

## Le nuove forme di controllo fiscale in Italia\*

Andrea Mondini<sup>1</sup>

### 1. “Nuovo” e “moderno” tra continuità e riforme del sistema fiscale

C'è davvero qualcosa “di nuovo” in materia di controlli fiscali, oggi, in Italia? Per rispondere a questo interrogativo, posto volutamente in maniera provocatoria, sembra opportuno verificare preliminarmente i decreti attuativi della riforma tributaria disegnata dalla legge delega n. 23/2014, proprio perché il Governo, con essi, ha scelto di incidere più sul diritto formale e procedimentale che su quello sostanziale (con l'eccezione del settore della fiscalità internazionale).

Proprio dall'attuazione della riforma non sembrano emergere però innovazioni significative per quanto riguarda i modelli, le tecniche, gli strumenti del controllo e dell'accertamento tributario, in particolare per ciò che riguarda i poteri di indagine e la disciplina dei procedimenti<sup>2</sup>.

Il sistema italiano dei controlli è un sistema di tipo conservativo, ancorato a un paradigma storico che risale alla riforma tributaria degli anni '70, che rafforzava il modello di attuazione dell'imposta tipico di una fiscalità di massa.

---

\*Come citare questo articolo: A. MONDINI, *Le nuove forme di controllo fiscale in Italia*, in *Studi Tributari Europei*, 2016, n. 1, pp. 28-42, DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7824>

<sup>1</sup> Andrea Mondini, Professore Associato in Diritto Tributario presso l'Università di Bologna. Testo rivisto della relazione tenuta al convegno internazionale “*Moderniser l'impôt*”, Università di Bologna, 13 novembre 2015.

<sup>2</sup> L'introduzione di una clausola generale antiabuso (art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente) incide sui controlli indirettamente, ma la novità è relativa, perché il contrasto all'abuso del diritto dal punto di vista procedimentale riprende comunque i modelli già sperimentati: quindi il contraddittorio come fase procedurale necessaria, con funzione non solo e non tanto difensiva quanto di integrazione istruttoria.

In questo modello la struttura dei rapporti tra fisco e contribuente è basata sulla soggezione del secondo ai poteri pubblici autoritativi del primo e sulla concezione della "cooperazione" come adempimento di rigidi obblighi legali<sup>3</sup>. Da una parte vi è l'obbligo fondamentale che grava sul contribuente, di dichiarare e quantificare i fatti imponibili e di liquidare l'imposta (anche nell'ambito dei tributi locali, come l'imposta municipale unica IMU, la tassa sui servizi indivisibili TASI, la tassa sui rifiuti TARI, le più recenti riforme generalizzano il modello dell'autoliquidazione d'imposta); dall'altra parte si pone l'intervento autoritativo dell'amministrazione, con una funzione di controllo, che è successivo e per lo più selettivo, riguarda la verifica *ex post* circa il corretto adempimento degli obblighi dichiarativi o di versamento, ed ha una funzione sostitutiva/repressiva dei comportamenti del contribuente. Il contribuente quindi è onerato di una forte e grave responsabilità per le sanzioni, in caso di violazioni di omessa o infedele dichiarazione. A conferma di questa struttura di fondo si può osservare che la recente riforma delle sanzioni penali e amministrative attuata con il d.lgs. n. 158/2015, pur ispirata al principio di proporzionalità, ha confermato, per le sanzioni amministrative delle violazioni in materia di dichiarazione, minimi edittali elevati, che sono sostanzialmente pari o anche superiori all'imposta evasa<sup>4</sup>. L'omessa dichiarazione rimane punita con sanzione che va dal 120 al 240% dell'imposta (ridotta a 60%-120% nel caso di dichiarazione tardiva presentata entro il termine per la dichiarazione relativa all'anno successivo, ma solo se - appunto - non sono iniziati controlli). Per la dichiarazione infedele i limiti edittali della sanzione scendono ad appena il 90%-180% dell'imposta (dai precedenti 100%-200%). Vengono - è vero - introdotte delle riduzioni della sanzione in caso di ridotto danno per l'erario (riduzione di 1/3 quando la differenza tra l'imposta accertata e quella dichiarata è

---

<sup>3</sup> Si tratta ovviamente di una generalizzazione semplificatrice, ma ciò appare necessario nell'economia di un intervento limitato come il presente.

<sup>4</sup> Beninteso si tratta del trattamento sanzionatorio previsto in via nominale, o "sulla carta", dal momento che la generalizzazione del ricorso a dispositivi premiali o deflattivi del contenzioso contribuisce a ridurre in modo significativo l'ammontare delle sanzioni effettivamente irrogate o comunque pagate dai contribuenti.

inferiore al 3% e comunque complessivamente l'evasione non supera i 30.000 euro), ma è previsto anche un aumento della metà quando la violazione è realizzata mediante condotte fraudolente (utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, artifici o raggiri, condotte simulatorie, ecc.)<sup>5</sup>.

In questo scenario, allora, piuttosto che compilare un mero elenco di "novità" in materia di controlli fiscali, certo non assenti, ma costituite per lo più da interventi di manutenzione o di *restyling* dell'esistente (a volte per mano del legislatore, a volte anche per mano della giurisprudenza), mi sembra più utile provare a sviluppare una suggestione presente nel titolo del convegno (*moderniser l'impôt*), suggestione che ha a che fare con il riferimento alla modernizzazione, quindi all'idea di "innovazione" collegata a quella categoria concettuale che è il "moderno".

Il *moderno* - mi sembra che così lo definisse Walter Benjamin - è "la novità nel contesto di ciò che è esistito da sempre". Nell'ambito del diritto potremmo allora intenderlo come quella discontinuità del sistema giuridico che si propone in dialettica con ciò che di "*ancien*" vi è nel sistema stesso (il passato), allo scopo di trasformarlo (guardando al futuro) ma anche al contempo di integrarsi e di essere assorbita dal sistema stesso (nel presente).

Allora, se si adotta questa prospettiva, ci si può chiedere che cosa sia dunque "moderno" nel sistema italiano dei controlli fiscali.

Credo che tra le innovazioni legislative che sono state introdotte diciamo all'incirca nell'ultimo decennio - o anche che si è tentato di introdurre, sebbene a volte non sempre con il successo sperato - soltanto alcune in particolare possono essere viste unitariamente come espressione di una

---

<sup>5</sup> L'entrata in vigore della riforma delle sanzioni amministrative è comunque postergata al 2017 per motivi legati alla copertura finanziaria degli effetti delle ipotizzate "riduzioni" di sanzioni (quindi per ora non si produce nessun effetto retroattivo delle norme sanzionatorie più favorevoli). Se si vuole, si potrebbe dire che anche questo è una caratteristica che segna il "moderno" tipico del sistema tributario italiano: negli anni più recenti la sua conformazione e le sue riforme sono dipese strutturalmente dall'emergenza finanziaria e dalle contingenti disponibilità di bilancio.

certa linea di tendenza e di sviluppo del sistema nella chiave di una sua consapevole e cercata "modernizzazione", ovvero di un diverso, più "moderno" modo di impostare il rapporto fisco-contribuente, oltre i paradigmi della tradizione.

Quali sono dunque queste innovazioni? Nessuna è "nuova" in senso assoluto, perché rappresenta l'evoluzione di esperienze o istituti precedenti; e alcuni *trend* del sistema italiano sono comuni a molti sistemi fiscali europei. La "modernizzazione" dei controlli nel nostro sistema significa anche cercare di adeguarsi a *standard* internazionali e introdurre istituti o regimi che sono già stati sperimentati in altri Stati ad economia avanzata.

Le principali tendenze/novità sono rappresentate da:

**A) implementazione di regimi di cooperazione del e con il contribuente:** in particolare il potenziamento di metodi e strumenti per favorire la *tax compliance*, l'adempimento e la regolarizzazione spontanea da parte del contribuente (nella prospettiva di attuare più e meglio i principi di sicurezza giuridica e certezza del diritto);

**B) implementazione dei metodi di analisi dei rischi fiscali** e di elaborazione di criteri sempre più selettivi per ottimizzare l'organizzazione e l'azione degli uffici, e renderli così più efficienti e "performanti" (uno dei tratti caratterizzanti di ciò che vuole essere "moderno" à la Weber: l'efficienza e l'efficacia come espressione di una superiore razionalità strumentale);

**C) informatizzazione e digitalizzazione dei sistemi informativi** e di comunicazione, di raccolta e di elaborazione dei dati fiscali ai fini dei controlli (l'impiego massivo delle tecnologie informatiche per incrementare il "sapere" dell'Amministrazione, come strumento per esercitare un potere non alternativo a quello dei controlli ma capace di indirizzarlo e, se del caso, di anticiparlo o addirittura di prevenirlo);

**D) adeguamento** di questi sistemi di informazione, di rilevazione dati e delle stesse procedure di controllo **alla dimensione europea e internazionale della fiscalità e della connessa evasione**<sup>6</sup>.

Credo si possa affermare che nell'ordinamento italiano queste linee di tendenza, almeno negli anni più recenti, si intreccino tutte strettamente e si integrino tra di loro, valorizzando in modo particolare la partecipazione del contribuente in chiave preventiva: ed è in questo che si possono intravedere gli aspetti di più marcata "modernizzazione" del nostro sistema dei controlli. Si tratta di una modernizzazione che ha come obiettivo, in realtà, quello di prevenire l'esigenza stessa del controllo, o quanto meno quello di anticiparlo rispetto al momento in cui dovrà essere valutato se è necessario o meno emanare un provvedimento di accertamento. L'anticipazione può essere nel senso di identificare preventivamente i rischi di evasione e quasi di identificare il "fenotipo morfologico", o più semplicemente *l'identikit*, dell'"onesto" contribuente medio e dell'evasore medio: allo scopo, poi, di orientare i controlli o le attività di acquisizione di informazioni non soltanto verso la contestazione a posteriori di violazioni, ma verso un'attività di *suasion* o di deterrenza e di induzione all'adempimento spontaneo nei confronti di quei contribuenti che sanno di poter essere oggetto di vere e proprie "radiografie fiscali". Si badi: prevenzione o anticipazione dei controlli non significa qui semplicemente *prevenzione o deflazione del contenzioso*. In Italia si ricorre da molto tempo a forme di adesione del contribuente all'accertamento o di "concordato", ma qui siamo in presenza di qualcosa di diverso, proprio perché l'obiettivo è il controllo volto a prevenire l'esercizio stesso del potere di accertamento tributario.

Alcuni esempi tratti dalle più recenti riforme meglio potranno illustrare, nei prossimi paragrafi, queste considerazioni.

---

<sup>6</sup> Si pensi al monitoraggio fiscale, all'interscambio europeo di informazioni e alla condivisione di *best practices* operative sui tavoli di *Eurofisc*, alla implementazione delle banche dati fiscali europee, dal "vecchio" VIES alla nuova banca dati che sarà gestita dalla Commissione UE sui *ruling* fiscali e gli APA, prevista nella Direttiva UE 2015/2376.

## 2. Potenziamento della cooperazione e della c.d. tax compliance

Il c.d. *regime dell'adempimento collaborativo per i grandi contribuenti* (con fatturato superiore a 100 milioni di euro, ma in via di prima applicazione 10 miliardi di euro) è una novità introdotta dal d.lgs 128/2015 (artt. 3-7), ma in via sperimentale era attivo già dal 2013. Rappresenta lo sviluppo dell'esperienza del "tutoraggio" dei grandi contribuenti previsto dall'art. 27 del d.l. 185/2008. Se tuttavia il tutoraggio serviva per focalizzare i controlli in base a dettagliate analisi di rischio, questo nuovo regime coinvolge i contribuenti nella predisposizione di sistemi interni alle imprese per rilevare, misurare, prevenire e gestire il rischio di evasioni/elusioni fiscali, attribuendo compiti e responsabilità a strutture organizzative interne all'azienda.

Il soggetto da controllare, insomma, è chiamato ad "auto-controllarsi". Collabora con la Direzione Centrale per l'Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, comunicando con essa in modo trasparente, in particolare in relazione ai rischi fiscali connessi a schemi di *business* che l'Agenzia stessa, sul proprio sito web, presenta come pianificazione fiscale aggressiva, e contribuendo così a promuovere *"una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali"*.

Quali i vantaggi "concreti" per il contribuente? Innanzi tutto quello di poter *"pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo"* – questo è l'elemento che qui maggiormente interessa. È infatti previsto che l'Agenzia possa effettuare *"accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta"*. Inoltre il contribuente può accedere a una *"procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali"* (in

ogni caso è previsto il dimezzamento dei tempi, da 90 giorni a 45). Anche qualora l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa, se i rischi fiscali sono stati comunicati tempestivamente ed in modo completo ed esauriente, la norma prevede un peculiare "regime premiale", che riduce le sanzioni amministrative concretamente applicabili della metà, e comunque ad un ammontare non superiore al minimo edittale. Ai fini penali il comportamento collaborativo è segnalato dall'Agenzia delle Entrate. Su questo punto, in particolare, si deve segnalare come il trattamento sanzionatorio poteva essere meglio coordinato con il principio generale di proporzionalità che presiede alla quasi coeva riforma generale delle sanzioni. Infine, ultimo ma non meno importante vantaggio, il contribuente non deve prestare garanzie in caso di richieste di rimborso.

Altro istituto introdotto con la riforma è rappresentato dagli *accordi preventivi per le imprese con attività internazionale* (nuovo art. 31-ter d.p.r. 600/1973). Si tratta della versione italiana degli Advanced Price Agreement APA. Anche in questo caso l'innovazione costituisce l'evoluzione del precedente istituto del c.d. *ruling* internazionale attivo sin dal 2004. Però il nuovo regime attuale ha una durata certamente superiore (l'accordo vincola per cinque anni in luogo dei precedenti tre) e una portata notevolmente più ampia. Riguarda infatti la definizione concordata in anticipo degli effetti dell'applicazione di norme interne o convenzionali non solo alle operazioni intragruppo (dividendi, canoni, royalties, transfer pricing, ecc.) ma anche a questioni come la definizione in contraddittorio del valore normale ai fini dell'*exit tax* o della disciplina sulle operazioni effettuate con imprese site in paesi *black list* (per i grandi contribuenti "collaborativi"), oppure la configurazione di una stabile organizzazione in Italia o all'estero e l'attribuzione ad esse di utili o perdite, e più in generale i pagamenti di redditi da o verso soggetti non residenti in Italia. Come già accaduto in passato, si riconosce in tali casi ai contribuenti l'*immunità dai controlli* per le questioni definite in accordo con l'Agenzia (fermo restando il controllo del mantenimento nel tempo dei requisiti per accedere all'accordo stesso). Ma si riconoscono anche effetti retroattivi all'accordo (a decorrere dal periodo

d'imposta in cui è presentata l'istanza), per coordinare gli accordi conclusi con l'amministrazione italiana con quelli conclusi con le amministrazioni di altri Stati, e per permettere ai contribuenti il ravvedimento operoso senza sanzioni.

È da notare che la cooperazione del contribuente era già stata valorizzata in modo originale con riguardo alle sanzioni tributarie connesse alla maggiore imposta accertata a seguito dell'applicazione delle norme sul *transfer pricing*. Era infatti già stato introdotto il regime di non applicazione delle sanzioni (ipotesi di esimente speciale per "collaborazione" successiva) nel caso in cui l'impresa, durante i controlli fiscali, consegnasse all'Amministrazione la documentazione prescritta e idonea a documentare la conformità a valore normale dei corrispettivi praticati nelle operazioni infragruppo (c.d. *masterfile* e *country file*), anche se poi l'Amministrazione decide di determinare il valore normale in base a criteri differenti rispetto all'impresa e di procedere con accertamento a recuperare la maggiore imposta (attuale art. 1 co. 6 d.lgs. n. 471/1997).

Sempre il d.lgs. n. 147/2015, c.d. "decreto internazionalizzazione", che ha riformato il regime degli accordi preventivi, ha introdotto (art. 2) una particolare forma di cooperazione anticipata nella forma di un interpello speciale sui nuovi investimenti in Italia (se di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro e con ricadute occupazionali significative). Si presenta come una sorta di "super-interpello", che può riguardare cumulativamente il regime fiscale dell'investimento e delle operazioni straordinarie, l'applicazione del divieto di abuso del diritto e la disapplicazione di norme speciali antielusive, l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario, e si riferisce a tutti i tributi e i livelli di governo tributario (compresi gli enti territoriali minori, Regioni ed enti locali). La risposta vincola le amministrazioni fiscali competenti per i differenti tributi finché permangono inalterati gli elementi di fatto e di diritto che sono stati oggetto di valutazione, a seguito anche qui dell'esercizio di poteri di controllo preventivo. La legge valorizza non solo gli elementi informativi forniti dall'investitore in sede di "interlocuzione" con l'Agenzia, ma stabilisce



che quest'ultima "può accedere, previa intesa con il contribuente, presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, in tempi concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori." Anche qui il contribuente viene reso immune dall'assoggettamento ai poteri di controllo dell'Agenzia in relazione alle questioni oggetto dell'interpello (a differenza di quanto accade con gli ordinari interpelli, per cui l'istituto appare più simile ad un vero e proprio accordo preventivo, anche se realizzato attraverso le forme dell'interpello).

Si può osservare, *en passant* e in generale, che con la riforma è lo stesso istituto dell'interpello che sembra "cambiare pelle": si profila sempre meno legato all'interpretazione della norma e riguarda invece sempre di più l'applicazione di questa, o meglio la definizione del suo risultato, perché attiene alla definizione degli effetti e del "corretto" regime fiscale di una fattispecie concreta in via anticipata. In un certo senso alcuni dei (nuovi) interpelli concernono di fatto la possibilità di un'applicazione delle norme "congiunta" fisco-contribuente, in quanto l'applicazione è basata su una proposta (di risultato) del contribuente che è condivisibile in tutto o in parte dall'amministrazione. Il contribuente viene garantita dalla certezza assicurata dal vincolo individuale che la risposta genera in capo all'amministrazione, anche per i comportamenti che realizza successivamente ma che sono riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, e anche se l'amministrazione può cambiare orientamento questo *revirement* non può avere effetto retroattivo (così testualmente afferma il nuovo art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, l. 212/2000).

Infine è opportuno segnalare un'altra "rivoluzionaria" innovazione che tocca il tema del rapporto tra cooperazione del contribuente e controlli fiscali, cioè l'allungamento del periodo utile per il ravvedimento, che cessa anche di dover essere "operoso", cioè spontaneo. Infatti il contribuente dal 2015 può effettuare il ravvedimento (art. 13 d.lgs. 472/1997) autocorreggendo dichiarazioni od omissioni di adempimenti e ottenendo la riduzione della sanzione amministrativa (fino a 1/5 del minimo) e la non punibilità penale per il reato di omesso versamento di ritenute o IVA e il delitto di indebita

compensazione, anche dopo che sono iniziate attività di controllo e accessi e ispezioni di cui il contribuente abbia formalmente notizia, ed anche successivamente alla notifica del processo verbale di constatazione (anche se esclusivamente per i tributi "amministrati" dall'Agenzia delle Entrate e delle Dogane). Questo non evita l'accertamento dell'eventuale maggiore imposta erariale per la quale il contribuente si sia, pur tardivamente, ravveduto (né l'eventuale accertabilità, però certamente rappresenta per lui una sorta di estrema "exit door", che differisce al momento della notifica del provvedimento impositivo la linea di confine oltre la quale non si può più tutelare la sua tardiva "cooperazione", che qui in realtà rischia di mettere in crisi l'efficienza e l'economicità della stessa azione degli uffici. Inoltre il ravvedimento che sia davvero "operoso", cioè che si verifichi prima che siano iniziati i controlli, a differenza che in passato garantisce anche la non punibilità per i reati di omessa dichiarazione e di dichiarazione infedele.

A fronte di queste innovazioni sono state cancellate, a partire dal 2016, le forme di adesione "breve" con acquiescenza del contribuente ai verbali di constatazione e agli inviti a comparire, formulati in sede di controllo, per definire l'accertamento in adesione (d.lgs. 218/1997). Ciò dimostra un disegno complessivo del legislatore, anche se non sempre omogeneo, volto a potenziare le forme di cooperazione del contribuente anticipate e per così dire "libere", non procedimentalizzate, indipendenti cioè dal loro inserimento formale in predeterminati modelli procedurali di azione amministrativa.

### **3. "Sapere" e "far sapere" prima dei controlli, per "orientare" meglio anche i piccoli/medi contribuenti**

L'anticipazione dell'acquisizione informatica delle informazioni relative al contribuente, prima che sia oggetto di controlli specifici, così come la loro condivisione non solo tra i vari livelli di governo fiscale, nazionali ed europei, ma anche con il contribuente stesso, rappresenta il presupposto per l'attuazione di forme di "cooperazione" o "tutoraggio" con i piccoli o medi contribuenti.

I flussi informativi verso l'Anagrafe tributaria e le banche dati gestite nel suo ambito sono cresciuti esponenzialmente negli ultimi anni, attraverso l'introduzione di obblighi di informazione automatica gravanti su imprese, operatori e professionisti. Basti ricordare il potenziamento della sezione dei rapporti finanziari dell'Anagrafe tributaria con l'obbligo per operatori finanziari e assicurazioni di comunicare periodicamente i dati relativi a tutte le movimentazioni e alle giacenze iniziali e finali di conti e depositi, che l'Agenzia deve utilizzare per elaborare le analisi del rischio di evasione; oppure il c.d. "spesometro" ovvero la comunicazione telematica all'agenzia delle entrate di tutte le operazioni fatturate ai fini IVA e di quelle per cui non è obbligatoria la fatturazione (ovvero rapporti con consumatori finali) se di importo superiore a 3.600 euro).

A queste fattispecie si aggiungono gli obblighi di comunicazione telematica imposti a operatori economici e commerciali e ai sostituti d'imposta in relazione agli acquisiti di beni e servizi effettuati da persone fisiche e detraibili o deducibili nella loro dichiarazione dei redditi (come per le spese sanitarie). O ancora la digitalizzazione del catasto e dei flussi informativi riguardanti gli immobili, nonché le forme di cooperazione informativa verticale tra Comuni e Agenzia delle entrate, che consentono di valorizzare le informazioni anche ai fini dei controlli degli Enti locali, sebbene manchi ancora un efficace sistema di condivisione informativa orizzontale tra i diversi Comuni.

Sono ancora frequenti le criticità e le esigenze di razionalizzazione e di efficientamento delle banche dati, come emerge dalle attività della Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria, anche per quanto riguarda a volte le preoccupazioni di tutela della privacy data la natura sensibile di molte informazioni e la necessità di adottare misure tecniche di sicurezza adeguate.

Se tali informazioni sono utili per la selezione dei controlli attraverso strumenti di accertamento presuntivo come ad esempio gli studi di settore e il redditometro, costituiscono anche la base, nuovamente, per potenziare meccanismi di prevenzione e di induzione all'adempimento da parte del

contribuente nella logica di favorire l'emersione spontanea o "guidata" di base imponibile. Il che mette in luce forme cooperative basate su un originale binomio di moduli consensuali e di meccanismi autoritativi che fanno perno sull'evidenziare e rendere noti al contribuente la quantità e la qualità delle informazioni disponibili da parte delle amministrazioni tributarie.

Ciò è avvenuto, di recente, ricorrendo a due tecniche.

In primo luogo si ricorda l'introduzione (nella legge di stabilità per il 2015) di un particolarissimo sistema di avvertimento preventivo per il contribuente, in particolare se imprenditore o professionista (art. 1 co. 634-636 l. 190/2014). Col fine di introdurre *"nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, per semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili"*, si è previsto che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione del contribuente, mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti, e le informazioni utili per valutare e stimare questi elementi e componenti reddituali e patrimoniali. Il contribuente dal canto suo può segnalare all'Agenzia eventuali fatti e circostanze che essa ignora. Si tratta di un modello del tutto peculiare, che (già sul piano normativo) vuole sfruttare un meccanismo "psicologico" di indirizzo del comportamento del contribuente fondato sul potenziale conformativo che può avere il "fargli sapere" non solo e non tanto "ciò che sa" l'Agenzia, ma il fatto stesso che "sa". In questa versione lo "scambio", o meglio la commisurazione di saperi reciproci, appare del tutto de-procedimentalizzato, e diretto in ultimo a favorire ravvedimenti e/o adeguamenti futuri delle condotte dichiarative.

L'altro "dispositivo tecnico" che merita di essere ricorsato è quello della *dichiarazione dei redditi precompilata* dall'Agenzia delle entrate in formato elettronico. Anche se per adesso, nella sua prima fase sperimentale, essa è stata limitata al modello 730 fruibile essenzialmente dai soli lavoratori dipendenti, segna comunque un cambiamento di prospettiva nei rapporti "di massa" tra fisco e contribuenti. La dichiarazione è predisposta dall'amministrazione in base alle informazioni da questa possedute, prevalentemente derivanti dai terzi obbligati (sotto pena di sanzioni) alla trasmissione dei dati. La responsabilità per i controlli viene ripartita sugli intermediari e i professionisti che attestano la conformità della dichiarazione alla relativa documentazione probatoria. Su di loro sono indirizzati gli eventuali controlli formali (quelli sostanziali rimangono in capo al contribuente) e in caso di irregolarità grava su di loro una sanzione pari all'imposta più le sanzioni e gli interessi che *sarebbero* stati chiesti in pagamento al contribuente (ma che invece non lo saranno, almeno da parte dell'amministrazione: la ricaduta economica sul contribuente è tacitamente rimessa all'operare del diritto di regresso nell'ambito del rapporto di mandato tra professionista e cliente: cfr. art. 39 d.lgs. 241/1997). Ciò a meno che l'intermediario non dimostri che la colpa dell'irregolarità della dichiarazione (consistente in una altrimenti irriconoscibile falsificazione della documentazione di supporto alla dichiarazione) ricade esclusivamente sul contribuente, o induca il contribuente a presentare una dichiarazione rettificativa

Questo regime, indubbiamente significativo per il numero dei contribuenti coinvolti sebbene limitato per quel che riguarda le tipologie di redditi, innova comunque profondamente il ruolo della dichiarazione e dei meccanismi di controllo (essenzialmente formali) delle dichiarazioni delle persone che non sono operatori economici.

Ma il legislatore, forse con eccessiva lungimiranza, aveva già pensato anche ai piccoli imprenditori e professionisti, non soggetti agli studi di settore, con il regime premiale e di semplificazione previsto nell'art. 10 del d.l. c.d. "Salva Italia" n. 201/2011, rimasto poi inattuato, evidentemente per le

difficoltà tecniche che comportava. Per costoro era stato previsto che l'Amministrazione predisponesse automaticamente tutte le dichiarazioni (IRPEF; IVA; IRAP; del sostituto d'imposta) e gestisse tutte le attività di liquidazione dei tributi, a condizione che il contribuente inviasse all'Agenzia telematicamente tutte le fatture emesse o ricevute e indicasse i corrispettivi incassati o pagati e avesse un conto corrente dedicato all'attività economica. Una sorta di vero e proprio tutoraggio per le piccole imprese davvero "trasparenti", quanto a cooperazione informativa, con in più l'immunità dagli accertamenti di tipo presuntivo e l'esonero dalla tenuta della contabilità minimale.

Anche se è rimasto inattuato, questo regime ben dimostra la tendenza a voler utilizzare le possibilità della tecnologia informatica per superare completamente la separazione tra contribuente e amministrazione (che normalmente controlla, non fa assistenza fiscale), separazione sulla quale tuttora si basa il sistema della dichiarazione obbligatoria e il sistema delle conseguenti responsabilità.

Questo obiettivo solo in parte è stato poi raggiunto con l'attuale dichiarazione precompilata, che comunque si basa sulla stessa *ratio* (ma responsabilizza pesantemente gli intermediari). Esso non è stato poi ulteriormente implementato, anche se una serie di successive modifiche, intervenute negli anni più recenti, avrebbero potuto creare le condizioni per riprendere quell'idea. Allo stato, tuttavia, il modello di interazione fisco-contribuente sembra assestato, per ciò che riguarda potere e responsabilità, sulla coesistenza di una molteplicità disomogenea di dinamiche, in cui continua comunque ad essere centrale il riconoscimento del carattere essenziale della responsabilità (e quindi della punibilità) della condotta del contribuente in quanto assoggettabile a controlli. Semmai, su questo modello paiono innestarsi sempre più la combinazione di forme articolate e pervasive di assunzione preventiva di dati da parte dell'amministrazione, con misure di premialità di indirizzo (basate non solo sulla riduzione delle sanzioni *ex post*, ma sulla prevedibilità dei controlli, o addirittura sulla immunità da essi *ex ante*) volte a rendere più conveniente (anche in termini

di certezza dei rapporti) il *self-assessment*, la *compliance*, la cooperazione preventiva, e significativamente più gravoso il loro rifiuto<sup>7</sup>.

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati

---

<sup>7</sup> In questo senso appaiono significative l'incremento delle misure sanzionatorie in caso di accertamento che contesti la disapplicazione di norme antielusive speciali non preceduta da interpello ex art. 11 co. 2 l. 212/2000; oppure, ancora, l'introduzione di un obbligo generalizzato di invio telematico all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute e delle liquidazioni periodiche, con pochissime esenzioni soggettive, ad opera del d.l. n. 163/2016 che ha modificato l'art. 21 d.l. n. 78/2010; e infine l'ideazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), con il d.l. n. 50/2017, art. 9-bis, diretti a "sostituire" progressivamente gli studi di settore, rilanciando ed esaltando il carattere di strumento di auto-controllo preventivo per il contribuente (che in verità era già insito nella logica applicativa dei "vecchi" studi) piuttosto che come strumento di indirizzo dell'attività accertativa e repressiva ex *post*.

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati