumentare la certezza della legge tributaria. In Italia, i *ruling* fiscali non hanno mai la natura di una misura amministrativa ma hanno il solo obiettivo di fornire l'interpretazione ufficiale di una legge o di acquisire la prova di alcuni fatti all'interno di un ambiente caratterizzato dalla parità di condizioni. In tema F. Pistolesi, *Gli interPELLI tributari* (Milano, 2007).

29 La legge 241/1990 è anche nota come “Legge sulla trasparenza amministrativa”. Sebbene la trasparenza sia solo uno degli scopi di questa legge, esso è considerato il più importante. Inoltre, la trasparenza è inclusa nei criteri fondamentali ai quali la L. n. 241/1990 è ispirata (art. 1, comma 1, della citata legge) e numerosi articoli di questa legge sono dedicati alla regolamentazione della trasparenza della pubblica amministrazione. I più significativi sono quelli che regolano: il responsabile del procedimento (artt. 4-6); la partecipazione al procedimento amministrativo (artt. 7-13); l'accesso ai documenti amministrativi (artt. 22-28). Per una verifica dell'applicabilità di queste regole al procedimento tributario, vedi P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., p. 269 e ss.

30 Anche la l. n. 212/2000 contiene un ampio gruppo di norme che si riferiscono esplicitamente alla trasparenza dell'amministrazione fiscale. In questo senso dispongono direttamente: l'art. 5 (Informazione del contribuente); l'art. 6 (Conoscenza degli atti e semplificazione); l'art. 7 (chiarezza e motivazione degli atti); l'art. 11 (diritto di interpellato); l'art. 12 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali); l'art. 13 (Garante del contribuente); l'art. 14 (Contribuenti non residenti); l'art. 15 (Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche fiscali).

Tuttavia, il pieno riconoscimento del diritto del contribuente di essere informato sulle attività di accertamento e di discuterne prima della conclusione della relativa procedura (il cosiddetto “diritto al contraddittorio”) è una questione ancora irrisolta nella legislazione italiana non ostanti le forti spunte della dottrina in questa direzione<sup>31</sup>. In alcuni casi specifici, questo diritto è espressamente regolato. Tuttavia, la legge non contempla un principio generale in tal senso.

Nel recente passato, la giurisprudenza italiana di legittimità<sup>32</sup>, seguendo il costante orientamento della giurisprudenza della Corte di giustizia europea<sup>33</sup> e della Corte Europea dei diritti dell'uomo<sup>34</sup>, ha affermato chiaramente che nell'ordinamento giuridico italiano esiste un principio generale che garantisce al contribuente il diritto pieno e generalizzato di essere informato circa l'avvio di una procedura fiscale nei suoi confronti e di prendere parte a tale procedura mediante interventi personali, deduzioni scritte e produzioni di documenti che devono essere considerati dall'amministrazione fiscale nella sua decisione finale. Tuttavia, questo orientamento non è stato confermato da sentenze più recenti, che sembrano allontanarsi sia dalle norme europee sia dai principi generali nazionali che disciplinano il procedimento amministrativo<sup>35</sup>.

31 La letteratura sull'argomento è, a dir poco, sterminata. *Ex multis*, cfr. F. Gallo, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 467; F. Picciaredda, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, *Studi in onore di G. Marongiu* (Torino, 2012), p. 397; S. Muleo, *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *Innovazione e diritto*, 2015, n. 1, p. 142; D. Mazzagregò, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, (Torino, 2011); L. Strianese, *La Tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria* (Arccia, 2014), spec. alle p. 143 e ss.; P. Accordino, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari* (Milano, 2018). Per un interessante inquadramento in una prospettiva comparata degli elementi fondativi del principio cfr. G. Moschetti, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del “diritto al contraddittorio”: le soluzioni “proporzionate” dell'esperienza tedesca*, in A. Guidara (a cura di), *Accordi e azione amministrativa, Atti del Convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019* (Pisa, 2020), p. 221.

32 Cass., Sez. un. civ., sent. 17 giugno - 18 settembre 2014, nn. 19667/2014 e 19968/2014, che nelle motivazioni richiama le sent. n. 16412/2007, n. 26635/2009 e n. 16184/2013, delle stesse Sezioni Unite, e sentenza. n. 15311/2014 della Sezione V.

33 CGUE, sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*, che segue (con alcune distinzioni) il caso precedente del 18 dicembre 2008, C-34907, *Sopropé*.

34 CEDU, sent. 23 novembre 2006, caso n. 73053, *Jussila*.

35 In Cass., Sez. Un. Civ., sent. 9 dicembre 2015, n. 24823 viene rilevata una differenza tra norme nazionali ed europee in merito al diritto di partecipazione dei contribuenti nella fase che precede l'accertamento, osservan-

D'altro canto, va sottolineato che nella legislazione italiana sono in vigore misure orientate a dare trasparenza ai comportamenti dell'Amministrazione fiscale nei confronti del vasto pubblico, ma soltanto a determinate condizioni e dentro precisi limiti<sup>36</sup>. Secondo queste disposizioni, l'Amministrazione fiscale è autorizzata a formare gli elenchi dei contribuenti che hanno ricevuto nell'anno precedente un accertamento fiscale di un importo superiore a 10 milioni di lire e oltre il 20% del reddito dichiarato, o (comunque) un maggior reddito di oltre 50 milioni di lire. In questi elenchi devono essere inclusi anche tutti i contribuenti che non hanno presentato alcuna dichiarazione dei redditi, qualunque sia l'importo del reddito accertato<sup>37</sup>. Inoltre, l'Agenzia delle entrate forma ulteriori elenchi, separatamente per ciascun Comune, contenenti i nomi di ogni contribuente che, nell'ultimo anno, abbia presentato la dichiarazione dei redditi ed i nomi dei contribuenti che svolgono un'attività commerciale<sup>38</sup>.

È importante considerare che entrambi questi gruppi di elenchi devono essere conservati solo nell'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente e nel Comune in cui egli risiede. Gli elenchi sono accessibili per un anno da chiunque presenti una specifica richiesta scritta, secondo la norma vigente in materia di diritto di accesso<sup>39</sup>.

---

dosi che ciò implica regole diverse per i procedimenti che trattano o meno imposte "armonizzate" (es.: I.V.A.) e si deduce che l'atto di accertamento deve essere invalidato quando (e solo quando) l'amministrazione fiscale viola il diritto di partecipazione in una procedura relativa a un'imposta "armonizzata", ma solo se il contribuente (come stabilito dalla Corte di giustizia nella sentenza sul caso *Kamino* richiamando il concetto di "prognosi postuma") dimostra che se fosse stato messo in grado di esporre le sue difese prima dell'emissione dell'atto impositivo avrebbe potuto effettivamente evitare che questo fosse emesso. Per una ricostruzione dei diversi orientamenti della giurisprudenza italiana ed europea di legittimità sul diritto generalizzato del contribuente al contraddittorio nel procedimento cfr. P. Selicato, *L'azione impositiva e il procedimento*, in M. Basilavecchia – L. del Federico (a cura di), *Bollettino della dottrina tributaria italiana (2014-2016)* (Torino, 2019), p. 60. Per una disamina della difficile presa di questi orientamenti sulla giurisprudenza di merito cfr. S. Scarascia Mugnozza, *L'ammissibilità del contraddittorio endoprocedimentale nel confronto tra i giudici tributari di merito e la Suprema Corte*, in Riv. trim. dir. trib., 2019, n. 3, p. 675.

36 Art. 69 d.p.r. n. 600/1973 per le imposte dirette. Nessuna misura simile è in vigore per l'I.V.A.

37 Art. 69, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973.

38 Art. 69, comma 4, del d.p.r. n. 600/1973.

39 A questo proposito, l'art. 69, comma 6, del d.p.r. n. 600/1973 fa esplicito riferimento agli articoli 22 e seguenti della l. n. 241/1990, che stabilisce la necessità di una richiesta formale per ciascun accesso a qualsiasi documento pubblico.

Va ricordato che l'interesse del vasto pubblico ad essere informato sulla conformità fiscale di specifici contribuenti è stato ampiamente criticato da alcune associazioni italiane di consumatori, che hanno contestato i comportamenti dell'amministrazione finanziaria non conformi alla norma citata (e alle leggi sulla privacy)<sup>40</sup>. In accoglimento delle richieste avanzate dai contribuenti, l'Autorità per la protezione dei dati personali ha ordinato la cancellazione dei dati pubblicati illegalmente ma ha irrogato all'Agenzia delle entrate una sanzione di valore puramente simbolico (pari a soli 6.000,00 euro).

Anche la Suprema Corte di Cassazione<sup>41</sup> ha confermato che l'amministrazione fiscale non può violare il diritto alla privacy dei contribuenti pubblicando in modo massivo sul proprio sito web i dati delle dichiarazioni dei redditi da questi presentate. In questa pronuncia la Corte ha dichiarato che l'Amministrazione fiscale può pubblicare i dati del contribuente solo rispettando i limiti stabiliti dalla legge sull'oggetto e sui tempi della pubblicazione e seguendo le procedure stabilite. Invece l'Agenzia delle entrate ha pubblicato dati non pubblicabili utilizzando forme non consentite.

Invero, la già citata norma di legge<sup>42</sup> afferma a tal proposito che i dati sono accessibili solo su richiesta formale della persona l'interessata e che la pubblicazione di tali dati con mezzi (come Internet) che rendono li rendono accessibili a un pubblico indiscriminato non è consentita. A seguito del caso citato, le norme relative al divieto di pubblicazione indiscriminata sono state modificate in modo da rendere più chiaro l'ambito in cui la divulgazione dei dati fiscali è ammessa<sup>43</sup>.

---

40 Il caso a cui si fa riferimento riguarda una violazione di massa del diritto alla privacy perpetrata dall'Agenzia delle entrate, che ha pubblicato sul suo sito web i redditi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi di tutti i contribuenti italiani relative ad alcuni anni d'imposta.

41 Cass., Sez. I, Ord. n. 15075 dell'11 giugno 2018. Con questa decisione, la suprema Corte ha confermato la violazione e la sanzione imposte dall'Autorità per la privacy, ma ha respinto la richiesta di un risarcimento di un importo molto maggiore (20 miliardi di euro), richiesto dal CODACONS (Coordinamento delle Associazioni per la Difesa dell'Ambiente e la tutela dei diritti degli utenti e dei consumatori: [www.codacons.it](http://www.codacons.it)), ritenendola priva del diritto di rappresentare i contribuenti.

42 L'art. 69, comma 6, del d.p.r. n. 600/1973.

43 L'art. 42, comma 1, lett. a), n. 2, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella l. 6 agosto 2008, n. 133 ha aggiunto nell'art. 69 del d.p.r. n. 600/1973 il seguente comma 6-bis: "Fuori dai casi previsti dal comma 6,

Concludendo su questo punto, si può osservare che, la pubblicazione di dati relativi ai singoli contribuenti aumenta la responsabilità sociale con un approccio di “*naming and shaming*” e migliora il generale livello di *compliance* dei contribuenti. Tuttavia, tale pubblicazione deve essere conforme sia al diritto tributario nazionale, sia alle leggi europee in materia di diritti alla privacy dei contribuenti, che sono stati recentemente regolati dal nuovo GDPR<sup>44</sup>.

Ad ogni modo, è un dato di fatto che solitamente l'Amministrazione fiscale e la Guardia di Finanza informano il pubblico attraverso conferenze e comunicati stampa sullo svolgimento delle loro attività, fornendo informazioni pubbliche sui risultati ottenuti. Ma in queste circostanze vengono di norma omessi i nomi di singoli contribuenti.

## 1.2. Cambiamenti recenti nella percezione della trasparenza fiscale

Negli ultimi anni, la percezione della trasparenza in materia fiscale è aumentata in tutto il mondo<sup>45</sup>. Anche in Italia si è rafforzata in entrambi i suoi concetti (trasparenza del contribuente e trasparenza dell'amministrazione fiscale), con riforme significative che hanno riguardato ciascuna di queste sfere. Gran parte delle nuove misure sono state introdotte nella legislazione italiana a causa di raccomandazioni dell'OCSE<sup>46</sup> e di Direttive Europee<sup>47</sup>, considerando che mai come in questi ultimi tempi entrambe queste entità sovranazionali

---

comunicazione o diffusione, totale o parziale, con qualsiasi mezzo, dagli elenchi o dai dati personali ivi contenuti, ove il fatto non costituisca reato, è punita con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da cinquemila euro a trentamila euro. La somma può essere aumentata sino al triplo quando risulta inefficace in ragione delle condizioni economiche del contravventore”.

44 Il GDPR, *General Data Protection Regulation* (UE) 2016/679, approvato il 27 aprile 2016 ed è entrato in vigore il 24 maggio 2018. Per ulteriori commenti sul diritto alla privacy dei contribuenti, si rinvia infra, al §. 3.2.

45 Al riguardo si veda ampiamente J. Malherbe – C. Tello – M.A. Grau Ruiz, *La revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP* (Bogotá, 2015).

46 Un ruolo fondamentale nel guidare la crescita globale della trasparenza in entrambi i sensi è stato svolto dal Rapporto sul tema BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), pubblicato dall'OCSE nell'ottobre 2015.

47 Il pacchetto anti-elusione dell'UE è stato varato con la comunicazione della Commissione europea COM (2016) 23 final del 28 gennaio 2016. Il Consiglio ha approvato il pacchetto il 12 luglio 2016, con la Direttiva n. 1164/2016. L'Italia ha concluso il processo di recepimento con l'approvazione del d.lgs. 29 novembre 2018, n. 142; tuttavia, la nostra legislazione era in gran parte già conforme alla maggior parte della direttiva.

hanno agito in piena armonia tra loro. Tuttavia, ai fini della presente indagine è più appropriato concentrare l'attenzione solo sulla parte di questi cambiamenti che ha origini puramente nazionali.

### 1.2.1. Modifiche riguardanti la trasparenza del contribuente

Per quanto riguarda la trasparenza dei contribuenti, due recenti misure nazionali hanno sostanzialmente modificato il contesto giuridico specificamente riferito a tali aspetti: a) dal punto di vista meramente domestico, la crescente efficacia ed efficienza dell'accesso alle banche dati degli istituti finanziari; b) dal punto di vista dell'imposizione internazionale, l'approvazione di due programmi di “*voluntary disclosure*” (o adempimento collaborativo) in soli tre anni.

#### a) Accesso alle banche dati degli istituti finanziari:

La legislazione italiana ha ammesso da tempo che le autorità fiscali abbiano accesso alle informazioni finanziarie a fini fiscali. La legge finanziaria per il 1992<sup>48</sup> ha eliminato l'art. 35 del d.p.r. n. 600/1973, ove era stata stabilita la necessità che l'Ufficio delle imposte fosse autorizzato dal giudice ad accedere ai dati bancari del contribuente. Al momento attuale, l'autorizzazione è concessa dal superiore gerarchico dell'ufficio tributario che sta effettuando la verifica<sup>49</sup>.

Va sottolineato che, dopo solo poche settimane dalla data in cui è stato abrogato, la Corte costituzionale<sup>50</sup> ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 35 del

---

48 Art. 18 della l. 31 dicembre 1991, n. 413.

49 Art. 32, n. 7), del d.p.r. n. 600/73.

50 Sentenza n. 55 del 3-18 febbraio 1992, in Riv. dir. trib., 1992, II, pag. 561, con commento di G. Falsitta, *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*. Le relazioni tra segreto bancario e fiscalità sono state chiarite da N. D'Amati, *Poteri di controllo, prova e presunzioni in materia di segreto bancario*, in Aa.Vv., *Studi in ricordo di Antonio Filippo Panzera* (Bari, 1995), Vol., III, p. 1225. Per un'analisi dell'evoluzione più recente, si veda anche M. Cedro, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative* (Torino, 2011), nonché D. Carta, *L'istruttoria tributaria sui dati finanziari* (Napoli, 2019).

decreto n. 600/1973, osservando che l'art. 53, primo comma, della Costituzione esclude che l'Amministrazione fiscale possa incontrare un limite procedurale nell'accertamento delle imposte e che, in questa prospettiva, la mancanza di informazioni sui dati finanziari dei contribuenti potrebbe ostacolare l'integrale assoggettamento all'imposta della ricchezza imponibile e frustrare la realizzazione del dovere di solidarietà sancito dalla Costituzione.

Nonostante questa risalente modifica legislativa, le questioni pratiche relative all'acquisizione da parte dell'Amministrazione fiscale di informazioni finanziarie relative alla ricchezza imponibile dei contribuenti sono rimaste irrisolte per molti anni. Solo dal 2007, quando è entrata in funzione la c.d. "anagrafe dei conti bancari" le banche dati degli istituti finanziari sono state aperte al libero accesso degli uffici fiscali, questi hanno iniziato a farne uso nell'accertamento<sup>51</sup>.

Il superamento del segreto bancario a fini fiscali mediante strumenti informatici è la prova cristallina che la digitalizzazione ha aumentato l'efficienza e l'efficacia dell'accertamento fiscale<sup>52</sup>. È anche chiaro che la digitalizzazione ha aumentato il livello di trasparenza del contribuente, considerando che la consapevolezza della capacità dell'amministrazione fiscale di accedere in tempo reale ai dati finanziari stimola a presentare dichiarazioni fiscali veritiere.

---

51 L'obbligo delle banche e di altri istituti finanziari di comunicare all'amministrazione fiscale i dati contenuti nei conti dei contribuenti è stato disciplinato dall'articolo 7, paragrafo. 6, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 605, come modificato dall'art. 63, comma 1, del d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231. Le norme di attuazione sono state emanate da provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate datati 19 gennaio 2007 e 29 febbraio 2008. Il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 ha introdotto l'obbligo, per gli operatori finanziari, di comunicare ad un apposito Archivio dei rapporti con gli operatori finanziari informazioni sui saldi e sui movimenti dei conti attivi dei contribuenti. L'ultima versione del relativo software è stata rilasciata con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 gennaio 2016, Prot. n. 13352/2016.

52 Le questioni relative all'efficienza e all'efficacia nell'accertamento fiscale sono state analizzate con specifico riferimento alla cooperazione amministrativa da J.J.P. de Goede, *Efficiency of mutual assistance in tax matters: what's in a name?*, in R. Seer - I. Gabert (a cura di), *Mutual assistance and exchange of information* (EATLP, 2010), p. 121; in tema vedi anche P. Selicato, *How linking tax assessment procedures and criminal prosecutions could enforce the efficiency of mutual assistance in tax matters*, ivi, p. 134.

b) I programmi di “voluntary disclosure”:

A partire dal 2014<sup>53</sup>, L'Italia ha adottato un programma di “*voluntary disclosure*”, volto a regolarizzare i beni e le risorse finanziarie detenuti illegalmente all'estero dai contribuenti dietro dichiarazione e versamento delle imposte dovute sui redditi arretrati prodotti da tali attività. Oltre alle imposte sono stati richiesti gli interessi e una sanzione notevolmente ridotta rispetto alle sanzioni amministrative e penali molto più pesanti dovute in caso di accertamento.

La legislazione italiana in materia di “*voluntary disclosure*” fa parte di un più ampio programma di contrasto ai crimini finanziari internazionali istituito dall'OCSE<sup>54</sup>, collegato all'introduzione di nuove norme antiriciclaggio, che hanno introdotto una razionalizzazione degli obblighi per gli operatori ed i contribuenti e hanno aggiornato le disposizioni in materia di sanzioni, che non erano conformi al principio europeo di proporzionalità<sup>55</sup>.

Attraverso queste regole, l'Italia ha incoraggiato il ripristino della trasparenza e della conformità in un'area che è stata considerata critica per decenni e, allo stesso tempo, ha recuperato le entrate in modo molto diverso da quelle adottate in precedenti condoni fiscali relativi a investimenti illegali stranieri, meglio noto come “scudo fiscale”<sup>56</sup>.

In effetti, gli “scudi fiscali” hanno consentito notevoli riduzioni di imposte concedendo ai contribuenti la conservazione dell'anonimato dei loro investimenti. Diversamente, i nuovi programmi di “*voluntary disclosure*” non hanno

---

53 Dopo il d.l. 29 gennaio, n. 4, non convertito in legge, il programma italiano di “*voluntary disclosure*” è stato approvato dall'art. 1 della l. 15 dicembre 2014, n. 186, che ha modificato l'art. 5-quater, comma 4, del d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla l. 4 agosto 1990, n. 227. La scadenza originaria del 30 novembre 2015 è stata riaperta al 31 luglio 2017 dall'art. 7 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla l. 1° dicembre 2016, n. 225.

54 OCSE, *Offshore Voluntary Disclosure. Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice* (Parigi, 2010). Per la prospettiva italiana vedi il Rapporto pubblicato ad aprile 2013 dal Gruppo di lavoro per lo studio del cosiddetto “autorriciclaggio”, presieduto da Francesco Greco.

55 L. 6 agosto 2013, n. 97 (Legge europea 2013).

56 Nel periodo 2001-2009 sono state approvate tre edizioni di “scudo fiscale”. La prima dal d.l. 25 settembre 2001, n. 350, convertito in l. 23 novembre 2001, n. 409. La seconda dal d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella l. 21 febbraio 2003, n. 27. L'ultima dall'art. 13-bis del d.l. 31 maggio 2010, n. 70, aggiunto dalla legge di conversione del 30 luglio 2010, n. 122.

consentito alcuna riduzione, né sulle imposte dovute né sugli interessi per ritardi di pagamento. Sono state ridotte solo le sanzioni amministrative ad un importo corrispondente a quello normalmente applicato in caso di accordo fiscale. La principale differenza rispetto agli “scudi fiscali” è che aderendo ai programmi di “*voluntary disclosure*” i contribuenti hanno accettato di informare l’Agenzia delle Entrate di possedere attività all’estero.

In buona sostanza, l’unico vantaggio riconosciuto ai contribuenti che hanno aderito ad un programma di “*voluntary disclosure*” per compensare l’aumento della trasparenza prodotto dalla comunicazione spontanea delle informazioni sulle attività all’estero è stata la significativa riduzione delle sanzioni. Pertanto, il nostro legislatore - utilizzando questo nuovo strumento giuridico - ha inteso riequilibrare il sistema confidando nella trasparenza attraverso la cooperazione spontanea dei contribuenti.

Le nuove disposizioni sono state all’altezza delle aspettative<sup>57</sup>, consentendo la regolarizzazione di una grande quantità di attività detenute all’estero dai contribuenti residenti. Ed è molto interessante notare che i programmi di “*voluntary disclosure*” hanno ottenuto risultati molto migliori di quelli conseguiti attraverso gli “scudi fiscali” più di dieci anni prima, sebbene la “*voluntary*” richiedesse piena trasparenza e il pagamento di tutte le imposte, maggiorate di interessi e sia pur ridotte sanzioni, e, per contro, lo “scudo” assicurasse il mantenimento dell’anonimato e chiedesse il pagamento di un importo molto ridotto di imposte.

Ciò è stato possibile perché quando gli “scudi fiscali” sono stati approvati lo scambio automatico di informazioni sui dati finanziari non era così diffuso

---

57 Secondo l’ipotesi avanzata prima di approvare la “*voluntary disclosure*”, l’importo delle attività italiane detenute illegalmente all’estero ammontava a circa 200 miliardi di euro. Più realisticamente, il nostro governo ha pianificato di recuperare 40 miliardi di redditi imponibili, con un’entrata di circa 8 miliardi di euro. Per ulteriori riferimenti consultare il Rapporto sul programma “Impegno Italia”, pubblicato dal Governo (Primo Ministro Enrico Letta). Il saldo finale del programma 2015 è stato quantificato in 4 miliardi di euro. Vedi F. Bini, *Voluntary disclosure, oltre 4 miliardi di gettito. Il 70% delle istanze dalla Svizzera. Ma le risorse extra non finiranno nella Legge di Stabilità*, in [https://www.huffingtonpost.it/2015/12/09/voluntary-disclosure-gettito\\_n\\_8760274.html](https://www.huffingtonpost.it/2015/12/09/voluntary-disclosure-gettito_n_8760274.html). Il programma 2017 è stato inferiore a 1 miliardo di euro. Per commenti cfr. R. De Pirro, *Voluntary disclosure bis: una scadenza da rinviare*, in <http://www.ipsoa.it/documents/fisco/accertamento/quotidiano/2017/09/09/28/volontario>.

ed efficace come lo è divenuto oggi. Per questo motivo i contribuenti non sono stati indotti a regolarizzare le proprie posizioni versando retroattivamente i pur ridotti importi dovuti per aderire allo “scudo”.

D'altro canto, gli *audit* effettuati negli anni precedenti dall'Amministrazione fiscale hanno messo in luce lo stretto legame tra l'evasione fiscale internazionale, il riciclaggio di denaro e il trasferimento illegale di attività all'estero. I risultati di questi *audit* si concentrano su operazioni di pianificazione fiscale volte a spostare all'estero i redditi imponibili essenzialmente attraverso i paradisi fiscali, con i quali in quegli anni la cooperazione o lo scambio di informazioni erano ancora molto bassi o addirittura inesistenti<sup>58</sup>. Pertanto, se è vero che in molti casi i contribuenti italiani effettivamente (e talvolta urgentemente) hanno bisogno di recuperare la loro ricchezza detenuta illegalmente in paesi stranieri, in altri mostrano ancora comportamenti opposti, vale a dire la loro forte volontà di accumulare illegalmente all'estero ulteriori capitali.

### 1.2.2. Modifiche riguardanti la trasparenza dell'amministrazione fiscale

Per quanto riguarda la maggiore percezione della trasparenza dell'Amministrazione fiscale, un ruolo importante dei cambiamenti intervenuti in questo ambito può essere riscontrato nell'evoluzione della giurisprudenza internazionale e domestica in merito all'affermazione del diritto del contribuente a un comportamento trasparente dell'Amministrazione fiscale durante le procedure di controllo e di accertamento. Da questa giurisprudenza, i cui arresti fondamentali sono stati già menzionati<sup>59</sup>, si può desumere che c'è un'aspettativa sempre più diffusa di un'Amministrazione fiscale più attenta ad ascoltare le richieste legittime dei contribuenti e a cooperare con loro, in vista dell'obiettivo comune di raggiungere un accordo sugli elementi di cui si compone il fatto imponibile.

---

58 Vedi ancora P. Selicato, *How linking tax assessment procedures and criminal prosecutions could enforce the efficiency of mutual assistance in tax matters*, cit.

59 Vedi *supra*, al § 1.1.2.

## 2. Acquisizione di informazioni e utilizzo dei dati da parte delle autorità fiscali

### 2.1. Il sistema italiano: autoaccertamento o accertamento d'ufficio?

Come già accennato<sup>60</sup>, il sistema fiscale italiano si basa generalmente sul principio di autoaccertamento, almeno per le sue principali imposte (imposte sul reddito e I.V.A.). si può dire, inoltre, che anche le imposte locali si basano generalmente sul principio di autoaccertamento, considerando che la maggior parte di esse viene applicata sulla base di una dichiarazione del contribuente.

Tuttavia, considerando le principali imposte applicate a livello nazionale, è necessario operare una distinzione tra le singole fasi della procedura. Muovendo da questa prospettiva, possiamo distinguere, almeno, tra le tre fasi seguenti:

a) *La fase della dichiarazione:*

Il contribuente ha il dovere di presentare una dichiarazione in cui venga individuato il presupposto, calcolata la base imponibile, liquidato l'ammontare dell'imposta e di versare tale ammontare secondo le modalità previste dalla legge<sup>61</sup>.

La dichiarazione è fisiologicamente intesa come l'atto che esaurisce il procedimento di applicazione del tributo e, di norma, l'ufficio impositore non ha necessità di svolgere successive attività di accertamento<sup>62</sup>. Nel calcolare le imposte dovute, il contribuente può correggere spontaneamente l'importo delle imposte risultante dalla dichiarazione, a prescindere dalle risultanze delle scritture contabili, quando la base

---

60 Vedi *supra*, al § 1.1.1.

61 Per le imposte dirette vedi artt. 8 e 8-bis del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, sia per le imposte dirette che per l'I.V.A. Sulla natura giuridica della dichiarazione dei redditi, considerata come una comunicazione fatta dal contribuente in merito alla conoscenza dell'evento imponibile, vedi P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., p. 471. Nello stesso senso P. Coppola, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità* (Padova, 2005).

62 P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., p. 195 e seguenti, ove si sottolinea che tutte le fasi della sequenza di atti che compongono la procedura di accertamento sono intese come definitive, quando non sono stati notificati altri atti nel termine di decadenza previsto dalla legge.

imponibile non è conforme ai parametri minimi stabiliti con le misure amministrative appropriate.

Dopo che la dichiarazione è stata trasmessa, il contribuente è soggetto solo a un potere di controllo generale, che l'Amministrazione fiscale attiva quando necessario, in un numero molto ridotto di casi rispetto al numero totale di dichiarazioni.

*b) La fase della liquidazione:*

Utilizzando procedure automatizzate, l'Amministrazione fiscale procede, sia per le imposte sul reddito che per l'I.V.A.<sup>63</sup>, alla liquidazione di imposte aggiuntive e al rimborso di imposte versate in misura superiore all'importo dovuto, sulla base delle dichiarazioni prodotte da contribuenti e sostituti d'imposta<sup>64</sup>.

In questa fase, gli uffici tributari possono correggere errori materiali o di calcolo commessi dal contribuente, ridurre le detrazioni fiscali e le detrazioni e i crediti d'imposta indicati in un importo superiore a quelli stabiliti dalla legge, controllare la corrispondenza e la tempestività dei pagamenti delle imposte derivanti dalla dichiarazione<sup>65</sup>.

Laddove i controlli automatici mostrino un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione ed emerga la debenza di un'imposta o di un'imposta più elevata, l'esito della liquidazione viene comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta al fine di evitare il ripetersi di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali<sup>66</sup>. Se, al termine della procedura, è stato riconosciuto un credito del contribuente, l'ufficio delle imposte è tenuto a rimborsarlo spontaneamente<sup>67</sup>.

---

63 Sia l'art. 54-bis, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972 (introdotto con d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241), per l'I.V.A., e art. 36-bis, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973 (introdotto con d.p.r. 24 dicembre 1976, n. 920), per le imposte sul reddito, hanno lo scopo di regolare la fase di liquidazione all'interno delle rispettive procedure.

64 Art. 54-bis, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, per l'I.V.A.; art. 36-bis, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973 per le imposte sul reddito.

65 Art. 54-bis, comma 2, del d.p.r. n. 633/1972, per l'I.V.A.; art. 36-bis, comma 2, del d.p.r. n. 600/1973, per le imposte sul reddito.

66 Art. 54-bis, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972, per l'I.V.A.; art. 36-bis, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973, per le imposte sul reddito.

67 Art. 36-bis, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973 per le imposte sul reddito; l'art. 54-bis del d.p.r. n. 633/1972 non

La fase di liquidazione deve essere considerata come un'integrazione dell'obbligo del contribuente di produrre la dichiarazione dei redditi. Ciò risulta chiaramente dalla disposizione secondo cui la liquidazione viene effettuata su ciascuna dichiarazione, essendo parte integrante ed essenziale di un sistema di tassazione di massa in cui, essendo affidato ai contribuenti l'onere di dichiarare, liquidare e versare i tributi, è necessario eseguire il controllo d'ufficio sulla correttezza dei calcoli e dei pagamenti effettuati dai contribuenti<sup>68</sup>.

Negli anni più recenti, i doveri del contribuente di collaborare in modo trasparente nell'adempimento dell'obbligo fiscale sono stati estesi alla presentazione telematica della dichiarazione, il che consente all'ufficio fiscale di svolgere in modo più economico, efficiente ed efficace le sue funzioni. Questa convergenza di obiettivi tra il contribuente e l'ufficio fiscale, che in linea di principio potrebbe apparire anomala, può essere ammessa riconoscendo che l'accertamento dei tributi deve essere inteso come un'unica procedura, in cui entrambe le parti del rapporto fiscale sono impegnate, ciascuna per le rispettive competenze, nell'obiettivo unitario della definizione degli elementi dell'evento imponibile e della determinazione dell'imposta effettivamente dovuta<sup>69</sup>.

c) *La fase dei controlli "formali":*

Gli uffici fiscali procedono al controllo formale delle dichiarazioni dei redditi presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri generale stabiliti annualmente in via preventiva, tenendo conto dell'analisi specifica del rischio di evasione e delle capacità operative degli uffici. Questi controlli, tipici delle imposte sul reddito, non vengono eseguiti su tutti i contribuenti ma solo su quelli selezionati in base ai criteri indicati.

L'Amministrazione fiscale può presentare richieste scritte al contribuente

---

contiene una regola simile per l'I.V.A.

68 In questo senso R. Rinaldi *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta* (Trieste, 2000), p. 180-182.

69 P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., p. 195 e ss..

te al fine di ottenere documenti relativi ad alcuni elementi della dichiarazione dei redditi; l'uso di e-mail o del telefono è stato recentemente autorizzato<sup>70</sup>.

Nel controllo "formale" l'ufficio può<sup>71</sup> negare detrazioni fiscali, ritenute alla fonte e crediti d'imposta che non sono coperti da documentazione regolare e correggere errori materiali o di calcolo occorsi nella compilazione del modello di dichiarazione.

Questa fase, che integra quella della dichiarazione, è dedicata unicamente alla correzione degli elementi dichiarati dal contribuente utilizzando le informazioni già presenti all'interno del sistema informativo dell'amministrazione fiscale. Ciò trova conferma nella disposizione secondo cui il controllo "formale" viene effettuato separatamente dai controlli "sostanziali"<sup>72</sup>. Nondimeno, il modello procedimentale non perde la sua unitarietà per il fatto che soggetti diversi (il contribuente per la dichiarazione e l'ufficio fiscale per il controllo "formale") siano tenuti ad assumere separatamente l'iniziativa nello svolgimento delle due fasi, poiché il procedimento tributario deve essere comunque considerato una sequenza variabile di atti provenienti da soggetti diversi, che non sono necessariamente tutti presenti in ciascun modulo procedimentale<sup>73</sup>.

Il controllo "formale" è concluso da un "atto di riscossione"<sup>74</sup>, che deve contenere l'indicazione dei motivi che hanno determinato l'adeguamento della base imponibile e le imposte dichiarate dal contribuente. Questa forma di motivazione, più lieve di quella richiesta per l'atto conclusivo del controllo "sostanziale", è giustificata dal fatto che questo è

---

70 Art. 36-ter, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973.

71 Art. 36-ter, comma 2, del d.p.r. n. 600/1973.

72 L'art. 36-ter, comma 2, del d.p.r. n. 600/1973 afferma che i controlli formali vengono effettuati "Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti".

73 Art. 51, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972 per l'I.V.A. e art. 37, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973 per le imposte sul reddito. In tema cfr. E.M. Bagarotto, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento* (Torino, 2014).

74 La "cartella di pagamento".

emesso sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o disponibili negli archivi dell'amministrazione fiscale<sup>75</sup>.

d) *La fase dei controlli "sostanziali":*

I controlli sostanziali vengono effettuati attraverso attività investigative basate sull'iniziativa dell'ufficio fiscale nella scelta sia del contribuente da controllare sia del tipo di controlli da attuare<sup>76</sup> e svolte secondo lo schema del rapporto "autorità-soggezione"<sup>77</sup>. L'elevato numero di contribuenti non consente di valutare ogni singola posizione e agli uffici fiscali spetta decidere come e nei confronti di chi svolgere i controlli, secondo criteri selettivi stabiliti annualmente da apposito provvedimento amministrativo<sup>78</sup>.

Le prove ottenute consentono all'Amministrazione fiscale di rettificare l'imponibile dichiarato (o procedere ad accertamento d'ufficio se la dichiarazione non è stata presentata affatto).

Questa fase si conclude con l'emissione di un formale atto di accertamento, che deve contenere la motivazione e specificare le prove della maggiore imposta richiesta al contribuente<sup>79</sup>.

Considerato quanto sopra, il sistema fiscale italiano (almeno per le imposte sul reddito e l'IVA) si basa sostanzialmente sulle dichiarazioni dei contribuenti, che possono condurre a una valutazione da parte dell'Amministrazione fiscale. Tuttavia, questa circostanza si verifica solo in linea di principio, poiché nella loro normale attuazione le procedure fiscali raramente si concludono con un controllo "sostanziale". Inoltre, si deve considerare che la liquidazione e i controlli "formali" (che sono normalmente effettuati per ciascuna di-

75 In tal senso Corte di Cassazione, Sez. V, sent. 14 luglio 2017, n. 17059 (conforme a Sez. 5, sentenza n. 15564 del 2016, n. 25329 e n. 11176 del 2014. Così, in dottrina, R. Rinaldi *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta* (Trieste, 2000), p. 56 e ss. in generale, sul tema del dovere di motivare i propri atti che incombe sull'Amministrazione finanziaria cfr. C. Califano, *La motivazione degli atti impositivi* (Torino, 2012).

76 Sul discusso argomento della natura discrezionale del potere di accertamento dell'Amministrazione fiscale, vedi ancora P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., p. 195 e ss..

77 Per una accurata ricostruzione del rapporto tra fisco e contribuente nella fase delle indagini fiscali cfr. G. Vanz, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria* (Padova, 2012).

78 Vedi P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., p. 209 e ss.

79 Art. 54 del d.p.r. n. 633/1972 per l'I.V.A., e art. 42 del d.p.r. n. 600/1973 per le imposte dirette.

chiarazione dei redditi, sono effettuati in buona parte con l'uso di strumenti informatici) devono essere considerati come una semplice integrazione della fase della dichiarazione<sup>80</sup>.

Questo è il motivo per cui la letteratura considera il procedimento tributario come una sequenza di atti aventi struttura variabile, di cui fanno parte sia gli adempimenti del contribuente<sup>81</sup> sia i successivi atti di verifica e valutazione effettuati dall'amministrazione fiscale.

In questa prospettiva, il sistema italiano, pur essendo basato principalmente sull'autoaccertamento, contiene molti elementi dell'iniziativa d'ufficio, che si manifestano nella fase della procedura di accertamento. Queste parti del procedimento, sebbene ricorrano abbastanza raramente in rapporto al gran numero di contribuenti che in teoria potrebbero ricadere nei controlli "sostanziali", devono essere comunque attuati rispettando tutte le garanzie previste dalla legge a favore del contribuente.

Questa combinazione di criteri (autoaccertamento – accertamento d'ufficio) attribuisce priorità nella ricostruzione del fatto imponibile agli elementi inclusi nella dichiarazione del contribuente ma, allo stesso tempo, consente all'Amministrazione fiscale di esercitare i poteri necessari a combattere l'evasione e l'elusione fiscale ogni qualvolta ciò si renda necessario. Inoltre, le fasi b) e c), sono eseguite in modo totalmente automatizzato. Ciò consente all'Amministrazione fiscale di controllare la correttezza e la tempestività di tutte le dichiarazioni fiscali e di attingere ai dati informatici al fine di elaborare le liste dei contribuenti meritevoli di maggiore attenzione in un controllo "sostanziale" a causa del loro più elevato livello di "pericolosità fiscale"<sup>82</sup>.

---

80 Dal punto di vista formale, si dovrebbe anche considerare che la parola "controllo" è adottata solo negli articoli 37 e seguenti del d.p.r. n. 600/1973.

81 Oltre alla dichiarazione, rientrano in questo ambito tutte le altre attività svolte dal contribuente per adempiere ai propri obblighi fiscali (come l'emissione di fatture e altri documenti obbligatori, la tenuta di registri, la predisposizione di bilanci, ecc.). A questo proposito, vedi ancora P. Selicato, *L'attuazione del tributo* ..., cit., p. 408 e seguenti, in cui tutte queste attività sono incluse all'interno della definizione di "fattispecie prodromiche".

82 I contribuenti che hanno assolto l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno 2015 - direttamente o come soggetti alla ritenuta alla fonte - sono stati circa 40,8 milioni (Dipartimento delle finanze, *Statistiche sulle dichiarazioni fiscali. Analisi dei dati IRPEF. Anno d'imposta 2015* - Roma, febbraio 2017).

## **2.2. In che modo le autorità fiscali ottengono le informazioni?**

Nell' prospettiva sopra esposta, le dichiarazioni presentate dai contribuenti sono la prima fonte di informazioni da utilizzare nell'accertamento fiscale. A parte ciò, il modo in cui le autorità fiscali raccolgono informazioni è molto ampio. Nel seguito si concentrerà l'attenzione su come le autorità fiscali ottengano informazioni per l'accertamento delle imposte sul reddito e sull'I.V.A., che rappresentano in Italia il paradigma delle modalità di funzionamento del sistema fiscale.

In questo ambito, l'indagine sulle forme di acquisizione dei dati utili all'accertamento costituiscono la base per individuare i margini di trasparenza del sistema e, di conseguenza, consentono di verificare in quale misura l'azione accertatrice può essere il punto di partenza per la definizione consensuale dell'imposta, in considerazione dell'affidabilità delle sue risultanze e del livello di partecipazione del contribuente alla formazione delle relative prove.

### **2.2.1. Informazioni trasmesse dallo stesso contribuente**

#### **a) La dichiarazione e gli obblighi di comunicazione e notifica**

In Italia i contribuenti hanno un obbligo generale di presentare le proprie dichiarazioni fiscali utilizzando modelli contenenti dettagliate informazioni relative alla natura e alla dimensione del fatto imponibile al calcolo dell'imposta e alle informazioni generali sulla sua attività<sup>83</sup>.

I modelli non consentono di apportare variazioni individuali. La modalità telematica di trasmissione dei dati consente all'ufficio di eseguire le fasi successive della procedura mediante elaborazione elettronica automatizzata, che include l'emissione degli atti finali delle già descritte fasi della liquidazione e

---

83 Artt. 8 e 8-bis del d.p.r. 22 luglio 1998 n. 322.

del controllo “formale”.

Dopo che la dichiarazione è stata prodotta (o il termine per presentarla è scaduto), l'Amministrazione fiscale può chiedere al contribuente un gran numero di informazioni, a seconda della fase della procedura fiscale in cui è stata presentata la richiesta.

Nel corso della procedura di liquidazione, l'Amministrazione fiscale non ha il potere di chiedere alcuna informazione al contribuente. Ma il contribuente o il sostituto d'imposta può fornire chiarimenti su qualsiasi dato o elemento non considerato o valutato nella liquidazione effettuata dall'ufficio entro trenta giorni dalla ricezione della stessa<sup>84</sup>. Questi contatti sono normalmente effettuati da una rete di *call center*, che chiedono informazioni ai contribuenti mediante strumenti telematici (telefono, posta elettronica).

Nel controllo “formale” delle imposte sul reddito, l'ufficio può invitare il contribuente o il sostituto a fornire chiarimenti in merito ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di pagamento e altri documenti, al fine di verificare se essi coincidono con i dati forniti dai terzi<sup>85</sup>. Considerando la fase in cui questo potere è regolato, esso offre al contribuente l'opportunità di contribuire alla ricostruzione del fatto imponibile e di evitare all'ufficio l'onere di subire le incertezze e le lungaggini di un futuro ricorso.

Durante la fase dei controlli “sostanziali”, gli uffici fiscali hanno il massimo potere di indagine sulla posizione dei contribuenti<sup>86</sup>. In questa fase, il contribuente è sostanzialmente “passivo” e la trasparenza dei suoi comportamenti può essere realizzata solo rispondendo in modo completo e puntuale alle richieste dell'ufficio. Dall'altro lato, l'osservanza della trasparenza da parte dell'ufficio non appare sempre in linea con le aspettative dei contribuenti, dando luogo spesso a controversie che pregiudicano la rapida definizione del rapporto tributario ostacolandone la semplificazione.

---

84 Art. 54-bis, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972 per l'I.V.A. e art. 36-bis, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973 per le imposte sul reddito.

85 Art. 36-ter, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973.

86 Artt. 31 e ss. del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e art. 51 e ss. del d.p.r. n. 633/1972 (per l'I.V.A.).

Limitando l'analisi alla richiesta di informazioni e documenti, si può osservare che l'Amministrazione fiscale può:

- a) invitare i contribuenti, indicando i motivi a recarsi nei loro uffici al fine di fornire informazioni pertinenti ai fini della valutazione a loro riguardo<sup>87</sup>;
- b) invitare i contribuenti, indicando i motivi ad esibire o trasmettere documenti pertinenti ai fini dell'accertamento nei loro confronti<sup>88</sup>;
- c) inviare questionari relativi a dati e informazioni specifiche rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti e nei confronti di altri contribuenti con i quali intrattengono relazioni, invitandoli a restituirli debitamente compilati e firmati<sup>89</sup>.

A garanzia del contribuente, tutti gli inviti e le richieste devono essere preparati in forma scritta e notificati<sup>90</sup>. Questa disposizione ha lo scopo di garantire che il comportamento dell'Amministrazione fiscale sia sempre trasparente e che il contribuente sappia esattamente cosa fare. Certamente, la forma adottata contribuisce a snellire il rapporto tra amministrazione fiscale e contribuente.

Dall'altro lato, il contribuente è tenuto a rispondere a tutte le richieste provenienti dagli uffici delle entrate. Infatti, secondo lo Statuto del contribuente, il rapporto tra contribuente e Amministrazione fiscale si basa sul principio di collaborazione e buona fede<sup>91</sup>. Sebbene i principi stabiliti nello Statuto del contribuente debbano essere generalmente intesi a favore esclusivo dei contribuenti, la disposizione in questione deve essere interpretata in senso bilaterale e, in questa prospettiva, prevede un obbligo nei confronti di entrambe le

87 Art. 32 comma 1, n. 2) del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e art. 51, comma 2, n. 2), del d.p.r. n. 633/1972 (per l'I.V.A.).

88 Art. 32, comma 1, n. 3) del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e art. 51, comma 2, n. 2), del d.p.r. n. 633/1972 (per l'I.V.A.).

89 Art. 32, comma 1, n. 4) del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e art. 51, comma 2, n. 3), del d.p.r. n. 633/1972 (per l'I.V.A.).

90 Art. 32, comma 2, del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e art. 51, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972 (per l'I.V.A.).

91 Art. 10, comma 1, L. n. 212/2000. In tema M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario* (Milano, 2009).

parti, al fine di stabilire un rapporto paritario tra loro. Questa interpretazione è anche conforme all'articolo 97 della Costituzione, a cui l'articolo 1 dello Statuto del contribuente fa espressamente riferimento nel prevedere che le procedure fiscali assicurino il buon andamento e l'imparzialità della pubblica amministrazione<sup>92</sup>.

Il diritto positivo è perfettamente conforme a questi principi.

In primo luogo, in caso di mancata risposta alle richieste dell'ufficio delle imposte, il contribuente è soggetto ad una sanzione<sup>93</sup>. Questa disposizione può essere inclusa nel regime generale, che prevede sanzioni in tutti i casi in cui il contribuente non adempia ai suoi obblighi<sup>94</sup>. Le violazioni di natura formale (ad esempio: quelle non correlate a un mancato pagamento delle tasse, come quello in gioco) sono stabilite in un importo fisso, normalmente da un minimo a un massimo, a discrezione dell'Ufficio, a seconda della gravità del fatto e della personalità dell'autore del reato. Questo modo di calcolare l'importo della sanzione consente di dimensionarla tenendo conto del grado di buona fede del contribuente nel commettere violazioni che incidono sulla trasparenza fiscale.

D'altra parte, le violazioni degli obblighi di fornire informazioni e documenti agli uffici fiscali, essendo tali obblighi volti a garantire la trasparenza del comportamento dei contribuenti mediante la cooperazione nell'accertamento, portano ad un'altra e più importante conseguenza: le informazioni e i documenti, i libri e i registri non esibiti o trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente nelle procedure amministrative e giudiziarie<sup>95</sup>. Il divieto non opera per i contribuenti che depositano, in allegato al ricorso introduttivo dinanzi al

92 Per quanto riguarda le implicazioni sul piano tributario del concetto di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione si veda P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., spec. p. 313 e ss.

93 In questi casi, l'art. 11, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 prevede una sanzione di importo da 250 a 2000 euro.

94 Per una panoramica aggiornata e altri riferimenti su questo argomento, vedi R. Miceli, *Sanzioni amministrative tributarie*, in Treccani, Diritto online (2014) [https://classroom.google.com/u/0/h\\_](https://classroom.google.com/u/0/h_)

95 Art. 32, comma 4, del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e art. 51, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972 (per l'I.V.A.).

giudice tributario, i dati, i documenti, i libri e i registri, affermando che non potevano soddisfare le richieste dell'Ufficio per cause a loro non imputabili<sup>96</sup>.

La disposizione di cui sopra è evidentemente diretta a rafforzare la trasparenza del contribuente in quanto sanziona la violazione del dovere di offrire la collaborazione in tempo utile con una sanzione "impropria"<sup>97</sup>, consistente in una limitazione del diritto di esibire prove che devono essere state esibite su richiesta dell'ufficio delle imposte durante la procedura di controllo. Va sottolineato che tale limitazione è prevista solo per i dati richiesti durante il controllo "sostanziale".

Come è stato già spiegato, l'Amministrazione fiscale richiede tutte le informazioni e tutti i documenti per utilizzarli ai fini dell'accertamento, ma tutti i dati raccolti vengono usati in seguito per scopi di politica fiscale, per il giudizio sugli effetti delle riforme fiscali e in generale per fini statistici. Uffici speciali dell'amministrazione centrale sono impegnati quotidianamente in studi statistici ed economici basati su questi dati.

## b) Le procedure speciali

In conformità con le linee guida delle istituzioni internazionali (la maggior parte delle quali di natura obbligatoria), la legislazione fiscale italiana prevede un gran numero di procedure speciali che aumentano il livello di trasparenza nel rapporto tra amministrazione fiscale e contribuente.

Di seguito si esaminano i principali aspetti di alcuni di essi.

### b.1) La "cooperative compliance"

Nel giugno 2013, l'Agenzia delle entrate ha lanciato un programma pilota

---

96 Art. 32, comma 5, del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e art. 51, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972 (per l'I.V.A.).

97 Il concetto di sanzione impropria è stato ampiamente approfondito. In tema L. Del Federico, *Le imposte atipiche: esperienza italiana e quadro europeo*, in Riv. dir. trib. int., 2014, n. 2, p. 57, che ritiene che la definizione di "atipico" sia più appropriata di "improprio" e che il concetto sia molto ampio.

che disciplina un particolare procedimento di valutazione del comportamento fiscale dei grandi contribuenti, la c.d. “*cooperative compliance*”<sup>98</sup>, basato sulle esperienze fatte da altri paesi in conformità con le linee guida dell’OCSE<sup>99</sup>.

Sulla base di questa prima esperienza, l’Italia ha regolato per legge una procedura denominata “adempimento collaborativo”, incentivando i grandi contribuenti a fornire volontariamente e quanto prima possibile informazioni all’amministrazione fiscale<sup>100</sup>. In cambio, l’ufficio fiscale tiene tempestivamente informato il contribuente sulla gestione del suo caso. La nuova misura mira a promuovere forme di cooperazione rafforzata tra l’amministrazione fiscale e i contribuenti che si siano dotati di un sistema per l’individuazione, la misurazione, la gestione e il controllo del rischio fiscale (il cosiddetto “*Tax control framework*”)<sup>101</sup>.

Per incentivare l’adozione di questo regime speciale, è previsto<sup>102</sup> che i contribuenti ammessi al programma di adempimento collaborativo: i) possano avere accesso a una procedura rapida di interpello<sup>103</sup>; ii) se sono soggetti a un accertamento, le sanzioni siano ridotte al 50% dell’importo ordinario e la riscossione delle imposte sia sospesa fino alla definizione della controversia<sup>104</sup>; iii) siano esonerati dal prestare garanzia per ottenere rimborsi fiscali<sup>105</sup>; iv) siano menzionati nel sito web dell’Agenzia delle entrate come soggetti che hanno adottato il regime<sup>106</sup>.

I modelli di ispezione adottati in questi casi si basano sulla massima tra-

98 Agenzia delle entrate, Circ. n. 25/E del 6 agosto 2014, p. 7. Per una disamina della prima esperienza pilota cfr. L. Strianese, *La tax compliance ...*, cit., spec. p. 279 e ss.

99 Vedi OECD, *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance* (Paris, 2013).

100 L’adempimento collaborativo è stato introdotto nel sistema fiscale italiano dagli artt. 3 e ss. del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. In argomento cfr. F. Gallo, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, p. 947.

101 Art. 4 del d.lgs. n. 128/2015. Per una disamina analitica dell’istituto cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. 16 settembre 2016, n. 128.

102 Art. 6 del d.lgs. n. 128/2015.

103 Art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 128/2015.

104 Art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 128/2015.

105 Art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 128/2015.

106 Art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 128/2015.

sparenza e collaborazione del contribuente e sulla parità delle parti nello sviluppo del procedimento di accertamento<sup>107</sup>. In un ambiente di adempimento collaborativo, la procedura di accertamento ha cambiato le sue caratteristiche passando da un approccio basato sull'ordinario schema autorità-soggezione a un regime di collaborazione avanzata. In effetti, le procedure di adempimento collaborativo si basano su attività di *pre-filing* e colloqui informali (le c.c. "interlocuzioni") che rendono gli uffici delle entrate consapevoli in anticipo delle caratteristiche della società, grazie a un livello più elevato di trasparenza nel rapporto fiscale<sup>108</sup>.

L'approccio condiviso della nuova legislazione è chiarito dalla norma sul diritto del contribuente che adotta il regime di essere inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito web dell'Agenzia<sup>109</sup>. Tale previsione sembra in un certo senso preferire una politica collocata sul versante opposto rispetto all'approccio di "*naming & shaming*", e su un approccio che in fin dei conti potrebbe essere definito di "*naming & pride*", considerando che le società incluse in questo elenco possono mostrare al vasto pubblico che esse rispettano i più rigorosi obblighi di trasparenza imposti da questo speciale regime fiscale<sup>110</sup>. Inoltre, questo approccio è in sintonia con il forte sviluppo che la dimensione etica del fare impresa sta assumendo non solo a livello di comunicazioni

---

107 Art. 5, comma 2, lett. b), del d.lgs. n. 128/2015 chiede espressamente al contribuente di avere un comportamento collaborativo e trasparente, attraverso una comunicazione tempestiva e completa all'Agenzia delle entrate dei rischi fiscali. Sulla natura del potere dell'Amministrazione fiscale nel modello procedimentale dell'"adempimento collaborativo" cfr. H. Gribnau, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, in R. Russo (a cura di), *Tax Assurance* (Deventer, 2015), p. 183.

108 L'adempimento collaborativo si basa su un quadro di "assicurazione fiscale", considerando la fiducia reciproca su cui si basa mediante una profonda integrazione dei team dei contribuenti e dell'amministrazione fiscale. Pre una complessiva disamina di questo concetto cfr. R. Russo (a cura di), *Tax Assurance* (Deventer, 2015). Il volume è recensito da G. Melis e V. Tamburro in *Intertax*, 2015, Vol. 43, Issue 8 & 9, p. 540. Per più ampi commenti sull'opera nella prospettiva italiana V. Tamburro, *Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: un proposito di una recente collettanea in tema di c.d. "tax assurance"*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, n. 3, I, 938.

109 Dichiarato nella già menzionata arte. 6, comma 5, del d.lgs. n. 128/2015.

110 Le grandi aziende sono molto più attente di quanto non fossero in passato nel controllo del loro rischio reputazionale. A questo proposito vedi J.A. Rozas Valdés, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español* (Madrid, 2016), p. 20-21.

aziendali<sup>111</sup> ma anche della fiscalità<sup>112</sup>.

Il limite principale di questa procedura sembra essere l'ammontare del fatturato minimo richiesto per aderire al programma, stabilito in 10 miliardi di euro, il che consente di applicare il regime ad un numero molto limitato di contribuenti (attualmente, meno di venti aziende hanno potuto ottenere l'ammissione al programma dall'Agenzia delle entrate, essendo giudicate conformi ai requisiti previsti dalla legge). Questo è il motivo per cui i miglioramenti introdotti in termini di trasparenza dalla *cooperative compliance* non possono ancora essere considerati parte dell'intero sistema fiscale, sebbene rappresentino una linea di tendenza a cui guardare con grande interesse<sup>113</sup>.

## b.2) Gli interpelli fiscali

Le procedure di "interpello" possono essere percepite (e, in realtà, lo sono) come strumenti di maggiore trasparenza in entrambe le direzioni del rapporto tributario (dal contribuente all'amministrazione fiscale e viceversa). In effetti, mediante queste procedure, il contribuente prima e l'amministrazione fiscale successivamente, si forniscono reciprocamente un'ampia *disclosure* in merito alla tassazione di una determinata operazione, attività o investimento. Con questa affermazione preliminare sembra che gli interpelli italiani abbiano una natura molto diversa rispetto agli analoghi strumenti giuridici in vigore in altri Stati, denominati "*rulings*" (o "*advance tax rulings*"), che sono veri e pro-

111 Il d.lgs. 30 dicembre 2016 n. 254, che ha attuato la direttiva 2014/95/UE, stabilisce l'obbligo di preparare e pubblicare una dichiarazione per le società qualificate come "organismi di interesse pubblico" (il cosiddetto "bilancio sociale"), che contiene una serie di informazioni su ambiente, sociale, questioni relative al personale, rispetto dei diritti umani e lotta alla corruzione attiva e passiva.

112 Per un'analisi approfondita della dimensione etica della tassazione si veda F. Gallo, *Le ragioni del fisco* (Il Mulino, Bologna, 2007), spec. a p. 59 e ss.; C. Sacchetto, *Etica e fiscalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, n. 3, I, p. 475. Con particolare riguardo al rapporto tra amministrazione fiscale e contribuente si veda anche G. Puoti, *Rafforzare il senso etico dei funzionari fiscali e dei contribuenti: un requisito per superare la crisi economica globale*, in M. Pires (ed.), *Ética fiscal* (Lisboa, 2011), p. 21.

113 Secondo l'opinione di F. Gallo, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, n. 6, p. 10947, le caratteristiche della conformità cooperativa suggeriscono un'inversione di tendenza nella politica fiscale, almeno per quanto riguarda le grandi aziende, migliorando la loro partecipazione attiva invece di rafforzare l'azione repressiva nei loro confronti.

pri atti amministrativi discrezionali, volti a riconoscere un trattamento fiscale favorevole ad alcuni contribuenti<sup>114</sup>.

In Italia, i *ruling* fiscali sono sempre più orientati a concludere la procedura fiscale raggiungendo un accordo implicito, basato, nella sostanza, sul parere espresso dall'Amministrazione fiscale cui il contribuente stabilisce deliberatamente di aderire. In effetti, il parere espresso dall'Amministrazione fiscale non è vincolante per i contribuenti. Ma il contribuente sa in anticipo che qualsiasi comportamento contrario al parere sarebbe sanzionato. Va inoltre considerato che, normalmente, i pareri sono adeguatamente motivati e, quindi, sufficientemente convincenti.

Per questo motivo, il *ruling* fiscale rientra nel procedimento tributario in quanto strumento finalizzato alla definizione anticipata del rapporto fiscale<sup>115</sup>. La sua collocazione nella fase iniziale della procedura (piuttosto che dopo l'inizio della stessa) favorisce la realizzazione di questa funzione, dando un contributo significativo per evitare che insorga una controversia attraverso un aumento dell'adempimento spontaneo. D'altra parte, quando l'Amministrazione fiscale si esprime in favore del contribuente, la sua determinazione è vincolante per ogni altra amministrazione e rende il contribuente immune da eventuali future contestazioni.

La legislazione italiana conosce un gran numero di interPELLI, la cui disciplina è stata completamente riformata da misure recenti, con l'obiettivo di semplificare e aumentare l'efficienza e l'efficacia di questo strumento<sup>116</sup>. I

---

114 La compatibilità di queste decisioni con le norme europee sugli aiuti di Stato (articoli 107 e 108 TFUE) è stata recentemente discussa dalla Commissione in diversi casi riguardanti Lussemburgo, Irlanda e Paesi Bassi, a causa del loro approccio selettivo nell'offrire vantaggi fiscali ai singoli contribuenti. A questo proposito, cfr. Commissione europea contro Lussemburgo, decisione del 21 ottobre 2015, C (2015) 7152 (Fiat Finance and Trade); Commissione europea contro Irlanda, decisione del 30 agosto 2016, C (2016) 5605 (Apple); Commissione europea contro Paesi Bassi, decisione del 21 ottobre 2015, C (2015) 7143 (Starbucks). La Corte di giustizia UE, con due sentenze depositate il 24 Settembre 2019, la prima pronunciata nelle cause riunite C-760/15 e T-636/16, *The Netherlands v. Commission (Starbucks)*, la seconda nelle cause T-755/15 e T-759/15, *Luxembourg v. Commission (Fiat Finance and Trade)*, ha deciso i primi due casi. Pur nelle differenti conclusioni, le due sentenze presentano molti aspetti in comune. In argomento cfr. P. Selicato, *The notion of tax...*, cit., p. 33.

115 In questo senso vedi P. Selicato, *L'attuazione del tributo ...*, cit., p. 506 e ss., spec. a p. 515.

116 Le regole generali in materia di *ruling* fiscali sono contenute nell'art. 11 della l. n. 212/2000, completamente riformato dall'art. 1 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

criteri adottati in questa riforma<sup>117</sup> sono orientati a chiarire il ruolo dell'interpello come strumento di dialogo privilegiato e qualificato tra contribuente e Amministrazione fiscale. In dettaglio la nuova disciplina si propone:

- di eliminare le decisioni obbligatorie, al fine di evitare i reclami direttamente proposti contro i pareri emessi dall'agenzia fiscale e dare maggiore certezza nella concreta applicazione della legge; in altre parole, la natura della semplice opportunità del *ruling* fiscale (rettifica, di uno strumento di gestione del rischio fiscale) è stata ulteriormente migliorata;
- di dare omogeneità alle norme procedurali e alla relativa protezione giudiziaria eventualmente dovuta, indipendentemente dalle diverse finalità perseguite dalle singole procedure giudiziarie;
- di dare maggiore velocità nell'emissione dei pareri, rendendo obbligatori i termini per l'emissione di tutti i pareri.

Secondo questi principi, le norme in materia di *ruling* fiscali oggi in vigore distinguono i seguenti tipi di procedura:

- *I rulings "ordinari"*<sup>118</sup>: consistono nelle semplici richieste del contribuente di ottenere il parere dell'amministrazione sull'interpretazione di una legge relativa a casi concreti e personali, quando si verificano condizioni oggettive di incertezza.
- *I rulings "qualificatori"*<sup>119</sup>: il parere richiesto dal contribuente riguarda la corretta qualificazione dei casi sui quali deve essere applicata la legislazione fiscale; il suo campo di applicazione non è l'interpretazione di una legge ma la definizione del fatto, giuridicamente e materialmente inteso, sul quale si applica (ad es.: la natura di pubblicità o sponsorizzazione di una determinata spesa)<sup>120</sup>; in questo approccio, la quantificazione

---

117 I principi adottati dal d.lgs. n. 156/2015 sono stati stabiliti dall'art. 6, comma 6, della l. 11 marzo 2014, n. 23. A tal proposito, si veda la relazione tecnica pubblicata dal Governo unitamente al progetto del d.lgs. n. 156/2015.

118 Art. 11, comma 1, lettera a), L. n. 212/2000.

119 Art. 11, comma 1, lettera b), L. n. 212/2000.

120 Questa categoria include tipi speciali di decisioni che sono state regolate separatamente dal decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (il cosiddetto "Decreto internazionalizzazione"), per le società che hanno un'attività

della base imponibile non fa parte dell'accordo (come accade in altri Paesi) ma è solo un effetto indiretto della soluzione fornita dall'Amministrazione fiscale;

- *I rulings "probandi"*<sup>121</sup>: questa categoria comprende molti tipi di procedimenti indirizzati alla raccolta anticipata delle prove che l'Amministrazione fiscale dovrebbe acquisire durante la normale procedura di accertamento ma che l'interpello semplifica e rende più efficace imponendone al contribuente la trasmissione spontanea e preventiva a pena della perdita del vantaggio fiscale di certe operazioni; richieste di questa natura possono essere fatte solo nei casi espressamente indicati dalla legge<sup>122</sup>;
- *I rulings "anti-elusione"*<sup>123</sup>: mediante questa procedura, il contribuente può chiedere all'Amministrazione fiscale se determinati atti o operazioni che ha pianificato abbiano natura di elusione fiscale;
- *I rulings "disapplicativi"*<sup>124</sup>: consentono al contribuente di chiedere un parere circa l'esistenza delle condizioni che legittimano la non applicazione delle leggi tributarie che limitano detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni attive al fine di combattere comportamenti elusivi; la presentazione dell'interpello o la sua mancata presentazione non precludono la possibilità del contribuente di fornire prove nelle fasi successive dell'accertamento e del contenzioso giurisdizionale. In caso di risposta negativa, il contribuente ha comunque il diritto ad una protezione "diferita" dinanzi al giudice tributario proponendo ricorso contro l'atto di accertamento ma ciò comporta il fallimento dell'intento semplificatorio di questa tipologia di interpello.

---

internazionale (art. 1) o nuovi investimenti per un importo di almeno 30 milioni di euro (art. 2).

121 Art. 11, comma 1, lettera c), l. n. 212/2000.

122 Queste procedure sono ampiamente utilizzate nel diritto tributario internazionale. Vedi, ad esempio, l'art. 110, commi 10 e 11, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), relativo ai costi derivati da operazioni effettuate con soggetti residenti in "paradisi fiscali", e art. 167, comma 5, TUIR, in merito al regime C.F.C.

123 Art. 11, comma 1, lettera d), l. n. 212/2000.

124 Art. 11, comma 2, l. n. 212/2000.

### b.3) La comunicazione obbligatoria delle strutture di pianificazione fiscale

L'OCSE<sup>125</sup> e l'UE<sup>126</sup> hanno adottato norme che impongono l'obbligo delle imprese di comunicare alla propria Amministrazione fiscale le strutture di pianificazione fiscale adottate e l'obbligo delle Amministrazioni riceventi di trasmettere le suddette informazioni agli altri Stati interessati. L'obiettivo di queste misure è aumentare la trasparenza essendo le autorità fiscali informate in anticipo sui conseguenti impatti fiscali delle effettive attività economiche dei contribuenti. L'Italia ha già introdotto obblighi simili per alcune multinazionali in ordine alla trasmissione del c.d. "country-by-country reporting"<sup>127</sup>.

## 2.2.2. Informazioni acquisite da altre fonti

### a) Principali fonti di informazione diverse dai contribuenti

Anche in Italia, le autorità fiscali non si limitano più a comunicare con il contribuente, ma piuttosto cercano di ottenere informazioni da altre fonti, che potrebbero sembrare più affidabili del contribuente stesso o solo per motivi di efficienza. Un'ampia parte della legislazione relativa ai poteri di accertamento dedicata a tale questione<sup>128</sup> offre all'Amministrazione fiscale il potere di interpellare:

---

125 OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures* (Paris, 2018), [www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf). Il modello sviluppa l'azione 12 BEPS.

126 European Commission, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, COM (2017) 335 del 21 giugno 2017. L'Amministrazione fiscale italiana ha aperto su questo tema una consultazione pubblica dalla quale sono sorti molti dubbi. Cfr. PWC, *Consultazione pubblica su "Direttiva del Consiglio" che modifica la direttiva 2011/16 / UE, 12 gennaio 2018*, in <https://www.pwc-tls.it/it/publications/assets/docs/pwc-tls-Pubblica-Consultazione-MEF-su-MDRs.pdf>.

127 Cfr. Agenzia delle entrate, Provvedimento del novembre 2017, n. 275956 che stabilisce le linee guida per l'implementazione dei rapporti Paese per Paese (CbCR) ai fini dell'attuazione del d.m. 23 febbraio 2017 che, a sua volta, ha recepito la Direttiva del Consiglio (UE) 2016/881 del 25 maggio 2016 sulla base della l. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016). Le società e le entità di un gruppo di imprese multinazionali (MNE) con un fatturato consolidato di almeno 750 milioni di euro all'anno a partire dal 1° gennaio 2015 sono interessate a questa procedura.

128 Vedi art. 31 del d.p.r. n. 600/1973 per le imposte sul reddito, e art. 51 del d.p.r. n. 633/1972 per l'I.V.A.

- a) terzi, in merito ad obblighi di segnalazioni (banche, datori di lavoro, notai, ecc.);
- b) organi giudiziari (per le sentenze e gli altri dati da questi acquisiti nei procedimenti in materia civile, penale o amministrativa);
- c) altri rami dell'amministrazione, ad es.: autorità preposte alla tenuta di pubblici registri, ecc.;
- d) banche dati centrali.

Inoltre, l'Italia partecipa insieme a molti altri Stati (europei e non) ad una vasta rete di accordi internazionali, che consentono di utilizzare, anche in materia fiscale, le informazioni raccolte per altri scopi come la prevenzione del riciclaggio di denaro, la lotta al terrorismo, il controllo della corruzione, eccetera<sup>129</sup>. A nostro avviso, questo argomento non solleva questioni rilevanti in merito trasparenza tra amministrazione fiscale e contribuenti, regolata da accordi internazionali che disciplinano espressamente il diritto dell'amministrazione fiscale di utilizzare questi dati.

#### b) Informazioni dai dati illecitamente acquisiti

Per quanto è noto al pubblico, l'Italia non ha acquisito un'esperienza diretta in questo campo, utilizzando solo i dati ottenuti dalla Germania (Bank of Lichtenstein) e dalla Francia (HSBC, sede di Montecarlo) e trasmessi da tali Stati mediante uno scambio spontaneo di informazioni conforme alla direttiva 77/799/CE. Questo comportamento dell'Amministrazione fiscale italiana è stato ampiamente criticato, argomentando che l'Italia ha perpetrato una sorta di "riciclaggio di informazioni", rendendo legali informazioni ottenute illegalmente dallo Stato che le aveva acquisite<sup>130</sup>.

Per quanto riguarda la trasparenza, i contribuenti italiani hanno affermato che il loro diritto di partecipazione deve essere riconosciuto nella fase istrutto-

---

129 A questo riguardo P. Selicato, *How linking tax assessment procedures and criminal prosecutions could enforce the efficiency of mutual assistance in tax matters*, cit.

130 P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, n. 2, p. 321.

ria, offrendo loro l'opportunità di conoscere immediatamente l'origine, la natura e il contenuto esatti dei dati e la prova che l'amministrazione fiscale potrebbe utilizzare<sup>131</sup>. Su questo punto, la giurisprudenza della Suprema Corte si è ormai attestata sulla posizione che ritiene l'illegalità originaria dell'acquisizione della prova nel processo penale<sup>132</sup> non trasmissibile al procedimento amministrativo, all'interno del quale, però, la prova così acquisita può essere considerata un mero indizio da supportare con altri elementi al fine di confermare il recupero fiscale<sup>133</sup>.

#### c) Informazioni rese pubbliche in campagne promosse da ONG, associazioni di giornalisti specializzati, agenzie di investigazione e media

A differenza di altri Paesi, in Italia non si sono verificati casi di reti attive di ONG o giornalisti investigativi che abbiano messo in evidenza strutture di pianificazione fiscale aggressiva<sup>134</sup>. Naturalmente, nel momento in cui sono state rese pubbliche le informazioni provenienti da questo tipo di fonti estere sono state prese nella massima considerazione dalla nostra Amministrazione fiscale ai fini delle indagini a carico dei contribuenti segnalati<sup>135</sup>.

#### d) Sistemi di whistleblowing

Nessuna normativa specifica per gli informatori nel settore fiscale è pre-

---

131 In argomento I. Cugusi, *Le prove atipiche ...*, cit., spec. p. 166 e ss.

132 Cass. Pen. Sez. Un., sent. 25 marzo – 9 aprile 2010, n. 13426.

133 Cass. Civ., Sez. V Trib., 9 giugno - 19 agosto 2015, n. 16950, che conferma le precedenti sentenze del 28 aprile 2015, n. 8605 e 8606 che fanno riferimento agli articoli 39, comma 2 e 41 comma 2, del d.p.r. n. 600/1973 (per le imposte sul reddito) e agli articoli 54 e 55, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972 (per I.V.A.), che ammettono l'uso nell'accertamento fiscale di "elementi comunque acquisiti" dall'Amministrazione fiscale.

134 Vedi, ad esempio, il rapporto dettagliato di Americans for tax fairness, *The Walmart web (how the world's biggest corporation secretly uses tax havens to dodge taxes)*, June 2015, in [www.AmericansForTaxFairness.org](http://www.AmericansForTaxFairness.org). Su questa stessa linea anche M. Auerbach, *IKEA: Flat pack tax avoidance*, febbraio 2016, in [www.greens-efa.eu](http://www.greens-efa.eu), rapporto commissionato da *European Free Alliance*.

135 Nella sua audizione alla Camera dei deputati dell'11 maggio 2016, la direttrice dell'Agenzia delle Entrate D.ssa Rossella Orlandi ha rivelato che attraverso la "voluntary disclosure" (sulla quale più ampiamente *infra*) sarebbero stati regolarizzati circa 150 milioni di euro di capitali detenuti illegalmente a Panama.

sente nella legislazione italiana. In generale, una legislazione recente<sup>136</sup> ha introdotto protezioni particolari per i dipendenti delle organizzazioni pubbliche e private. Secondo questa normativa, un dipendente che riferisce al responsabile della prevenzione della corruzione all'interno dell'organizzazione o all'autorità nazionale anticorruzione o persino all'autorità giudiziaria del comportamento illecito o dell'abuso di cui è venuto a conoscenza a causa del suo rapporto di lavoro, non può essere - per motivi connessi al rapporto - soggetto a sanzioni, retrocesso, licenziato, trasferito o sottoposto ad altre misure che incidono negativamente sulle sue condizioni di lavoro.

Per qualsiasi motivo, l'identità del dipendente che segnali atti discriminatori non dovrà essere divulgata e, nei procedimenti penali, la sua segnalazione sarà coperta dal segreto nei termini di cui all'articolo 329 del codice di procedura penale. Inoltre, la segnalazione viene sottratta dall'ambito dell'accesso previsto dagli articoli 22 e seguenti della Legge 7 agosto 1990, n. 241 e successive modifiche.

Una linea telefonica speciale di interesse pubblico (n. 117) è da tempo disponibile per tutti coloro che vogliono dialogare direttamente con il Corpo militare della Guardia di Finanza. Il servizio è progettato per ricevere segnalazioni di fatti di interesse per le funzioni della polizia economica e finanziaria sfruttate dal Corpo (lotta all'evasione fiscale, spreco di risorse pubbliche, protezione dei consumatori, lotta contro lo spaccio e il traffico di droga, repressione di reati fiscali, di frodi UE e di riciclaggio di denaro).

Non viene dato alcun seguito a segnalazioni anonime. Gli operatori telefonici effettuano ogni valutazione utile per identificare correttamente l'autore della chiamata. Le informazioni ricevute sono mantenute conformi alle norme sul trattamento dei dati personali.

---

136 L. 30 novembre 2017, n. 179.

### 2.3. Lo scambio internazionale di informazioni

La legislazione italiana è ben integrata nella rete di cooperazione internazionale in materia fiscale esistente a livello dell'UE e dell'OCSE. La trasformazione delle nuove norme in diritto interno viene regolarmente effettuata. Nessun problema rilevante può essere segnalato al riguardo<sup>137</sup>.

## 3. La protezione del contribuente

### 3.1. Diritto costituzionale e diritti umani

La protezione del contribuente è affidata a una serie di norme costituzionali<sup>138</sup> volte a preservare, da una prospettiva più generale, la sfera privata dell'individuo dalle interferenze esterne<sup>139</sup>. In questo scenario, anche entità diverse dagli individui beneficiano della stessa protezione, essendo considerate gli strumenti per mezzo dei quali gli individui esprimono la loro personalità<sup>140</sup>.

Nel nostro quadro costituzionale, i diritti fondamentali alla privacy del contribuente possono ottenere protezione, attraverso gli articoli 13 (libertà individuale), 14 (protezione del domicilio), 15 (libertà e segretezza della corrispondenza), 16 (libertà di circolazione) e 24 (diritto di difesa). Tutte queste

---

137 Per una panoramica aggiornata cfr. P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in R. Cordeiro Guerra (a cura di), *Diritto tributario internazionale, Istituzioni* (Padova, 2016), p. 249.

138 Le norme costituzionali che si occupano delle libertà fondamentali delle persone devono essere considerate, secondo P. Häberle, *Lo Stato costituzionale* (Roma, 2005), p. 140-143, come "clausole di eternità", essendo parti decisive del modello costitutivo dello Stato.

139 L' Art. 2 della Costituzione afferma, tra l'altro, che "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo ...". Questa disposizione anticipa le garanzie incluse nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), ratificata in Italia dalla l. 4 agosto 1955, n. 848. Per un panoramica sui diritti di protezione concessi dalla CEDU nel procedimento fiscale, vedi F. Bilancia - C. Califano - P. Puoti, *Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria* (Torino, 2014).

140 Lo stesso Art. 2 Const. Stabilisce anche che i diritti dell'individuo sono riconosciuti "... sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità ...". Sulla questione vedi L. Elia, *Le norme sulle "formazioni sociali" nella Costituzione repubblicana*, in Aa.Vv., *Studi in onore di Gustavo Vignocchi*, Vol. I (Modena, 1992), p. 545; N. Lipari, *Diritti fondamentali e categorie civilistiche*, in L. Lanfranchi (a cura di) *Garanzie costituzionali e diritti fondamentali*, Atti del Convegno di Roma del 26-28 giugno 1996 (Roma, 1997) p. 330.

libertà fondamentali sono ribadite dalla CEDU, che tuttavia è stata considerata dagli ordinamenti nazionali, almeno prima della sua ratifica da parte dell'Unione Europea, come una legge ordinaria, e sembra che ancora oggi sia considerata con un certo sospetto dalla Corte costituzionale<sup>141</sup>. La soluzione a questo problema è stata data da due sentenze della Corte costituzionale, che hanno analizzato il ruolo svolto dal nuovo articolo 117, paragrafo 1, della Costituzione, così come è stato riformato dalla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3<sup>142</sup>. Ricordando questo articolo, la Corte ha valutato che le convenzioni internazionali devono essere considerate un parametro "interposto" tra la Costituzione e la legge ordinaria la cui legittimità deve essere valutata.

Nel diritto tributario questi principi fondamentali sono bilanciati secondo un criterio<sup>143</sup> di proporzionalità dalla necessità di rispettare l'interesse pubblico, sancito dall'articolo 97 (buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione).

Il quadro costituzionale è stato integrato dallo Statuto del contribuente, che è una legge ordinaria, ma è qualificata come legge sui "principi generali dell'ordinamento fiscale"<sup>144</sup>. Quale forma speciale di protezione del contribuente, lo Statuto<sup>145</sup> ha creato la figura del "Garante del contribuente", che ha ampi poteri per contrastare i comportamenti irregolari degli uffici fiscali<sup>146</sup>.

141 F. Giuffrè, *Corte costituzionale e Corte europea dei diritti dell'uomo: un dialogo senza troppa confidenza*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), no. 7/2016. In tema anche S. Gambino, *Livello di protezione dei diritti fondamentali (fra diritto dell'unione, convenzioni internazionali, costituzioni degli stati membri) e dialogo fra le corti. Effetti politici nel costituzionalismo interno ed europeo*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), no. 13/2014; A Ruggieri, *Dialogo tra le Corti, tutela dei diritti fondamentali ed evoluzione del linguaggio costituzionale*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), n. 18/2017.

142 Sentenze nn. 348 e 349 del 3 luglio – 22 ottobre 2007.

143 Il ragionevole equilibrio di interessi costituzionalmente protetti è un consolidato principio di interpretazione. In questo senso, vedi A. Cerri, *Ragionevolezza delle leggi*, nell'Enc. giur., Vol. XXV (Treccani, Roma, 1991), spec. p. 14 e ss, dove un'ampia analisi della giurisprudenza della Corte costituzionale italiana. Con specifico riferimento al diritto tributario, vedi G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario* (Padova, 2017). Vedi anche G. Petrillo, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario* (Roma, 2015).

144 Art. 1, comma 1, l. n. 212/2000 afferma espressamente che le sue regole sono emanate in conformità con gli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e che possono essere derogate o modificate solo formalmente e mai da leggi speciali.

145 Art. 13 l. n. 212/2000 (Garante del contribuente).

146 Il Garante può inoltrare richieste di documenti e informazioni agli uffici fiscali, che sono tenuti a rispondere entro 30 giorni (art. 13, comma 6). Può inoltre entrare negli uffici e controllare il funzionamento dei servizi e

Il “Garante” può ricevere segnalazioni scritte dai contribuenti o da altri soggetti interessati che lamentano disfunzioni, irregolarità, cattiva condotta, pratiche amministrative anormali o irragionevoli o qualsiasi altro comportamento che possa compromettere il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione fiscale<sup>147</sup>.

Il “Garante” comunica l’esito della sua attività al responsabile gerarchico dell’ufficio interessato<sup>148</sup>, formula raccomandazioni agli uffici per migliorarne il funzionamento<sup>149</sup>, invita gli uffici a rispettare gli articoli 5 (informazioni del contribuente) e 12 (diritti dei contribuenti durante i controlli fiscali) dello Statuto<sup>150</sup> ed essere puntuali nella liquidazione dei rimborsi fiscali<sup>151</sup>, riferisce su casi di particolare rilevanza al fine di avviare il procedimento disciplinare<sup>152</sup>.

Le norme italiane relative al “Garante del contribuente” sono state criticate sotto diverse prospettive. In generale, le critiche si basano sulla mancanza di indipendenza dall’Agenzia delle Entrate, sulla dimensione ridotta della sua struttura e sulla scarsa autonomia di intervento<sup>153</sup>.

---

la gestione degli spazi (art. 13, comma 8).

147 Art. 13, comma 6.

148 Art. 13, comma 6.

149 Art. 13, comma 7.

150 Art. 13, comma 9.

151 Art. 13, comma 10.

152 Art. 13, comma 11.

153 Vedi F. d’Ayala-Valva, *Dall’ombudsman al garante del contribuente*. Studio di un percorso normativo, in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 1037; Id., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l’intervento del Garante*, in Riv. dir. trib. 2003, I, p.179; Id., *Il garante del contribuente per una buona amministrazione tributaria*, in *Atti del Convegno sullo Statuto dei diritti del contribuente, aspetti processuali e sostanziali*, Rossano, 15 marzo 2008; L. Salvini, *Il garante del contribuente*, in G. Marongiu (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente* (Torino, 2004), p. 107; F. Batocchi, *Il garante del contribuente*, in A. Fantozzi - A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente* (Milano, 2005), p. 701; F. Toscano, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell’interesse fiscale* (Torino, 2007, in particolare a p. 237 e ss. ; L. Di Noto, *Il garante del contribuente: profili critici*, in A. Bodrito - A. Contrino - A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente* (Torino, 2012), p. 603. Vedi anche Guardia di Finanza, Comando Generale, Circ. N. 1 / 2018 del 27 novembre 2017, Vol. II, Parte III, p. 133.

### 3.2 Le leggi sulla protezione dei dati personali

Le norme italiane sulla protezione dei dati sono state stabilite in conformità con le Direttive europee<sup>154</sup>. Dal 24 maggio 2018, la questione è stata regolata dal GDPR<sup>155</sup>. Il diritto degli individui di proteggere i propri dati personali è il principio fondamentale in questa materia ed è considerato autonomo dal più ampio diritto alla riservatezza della vita privata<sup>156</sup>

Il trattamento dei dati personali è implicito e co-essenziale dell'ispezione fiscale stessa, prevedendo che, in base alle norme generali in vigore per tutti gli enti pubblici, i funzionari dell'Amministrazione fiscale, in virtù dei loro poteri investigativi, possano accedere a qualsiasi informazione, documento o altro, del soggetto controllato, anche senza il suo consenso<sup>157</sup>, oltre a chiedere a quest'ultimo o a terzi<sup>158</sup>.

Non esistono disposizioni speciali sulla protezione dei dati per la procedura fiscale. Tuttavia, quando sussistono le condizioni che legittimano l'esercizio dei poteri ispettivi, il contribuente non può invocare la legge sulla privacy per evitare l'obbligo di fornire collaborazione. Infatti, se la norma generale prevede che sia possibile trattare i dati personali solo con il consenso espresso dell'interessato, tale consenso non è necessario quando si tratta di adempiere a un obbligo previsto dalla legge.

---

154 Le norme sulla protezione dei dati sono state originariamente incluse nel decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, modificato dal decreto legislativo 28 maggio 2012, n. 69, intitolato "Codice in materia di protezione dei dati personali", comunemente denominato "Testo Unico della Privacy" (di seguito il "Codice").

155 Il regolamento generale sulla protezione dei dati (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016. Il nuovo pacchetto europeo sulla protezione dei dati è integrato dalla direttiva (UE) 2016/680 del 27 aprile 2016, relativa alla protezione delle persone rispetto al trattamento dei dati da parte delle autorità competenti per la prevenzione, l'indagine, l'accertamento e la persecuzione di reati o esecuzione di sanzioni penali. L'Italia ha adattato le sue regole al GDPR con il d.lgs. 10 agosto 2018, n. 101.

156 Vedi art. 1 del "Codice". La Suprema Corte italiana ha riconosciuto da tempo che un diritto generale alla riservatezza è implicitamente regolato all'interno del nostro ordinamento e ha la sua base giuridica nell'art. 2 della Costituzione intesa nella sua più ampia dimensione aperta a coprire i nuovi valori emergenti dalla personalità. In questo senso, tra l'altro, Cass. Civ. sez. I, sent. 7 febbraio 1996, n. 982.

157 Guardia di Finanza, Circ. n. 1/2018, cit., Vol. II, Part III, p. 138.

158 Vedi art. 18, comma 4, del Codice.

### 3.3 Risarcimento danni e protezione giudiziaria

La possibilità di ottenere un risarcimento del danno per le violazioni del diritto alla privacy commesse dall'autorità fiscale durante le ispezioni è minima. A tal fine, l'interessato deve dimostrare il danno effettivo subito a seguito dell'attività di ispezione, ma se i revisori dichiarano che non sarebbe possibile agire diversamente, la strada per il risarcimento è chiusa.

Il Garante della privacy<sup>159</sup> ha ripetutamente richiamato l'attenzione sui principi di selettività, proporzionalità e pertinenza delle informazioni raccolte dagli interessati e da terzi (articolo 11 del "Codice"). In questa direzione, il Garante raccomanda di prestare attenzione non solo quando i dati rimangono negli uffici, ma soprattutto quando vengono comunicati al di fuori della cerchia degli agenti interessati.

Coloro che aspirano al risarcimento devono dimostrare un danno effettivo, che deve essere la conseguenza del comportamento degli ispettori e la mancanza di diligenza richiesta dalla natura del trattamento dei dati personali. Nessun indennizzo se, in pratica, non viene prodotto alcun danno, o se la colpa è riconducibile a terzi, o anche se lo scopo del controllo e le relative esigenze di completezza ed esaustività non possano, né legalmente, né materialmente, essere perseguiti in modi effettivamente esistenti o che avrebbero potuto essere perseguiti in modo diverso solo a causa di un onere sproporzionato.

---

159 Vedi <https://www.garanteprivacy.it/web/guest/home/docweb/-/docweb-display/docweb/6950334>. Una sezione speciale di questo sito Web è dedicata ai casi esaminati dal Garante in merito a violazioni relative alle procedure fiscali.

## PARTNER ISTITUZIONALI



## BUSINESS PARTNER



## SOSTENITORI

Assonebb

Banca Profilo

Confindustria Piacenza

Kuwait Petroleum Italia

Mercer

Natixis IM

OASI

Oliver Wyman

Pfizer

SACE

Sisal

TIM

Per attivare un nuovo abbonamento  
effettuare un **versamento** su:

c/c bancario n. 36725 UBI Banca  
Via Vittorio Veneto 108/b - 00187 ROMA  
IBAN IT 47L 03111 03233 000 0000 36725

intestato a: **Editrice Minerva Bancaria s.r.l.**

oppure inviare una **richiesta** a:

**amministrazione@editriceminervabancaria.it**

## Condizioni di abbonamento ordinario per il 2020

	<b>Rivista Bancaria Minerva Bancaria</b> bimestrale	<b>Economia Italiana</b> quadrimestrale	<b>Rivista Bancaria Minerva Bancaria</b> + <b>Economia Italiana</b>
Canone Annuo Italia	<b>€ 100,00</b> causale: MBI20	<b>€ 60,00</b> causale: EI20	<b>€ 130,00</b> causale: MBEI20
Canone Annuo Estero	<b>€ 145,00</b> causale: MBE20	<b>€ 80,00</b> causale: EIE20	<b>€ 180,00</b> causale: MBEIE20
Abbonamento WEB	<b>€ 60,00</b> causale: MBW20	<b>€ 30,00</b> causale: EIW20	<b>€ 75,00</b> causale: MBEIW20

L'abbonamento è per un anno solare e dà diritto a tutti i numeri usciti nell'anno.

L'abbonamento non disdetto con lettera raccomandata entro il 1° dicembre s'intende tacitamente rinnovato.

L'Amministrazione non risponde degli eventuali disguidi postali.

I fascicoli non pervenuti dovranno essere richiesti alla pubblicazione del fascicolo successivo.

Decorso tale termine, i fascicoli disponibili saranno inviati contro rimessa del prezzo di copertina.

Prezzo del fascicolo in corso **€ 25,00**

Prezzo di un fascicolo arretrato **€ 40,00**

## Publicità

1 pagina **€ 1.000,00** - 1/2 pagina **€ 600,00**

---

Editrice Minerva Bancaria  
COMITATO EDITORIALE STRATEGICO

PRESIDENTE

GIORGIO DI GIORGIO, Luiss Guido Carli

COMITATO

CLAUDIO CHIACCHIERINI, Università degli Studi di Milano Bicocca

MARIO COMANA, Luiss Guido Carli

ADRIANO DE MAIO, Università Link Campus

RAFFAELE LENER, Università degli Studi di Roma Tor Vergata

MARCELLO MARTINEZ, Università della Campania

GIOVANNI PARRILLO, Editrice Minerva Bancaria

MARCO TOFANELLI, Assoreti

## ECONOMIA ITALIANA 2020/1

Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy

Un sistema di tassazione equo ed efficiente, che sia anche efficace nel contrasto all'evasione, rappresenta un obiettivo fondamentale per la crescita equilibrata del Paese.

Come alleggerire alcune categorie di contribuenti - i redditi più bassi, il ceto medio - e soddisfare gli obiettivi di equità orizzontale e verticale dell'imposta, già fortemente minate dal continuo svuotamento della base imponibile? Come semplificare la struttura del sistema fiscale? Come ridurre gli effetti distorsivi sull'offerta di lavoro legati a un'elevata tassazione dei redditi medi? Come recuperare gettito e ridurre l'evasione fiscale? La *flat tax* (e le sue diverse articolazioni) è una possibile risposta a queste esigenze?

Partendo dall'idea che gli obiettivi di efficienza, equità e di equilibrio politico guidano il disegno e la realizzazione delle riforme fiscali, i contributi di questo numero di *Economia Italiana - editors* le professoresse **Emma Galli** della Sapienza e **Paola Profeta** della Bocconi - forniscono una lettura critica del sistema fiscale italiano, delle sue debolezze, delle necessità di riforma e un'elaborazione attenta e articolata delle possibili riforme e dei conseguenti scenari.

Particolare attenzione è dedicata all'Irpef e alla necessità di ridurre gli effetti distorsivi, concentrandosi sull'impatto distributivo e sulla necessità di semplificazione.

Alla luce delle analisi presentate emerge con forza quanto sia importante e urgente per il nostro Paese mettere in atto un'adeguata e ben definita riforma del sistema fiscale. Nel suo insieme il volume fornisce interessanti risposte alle sfide a cui la riforma del nostro sistema di tassazione è chiamata a rispondere: stimolare la crescita economica, garantire un gettito adeguato, operare un'appropriata redistribuzione del reddito, incentivare il lavoro, semplificare e rendere più trasparente il sistema, anche al fine di favorire la *tax compliance* e la *tax morale*.

ECONOMIA ITALIANA nasce nel 1979 per approfondire e allargare il dibattito sui nodi strutturali e i problemi dell'economia italiana, anche al fine di elaborare adeguate proposte strategiche e di *policy*. L'Editrice Minerva Bancaria si impegna a riprendere questa sfida e a fare di Economia Italiana il più vivace e aperto strumento di dialogo e riflessione tra accademici, *policy makers* ed esponenti di rilievo dei diversi settori produttivi del Paese.