

Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*

VALERIA MASTROIACOVO

Estratto: Nella ordinaria complessità della legislazione tributaria, le leggi di delega di riforma fiscale restituiscono all'interprete una prospettiva armoniosa della materia tributaria, ancorché ideologicamente caratterizzata. Lo scritto vuole porre in evidenza le principali direttrici su cui si struttura l'attuale legge delega, per poi soffermarsi sulla disciplina dei procedimenti accertativi (*cooperative compliance* e concordato preventivo biennale) e del nuovo rapporto fisco contribuente per verificare criticamente se, ipotizzando a regime una tale prospettiva, si attui davvero un rafforzamento dei principi dello Statuto dei contribuenti, del diritto al contraddittorio, della motivazione rafforzata o, piuttosto, si addivenga a una standardizzazione dell'imposizione anticipata rispetto allo stesso verificarsi del presupposto d'imposta, con l'effetto di ridurre (o eliminare) la fase del controllo e dell'accertamento in cui principalmente tali principi operano.

Abstract: *In the ordinary complexity of tax legislation, the enabling laws of tax reform give the interpreter a harmonious perspective of tax matters, albeit ideologically characterized. The text aims to highlight the main guidelines on which the current enabling law is structured, to then dwell on the regulation of the ascertaining proceedings (cooperative compliance and biennial arrangement with creditors) and the new tax payer relationship to reflect critically on whether, assuming such a perspective, a strengthening of the principles of the Statute of taxpayers, of the right to be heard, of reinforced motivation or, rather, a standardization of advance taxation with respect to the same occurrence of the tax assumption, with the effect of reducing (or eliminating) the phase of control and assessment in which these principles mainly operate.*

* Il presente scritto, con l'integrazione delle note e alcuni aggiornamenti resi necessari dall'approvazione della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), *medio tempore* intervenuta, riproduce la relazione svolta a Lecce al 72° Convegno nazionale di studio dell'UGCI "Le riforme fiscali" dell'8 e 9 giugno 2023

SOMMARIO: 1. La legge delega di riforma tributaria tra “vuoto” e “pieno” dei principi e criteri direttivi - 2. La legge delega quale punto di osservazione privilegiato della materia tributaria. 3. Precisazioni di contesto: pendenza di quattro progetti di legge costituzionale e significative ricorrenze storiche - 4. Il chiaro obiettivo di un fisco “funzionale” - 5. Una veloce lettura d’insieme del nuovo marchingegno. Il valore strategico dei dati veritieri: da giudizio del fatto concreto ad astrazione ad elemento standardizzato - 6. Le parole chiave della legge delega e il loro peso nel contesto - 7. La conseguente soppressione del diritto d’interpello - 8. Il principio generalizzato del contraddittorio e il rafforzamento delle garanzie dello Statuto: una vittoria di Pirro?

1. *La legge delega di riforma tributaria tra “vuoto” e “pieno” dei principi e criteri direttivi* – Ha proceduto speditamente, con grande risonanza da parte della stampa specializzata e dei più moderni mezzi di informazione, l’esame parlamentare del disegno di legge delega per la riforma fiscale, di matrice governativa, giunto – ultimo atto prima della pausa estiva – all’approvazione finale in Parlamento all’esito della “navetta”¹.

Si tratta, come è noto, di un nuovo progetto di legge predisposto da una maggioranza politicamente compatta e ideologicamente coesa. Proprio per questa ragione, l’articolato si presenta di ampio respiro e manifesta chiaramente gli obiettivi da perseguire sintetizzabili nell’aumento dell’efficienza della struttura dei tributi, anche attraverso un’importante semplificazione del rapporto fisco contribuente, e nella riduzione del carico fiscale. Nello stile redazionale si alternano criteri e principi direttivi di carattere generale, che lasciano all’esecutivo evidenti ampi spazi di valutazione in sede di attuazione e che, secondo parte della dottrina, sono così «vaghi da far dubitare del rispetto dell’art. 76 Cost., specialmente se interpretato alla luce della riserva di legge»², a disposizioni quasi di dettaglio, che impongono al legislatore delegato scelte precise su questioni specifiche, talvolta anche nettamente finalizzate a superare determinati indirizzi interpretativi della Suprema Corte di cassazione³. In altri termini, sia la tecnica redazionale del “vuoto”, che quella del “pieno” palesano la forza e la determinazione politica che sostiene il progetto di riforma.

1. Di confezione governativa è stato deliberato dal Consiglio dei ministri del 16 marzo 2023 (presentato alle Camere il 23 marzo 2023) e viene qui considerato nel testo della legge 9 agosto 2023, n. 111 (pubblicato in *Gazzetta ufficiale* il 14 agosto 2023), definitivamente approvato il 4 agosto 2023 dalla Camera dei deputati dopo le modifiche approvate dal Senato a seguito delle modifiche varate dalla Camera.

2. Così A. Giovannini, “Notarelle su deleghe ‘in bianco’ e Costituzione”, in *Riv. dir. trib. online*, 18 maggio 2023.

3. Il riferimento è in particolare all’art. 17, comma 1, lettera h) della legge delega che, al dichiarato fine «di garantire un incremento della certezza giuridica nell’ordinamento tributario», introduce *precisiprincipi* generali cui dovrà attenersi il legislatore delegato che non solo mostrano un elevato carattere di dettaglio, ma anche una rilevante funzione di indirizzo in quanto costituiscono una *risposta* immediatamente riferibile al diritto vivente maturato in seno alla Corte di cassazione su distinte questioni. Segnatamente, come chiarito dalla relazione illustrativa, «con il numero 1) il Governo è delegato a prevedere che, in relazione ai componenti reddituali a efficacia pluriennale e per le perdite di esercizio, i termini di decadenza dal potere di accertamento decorrano dal periodo d’imposta nel quale si

Caratteristiche strutturali decisamente differenti da quelle del più succinto disegno di legge delega di riforma fiscale discusso nella scorsa legislatura⁴, frutto, invece, di un significativo, quanto faticoso, lavoro di concertazione, condivisione e “limatura” di una larga ed eterogenea maggioranza, di cui facevano parte sostanzialmente tutti i partiti seduti in Parlamento, e, tuttavia, non approdato al vaglio definitivo delle Camere a causa della sopravvenuta crisi di Governo. Per quanto formalmente l’eredità del dibattito, che ha già avuto luogo in Aula relativamente a tale precedente progetto, sia stata comunque valorizzata con l’espedito dell’abbinamento per la discussione all’AC 1038 dell’AC 75 (Marattin), che lo riproduce integralmente, appare evidente che si tratta del portato di scelte valoriali differenti, che è difficile rendere convergenti, in quanto costituiscono – come è normale che sia negli occidentali sistemi democratici – la rappresentazione della contingenza della situazione politica del Paese.

Del resto è già stato rilevato⁵ come dietro ogni progetto di riforma tributaria, ancorché talvolta malcelati dal “tecnicismo” di alcune previsioni, ci siano sempre giudizi di valore, quale conseguenza di un disegno politico che dovrebbe invece essere il più possibile immediatamente intellegibile affinché (sia per l’elettorato di riferimento, sia per un’eventuale linea di opposizione e dunque ancora su un piano politico) si renda possibile vagliare la ragionevolezza e la coerenza delle scelte operate in concreto rispetto alle finalità e alle priorità prefissate in astratto con il programma di Governo.

2. La legge delega quale punto di osservazione privilegiato della materia tributaria - Proprio per queste ragioni, se è luogo comune piuttosto consolidato, non solo nell’immaginario collettivo, ma anche nel più raffinato dibattito giuridico dottrinale, che la disciplina tributaria (intesa come insieme delle leggi effettivamente in vigore in un dato momento storico) sia un «dedalico

è verificato il fatto generatore. Tale criterio mira a evitare un eccessivo aggravio degli oneri amministrativi per il contribuente in termini di eccessiva dilatazione dei tempi di controllo e dell’obbligo di conservazione delle scritture contabili. Restano fermi i poteri di controllo dell’Amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi richiesti dal contribuente. Inoltre, con il numero 2) si intende limitare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi sulla base del valore di mercato dei beni e servizi oggetto delle transazioni ai soli casi in cui sussistano altri elementi rilevanti a tal fine. Infine, con il numero 3), la possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa è limitata ai soli casi in cui sia accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l’esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci». Pur nel silenzio della relazione illustrativa, tali principi generali sembrano rispondere ai portati della giurisprudenza della Corte di cassazione rispettivamente, quanto al n. 1, nella sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 8500 del 2021; quanto al n. 2, nella pronuncia n. 31878 del 2022; quanto al n. 3, ex *multiis*, nella pronuncia n. 21487 del 2022.

4. È il disegno di legge approvato dal Consiglio dei Ministri n. 34 del 5 ottobre 2021, trasmesso alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021, che ne ha concluso l’esame il 22 giugno 2022, trasmettendolo al Senato (A.S. 2651); l’iter di approvazione dell’atto si è arrestato per la fine anticipata della legislatura.
5. V. Mastroiacovo, “Perché riformare e cosa riformare? Ambizioni di sistema in materia tributaria”, in *Rass. Trib.* n. 1/2023, 154.

ginepraio» – cosicché solo la perizia di “speciali taumaturghi”⁶ sarebbe in grado di salvare il contribuente “da oscure sciagure”, e ancorché, di recente, anche tale perizia è stata giudicata insufficiente allo scopo⁷ – soffermarsi sull’esame delle leggi delega di riforma di sistema rimane forse uno dei pochi ambiti idonei a restituire allo studioso della materia tributaria un panorama visionario e armonioso di un ordinamento tributario “giusto” ancorché conformato a una determinata ideologia.

In questa prospettiva, anche i disegni di legge delega mai giunti ad approvazione e le leggi deleghe attuate solo parzialmente, costituiscono un privilegiato punto di osservazione della materia tributaria. Si tratta di atti a elevata valenza politica a contenuto programmatico che consentono di comprendere dove il legislatore, in un dato momento storico, avrebbe voluto guidare lo sviluppo sistematico della disciplina e dove invece la contingenza della storia lo abbia arrestato o sviato imponendogli scelte appunto diverse, spesso emergenziali, così da evidenziare lo scarto tra il *voler essere* e l’*essere* del diritto tributario, in ragione delle priorità dettate in astratto dalla politica e in concreto dalla storia⁸.

In effetti, uno sguardo anche rapido all’evoluzione del diritto tributario degli ultimi centocinquantanni⁹ mostra una continua ricerca legislativa di *marchingegni* materiali (quale ad esempio il tripsometro di Quintinio Sella per la tassa sul macinato), giuridici (quali la ritenuta alla fonte e il bilancio) e amministrativi (quale il catasto) per ovviare a comportamenti *non compliance* dei contribuenti¹⁰ a fronte della persistenza nel tempo di alcune pro-

-
6. «Non è a stupirsi come non soltanto i contribuenti, ma gli avvocati stessi ed i professionisti in genere siano, salvo rare eccezioni, completamente all’oscuro delle disposizioni tributarie e non riescano ad orientarsi in mezzo al dedalico ginepraio. Ciò spiega le rapidissime fortune accentrate in pochi esperti in materia in questi ultimi anni, quando il contribuente, assillato dalle continue richieste del fisco, spaventato perché completamente all’oscuro dei suoi doveri e dei suoi diritti, vedeva in coloro che possedevano la conoscenza dell’intricata materia quasi dei taumaturghi che potessero riuscire a salvarlo da oscure sciagure»; così A. Uckmar, “Il diritto tributario”, in *Dir. e prat. trib.*, 1926, p. 5.
 7. «La nostra legislazione tributaria è piena di ossimori, se un imprenditore onesto decidesse di assoldare un esercito di commercialisti per pagare fino all’ultimo centesimo di imposte non ci riuscirebbe perché comunque qualche violazione verrebbe trovata, le norme si contraddicono»; così si è espresso l’attuale Ministro della Giustizia, Carlo Nordio, intervenendo al convegno “Il sistema sanzionatorio nella riforma tributaria” organizzato al Milano Luiss Hub il 19 giugno 2023.
 8. Solo per riportare un esempio illustre, come è noto, non solo Vanoni non vide realizzato il suo progetto di riforma di sistema del diritto tributario, ma fu chiamato in più occasioni a elaborare regimi tributari eccezionali idonei a tamponare le situazioni economiche contingenti determinate dalla straordinarietà del tempo di guerra.
 9. Si rinvia per tutti a G. Marongiu, *La politica fiscale dell’Italia liberale (1861-1922)*, Torino, 2019; Id., *Il fisco e il fascismo*, Torino, 2020; per considerazioni sistematiche anche in una prospettiva comparata si veda D. Stevanato, *Forme del tributo nell’era industriale. Ascesa dell’imposta sul reddito e segni di un declino*, Torino, 2021.
 10. Si veda S. Manestra, “Per una storia della tax compliance in Italia”, in *Questioni di Economia e finanza* (Banca d’Italia), n. 81 dicembre 2010, che arriva a distinguere cinque tesi sulle cause della *non compliance*: a) quantitativa: per la quale il fenomeno dipende dal livello di pressione tributaria; b) strutturale: che postula un difetto di costruzione del sistema, ascrivibile ad errori tecnici o all’incoerenza delle imposte rispetto al tessuto sociale ed economico del Paese; c) amministrativa: secondo al quale il problema si forma nella gestione concreta del sistema; d) comportamentale: con cui la *non compliance* è ascrivita ad un atteggiamento del contribuente verso il fisco improntato a convenienza economica, scarso

blematiche mai effettivamente superate (prima tra tutte quella dell'individuazione di idonei mezzi di prova per dimostrare l'esistenza e le dimensioni imponibili di imprenditori individuali e lavoratori autonomi) così da poter evidenziare le ragioni alla base di corsi e ricorsi storici di determinate scelte legislative, sia sul piano sostanziale, che procedimentale, tutte finalizzate a sollecitare comportamenti *tax compliance* dei contribuenti.

È con questo spirito che si vuole provare a svolgere qualche considerazione in merito ad alcune delle disposizioni della legge delega n. 111 del 2023 nel tentativo appunto di intravedere linee di continuità o discontinuità rispetto al passato e immaginare la prospettiva che esse offrono al prossimo futuro di medio periodo. In particolare intendiamo soffermarci su quelle che riguardano immediatamente o mediamente il rapporto fisco contribuente e, dunque, essenzialmente gli artt. 4, quanto alla revisione degli interpelli e all'introduzione del contraddittorio obbligatorio a pena di nullità, 16, quanto alla razionalizzazione degli obblighi dichiarativi e l'incentivo di utilizzo delle dichiarazioni precompilate e 17, quanto al potenziamento dell'adempimento cooperativo¹¹ innanzitutto riducendone la soglia di ingresso e l'introduzione di un concordato preventivo biennale¹² a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

senso civico o protesta; e) legistica: che ritiene responsabile anche la complessità formale e suggerisce di affrontare il problema partendo dalla razionalizzazione dell'apparato normativo. Le cause dell'evasione e la sua reale quantificazione hanno costituito da sempre tema di grande interesse per gli studiosi della materia tributaria; tra le trattazioni più recenti si segnala M. Beghin, *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022; da ultimo a cura di P. Boria, *L'evasione fiscale. Ricerca su natura giuridica e dimensione quantitativa*, Sapienza Università editrice, aprile 2023.

11. Non è qui il caso di soffermarci sulla disciplina in vigore; ci limitiamo ad osservare che l'art. 15 comma 1, lettera g), numero 1) prevede il potenziamento dell'istituto dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, puntando innanzitutto a ridurre progressivamente la soglia di accesso a tale istituto. È prevista l'introduzione di una certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nonché la possibilità di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime. Nella relazione illustrativa si precisa che «al fine di rafforzare il dialogo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, la norma si pone l'obiettivo di intensificare gli strumenti di contraddittorio preventivo, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo, in particolare, la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo. La disposizione prevede altresì di semplificare le modalità di regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi». E, ancora, «nella logica di un reciproco affidamento tra Amministrazione e contribuente, si demanda a un apposito codice di condotta la disciplina dei diritti e degli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti, con la precisazione che l'esclusione dal regime deve essere preceduta da un periodo transitorio di osservazione e che, in ogni caso, non operi in caso di violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare i rapporti tra le parti. Infine, la norma intende potenziare gli effetti premiali connessi alla adesione all'adempimento collaborativo». In sede di approvazione finale è stata aggiunta la possibilità di disciplinare la riduzione di almeno due anni i termini di decadenza per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'iva per i contribuenti certificati da professionisti qualificati.
12. Al numero 2), della medesima lettera g) del comma 1 dell'art. 17 si introduce, per i soggetti di minore dimensione titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, la possibilità di accedere al «concordato preventivo biennale» che comporta l'impegno del contribuente, previo contraddittorio con modalità semplificate, ad accettare e a rispettare la proposta per la definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP formulata dall'Agenzia delle entrate, anche utilizzando le banche dati e le nuove tecnologie a sua disposizione. Nella relazione illustrativa si dà atto che «nella

Si anticipa infatti fin d'ora che se si conviene con quella dottrina¹³ che da tempo sostiene l'illusorietà di formule giuridiche (*recte* politiche) che affermano di poter sciogliere la complessità del nostro sistema tributario solo intervenendo sulla disciplina sostanziale, senza adeguatamente agire sul complessivo rapporto tra apparato amministrativo e contribuenti in funzione strumentale all'attuazione dei tributi, si diffida parimenti di soluzioni che affidano proprio all'efficienza di tali meccanismi attuativi la giustificazione in concreto del riparto delle pubbliche spese, pur trovandone una base fondamentale negli artt. 97¹⁴ e 81¹⁵ della Costituzione. Senza volere di certo assumere posizioni di retroguardia in un'epoca di esponenziale implementazione di un *ecosistema* informatizzato di dati quale strumento imprescindibile di tale efficienza, occorre tuttavia adeguatamente indagare le possibili conseguenze di una impostazione in termini di ragionevolezza (anche quanto alla discriminazione qualitativa tra soggetti "portatori di dati") e di garanzie del contribuente (quanto, ad esempio,

formulazione della proposta dovrà tenersi conto anche dell'andamento dei diversi settori economici. La disposizione ha la finalità di favorire l'emersione di materia imponibile e di offrire al contribuente l'opportunità di rendere certa la propria posizione tributaria. Conseguentemente, sono considerati irrilevanti, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nonché dei contributi previdenziali obbligatori, eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi. L'imposta sul valore aggiunto continua a essere applicata secondo le regole ordinarie, comprese quelle riguardanti la trasmissione telematica dei corrispettivi e la fatturazione elettronica. È prevista la decadenza dal concordato nel caso in cui, a seguito di accertamento, risulti che il contribuente non abbia correttamente documentato, negli anni oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti, ricavi o compensi per un importo superiore a prestabilite soglie ritenute significative, ovvero abbia commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità». In sede di approvazione finale è stata introdotta la possibilità di applicare il medesimo regime per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, nonché per quelle che la mantengono all'estero ma per interposta persona o un trust possiedono un reddito complessivo mediamente pari a un milione di euro, con tutto quanto consegue in agli effetti degli adempimenti e delle sanzioni amministrative e penali.

13. R. Lupi, *Le illusioni fiscali. Risanare gli apparati per riformare il fisco*, Bologna, 1996, *passim*, ma, in particolare, 12, 37, l'Autore afferma in conclusione (123) che «oggi come oggi non è facile prevedere se l'opinione pubblica comprenderà che il "sistema fiscale" è soprattutto il "sistema degli apparati", e che qualsiasi riforma deve cominciare da lì [...] è un facile gioco di prestigio fare un po' di *maquillage* legislativo, e subito dopo proclamare, magari attraverso un uso accorto dei mezzi di comunicazione, che finalmente la crisi non esiste più. È un epilogo inquietante, ma probabile, specialmente se si continua a coltivare l'illusione di superare la crisi manipolando esclusivamente le imposte: sarebbe un epilogo conforme alle promesse, facile proprio perché fittizio [...] Una crisi reale, accompagnata da diagnosi illusorie, troverebbe una soluzione altrettanto illusoria».
14. G. Melis, "La cooperative compliance: una visione di sistema", in *Dir. e prat. trib.*, 2023, 351, per cui gli istituti previsti per favorire sia l'adempimento spontaneo, che il dialogo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria con effetti premiali attengono al più ampio tema dei rapporti tra autorità e consenso, con il conseguente abbandono di una «risalente visione inquisitoria del rapporto Fisco-contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento e più in generale di un rapporto complessivamente improntato al principio di collaborazione e buona fede» che trovano giustificazione a livello costituzionale nell'art. 97 Cost. e che in quanto meccanismi incrementativi delle «conoscenze dell'Amministrazione finanziaria concorrerebbero alla soddisfazione dell'obiettivo dell'attività conoscitiva e di controllo e così quell'interesse pubblico e fiscale alla realizzazione della pretesa tributaria direttamente collegato all'art. 53 Cost.».
15. A. Giovannini, "Crisi dei metodi di accertamento tributario e prospettive di riforma: introduzione", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 625, per cui occorre rivalutare il legame tra l'art. 53 e l'art. 81 della Costituzione, alla cui luce può e deve essere letta l'intera trama costituzionale, cosicché «non solo la teoria dell'indisponibilità del credito non può costituire barriera dommatica preclusiva, ma anche la categoria della comparazione dell'interesse primario e degli interessi secondari deve essere filtrata da nuovi studi costituzionalmente orientati».

alla trasparenza e ripercorribilità dei processi di formazione degli atti amministrativi che su di esso si basano), anche considerando la natura ontologicamente intrusiva di queste tecnologie e il loro possibile impatto sulle disuguaglianze.

3. Precisazioni di contesto: pendenza di quattro progetti di legge costituzionale e significative ricorrenze storiche - Al fine di meglio contestualizzare il percorso di approvazione della legge delega, pare anche il caso di segnalare che al suo esame in Parlamento si è aggiunto quello di almeno quattro¹⁶ progetti di legge costituzionale per la modifica dell'art. 53 della Costituzione. Impregiudicati i primi due commi sul principio di capacità contributiva e di progressività del sistema tributario, si prevede l'aggiunta di ulteriori commi sostanzialmente volti ad attribuire ai principi fondamentali dello Statuto dei diritti del contribuente una valenza assiologicamente superiore alla legge ordinaria e a introdurre un limite alla tassazione, eventualmente declinato anche come argine alla pressione fiscale. Comune a questi progetti di riforma emerge infatti il duplice dichiarato obiettivo di rafforzare la posizione del contribuente di fronte al fisco, per riequilibrare le relative posizioni nella gestione del rapporto tributario fin dalla fase attuativa, e, al contempo, sul piano sostanziale, di introdurre la fissazione di un limite assoluto all'imposizione (essenzialmente individuato in relazione alla ricchezza disponibile) oltre il quale il tributo diverrebbe illegittimo di per sé¹⁷.

Si tratta, nella sostanza, di quelle due direttrici che abbiamo già in premessa individuato tra i principali obiettivi della legge delega n. 111 del 2023 .

16. Si tratta di tre progetti presentati alla Camera e uno al Senato. Più precisamente, una prima proposta di legge costituzionale (n. 91, firmatario Gusmeroli, Lega), concerne la «Modifica all'articolo 53 della Costituzione in materia di principi generali della legislazione tributaria per la garanzia dei diritti del contribuente» e propone di delegare alla legge ordinaria la definizione dei principi generali dell'ordinamento tributario al fine di regolare i rapporti fra contribuenti e Amministrazione finanziaria secondo i criteri di leale collaborazione, buona fede, chiarezza e irretroattività delle norme.

La seconda (Proposta n. 414, primo firmatario Maurizio Lupi, Misto - Noi Moderati - MAIE), concerne invece «Modifiche agli articoli 41, 45, 47 e 53 della Costituzione, in materia di iniziativa economica privata e di prelievo fiscale», al fine di introdurre due principi: di sussidiarietà orizzontale e di equità fiscale per cui l'imposizione fiscale non possa eccedere la metà dei redditi delle persone fisiche e delle imprese.

La terza (Proposta n. 580 d'iniziativa sen. Gelmini) presentata l'8 marzo 2023 ha ad oggetto «Disposizione per la costituzionalizzazione dei principi dello statuto del contribuente» e dispone l'introduzione di un ulteriore comma all'art. 53 Cost. in forza del quale «[l']ordinamento tributario osserva i principi della leale collaborazione e della buona fede, nonché della chiarezza, della semplicità e dell'irretroattività delle relative norme».

La quarta (Proposta n. 1014, primo firmatario Foti, FdI), presentata il 17 marzo 2023 (dunque successiva all'approvazione in Consiglio dei ministri del disegno di legge delega delega AC 1038) ha ad oggetto «Modifica all'articolo 53 della Costituzione, in materia di principi del sistema tributario e di limite alla pressione fiscale complessiva» e dispone l'introduzione di due ulteriori commi dal seguente tenore: «[l]a legge regola i rapporti tra i contribuenti e il sistema tributario secondo principi di chiarezza, semplicità, equità e non retroattività delle norme. La legge determina il prelievo fiscale nel rispetto del principio che la pressione fiscale non deve superare il 40 per cento del prodotto interno lordo».

17. Si tratta di una tematica che esula dalla presente trattazione, tuttavia appare evidente come una tale modifica a livello costituzionale avrebbe, tra l'altro, l'effetto di far mutare verso l'attuale interpretazione della Corte costituzionale del principio di capacità contributiva declinata, quale limite relativo, in termini di ragionevolezza seppure nella prospettiva della funzione tributaria (*ex multis*, da ultimo, sentenza n. 108 del 2023).

La pendenza di quattro progetti di legge costituzionale tutti di iniziativa della maggioranza parlamentare, in un tempo in cui essa appare ben salda e consolidata, costituisce allora un dato da non sottovalutare perché a prescindere dalle probabilità concrete di approvazione, mostra l'uniformità della linea ideologica che li pervade. Mettendo a fattor comune questi progetti – delega compresa – si scorge, infatti, netta una trama che fa del nuovo rapporto fisco contribuente un importante elemento di convergenza che tiene insieme aspetti formali e sostanziali della disciplina dei tributi: un manifesto politico per il superamento di un fisco percepito come vessatore¹⁸, verso un fisco funzionale, che «tiene in dovuto conto anche gli interessi dei contribuenti che non sono sudditi. Interv[enendo] su grandi temi: certezza, affidamento, garanzie del contribuente»¹⁹.

Nelle considerazioni che seguono vorremmo allora verificare quale sia il prezzo di tale possibile mutamento e dove sia (*recte* per chi sia) il *guadagno*.

In ogni caso, tutto sembra concorrere a che l'anno duemilaventitre sia predestinato al varo della legge delega per una riforma tributaria con ambizioni di sistema. E, ancora una volta nella storia, si ritiene di dover imprescindibilmente legare il buon esito di una sistematizzazione della disciplina sostanziale a una complementare riforma ri-fondativa del rapporto fisco-contribuente.

A ben vedere, anche le ricorrenze numeriche rispetto al duemilaventitre appaiono suggestive.

Sono trascorsi esattamente *cento anni* dalla prima attribuzione parlamentare dei pieni poteri al Governo giustificata proprio allo specifico scopo di riformare la pubblica amministrazione quale prodromo essenziale per una contestuale riforma del sistema tributario²⁰, ancorché poi senza esiti decisivi.

Ne sono passati *cinquanta* dalla storica riforma dei tributi degli anni Settanta²¹, attuata secondo «uno schema teorico abbastanza razionale, anche se inefficace alla prova dei fatti»²², incentrato, come è noto, su una «doppia solitudine»²³: *ex ante*, quella del contribuente nella autodichiarazione degli

18. Risalente retaggio culturale ben rappresentato in L. Antonini, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022, 43 ss. ove cita l'affermazione di P. Gobetti (in *La Rivoluzione liberale*, 1922) per cui «il contribuente italiano paga le imposte bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta».

19. G. Melis, Audizione alla Camera dell'11 marzo 2023.

20. Si tratta della legge 3 dicembre 1922, n. 1601, con cui il Parlamento delegava i pieni poteri al Governo del re giustificandoli proprio «per il riordinamento del sistema tributario e della pubblica amministrazione»; si veda V. Mastroiacovo, "Il diritto tributario alla prova del regime tra urgenze di guerra e ambizioni di sistema", in Bircocchi-Chiodi-Grondona (a cura di), *La costruzione della "legalità" fascista negli anni Trenta*, Atti del Convegno dell'Istituto Betti del 29 novembre 2019, Roma, 2020, 141-176 (open access in <https://romatpress.uniroma3.it>).

21. Legge 9 ottobre 1971, n. 825 Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria, in forza della quale sono stati emanati i numerosi decreti attuativi relativi a tutti i principali tributi dell'ordinamento tributario italiano che mantengono ad oggi sostanzialmente l'impianto allora stabilito.

22. Così la Corte dei conti, Indagine sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore *tax compliance*, 20 novembre 2014, pagina 26.

23. Il riferimento alla doppia solitudine è ispirato dalle considerazioni di M. Basilavecchia, "La determinazione concordata della ricchezza", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 583.

imponibili, anche in ragione di una tenuta generalizzata della contabilità per tutti i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, quali strumenti ritenuti funzionali a una rilevazione effettiva della ricchezza tassabile, ed *ex post*, quella dell'amministrazione finanziaria procedente ad un esiguo numero di controlli solo in parte giustificabili in forza della previsione di rilevanti sanzioni amministrative e penali in casi di accertata irregolarità.

E ne sono trascorsi esattamente *venti* dalla legge delega a firma del ministro Tremonti²⁴ che aveva auspicato una codificazione della materia tributaria da attuare anche tenendo conto di un importante potenziamento delle garanzie dello Statuto dei diritti del contribuente (quanto alla chiarezza, semplicità, irretroattività, tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco, alla minimizzazione del «sacrificio del contribuente nell'adempimento degli obblighi fiscali»²⁵), l'attenuazione della progressività²⁶ e la reintroduzione a regime del concordato per imprese e lavoratori autonomi²⁷ senza che, negli anni a seguire, tali principi direttivi abbiano mai trovato una concreta attuazione.

Ma, in particolare, ne sono passati ormai quasi *dieci* dalla legge delega a firma del ministro Padoan²⁸ che, in effetti, ha costituito l'inizio di quella che è stata appunto definita una rivoluzione copernicana²⁹ nella gestione del rapporto fisco-contribuente per affrontare il rischio fiscale anticipatamente rispetto all'adempimento (così da rafforzare la competitività delle imprese e da fare recuperare all'amministrazione finanziaria il proprio ruolo istituzionale di garante dell'applicazione della legge tributaria attraverso l'esercizio imparziale dell'azione amministrativa) e superare l'incertezza normativa (anche attraverso la sistematizzazione dell'istituto dell'interpello: elevato, in occasione del relativo decreto delegato, a vero e proprio «diritto»³⁰).

24. Legge delega 7 aprile 2003, n. 80 recante Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale, che, riprendendo, nella struttura, il progetto vanoniano, ipotizzava un codice tributario formato da una parte generale di principi e una parte speciale con cinque tributi.

25. Art. 2, comma 1, in particolare le lettere c), f) e i) della legge delega n. 80 del 2003.

26. Art. 3, comma 1, della legge delega n. 80 del 2003, che muoveva i principi di riforma dell'imposta sul reddito dall'«obiettivo di ridurre a due le aliquote» e più precisamente il 23 e il 33 per cento.

27. Art. 1, comma 1, lettera e) relativa alle semplificazioni da introdurre nella disciplina dell'imposta sul reddito al numero 5 della medesima legge delega n. 80 del 2003 prevedeva, tra le altre misure, l'«introduzione del concordato triennale preventivo per l'imposizione sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo anche in funzione del potenziamento degli studi di settore». Misura definita un «ingegnoso espediente di "condonare il futuro" [...] in cui la definizione preventiva non è basata sulle caratteristiche strutturali dell'attività, bensì su aumenti forfettari dei redditi dichiarati negli anni passati», così R. Lupi, "Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali", in *Rass. Trib.*, 2004, 153.

28. Legge 11 marzo 2014, n. 23 Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, che in una direzione nuova rispetto a quella intrapresa con la legge delega di riforma degli anni settanta, ha attribuito centralità alla fase dialogica e al confronto preventivo con il contribuente. L'ampiezza dell'attuale letteratura sul tema rende opportuno in questa sede un rinvio a G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale: dai comandi e controlli alla coregulation*, Torino, 2023 (seconda edizione), anche per riferimenti bibliografici.

29. D. Conte, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, Milano 2017, 4.

30. Si tratta della riforma della disciplina dell'interpello introdotta con il D.Lgs. n. 156 del 2015; per tutti G.

4. *Il chiaro obiettivo di un fisco “funzionale”* - Ma procediamo con ordine, cercando di inquadrare più nitidamente il disegno complessivo al fondo di questa riforma. A nostro avviso non si tratta tanto della ben nota retorica del fisco amico³¹ e nemmeno nella diversa prospettiva – pur coltivata in altre occasioni dal Governo – della cosiddetta «pace fiscale»³². Non si tratta neanche di un progetto finalizzato a rinsaldare attraverso la fiscalità il «cuore del patto sociale»³³ nella prospettiva della solidarietà e dell'appartenenza a una Comunità.

Sembra piuttosto trattarsi di un programma operativo, che ha come obiettivo quello di un fisco “funzionale”.

Un fisco che – ai sensi dell'art. 2 della legge delega – attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico dei tributi diviene *strumento* di stimolo alla «crescita economica» e alla «natalità». Un fisco dunque non neutrale, ma di stampo paternalistico (ancorché non sia ben chiaro se operativo mediante agevolazioni/sovvenzioni o invece interventi che tengano conto del principio di sussidiarietà) finalizzato «anche» a sostenere l'individuo che si realizza nella famiglia, nel lavoro e nell'impresa. Una funzionalizzazione che peraltro, all'esito delle modifiche al testo, approvate dalla Commissione Finanze nella seduta del 29 giugno 2023, è stata ulteriormente rafforzata trasformando l'“anche” in “soprattutto”³⁴.

Un fisco che per essere “funzionale” vuole farsi *discreto* (sia negli adempimenti formali che in quelli sostanziali) e che aspira a diventare esso stesso rappresentazione di un *normale* esplicarsi delle attività dei singoli, i quali si

Fransoni, *Il diritto potestativo d'interpello. Fattispecie, procedimento, effetti e tutela*, Pisa, 2020; si sofferma sulla modifica della rubrica da “Interpello del contribuente” in “Diritto d'interpello” D. Conte, *ult. op. cit.*, 76.

31. Per considerazioni scettiche su tale espressione, ancorché riferite alle modifiche introdotte con il d.lgs. n. 158 del 2015, si rinvia a A. Giovannini, “Il nuovo ravvedimento operoso: il Fisco amico e il condono permanente”, in *il Fisco*, 2015, 320.
32. Una pace fiscale caratterizzata dalla stagione delle rottamazioni e degli stralci rispetto ai quali di recente la Corte costituzionale, con la sentenza n. 66 del 2022, è nuovamente tornata ad esprimersi ribadendo la necessità di una riforma strutturale della riscossione precisando che «[r]esta però fermo che, nel nuovo contesto della riforma del sistema della riscossione pubblica, inaugurata nel segno di una maggiore efficienza, anche a seguito del monitoraggio contenuto nella sentenza n. 120 del 2021 di questa Corte, dall'art. 1, commi da 14 a 23, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024), dovranno essere evitati interventi di “rottamazione” o “stralcio” contrari al valore costituzionale del dovere tributario e tali da recare pregiudizio al sistema dei diritti civili e sociali tutelati dalla Costituzione (sentenza n. 288 del 2019)».
33. Così Papa Francesco ha definito la fiscalità in occasione dell'udienza del 13 settembre 2022 in Aula Paolo VI i partecipanti all'Assemblea pubblica di Confindustria: «[I]e tasse sono anche una forma di condivisione della ricchezza, così che essa diventa beni comuni, beni pubblici: scuola, sanità, diritti, cura, scienza, cultura, patrimonio. Certo, le tasse devono essere giuste, eque, fissate in base alla capacità contributiva di ciascuno. Come recita la Costituzione italiana. Il sistema e l'amministrazione fiscale devono essere efficienti e non corrotti. Ma non bisogna considerare le tasse come un'usurpazione. Esse sono un'alta forma di condivisione di beni, sono il cuore del patto sociale».
34. Art. 2, comma 1, risultante all'esito delle modifiche operate prevede che «[n]ell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva i seguenti principi e criteri direttivi generali: a) fermi restando i principi della progressività e dell'equità del sistema tributario, stimolare la crescita economica e la natalità attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, *soprattutto* al fine di sostenere le famiglie, i giovani che non hanno compiuto il trentesimo anno di età, i lavoratori e le imprese, in particolare quelle in cui sia presente una persona con disabilità».

inserirsi in una Comunità per crescere economicamente e moltiplicarsi nel numero (presumibilmente anche nella prospettiva di aumentare la platea di nuovi contribuenti o comunque nuovi lavoratori e imprenditori). Una prospettiva che appare in effetti del tutto coerente con il dichiarato intento governativo di «non disturbare chi vuole fare, chi vuole produrre ricchezza, chi vuole lavorare»³⁵.

Un fisco che non intende alterare il normale svolgersi delle dinamiche personali: che, pertanto, consente di andare in vacanza ad agosto e trascorrere un sereno Natale. Ed infatti l'art. 16, tra i principi e criteri direttivi prevede la sospensione, ferma restando la salvaguardia dei termini decadenziali, nei mesi di agosto e dicembre di ciascun anno, dell'invio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle comunicazioni, degli inviti e delle richieste di atti, documenti, registri, dati e notizie.

Un fisco umano, fatto di persone: che vuole andare in vacanza ad agosto. Lo stesso art. 16 disciplina, infatti, con sufficiente grado di dettaglio la sospensione per l'Agenzia delle entrate, nel mese di agosto, dei termini per la risposta alle istanze di interpello.

Un nuovo scenario che sembra volto a inserire la contribuzione alle pubbliche spese di cui all'art. 53 Cost. in una prospettiva di *ordinarietà*, che consenta di abbassare i toni della conflittualità e della contrapposizione degli interessi tra individuo e Stato, evidenze dell'approccio liberista volto ad opporsi a un tributo di rapina (secondo il noto ritornello per cui “non bisogna mettere le mani nelle tasche degli italiani”) e che cerca di resistere all'invasività dell'adempimento di obblighi contabili e dichiarativi anche per la sopportazione di costi (anche di tempo e di energie) aggiuntivi.

Appare dunque che l'idea di base che muove il progetto di riforma tributaria sia quella di un'urgenza di cambiamento nell'impostazione del rapporto tra fisco e contribuente per cui la semplificazione e la certezza in un sistema di fiscalità di massa non costituiscono aspetti attinenti alla mera forma, ma ridondano nella stessa sostanza del tributo. In questa prospettiva, salvo che il legislatore fissi specifiche finalità cosiddette extrafiscali, il pagamento dei tributi deve intendersi destinato a cogliere appunto l'ordinarietà dell'agire umano e non condizionarne le scelte, né a causa dell'esosità dell'ammontare del tributo, né della complessità degli adempimenti tributari. La legge delega vuole dunque superare tutti quegli aspetti che distintamente e nell'insieme concorrono a disincentivare gli investimenti e incrementare costi di gestione: non solo, dunque, l'ipertrofia di una legislazione in continuo mutamento, ma anche la reticenza di un'amministrazione finanziaria guardinga e diffidente nei confronti dei contribuenti e l'aleatorietà di un contenzioso ancora da riformare. Il risultato che si auspica è, dunque, che con l'attuazione della delega si addivenga all'abbattimento di

35. Così G. Meloni il 1° ottobre 2022 all'assemblea Coldiretti, prima uscita pubblica dopo le elezioni alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

costi economici e organizzativi di un fisco oggi troppo complicato, di recente rappresentato in modo davvero efficace con una lunga linea di 128 metri³⁶ di fogli di carta formata con le pagine della guida e dei modelli ministeriali alla compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche 2022 allineati su un terreno.

Di fronte a tale evidenza ideologica non si può tuttavia tacere che se migliorare il rapporto tra fisco e contribuente e attenuare la pressione fiscale siano obiettivi condivisibili all'interno di una Comunità organizzata e civile, tuttavia non sono obiettivi perseguibili in modo neutrale se il loro raggiungimento implica, come in questo caso, delle scelte valoriali che possono comportare un'alterazione del criterio di riparto, nella misura in cui detta *ordinarietà* dell'imposizione diventa, invece, *standardizzazione* degli imponibili e il nuovo rapporto fisco contribuente punti sul *nudge*³⁷ trasformando, di fatto, il contribuente in uno spontaneo "portatore" di dati su cui consolidare il prelievo prima ancora della verifica del presupposto d'imposta. Dunque non si tratta di un sistema strutturato in funzione di recupero dell'evasione, quanto piuttosto di una compartecipazione al gettito in misura tendenzialmente standardizzata.

Autorevole dottrina³⁸ molto schiettamente ha del resto affermato che «[q]uesta delega legge la realtà e la realtà è che siamo passati dal mondo dominato dalla grande impresa a un sistema fondato su una rete di medie e piccole imprese e partite iva diffuse: la delega si allinea a queste realtà». Laddove prendere atto della realtà sembrerebbe appunto prendere atto, ancora una volta nella storia del diritto tributario, della necessità di fissare nuove regole per la determinazione degli imponibili³⁹ e, invece che limitarsi denunciare l'evasione, trovare nuove modalità per attuare la contribuzione. Proprio in questa prospettiva dovrebbe allora assumere un ruolo determinante il rapporto del contribuente col fisco e coerentemente con tali premesse, sembrerebbe necessario l'intervento di un fisco capace di esercitare la funzione amministrativa dei tributi ovvero di valutare con discrezionalità tecnica la singola fattispecie concreta.

Ma la legge delega sembra restituirci una prospettiva differente, con una fase dell'attuazione del tributo essenzialmente dominata da una *standardizzazione* del prelievo, peraltro senza che dai principi e criteri direttivi, sia possibile comprendere le relative modalità di attuazione anche quanto al grado di trasparenza e ripercorribilità dei processi informatizzati di determinazione della pretesa.

Appare inoltre evidente come "la coperta sia corta" non solo nelle risorse

36. M. Gabanelli, "Dichiarazione dei redditi: 128 metri di guida e modelli. Una follia italiana", in *Dataroom-Corriere.it*, 26 aprile 2023.

37. R. H. Thaler, C. R. Sustain, *Nudge. La spinta gentile. La nuova strategia per migliorare le nostre decisioni su denaro, salute, felicità*, Milano, 2014.

38. G. Tremonti, "La riforma coglie lo spirito dei tempi", in *Il Sole 24Ore*, 24 maggio 2023.

39. R. Lupi, *La funzione amministrativa dei tributi*, LGS editore, 2022, 63.

economiche (posto che la riforma fiscale dovrebbe avvenire *a costo zero*), ma anche negli uomini e che, dunque, entrato a regime il nuovo *marchingegno* impositivo (su cui *infra* al paragrafo seguente), la legge delega consideri, ad esempio, defatigante e di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria (anche in termini deflattivi sia dell'accertamento che del contenzioso) continuare ad investire sull'istituto dell'interpello di cui si prevede, infatti, una progressiva razionalizzazione (*recte* soppressione⁴⁰) o, ancora, in prospettiva, a regime, implichi una tendenziale scomparsa delle attività di controllo e di accertamento.

5. Una veloce lettura d'insieme del nuovo *marchingegno*. Il valore strategico dei dati veritieri: da giudizio del fatto concreto ad astrazione ad elemento standardizzato - La legge delega sembra, dunque, riprendere il sentiero tracciato già agli inizi degli anni duemila dalla legge delega n. 80, ma sembrerebbe al contempo voler potenziare l'importante "cambio di verso"⁴¹ nel rapporto fisco contribuente solo inaugurato, nonostante gli auspici di taluni da tempo⁴², con la legge delega del 2014, con l'introduzione della *cooperative compliance* e sgelato con la legge di stabilità 2015 con la riforma del ravvedimento operoso.

Tuttavia, visto nell'insieme degli artt. 4, 16 e 17 della legge delega, il risultato cui si perviene appare ancora più dirompente.

La stessa Banca d'Italia nell'Audizione alla Camera⁴³ ha osservato che il vero punto di forza del disegno di legge delega in questo sistema ormai strutturato come fiscalità di massa sembra essere proprio quello dell'ampliamento della *cooperative compliance* e dell'applicazione estesa del concordato preventivo biennale.

Da qui, come profeticamente osservato da acuta dottrina, «l'aspirazione all'incremento della determinazione concordata [...] comporterà recuperare un [suo] valore fisiologico: il rischio [...] è che, come accadeva nel sistema anteriforma, il concordato sostituisca i controlli»⁴⁴ e, a nostro avviso, che il "rapporto tributario" si esaurisca fisiologicamente in un tempo addirittura antecedente al verificarsi del presupposto d'imposta (mettendo peraltro definitivamente in crisi sia la teoria dichiarativa che costitutiva dell'obbligazione tributaria).

Sia l'adempimento collaborativo, che il concordato trovano la loro disciplina nell'art. 17 della legge delega rubricato «Procedimenti accertativi» ancorché, come già detto, l'operatività di entrambi gli istituti addirittura prece-

40. Art. 4 della legge delega.

41. D. Conte, *ult. op. cit.*, 37.

42. R. Lupi, "Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali", cit., 153, il quale denunciava come «altrove la tradizionale verifica è stata sostituita dal monitoraggio permanente delle grandi aziende, sul modello dell'*internal auditing*. [...] Solitamente ciò avviene senza accertare imposte, ma facendo sentire la presenza dell'amministrazione al contribuente, e andando a cercare le frodi nelle direzioni giuste. Probabilmente non si scoprirà nulla, ma non si tratta di verifiche finalizzate a reperire gettito, quanto piuttosto ad indurre il contribuente ad una autotassazione il più possibile credibile».

43. G. Ricotti ascoltato il 18 maggio 2023.

44. Così M. Basilavecchia, "La determinazione concordata della ricchezza", cit., 583, che in effetti reputava tale rischio "oggettivamente remoto".

da la verifica in concreto del presupposto d'imposta. Ciò conferma che tali procedimenti non hanno nulla a che vedere con la funzione di accertamento di un comportamento in concreto compiuto dal contribuente, ma costituiscono una valutazione in astratto della situazione "concreta" prefigurata dal contribuente sulla base di dati, i quali costituiscono appunto il fondamento della funzione accertativa che, una volta esercitata, assume efficacia vincolante anche per l'amministrazione finanziaria.

Ciò che scaturisce pare essere allora una sorta di atto di indirizzo, su un caso specifico, ma reso in astratto, con caratteristiche assimilabili a quelle della risposta a interpello, definito da una parte della dottrina⁴⁵ come consumazione anticipata di una porzione di accertamento. In tale contesto anche solo ipotizzare che pure questa "anticipazione" dello stesso presupposto possa essere esito di una dilatata area di dialogo tra amministrazione e contribuente *equivalente*⁴⁶ (e per ciò sostitutiva) a una giustizia processuale non appare, a ben vedere, rassicurante, soprattutto per la strutturale difficoltà di verificarne i presupposti assiologici⁴⁷.

Ed infatti, dall'interpretazione dei cennati principi di delega sull'attuazione dei tributi, tra dichiarazioni precompilate, *cooperative compliance* e concordato, l'obbligazione tributaria sembra consolidarsi non proprio all'esito di un attento esercizio della funzione amministrativa dei tributi atta a valutare con discrezionalità tecnica la fattispecie concreta (evenienza che richiederebbe un esercito di funzionari all'uopo formati), quanto piuttosto, in modo pressoché standardizzato, in conseguenza di una tendenziale "cessione di dati veritieri" da parte del singolo contribuente in sede di contraddittorio con modalità semplificate.

45. Miccinesi, "L'interpello nello Statuto dei diritti del contribuente", in G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 2.

46. Il riferimento è all'articolata ricostruzione teorica di M. Versiglioni, "Diritto tributario ed 'equivalent dispute resolution'", in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 223; Id., "Cooperative compliance, Equivalent Dispute Resolution (EDR) and Administrative Tax Agreements (A.T.A.) - Contributo allo studio delle disposizioni giuridiche 'a funzionalità dipendente'", in *Innovazione e dir.*, 2017, 100; ma già Id., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001. È il caso di precisare che l'Autore muove le sue considerazioni dalla premessa logica che «l'evoluzione normativa successiva alla L. 241/90 dimostri l'esistenza sia di aree comuni a diversi settori del diritto (amministrativo, civile e tributario) nelle quali convivono i principi tipici della negozialità («*pacta sunt servanda*» e «*rebus sic stantibus*»); sia di concetti diversi e peculiari, destinati ad operare nel solo settore di riferimento (così, ad es., in ambito amministrativo, la «discrezionalità amministrativa»; e in ambito tributario, la «discrezionalità tributaria», cioè la «indisponibilità tributaria intervallare»)» e quindi rifiutando la diversa impostazione di chi aveva visto nello sviluppo del consenso la naturale prosecuzione di un fenomeno continuo risalente al «concordato tributario» del 1877; che gli odierni istituti - senza alcuna crasi - copierebbero la figura concettuale degli anni '50 basata sull'unilateralità della funzione - al cui provvedimento il contribuente aggiungerebbe la propria adesione - che gli istituti consensuali apparirebbero al quadro dogmatico e normativo dell'autotutela negativa (ossia favorevole al contribuente) in quanto non negoziali (E. Marelli, *Accertamento con adesione*, Torino, 2000).

47. Sulla base di precise premesse assiologiche, M. Versiglioni, *ult. op. cit.*, 113, conclude che «osservando gli articoli 23, 24, 97 e 111 della Costituzione con l'approccio logico ad essi pertinente (ossia l'approccio funzionalmente tipico dei "diritti con verità"), diviene possibile identificare le "ragioni" e i "tipi" della "indisponibilità tributaria", nonché le "norme d'uso di sé stesse" delle "leggi tributarie". E sarebbe proprio il "dovere" di usare tali "norme d'uso" a rendere logicamente possibile che quella consensuale sia una "attuazione equivalente", vale a dire proporzionalmente uguale a quella unilaterale dell'Autorità (che agisce con imparzialità o con terzietà)».

Il contribuente diviene il “portatore” spontaneo di dati che alimentano il motore/ algoritmo (a sua volta già alimentato dalle risultanze di anagrafe tributaria e dagli altri flussi informativi provenienti da rapporti con altri soggetti intermediari quali banche, fornitori, ecc.) che muove l’amministrazione finanziaria nelle sue determinazioni. L’efficienza della macchina è data, come sempre, dalla purezza del dato.

A tal fine, nell’ambito dell’adempimento collaborativo sono previste «aposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti» e nella disciplina del concordato preventivo biennale è prevista l’irrilevanza di maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato «fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi», la cui violazione comporta la decadenza dal regime⁴⁸. Si tratta infatti di dati che dovrebbero essere posti alla base del probabilismo empirico che fonda il giudizio del fatto in cui «la certezza è solo l’elevata probabilità, in cui ci sentiamo al riparo da “ogni ragionevole dubbio” [...] una probabilità soggettiva, non esprimibile numericamente secondo criteri matematico-statistici; tale probabilità può quindi essere confrontata, e controllata socialmente, solo secondo l’esperienza/percezione comune delle vicende umane e naturali»⁴⁹.

Dati che, però, acquisiscono una valenza ulteriore rispetto alla specifica posizione del singolo poiché costituiranno la base stessa dei dati di riferimento della varietà dei moduli consensuali nel loro complesso. Elementi utili a ricostruire e verificare costantemente una verosimiglianza delle informazioni convergenti nel sistema di anagrafe tributaria e delle banche dati potenziate dalle nuove tecnologie a disposizione dell’Agenzia delle entrate proprio anche attraverso l’utilizzo di intelligenza artificiale⁵⁰ (pur nel dove-

48. Per quanto il paragone possa apparire decontestualizzato, tale disciplina richiama in qualche modo la logica sottostante al cosiddetto regime del prezzo valore di cui all’art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 che subordina la tassazione degli immobili a titolo oneroso su una base imponibile parametrata al valore catastale, senza possibilità di accertamento di maggior valore, all’indicazione in atto del prezzo effettivamente pattuito e scambiato tra le parti della compravendita. La stessa disciplina prevede che «se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull’intero importo di quest’ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l’imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l’importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell’articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986». In altri termini, con il regime del prezzo valore il legislatore rinuncia definitivamente ad un’imposizione effettiva sul corrispettivo per poter acquisire il dato stesso che sarà utile ai fini della corretta e adeguata percezione dell’andamento del mercato immobiliare, sia ai fini della valutazione venale in comune commercio sia delle conseguenti ricadute agli effetti di altri tributi e in particolare l’imposizione sul reddito.

49. R. Lupi, *Studi sociali e diritto*, Roma, 2022, 65. Probabilismo empirico che, dalle notizie che emergono dalla stampa specializzata, sembrerebbe, nella specie, fondato in particolare su due miliardi di fatture elettroniche (già disponibili presso l’Agenzia delle entrate) che costituiranno la principale base di riferimento per la formulazione della proposta di accordo valevole ai fini dell’imposta sul reddito.

50. Il tema della gestione e del potenziamento del sistema delle banche dati anche attraverso il ricorso a nuove tecnologie che operano mediante forme di intelligenza artificiale è piuttosto complesso ed articolato; per un esame accurato dei molteplici aspetti si rinvia a C. Francioso, “Intelligenza artificiale nell’istruttoria tributaria e nuove esigenze di tutela”, in *Rass. Trib.*, 2023, 46. La legge delega specificamente prevede l’implementazione dell’utilizzo, a fini fiscali, delle tecnologie digitali, compresi gli

roso rispetto delle garanzie prescritte a livello eurounionale⁵¹).

In altri termini, visto nel complesso, il nuovo rapporto fisco-contribuente delineato dalla legge delega sembra in effetti strutturato in modo tale da inescare un nuovo *marchingegno* virtuoso per l'acquisizione di dati in vario modo attestati: nella dichiarazione precompilata⁵² da intermediari degli acquisti – come ad esempio le farmacie – o da sostituti d'imposta; nella *cooperative compliance* da apposite certificazioni; nel concordato preventivo dalla contabilità e dalla dichiarazione nel timore della decadenza dal regime. L'erario sollecita l'acquisizione di flussi di informazioni effettive (*recte* probabilmente vere) acconsentendo di rischiare di rinunciare a una parte del gettito in relazione alla posizione del singolo contribuente. Ciò nel presupposto che più è elevata la verosimiglianza del dato acquisito e maggiore sarà l'effettività delle standardizzazioni operate per l'attuazione del criterio di riparto. In tale dinamica, ben presto dominata da meccanismi algoritmici di difficile accesso e comprensione, il contraddittorio pre-procedimentale (antecedente alla configurazione stessa del presupposto), ancorché garantito a pena di nullità, diviene solo un'occasione in cui il contribuente è chiamato a operare mere valutazioni di convenienza⁵³.

Tutto ciò sembra subordinare gli effetti dell'adempimento dell'obbligazione tributaria all'acquiescenza, in vario modo, del contribuente a standardizzazioni proposte dall'Amministrazione finanziaria (compresa la stessa dichiarazione precompilata che risulta comunque una proposta proveniente

strumenti di intelligenza artificiale, al fine di ottenere, anche attraverso la piena interoperabilità tra le banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo per realizzare interventi volti alla prevenzione degli errori dei contribuenti; operare azioni mirate, idonee a circoscrivere l'attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale, con minore impatto su cittadini e imprese, anche in termini di oneri amministrativi e con salvaguardia del principio di capacità contributiva, dell'equità sociale e dell'equilibrio delle finanze pubbliche; ridurre i fenomeni di evasione e di elusione fiscale.

51. Si ricorda che il 14 giugno 2023 il Parlamento europeo ha approvato la sua posizione negoziale sull'*Artificial Intelligence Act*, il progetto di normativa sull'intelligenza artificiale proposto dalla Commissione europea nell'aprile del 2021; in particolare, si tratterà poi di conciliare la tutela della trasparenza del processo decisionale e del principio di umanità (*recte* della necessaria componente umana) alla base dell'adozione di un provvedimento e il 38° *Considerando* per cui «[i] sistemi di IA specificamente destinati a essere utilizzati per procedimenti amministrativi dalle autorità fiscali e doganali non dovrebbero essere classificati come sistemi di IA ad alto rischio utilizzati dalle autorità di contrasto a fini di prevenzione, accertamento, indagine e perseguimento di reati».
52. Con il decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. decreto Semplificazioni) è stata introdotta, per la prima volta, la dichiarazione dei redditi precompilata. La relazione illustrativa precisa che «[l]'esperienza, estesa nel 2023 anche alle partite Iva, ha rappresentato, in questi anni, un'importante opportunità di semplificazione degli adempimenti degli obblighi fiscali. In tale ottica, con la lettera e) del comma 1 il legislatore delega il Governo a estendere l'utilizzo della precompilata attraverso l'attuazione di premi e incentivi che motivino i contribuenti all'utilizzo di tale fondamentale strumento di *compliance*. Tale opportunità dovrà essere perseguita soprattutto nei confronti di soggetti con minore attitudine all'utilizzo degli strumenti informatici, migliorando l'accesso ai servizi telematici».
53. In particolare relativamente al concordato preventivo biennale, il punto 2.1. prevede testualmente un contraddittorio previo con modalità semplificate, il che rende tale contraddittorio ben poco dialogante: trattandosi sostanzialmente di una sorta di "consenso informato" alle conseguenze dell'impegno che il contribuente assume con l'accettazione di quella che viene definita una "proposta" formulata dall'Agenzia delle entrate (anche utilizzando le banche dati e le nuove tecnologie a sua disposizione».

dall'amministrazione finanziaria idonea, se accettata, a disattivare il potere di controllo), con una valenza di cui, tuttavia, resta ancora necessario verificare la continenza nel perimetro tracciato dai principi costituzionali che regolamentano la materia tributaria. Ciò tenuto conto che, in ragione della formulazione definitivamente approvata, l'applicazione di tali regimi (*rectius* all'acquiescenza a dette proposte) potrà comportare effetti premiali anche ai fini sanzionatori amministrativi e penali.

La rivoluzione digitale in ambito tributario, certo non arginabile, diviene dunque funzionale alla creazione, alimentazione e utilizzazione di un ecosistema complesso di dati che costituisce la base di procedimenti accertativi che precedono in via generale e astratta la verifica del presupposto d'imposta e consolidano la pretesa sulla base di moduli procedurali caratterizzati da una sorta di comportamento acquiescente del contribuente a un imponibile prefigurato a condizione della veridicità dei dati "portati" (i.e. tutoraggio costante e anche certificato da professionisti qualificati nell'adempimento collaborativo, accettazione nel concordato biennale, adeguamento nella dichiarazione precompilata). Da qui, sia a voler aderire ad una natura autoritativa, che consensuale, che equivalente di tali schemi ricostruttivi, ciò comporterà, tra l'altro, una *conseguenziale* e sistematica limitazione di accesso alla funzione giurisdizionale, analogamente a quanto già oggi disciplinato per l'accertamento con adesione e per le altre fattispecie che ne richiamano gli effetti.

Al pari di precedenti sperimentazioni, il punto di forza sarà dato dalla convenienza del regime valutata in concreto dai contribuenti, il punto di debolezza dal limitato interesse di tutti i soggetti a diverso titolo coinvolti nell'attuazione del tributo (contribuenti, sostituti, intermediari, terzi, ecc.) a divenire "portatori" di dati veritieri, interconnettibili e dialoganti.

6. Le parole chiave della legge delega e il loro peso nel contesto - Veniamo allora al punto critico che si vuole porre in evidenza con queste considerazioni. A ben vedere vi sono delle *parole chiave* di questa legge delega relativamente alle quali, in questo tempo di discussione, si è alzata la soglia di attenzione creando alte aspettative di una svolta positiva nel sistema tributario proprio in ragione di un nuovo e più equilibrato rapporto fisco contribuente.

Si parla di razionalizzare gli obblighi dichiarativi, armonizzare i termini di adempimento, semplificare la modulistica, incentivare le dichiarazioni precompilate, implementare le tecnologie digitali compresi gli strumenti di intelligenza artificiale, adeguare il diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli *standard* di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, introdurre l'obbligo di motivazione degli atti impositivi anche con indicazione delle prove, rafforzare la tutela del legittimo affidamento, attuare la certezza del diritto, declinata con riferimento ad alcuni indirizzi interpretativi giurisprudenziali della Corte di cassazione, anche attraverso una disciplina del contraddittorio obbligatorio e generalizzato, dell'accesso agli atti, dell'invalidità degli atti impositivi, dell'autotutela

degli atti palesemente illegittimi e infondati.

Tuttavia se proviamo a inserire queste *parole chiave* nel contesto più strutturale della riforma, nei termini illustrati al paragrafo precedente (ovverosia la messa a regime della dichiarazione precompilata, della *cooperative compliance* ampliata ai soggetti di medie dimensioni e il concordato preventivo biennale), il loro peso sembra diminuire e le proporzioni tra le parti della delega sembrano mutare.

All'esito dell'attuazione delle misure incentivanti promosse dalla legge delega, la grande e media impresa aderirà al modello di tutoraggio fiscale dell'adempimento collaborativo e la piccola impresa e i professionisti aderiranno a una proposta di imponibile standardizzata secondo le proprie caratteristiche (o molto probabilmente secondo le relative caratteristiche di settore di appartenenza). Questi due strumenti che, se effettivamente potenziati nei termini ipotizzati, sposteranno l'accento su un momento antecedente a quello della dichiarazione dei redditi e della conseguente liquidazione dell'imposta, cambieranno profondamente il rapporto fisco-contribuente⁵⁴.

Se, infatti, è vero che la preventiva definizione della base imponibile concordata non potrà far venire meno del tutto i controlli sui contribuenti che aderiscono alla proposta è anche certo che tale disciplina potrà dirsi vincente nella misura in cui effettivamente sarà idonea (costi/benefici) a sollecitare l'adempimento spontaneo per una significativa numerosità di contribuenti. Quando si saranno affinate le risultanze delle banche dati anche grazie all'uso di sofisticati algoritmi, saremo in effetti di fronte a una sorte di quadratura del cerchio: la verosimiglianza del dato tenderà all'effettività della tassazione della ricchezza così da diminuire – seppure in termini rigorosamente astratti e probabilistici – la distanza tra la tassazione mediante ritenuta alla fonte e quella refigurata mediante procedimenti accertativi.

In questo scenario tenderanno a scomparire i controlli di dichiarazione: pur rimanendo evidentemente l'umana possibilità di sbagliare, la dichiarazione sarà o precompilata e dunque offerta dall'amministrazione finanziaria, o costruita *pedetemptim* con il tutoraggio dell'amministrazione stessa, forte delle certificazioni degli esperti e astretta, al pari del contribuente, alle statuizioni del codice etico, o sarà necessariamente "corretta" nelle narrazioni del caso concreto, pena la decadenza dal regime del concordato. Altrettanto rari dovrebbero diventare gli accertamenti *ex post*.

C'è da chiedersi allora se andranno sostanzialmente in soffitta i temi classici dell'effettività della capacità contributiva, della natura della dichiarazione tributaria e dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria o se proprio questa nuova prospettiva sarà di sollecitazione per rinnovati studi, nel

54. È evidente allora che il buon esito del cuore della riforma determinerà un cambiamento significativo, rispetto al rapporto fisco-contribuente quale portato dalla dichiarazione tributaria e della riforma degli anni Settanta, ma sarebbe semplicistico affermare che si tratti di un epocale ritorno al passato e più specificamente al concordato degli anni Trenta in cui la ricchezza era quantificata dall'amministrazione finanziaria essenzialmente attraverso delle stime.

presupposto di un'ormai imprescindibile innovazione tecnologica funzionale alla corretta attuazione dei tributi.

In sintesi, sulla base della legge delega, una volta a regime, i cosiddetti procedimenti accertativi si collocheranno in un tempo antecedente la dichiarazione tributaria e anche antecedente lo stesso presupposto di imposta che avrà valenza prospettica rispetto agli impegni vincolanti che si andranno ad assumere con l'amministrazione finanziaria: si tratta di un contesto in cui opera un elevato livello di standardizzazione per categorie omogenee di contribuenti. A ben vedere non sembra dunque di essere a cospetto di un esercizio di discrezionalità amministrativa (senza addentrarci sulla natura vincolata del potere), appunto perché si tratta di predeterminazioni e standardizzazioni finalizzate ad anticipare le vicende dell'attuazione del tributo con funzione deflattiva di qualsiasi vicenda contestativa sia in sede amministrativa che contenziosa, la quale consenta all'amministrazione di giustificare innanzitutto a sé stessa l'inibizione dal potere di controllo e accertamento laddove i margini dell'accordo risultino rispettati.

In questo scenario di standardizzazione degli imponibili si aggiunge l'ulteriore tassello della dichiarazione precompilata (in particolare per i lavoratori dipendenti) che è certamente un importante traguardo in termini di semplificazione, ma che costituisce, in effetti, un'ulteriore occasione per il contribuente di compiere una valutazione costi/benefici per valutare se e in che termini aderire a questa che si presenta come una sorta di proposta proveniente dall'amministrazione finanziaria.

Si tratta dunque di sistemi di definizione dell'obbligazione tributaria (avremmo detto un tempo, ma che oggi appaiono piuttosto *marchingegni* di verosimile individuazione della quota di compartecipazione al gettito concordata), che dovrebbero spostare in questa fase preventiva, ma definitiva, i costi rilevanti dell'esercizio dell'azione amministrativa per l'attuazione del tributo rispetto a quella successiva – che diverrebbe solo eventuale e numericamente meno rilevante – del controllo di dichiarazione e, ancor più, di accertamento.

7. La conseguente soppressione del diritto d'interpello - E proprio la prospettiva dell'anticipazione rispetto alla dichiarazione di un effetto però definitivo spiega, allora, forse il senso dello sfavore che il disegno di legge delega non solo non cela, ma, in effetti, manifesta, nei confronti del *diritto d'interpello*.

Come è noto si tratta di un istituto nato in Italia sostanzialmente nel 2000 con lo Statuto dei diritti del contribuente (se si eccettua il parere antieclusivo ma con procedure e effetti diversi), assunto a vero e proprio "diritto" con il decreto delegato attuativo della legge delega del 2014. Si è trattato di una novità significativa nella prospettiva della costruzione del rapporto fisco-contribuente che ha costituito un importante banco di prova per l'amministrazione finanziaria chiamata a pronunciarsi sì su questioni concrete e personali, relativamente alle quali era dimostrata un'obiettiva incertezza, ma in via generale e astratta, in modo per sé vincolante e con l'elevato rischio di

aver reso un ottimo servizio a costo zero per un contribuente che, all'esito del parere reso si sarebbe ritirato, in buon ordine, per una via diversa: tutta da scoprire e verificare daccapo.

Nell'ambito della delega, dunque, la razionalizzazione dell'interpello prevista dall'art. 4 è un eufemismo per attenuarne il *requiem*⁵⁵: appare del tutto evidente, alla luce del quadro prospettico sopra rappresentato, che ben più proficuo sarà investire le risorse umane ed economiche dell'Agenzia delle entrate per gestire – con effetti vincolanti – i sopra illustrati procedimenti accertativi.

In tale quadro, fanno tuttavia eccezione i principi e i criteri direttivi destinati alla riformulazione dell'interpello antielusivo, la cui “razionalizzazione”, prevista dal medesimo articolo, assume una valenza inquietante in possibile contrasto con il principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. Più precisamente, in tema di abuso del diritto ed elusione d'imposta, a fronte di una scelta legislativa compiuta nel 2015 di abbandonare una normazione casistica a fattispecie cosiddetta esclusiva a favore di una clausola generale definitoria, da affidare al giudice per la concreta applicazione nella singola fattispecie, nel presupposto di una generale tutela del legittimo risparmio d'imposta, nella legge delega emerge, sostanzialmente, un affidamento della “definizione della fattispecie” a tavoli di lavoro tra Agenzia delle entrate e associazioni di categoria e altri enti esponenziali di interessi collettivi, anche tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni. La dinamica appare sempre la stessa, finalizzata all'incameramento di dati quanto più verosimili per rendere “certe” le standardizzazioni delle fattispecie e della loro rilevanza agli effetti del presupposto d'imposta e nutrire le banche dati con effetti amplificati dalle nuove tecnologie.

In questa prospettiva disincantata la legge delega ci rappresenta un progetto efficiente di un'amministrazione finanziaria che redistribuisce le sue forze (in termini di risorse umane ed economiche) laddove effettivamente possono portare un risultato utile nella prospettiva dell'anticipazione della determinazione degli imponibili a prima della stessa dichiarazione, riducendo l'impegno, davvero gravoso, costituito dalle risposte all'interpello ordinario⁵⁶.

55. Ed infatti la razionalizzazione è prevista al fine di: 1. ridurre il ricorso all'istituto, implementando provvedimenti interpretativi di carattere generale (i.e. circolari); 2. Rafforzare il divieto di presentazione di interpellì (con ammissibilità alle sole questioni che non trovino soluzione in documenti interpretativi già divulgati): è l'effetto scacchiera e il tema è quello dell'individuazione del caso identico, del caso simile ... appare peraltro significativo da un certo punto di vista che l'Agenzia delle entrate che da sempre ha negato la possibilità di accedere all'analogia in diritto tributario ora limiti l'accesso all'interpello (recte al diritto di interpello) trincerandosi dietro alla sussistenza di un caso simile rispetto al quale è già stata fornita in via generale e astratta una interpretazione; 3. Subordinare l'accesso all'istituto, per i soggetti privati, alla dimostrazione addirittura di aver prima risolto infruttuosamente i loro quesiti ad un *chatbox*; 4. Subordinare l'ammissibilità al versamento di un contributo graduato (tipologia di contribuente, valore della questione ... per finanziare la formazione dell'Agenzia delle entrate).

56. Nell'Audizione del 17 maggio 2023 del Direttore dell'Agenzia delle entrate e riscossione E.M. Ruffini, posto che in questi anni si è assistito ad un aumento considerevole del numero delle istanze presentate, ha rappresentato che solo nell'anno 2022 l'Agenzia ha fornito complessivamente 17.731 risposte ad altrettante istanze di interpello. Appare del resto del tutto coerente con tale prospettiva la previsione della legge delega di prevedere un contributo (eventualmente proporzionale) sì da rendere oneroso

8. Il principio generalizzato del contraddittorio e il rafforzamento delle garanzie dello Statuto: una vittoria di Pirro? - Se la nostra analisi è corretta e se davvero quello sopra individuato costituisce il cuore della riforma del rapporto fisco-contribuente, nel nuovo scenario di medio periodo sembrano perdere in effetti di peso molte di quelle *parole chiave* sopra elencate come immediata vetrina della legge delega.

Certo sarà importante una razionalizzazione degli obblighi dichiarativi, l'armonizzazione dei termini di adempimento, la semplificazione della modulistica, ma fondamentalmente la semplificazione degli adempimenti sarà verosimilmente anche essa un portato dei procedimenti accertativi e dunque della standardizzazione della determinazione degli imponibili concordata con l'Ufficio.

Parimenti importante, come avanzamento nella civiltà giuridica, la riforma dei principi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente le cui disposizioni – come risulta nel testo riformato dalla Camera – «costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria», ma potrebbe trattarsi di una vittoria di Pirro. Sono infatti tendenzialmente principi che presiedevano il rapporto fisco-contribuente nella diversa prospettiva dettata dalla riforma degli anni Settanta della necessità di una verifica *ex post* da parte dell'amministrazione finanziaria mediante un'azione di accertamento procedimentalizzata eventualmente conclusa da un atto impugnabile in sede giurisdizionale, ma che nella nuova prospettiva di un rapporto fisco-contribuente incentrato in una fase antecedente al presupposto, mostrano una valenza decisamente ridotta.

Ben venga dunque il principio di delega per rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa⁵⁷ e la valorizzazione del principio del legittimo affidamento⁵⁸ del contribuente e della certezza del diritto anche declinata

l'accesso all'interpello. Più difficile comprendere a pieno il procedimento, già ricordato alla nota precedente, in forza del quale il privato per accedere all'interpello deve prima dimostrare di aver inutilmente compulsato un *chatbox* enza esito positivo. Può essere a tal fine utile un dato di comparazione con il sistema fiscale spagnolo che già prevede una banca dati molto articolata dell'amministrazione finanziaria (*Herramientas de asistencia virtual*) che può essere oggetto di interrogazione *on line*, in linguaggio naturale, da parte del privato-contribuente. La risposta di esito positivo, ritenuta soddisfacente, può essere "approvata" dal contribuente, con l'effetto di ottenerne l'immediato invio dalla mail dell'amministrazione finanziaria, la quale, laddove successivamente operasse un ripensamento in sede di eventuale accertamento non potrà in ogni caso applicare le sanzioni amministrative.

57. Che andrebbe però anche coordinato con il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai sensi del quale «[l']amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati».

58. Secondo le direttive elaborate, non senza ripensamenti, dal diritto vivente che ha individuato tre elementi affinché si abbia una situazione di affidamento tutelabile: a) un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) buona fede del

come disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario⁵⁹ e, soprattutto, come applicazione generalizzata del principio del contraddittorio⁶⁰, a pena di nullità.

Da salutare con estremo favore anche una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e della riscossione, ad oggi oggetto di discipline normative frastagliate e di contrasti giurisprudenziali⁶¹ e dell'autotutela ampliando finalmente le ipotesi di impugnabilità del diniego espresso e del silenzio rifiuto nell'ipotesi di atti divenuti definitivi, affetti da evidenti illegittimità, che potranno pertanto essere censurate nel merito in sede giurisdizionale, e ciò anche al fine di evitare che il contribuente sia costretto a ricorrere onde evitare proprio la definitività dell'atto, nonché limitando la responsabilità erariale alla sola condotta dolosa.

Tuttavia, se la legge delega troverà effettivo compimento, in uno scenario di medio periodo avremo quasi radicalmente superato le problematiche relative alla motivazione dell'atto di accertamento e al suo eventuale riesame, il contraddittorio non sarà più prodromico all'atto di accertamento, ma sarà prodromico al presupposto d'imposta e semplificato e necessario perché sarà l'amministrazione finanziaria a convocarci virtualmente con una dichiarazione precompilata o fisicamente per l'accettazione «dell'impegno» propo-

contribuente, ricavabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono.

59. «[P]oiché funzionale al corretto dispiegarsi del diritto al contraddittorio come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (9 novembre 2017, C-198/16, Ispas; 16 ottobre 2019, C-189/18, Glencore)» come ricordato nella relazione illustrativa al disegno di legge delega.
60. La lettera b) del comma 1, precisa la relazione illustrativa, «prevede l'introduzione di una disposizione generale che attribuisca al contribuente il diritto a partecipare al procedimento tributario, in ossequio al principio del contraddittorio, seppur con alcune eccezioni (controlli automatizzati e ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato). A tal fine, la disposizione attribuisce al legislatore delegato il compito di disciplinare il diritto al contraddittorio in modo omogeneo, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo (mediante accesso o "a tavolino"), superando così il "doppio binario" attualmente previsto per i casi diversi da quelli disciplinati dall'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 e concedendo al contribuente un termine congruo per le eventuali osservazioni. Al legislatore delegato è, altresì, demandato il compito di obbligare l'ente impositore a motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente, così generalizzando la c.d. "motivazione rafforzata" attualmente prevista solo per talune limitate fattispecie, infine, prevedendo in via generalizzata il livello di maggior tutela già adesso previsto dall'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 e avallato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 701/2019). Naturalmente, trattandosi di disposizioni a presidio di un valore fondamentale del diritto tributario, la relativa violazione dovrà essere assistita dalla sanzione di nullità (Cass., SS.UU. n. 18184 del 2013)». Va peraltro segnalato che coevo a questo principio di delega del disegno di legge è giunto il monito della Corte costituzionale con la sentenza n. 47 del 2023 pronunciata proprio in riferimento al citato comma 7, che conclude per l'inammissibilità della questione formulata in relazione all'art. 3 Cost. poiché «tenuto conto della pluralità di soluzioni possibili in ordine all'individuazione dei meccanismi con cui assicurare la formazione partecipata dell'atto impositivo, che ne modulino ampiezza, tempi e forme in relazione alle specifiche peculiarità dei vari procedimenti impositivi, questa Corte ritiene necessario un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata. Un intervento, peraltro, che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente», su cui A. Colli Vignarelli, "Anche la Corte Costituzionale si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)", in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 aprile 2023.
61. F. Pepe, "Delega fiscale: prospettive di riforma delle invalidità degli atti impositivi", in *il Fisco*, n. 21/2023.

sto in sede di concordato e il rapporto tributario nascente dall'adempimento collaborativo si baserà su esiti vincolanti sulla base di un codice di condotta.

In altri termini – cercando di esasperare lo scenario per rendere efficace il concetto – le attestazioni, le certificazioni e i dati comunque *veritieri* concorreranno a determinare una proposta *ex ante*, automatizzata e standardizzata, della valorizzazione del presupposto d'imposta che, se accettata dal contribuente, ridurrà/sostituirà l'attività di controllo e di accertamento dell'amministrazione finanziaria e sostanzialmente precluderà l'accesso al contenzioso, così anticipando la definitività della pretesa alla configurazione stessa del fatto imponibile. È il trionfo del dato e della sua *efficienza* su base tecnologica: sembra il futuro inarrestabile di un fisco *funzionale*, che nel risolvere il *mito* della tassazione effettiva del reddito (su base contabile), rischia tuttavia di promuovere profonde disuguaglianze nell'apprezzamento degli imponibili in ragione delle caratteristiche dei singoli contribuenti.

Ma come abbiamo osservato in premessa, i disegni delle leggi deleghe sono un punto privilegiato di osservazione della materia tributaria per verificare dove il legislatore voglia tendere, ma solo di rado riesca effettivamente ad arrivare.

Di fronte a questa rivoluzione, la codificazione della materia appare una meta ancora più lontana, seppure espressamente prevista in chiusura dell'articolato.

Ricordava Vanoni⁶² che «[L]a codificazione deve possedere tanta intima autorità da garantirne l'immutabilità contro gli stimoli dei facili riformatori. La codificazione, se non vuole mancare al suo scopo, deve poter respingere per la forza stessa che emana dalla sua elaborazione, i tentativi di modificazione dei principi accolti. È esperienza universale che l'Amministrazione da un lato, e gruppi di interessi privati dall'altro, urgono sugli organi legislativi per ottenere la variazione degli istituti più controversi nel senso propugnato da ciascuna di tali forze»

Chissà se anche il diritto tributario arriverà, buon ultimo, a questa esperienza.

In una prospettiva grossiana⁶³ potrebbe anzi dirsi questo il tempo più adatto a una codificazione, la quale per antonomasia rappresenterebbe il controllo delle fonti, punto rilevante dell'assolutismo giuridico borghese e della categorizzazione dommatica: ancorché sicuro simbolo di certezza, gabbia dorata per il pigro esegeta.

62. E. Vanoni, "L'esperienza della codificazione tributaria in Germania", in *Rivista internazionale di scienze sociali*, anno XLV, V, settembre 1937 (ora in *Id.*, *Opere giuridiche*, II, Milano 1962, 383, ma si veda anche 407).

63. P. Grossi, *La cultura del civilista italiano. Un profilo storico*, Milano, 2002, 8, il quale seppure riferito all'esperienza del diritto civile osserva che «il giusnaturalismo ha cioè come suo figlio immediato e diretto il Codice: il quale è legge posta da questo o quel Principe, proiettandosi su questo o quel territorio, ma serba del conio giusnaturalistico alcuni determinanti caratteri: è legge positiva d'uno Stato, ma è pur sempre portatore di principii che si pretendono letti nella natura delle cose e perciò carichi d'una loro eticità e quindi d'una loro assolutezza».