

## Lezione del 15 aprile 2015

### ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE NEL SISTEMA DI FISCALITÀ DI MASSA

**Prof. Pietro Boria – Dott. Vincenzo Busa (Presidente di Equitalia, già Direttore Direzione centrale Affari e Contenzioso dell’Agenzia delle Entrate).**

L’obiettivo della presente lezione è indagare quale ruolo rivesta il sistema dell’accertamento e della riscossione tributaria nell’ambito dello Stato Sociale.

Prendendo in considerazione la fase di accertamento, si osserva in primo luogo che trattasi di un’attività di carattere eventuale e numericamente marginale. A partire dalla riforma Vanoni, infatti, è il contribuente in prima persona chiamato a svolgere un’attività di “primo accertamento” e determinazione del tributo, ossia a dover procedere alla dichiarazione, liquidazione e versamento delle imposte. In questo assetto, l’accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria entra in causa soltanto se la dichiarazione è ritenuta inattendibile o infedele.

Nel sistema della fiscalità di massa, dunque, l’accertamento riveste una funzione prevalentemente di deterrenza per i contribuenti, volta ad indurre al corretto e spontaneo adempimento sotto la minaccia di essere sottoposti a controllo e all’irrogazione delle correlate sanzioni.

Posta tale premessa, il dott. Busa rappresenta altresì come, nell’attuale assetto, l’Agenzia delle Entrate ed Equitalia siano chiamate ad assicurare determinati flussi di entrate in favore delle casse erariali i quali, per l’anno 2015, sono stati stimati in circa 15 miliardi che devono essere ritratti dalle attività di accertamento e di riscossione tesi al recupero derivante dalla cd. "lotta all'evasione". Invero, l’Agenzia delle Entrate (ente pubblico non economico) è vigilato dal Ministero dell’Economia e delle Finanze ed opera sulla base di una convenzione stipulata con il Ministero. Il M.E.F. pone, dunque, degli obiettivi da raggiungere sia al Direttore dell’Agenzia delle Entrate che al Direttore di Equitalia sulla base dei quali, quest’ultimi, vengono valutati.

Al riguardo, tuttavia, il Presidente di Equitalia osserva come l’obiettivo monetario sia fine a sé stesso e rischi talvolta di rivelarsi un *boomerang* in relazione alle finalità che l’Amministrazione finanziaria dovrebbe perseguire. Il principio cardine che dovrebbe ispirare le attività di accertamento e di riscossione, infatti, dovrebbe essere il principio della giusta imposizione, e non già quello del raggiungimento di un determinato risultato economico dettato anche da esigenze di cassa dello Stato.

Istituti come l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale sono molto favoriti nell'attuale sistema sia perchè deflattivi del contenzioso tributario sia perché consentono di “far cassa” in tempi ridotti, perseguendo l'obiettivo monetario. Tuttavia, dal momento che il nostro sistema tributario è basato sull'autotassazione da parte dei contribuenti, la circostanza che l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria miri ad un obiettivo di cassa comporta il rischio di lesione del principio di *compliance*: se il contribuente percepisce l'accertamento come illegittimo ed ingiusto, il rapporto di controllo e di autotassazione può essere fortemente compromesso.

Il dott. Busa osserva come il contribuente, sul piano pratico, non tenga in considerazione tanto le probabilità di essere sottoposto ad accertamento; la vera funzione deterrente, infatti, viene svolta dalla sanzione che, per svolgere efficacemente tale compito, dovrebbe essere di ammontare consistente e certa nella sua applicazione. Normalmente la sanzione irrogabile, nelle ipotesi di infedele dichiarazione, può variare dal 100% al 200% dell'imposta evasa (in caso di omessa dichiarazione sale dal 200% al 400%). Il sistema però offre molteplici possibilità di definire l'accertamento con una consistente riduzione delle sanzioni che, ad esempio, in caso di accertamento con adesione, scendono al 30% del maggiore tributo definito in sede adesiva.

Lo strumento dell'accertamento con adesione dovrebbe favorire una collaborazione partecipativa tra contribuente e Amministrazione al fine di ricostruire il “giusto” ammontare del tributo. Tuttavia, l'introduzione di tale istituto porta con sé lo svantaggio che la funzione di deterrenza dell'accertamento risulta molto svilita. Gli istituti premiali, fondati su un incontro dialettico tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sono sorti con un duplice obiettivo: da un lato, deflazionare il contenzioso e, dall'altro lato, incamerare entrate in modo veloce senza dover attendere i tempi di svolgimento del processo.

In questo assetto, in cui l'Amministrazione finanziaria ha di mira, non solo l'obiettivo della giusta imposizione, ossia la corretta ricostruzione della situazione economica del contribuente, ma altresì obiettivi di cassa, il contribuente che si vedesse sottoposto ad un'azione accertativa illegittima potrebbe non essere più indotto a contribuire spontaneamente.

Vengono poi in rilievo alcuni punti critici del sistema di accertamento e di riscossione, rappresentati, *in primis*, dalla tutela giudiziale. Nel processo tributario, infatti, emerge un problema centrale costituito dal fatto che le controversie fiscali, nei gradi di merito, non vengono trattate da giudici togati specializzati nel settore tributario e il compenso che i giudici ritraggono è irrisorio rispetto alla funzione svolta e alle responsabilità assunte. Per quanto riguarda il giudizio di legittimità, presso la Corte di Cassazione esiste un'apposita sezione (Sezione V tributaria) alla quale

sono devolute tutte le controversie concernenti la nostra materia, il cui numero ammonta a circa 7.000 ogni anno, corrispondenti a un numero di cause trattate da ciascun giudice pari a circa 300 ogni anno. Ciò compromette la funzione nomofilattica della Suprema Corte nella quale spesso i giudici, a causa dell'ingente mole di lavoro, non riescono nemmeno a confrontarsi sulle questioni poste al loro vaglio e finiscono, così, per emettere sentenze contraddittorie.

Il secondo problema riguarda il profilo sanzionatorio. Oltre alle sanzioni amministrative, commisurate all'ammontare del tributo evaso o eluso, si è fatto ricorso alla sanzione penale al fine di incrementare l'effetto di deterrenza. La disciplina delle sanzioni penali è stata interamente riformata nel 2000 al fine di renderla più aderente ai principi europei. Lo strumento penale viene così impiegato strumentalmente anche per supportare la funzione impositiva, ossia per indurre il contribuente a pagare le maggiori imposte accertate, cosicché la vera funzione di deterrenza rispetto a comportamenti fiscalmente illeciti finisce per non essere più assoluta (come dovrebbe accadere) dalla sanzione amministrativa, bensì da quella penale. A titolo esemplificativo, si osserva che l'imputato nel processo penale può beneficiare di una riduzione della pena o essere ammesso al patteggiamento soltanto se assolve previamente al pagamento del tributo.

Il terzo profilo problematico, secondo il dott. Busa, consiste in ciò che il sistema impositivo italiano si fonda sul principio di legalità e sulla riserva di legge. È dunque un sistema rigido, formalistico, essenzialmente basato sulle scritture contabili dell'impresa che fanno fede della realtà economica del contribuente, salvo che l'Amministrazione finanziaria non fornisca dimostrazione contraria. In questo assetto, l'accertamento sintetico fondato sul redditometro è in fase recessiva a causa delle difficoltà pratiche di applicazione, dal momento che il sistema di presunzioni si scontra con il principio di legalità. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato l'immanenza rispetto al sistema del principio dell'abuso del diritto. La nostra logica interna è invece opposta, per cui occorre sempre ricercare una norma di legge espressa, senza la quale non è possibile per l'Amministrazione finanziaria operare. Al riguardo, tuttavia, si osserva che il principio dell'abuso del diritto, fondato – tra l'altro – sull'assenza di “valide ragioni economiche” è un concetto indefinibile, sicché la previsione di una norma espressa (che non potrà giocoforza fornire una casistica esaustiva delle fattispecie rilevanti) non servirà a risolvere i problemi. Secondo il dott. Busa, l'Amministrazione finanziaria deve agire in modo affidabile e, però, contemporaneamente, deve poter operare anche attraverso presunzioni. Il nodo cruciale del nostro sistema, quindi, è costituito dal fatto che manca un'Amministrazione responsabile, credibile e che abbia anche margini di valutazione discrezionale.

In un sistema di fiscalità di grandi numeri, dove il controllo è meramente eventuale, l'utilizzo di coefficienti ai fini dell'accertamento potrebbe, secondo il dott. Busa, rivestire una valenza importante, avviando una sorta di "catasto" delle attività economiche, che dovrebbe essere gestito con buon senso nella fase di attuazione.

Secondo la visione evolutiva della funzione fiscale del Presidente di Equitalia, la materia tributaria dovrebbe essere applicata dialetticamente, informando preventivamente il contribuente dell'avvio di un procedimento di accertamento nei suoi riguardi ed instaurando un dialogo e un confronto. È necessario inoltre che l'Amministrazione finanziaria riacquisti credibilità, che si abitui a non difendere acriticamente le proprie posizioni, favorendo, piuttosto, decisioni eque e rispettose del principio della giusta imposizione anche attraverso l'eliminazione dei meri obiettivi di cassa.