

IL PRINCIPIO DI BUONA AMMINISTRAZIONE E IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO: UN BINOMIO POSSIBILE?

di Maria Assunta Icolari (*)

Abstract: L'individuazione e la costruzione della buona amministrazione e dei principi di diritto comune applicabili anche al procedimento tributario costituisce da sempre il nucleo centrale dello studio del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Ciò, essenzialmente, per dare impulso al regolare svolgimento dell'azione tributaria e favorire la fiducia fra le parti. In un'ottica protesa a coniugare in una sintesi costituzionalmente apprezzabile ragioni di tutela e ragioni di efficacia e effettività, il saggio, dopo l'analisi dell'evoluzione del contraddittorio, basata sull'elaborazione offerta dalla giurisprudenza interna ed europea, si sofferma sul ruolo dell'istituto della conoscenza degli atti. Anche nella prospettiva di prevenire il contenzioso, affronta, infine, la disciplina della compliance con la peculiarità di rileggere negli strumenti di *soft law* che li prevedono una fonte finalizzata a evitare l'elusione, anche internazionale, aggirando gli ostacoli legati al principio europeo dell'unanimità in materia fiscale ed assicurando l'uniformità dei comportamenti.

The identification and construction of good administration and the principles of common law also applicable to tax proceedings has always been the core of the study of the relationship between the taxpayer and the financial administration. This, essentially, to boost the regular conduct of tax action and foster trust between the parties. With a view to combining in a constitutionally appreciable synthesis reasons of protection and reasons of efficacy and effectiveness, the essay, after the analysis of the evolution of the adversarial process, based on the elaboration offered by domestic and European jurisprudence, dwells on the role of the institute of knowledge of documents. Finally, also with a view to preventing litigation, it tackles the discipline of compliance with the peculiarity of re-reading in the soft law instruments that provide for them a source aimed at avoiding avoidance, including international, by circumventing the obstacles linked to the European principle of unanimity in tax matters and ensuring the uniformity of conduct.

Sommario: 1. *Considerazioni introduttive sull'applicazione del principio di buona amministrazione.* – 2. *Buona amministrazione e evoluzione della garanzia del contraddittorio nell'azione tributaria.* – 3. *L'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente in attesa di un vero rapporto paritario tra amministrazione e contribuente.* – 4. *Uno sguardo conclusivo sulla compliance come chiusura del cerchio fra bisogno di parità delle parti e uniformità dei principi tributari.*

1. *Considerazioni introduttive sull'applicazione del principio di buona amministrazione*

Riflettere intorno al principio della buona amministrazione nel procedimento tributario è come imbattersi in uno scoglio e rimanervi fermi in quanto sembra oramai tutto già definito, senza aperture. È noto, infatti, sia che la nozione di buona amministrazione nell'accezione più positiva del termine si presenti come un aggettivo che caratterizza un agire multiforme, all'interno del quale si racchiudono i canoni ispiratori del *modus operandi* della p.a., sia che due sono i nuclei teorici da sempre contrapposti e tra i quali è difficile individuare una sintesi: il buon andamento, che corrisponde al corretto funzionamento, e l'efficienza (1). Nel diritto tributario, materia da sempre governata dal particolarismo giuridico, la loro attuazione si è manifestata sia attraverso l'inserimento di momenti di scambio tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, che ricorrendo a strumenti di corretta interpretazione e informazione del contribuente. Tutti questi strumenti, dopo uno scetticismo iniziale relativo alla loro capacità di incidere sul carattere dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, hanno contribuito a rafforzare la posizione del contribuente, da sempre parte debole del rapporto, a causa dell'incompletezza del procedimento sia nei principi della legge n. 241/90 che più in generale nelle norme costituzionali.

Anche se celati dall'interesse alla pronta riscossione del tributo, siffatti istituti hanno aperto a diversi profili di novità rispetto al rapporto tra buona amministrazione e procedimento tributario, sicché per delimitare il campo di indagine, oggetto dei paragrafi che seguiranno saranno: il contraddittorio, con la rilettura del suo percorso evolutivo anche alla

(*) M.A. Icolari è associata di Diritto tributario presso l'Università telematica "Guglielmo Marconi".

(1) Nonostante la loro generalità, il primo incide direttamente sul rapporto tra amministrazioni pubbliche e cittadini, rappresentando tutte quelle aspettative che ciascuna persona, quando si relaziona con la p.a., è legittimato a nutrire. L'efficienza, invece, da sempre sinonimo di un'erogazione efficace ed economica dei servizi pubblici da parte della p.a., attualmente è soggetta anche al tempo. Parametro per valutarla, con l'amministrazione di risultato, il tempo in cui l'interesse pubblico si deve concretizzare in beni o diritti diventa un valore perseguito anche attraverso l'aumento della discrezionalità-competenza tecnica, con l'unico limite dell'armonia con la legalità. In tema di buona amministrazione e procedimenti amministrativi, D.U. Galetta, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M. Piërro, (a cura di), *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, Giuffrè, 2019, 1 ss.

luce della recente riforma del processo, insieme alla comunicazione e agli strumenti di *compliance*. Con riferimento alla comunicazione, frutto del dovere di informazione, la disamina punterà a esaltare il suo valore nel procedimento tributario, rafforzando contestualmente anche la forza legislativa dello Statuto dei diritti del contribuente. La riflessione, poi, assume ad oggetto gli istituti frutto della *compliance*, classificandoli quali strumenti del multilateralismo utili ad evidenziare il bisogno di un fisco globale. Questi ultimi, infatti, incentrati sull'accordo con il contribuente, verranno indagati non solo perché consentono di evitare le sanzioni, ma per la capacità di promuovere regole fiscali unitarie a livello europeo che deriva dal loro potere di evitare l'elusione internazionale attraverso la persuasione, tipica degli atti di *soft law*, così come descritta originariamente da Bobbio. Correlato al dato che la fiscalità da tempo è un fattore che incide sulla concorrenza, pur rimanendo espressione della solidarietà, baluardo costitutivo sia della democrazia costituzionale ma anche dell'integrazione europea (2), il bisogno di un fisco unico multilivello è oramai imminente. Consapevoli che in questo momento storico l'elusione è l'istituto ideale per promuovere regole unitarie in quanto da sempre essa incide direttamente sulle condizioni economiche tra i vari Stati, modificando gli stili di vita dei consociati, è scopo della disamina riprendere dalle misure contro l'elusione internazionale l'impulso a lottare per lo scardinamento dell'unanimità ed il ridimensionamento del ruolo del Consiglio europeo. Tutto ciò attraverso l'incontro tra il fenomeno politico e quello giuridico, con il principio della buona amministrazione che assume valenza diversa, risultando utile anche per la soluzione di casi sinora irrisolti, quale quello della mancanza di regole sull'accertamento per le fattispecie imponibili immateriali, con poteri istruttori calibrati ancora solo sui luoghi fisici. Lo studio del principio sancito espressamente, per la prima volta, con l'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Cdfue) non può però tralasciare l'influenza esercitata negli anni dalla giurisprudenza della Corte di giustizia. La previsione dell'art. 41 della Carta, di cui appare utile interrogarsi anche sull'effettivo valore precettivo, rappresenta una sorta di contenitore che riconosce tutta una serie di prerogative, elaborate da dottrina e giurisprudenza sulla base anche di un processo di osmosi tra principi di diritto comune e diritto amministrativo, da tempo in atto in tutti i sistemi giuridici (3). Acquisita la valenza di principio fondamentale dell'Unione, il diritto a una buona amministrazione in materia tributaria assume una connotazione particolare con riferimento all'azione di controllo e alle attività di accesso, ispezione e verifica, allorché entrano in gioco i diritti di libertà inviolabili che, oltre a essere tutelati dalla Costituzione, trovano altresì riconoscimento e tutela anche nel diritto unionale. Questo è ben evidente nel contraddittorio applicabile dall'Amministrazione finanziaria, la cui analisi, in chiave evolutiva, sarà oggetto di attenzione al fine di evidenziare per un verso l'affermazione giurisprudenziale di taluni principi di diritto comune nell'azione amministrativa tributaria (4), per altro promuovere alcune modifiche legislative, visto il conflitto permanente tra valori del singolo e il *favor fisco*. Ostacolo a una nozione di interesse fiscale come interesse comune la scelta di approfondire il diritto al contraddittorio e l'istituto della comunicazione nell'azione tributaria, diretta, da un lato, ad acquisire cognizione dell'influenza europea sull'attuazione nazionale del principio di buona amministrazione, dall'altro a suggerire modifiche per rafforzare la posizione del contribuente. Pertanto, oggetto di attenzione sarà non solo la dicotomia che negli anni si è venuta a creare tra Corte di giustizia e giurisprudenza italiana di legittimità in tema di contraddittorio, diritto fondamentale per i tributi armonizzati, in base alla sentenza *Sopropè* (5), e negazione in termini assolutistici per i tributi non armonizzati, nonostante la previsione dell'art. 12, c. 7, dello Statuto (6), ma anche il ruolo attuale dei principi di diritto comune nel diritto tributario.

(2) In tal verso v. L. Antonini, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in <www.federalismi.it>, 16 novembre 2022.

(3) A tal riguardo, se inizialmente l'applicabilità di tale precetto alle amministrazioni nazionali ha suscitato un vivace dibattito, soprattutto con riferimento ai limiti della discrezionalità, con specifico riferimento alla materia tributaria, la giurisprudenza nazionale, sia di merito sia di legittimità, dopo un primo momento di chiusura tende in modo crescente a fondare le proprie decisioni in particolari ambiti sulla base dell'influenza del principio. Per contro, la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, seguendo il suo metodo di dare per scontato l'uniformità dei principi nei vari Stati, per cui non opera una comparazione, inizialmente si è orientata nel senso che l'art. 41 rivolgeva il proprio precetto esclusivamente alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione e quindi non era suscettibile di applicazione diretta all'interno degli Stati membri. Successivamente questo divieto sembra essere stato superato per cui il raggio d'azione dell'art. 41 sembra aver oltrepassato i confini delle istituzioni. In particolare, la giurisprudenza della Corte di giustizia negli anni ha fatto registrare oscillamenti tra posizioni negazioniste dell'applicabilità dell'art. 41 della Carta a livello dei singoli Stati membri, a posizioni "aperte", nelle quali il principio in parola rappresenta un principio generale dell'Unione europea e, come tale, direttamente operante nell'ordinamento nazionale degli Stati membri.

(4) Ci si riferisce, in particolare, all'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che riconosce ad "ogni persona" il "diritto al rispetto della [...] vita privata e familiare, del [...] domicilio e della [...] corrispondenza". Sul versante del diritto comunitario (o "eurounitario"), rileva, poi, l'art. 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che, con formulazione sostanzialmente identica all'art. 8 Cedu, assicura ad "ogni persona" il "diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni". Invero, è stato affermato che mentre in sede di accertamento l'azione amministrativa incide sulla sfera patrimoniale del privato, il quale ha diritto al pagamento della sola imposta dovuta, alle condizioni e con i presupposti sostanziali e procedurali previsti dalla legge, diversamente, in sede di indagine, l'attività conoscitiva autoritativa dell'amministrazione è suscettibile di incidere direttamente ed immediatamente su posizioni giuridiche tutt'affatto diverse, per lo più riconducibili alla sfera delle libertà individuali, e pertinenti non solo al contribuente, bensì ad ogni soggetto (anche terzo rispetto al soggetto "controllato") nei cui confronti l'amministrazione eserciti i propri poteri conoscitivi autoritativi.

(5) Corte giust. 18 dicembre 2008, causa C-349/07.

(6) Sul contenuto dell'articolo e sulla sua applicazione, v., *ex multis*, L. Salvini, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13; più di recente, R. Miceli, *Il contraddittorio pre-*

Chiaro, infine, che il tema buona amministrazione e procedimento tributario non si esaurisce nel contraddittorio; è interesse precipuo di questa riflessione sia far emergere il ruolo della comunicazione, in un'ottica che rivede nell'obbligo di informazione un epilogo tra garanzie procedurali del contribuente e corretta attuazione sostanziale del tributo, che preconizzare la riforma dello Statuto dei diritti del contribuente.

2. Buona amministrazione e evoluzione della garanzia del contraddittorio nell'azione tributaria

Buona amministrazione e contraddittorio tributario sono un binomio da sempre molto spinoso, per niente semplice; prima perché è un tema molto sentito e a lungo indagato, che ha prodotto un dibattito immenso in dottrina con prese di posizione spesso poco collimanti (7), e poi perché, essendo un argomento vasto e osservabile sotto diverse angolazioni, i profili di riflessione sono così tanti che appare difficile esaurirli tutti.

Al fine di delimitare il campo di studio, occorre premettere che nell'ordinamento tributario due sono le accezioni di contraddittorio comunemente riconosciute: in termini di difesa anticipata e come strumento di partecipazione (8). A queste due tipologie, invero, se ne può aggiungere anche un'altra che le sintetizza entrambe in un'unica forma, fondata sull'influenza esercitata dalla disciplina unionale, in particolare dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (9).

Diretta a costruire un patrimonio di diritti fondamentali comuni già dai primi anni del 2000, la disciplina europea ha connotato il contraddittorio con la partecipazione del destinatario, garantendogli, nel contraddittorio a carattere di difesa anticipata, la facoltà di formulare le proprie osservazioni prima dell'emanazione dell'atto autoritativo.

Così descritte, le due tipologie di contraddittorio tributario non sono però sganciate fra loro, anzi entrambe concorrono a realizzare, pur se in momenti diversi, un provvedimento equo, rispettoso sia del canone della giusta imposta che del principio di buona amministrazione in quanto confezionato tenendo conto del contributo istruttorio del contribuente ovvero del trasgressore, nei casi di una violazione di un obbligo tributario. Opportunamente segnalato dalla dottrina, (10) purtroppo fino agli inizi degli anni 90 l'apporto del contribuente, fondamentale al fine di garantire la correttezza dell'atto impositivo, non sempre è stato assicurato, in quanto il particolarismo che connota la materia ha prodotto regole concernenti l'istruttoria tributaria che derogavano ai principi generali in virtù del *favor fisci*. Per questa motivazione prima erano soventi i casi in cui contribuenti non avevano cognizione di essere stati sottoposti a un controllo tributario, sino a quando non ricevevano l'atto impositivo, e altri casi in cui al contrario i contribuenti, ricevendo questionari, oppure l'invito a esibire documentazione, sapevano da subito dell'operato dell'Amministrazione fiscale nei loro confronti, potendo così interagire con l'organo istruttore. Tutto ciò, naturalmente, generava irragionevoli disparità di trattamento che il più delle volte sfociavano nel contenzioso per violazione del principio della buona amministrazione nonché della giustizia tributaria nell'accezione di giustizia sociale. Oggi mitigata dall'apertura al diritto comune anche nell'attività amministrativa tributaria e dalla dottrina sull'onere della prova nel giusto processo, motore della recente riforma del processo tributario ad opera della legge n. 130 del 31 agosto 2022 (11), la situazione appena descritta era

contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione, ivi, 2016, I, 345; A.R. Ciarcia, *Il consenso del contribuente supera le garanzie dello Statuto in tema di verifica fiscale?*, in <www.rivistadirittributario.it>, 22 maggio 2022.

(7) L'esigenza del contraddittorio è particolarmente sentita da tutti in dottrina ed è ritenuto un principio immanente anche se con posizioni distinte derivanti dalle posizioni diverse. Senza la pretesa di riportare tutti, per una ricostruzione dell'istituto in termini partecipativi v. G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009, *passim*; F. Natoli, G. Ingraio, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, 485, i quali ritengono che il contraddittorio, pur senza una legge *ad hoc*, sia desumibile obbligatoriamente dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente. L'obbligo del contraddittorio preventivo è generale anche per M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, Giappichelli, 2018, 3^a ed., 215 ss., e per A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, Giuffrè, 2002, *passim*. Per A. Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT-Riv. dir. trib.*, 2009, 203, e in *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corriere trib.*, 2014, 2536, è l'art. 12, c. 7, dello Statuto a essere il principio generale che obbliga ad attivarlo preventivamente. Per un'altra parte della dottrina, invece, la norma dello Statuto esprime l'obbligo di avviare il contraddittorio per l'ufficio soltanto nella fase conclusiva delle verifiche svolte presso il contribuente; in merito, *ex multis*, L. Salvini, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, ivi, 2009, 3572. Per chi scrive e per la peculiarità dei diritti in questione è più opportuno che l'obbligo venga sancito espressamente. Nel frattempo, una pronuncia costituzionale, mediante un'additiva di principio, potrebbe estendere l'obbligo. Pur conoscendo bene i limiti del cosiddetto giudice legislatore con tale pronuncia si potrebbero evitare discriminazioni arbitrarie tra i contribuenti in ragione della tipologia di tributo o del suo procedimento di attuazione. Fondata sul collegamento con l'art. 111 Cost., la questione del contraddittorio richiama anche il bisogno di una soluzione unitaria dell'istituto dell'invalidità dell'atto in diritto tributario.

(8) Sul rapporto tra attività di controllo e accertamento tributario, come momenti autonomi che, nel distinguere le due forme di partecipazione, pongono in luce tutti i limiti di un contraddittorio non generalizzato, in dottrina v. F. Gallo, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. e pratica trib.*, 2011, I, 467.

(9) Sia la Cge che la Cedu, nel valutare la legittimità di limitazioni di diritti fondamentali, quale la difesa per la mancanza dell'esperienza del diritto a essere ascoltati, si sono cimentate più volte sulla compatibilità tra la normativa nazionale in tema di ostacoli procedurali e principi europei fondamentali quali la proporzionalità, la tutela effettiva o il legittimo affidamento. In tema, fra gli altri, v. F. Amatucci, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257.

(10) L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Torino, Giappichelli, 1990, *passim*.

(11) La riforma, con l'introduzione del c. 5-bis nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 sull'onere della prova nel processo tributario, segna una svolta nel diritto tributario processuale riportando il processo nei canoni configurati dalla Costituzione. In particolare, seguendo le indicazioni della più risalente dottrina, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, Giuffrè, 1966, 363, in ordine alla consistenza e

quella che si verificava sino al 2010 in tema di accertamento sintetico sul reddito delle persone fisiche (12). Nel caso di specie, pur essendo prevista la possibilità di offrire prova contraria nella fase istruttoria, essa era solo facoltativa. Proprio per siffatta mancanza partecipativa, che contribuiva a rendere incerta la verità dei fatti sui quali si fondava l'atto impositivo, quando il contribuente non era venuto a conoscenza del procedimento di controllo che lo riguardava poteva difendersi esclusivamente nella fase processuale.

Nonostante il particolarismo della materia avesse consentito che le disposizioni della legge n. 241 del 1990 dedite alla partecipazione e all'accesso non fossero applicabili al procedimento tributario (in merito si richiama il c. 2 dell'art. 13 della l. n. 241/1990), negli anni la pervasività di tali valori è risultata però innegabile. Ciò, invero, è confermato sia dal riconoscimento dell'amministrazione di risultato anche nella materia, che dalle pronunce della giurisprudenza amministrativa sull'accesso, in particolare quelle del Consiglio di Stato, pur se per gli atti tributari viene consentito solo ad avviso di accertamento terminato, motivato da ragioni difensive.

Come una sorta di diritto muto che si è andato affermando negli anni, insieme al bisogno di deflazionare il contenzioso, l'estensione delle garanzie previste dalla legge 241 del 90 è anche alla base anche della previsione dell'accertamento con adesione. Per la prima volta la pretesa tributaria non è unilaterale ma scaturisce dall'incontro con le ragioni del contribuente, sebbene in una forma di accordo pubblicistico e mai di negoziato di natura privatistica (13). Seppur anche in questo caso non obbligatorio nel procedimento tributario, quando richiesto espressamente dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria non può esimersi dall'attivarlo.

Nel ripercorrere l'evoluzione del contraddittorio come strumento per favorire il rapporto di fiducia tra le parti del rapporto tributario e quindi il regolare svolgimento dell'azione tributaria, va aggiunto che negli stessi anni viene finalmente estesa all'istruttoria tributaria anche un altro strumento di garanzia per il contribuente, il potere di autotutela tributaria. Sulla stessa scia viene poi emanato lo Statuto dei diritti del contribuente, il quale fissa come punti fermi l'affidamento e l'introduzione del lasso di tempo entro il quale emanare l'avviso di accertamento dopo le verifiche, senza però prescrivere una sanzione per i casi di mancata osservanza di tale termine. Ciò provoca un dibattito giurisprudenziale molto acceso, placato solo da tre sentenze della Cassazione a Sezioni unite che sanciscono i principi operativi dell'art. 12 dello Statuto. Nel frattempo nello scenario europeo arriva la sentenza *Sopropè* (14), in materia doganale, che stabilisce un principio di giustizia, ovvero che nessun provvedimento può essere assunto senza che prima sia data possibilità al contribuente di essere stato messo in condizione di conoscere e difendere la sua posizione. Un settore, quello doganale, di matrice europea e che quindi evidenzia ancora di più la distonia con il sistema nazionale, dove il contribuente può interloquire ancora solo attraverso il processo. Tale distonia è però il motore di un dibattito che si concentra prima sulle manchevolezze dello Statuto del contribuente, mitigate dalla possibilità di esperire l'accertamento con adesione anche dopo l'emanazione dell'avviso di accertamento, per poi arrivare al primo punto fermo in tema di contraddittorio con la pronuncia della Cassazione a Sezioni unite n. 18183 del 2013. Pur riferendosi solo ai casi dove v'è stata una verifica fiscale, con tale pronuncia viene sancita per la prima volta l'invalidità dell'atto che non rispetti la prescrizione del termine di cui all'art. 12, c. 7, della l. n. 212/2000, dopo che per anni ciò aveva dato luogo solo al risarcimento danni.

Pietra angolare del contraddittorio nell'azione tributaria, nonostante la rinnovata previsione della sanzione per l'amministrazione inadempiente, l'eguaglianza è il parametro per cui, ritenendo palese la violazione dell'art. 111 Cost., ci si interroga sul bisogno di estenderlo anche nei casi di istruttoria avvenuta senza verifiche, dopo il verbale di chiusura delle indagini. Interpretazione estensiva che è alla base anche della seconda sentenza a Sezioni unite n. 19667 del 2014, dove la Cassazione enuncia il principio del contraddittorio nell'azione tributaria come un principio ineludibile, mutuando le motivazioni dalla sentenza *Sopropè* in virtù dell'osmosi che deve sussistere in tema di diritti fondamentali tra i due ordinamenti, nazionale ed europeo.

alla fondatezza di tale onere, spetta all'amministrazione provare i fatti costitutivi della pretesa. Sulla necessità di una riforma della giustizia tributaria, con un contributo che puntava sull'interesse fiscale come interesse dell'amministrazione coniugato a quello del contribuente, v. F. Gallo, *La nuova giustizia tributaria e i doveri del legislatore*, in *Il Sole 24ore*, 23 giugno 2018; mentre sull'onere della prova, *ex multis*, S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 603. Più di recente la riforma del processo del 2022 è stata oggetto di studio di G. Melis, *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in <www.giustiziainsieme.it>, 19 dicembre 2022, e di P. Coppola, *Le misure deflattive per la tregua/pace fiscale a confronto: alla scoperta di "quello che c'è" e di "quello che non c'è" nella legge rispetto ai traguardi ed obiettivi del Pnrr*, *ivi*, 16 febbraio 2023. All'interno della riforma, sul rapporto da sempre problematico tra prova nel processo tributario e giusto processo v. N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2023, *passim*. Continuando sul diritto processuale tributario, per un contributo di più ampio respiro sull'impugnabilità degli atti, in un'ottica protesa anche alla trattazione del rapporto tra annullamento dell'atto e fenomeno impositivo, v. A. Kostner, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2022, *passim*.

(12) Oggetto di continue modifiche già dal 1991, sulla riforma accertamento sintetico del 2010, già dal 1991, *ex multis*, G. Ragucci, *Il "nuovo" accertamento sintetico tra principio del contraddittorio e garanzie del giusto processo*, in *Corriere trib.*, 2010, 3809.

(13) La partecipazione del contribuente, protesa alla definizione consensuale della pretesa tributaria avvicina, attraverso l'accertamento con adesione, la fattispecie al principio introdotto dalla l. n. 241/1990, secondo il quale la pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato, salvo che la legge disponga diversamente. In particolare, in una chiave evolutiva, lo avvicina agli accordi sostitutivi.

(14) Corte giust. 18 dicembre 2008, causa C-349/07, cit.

Osservato alla lettera, in tutte le tipologie di accertamento, l'applicazione di tale principio avrebbe comportato una riduzione dei termini di decadenza, con a livello procedurale la difficoltà ad evitare controdeduzioni pretestuose o dilatorie. Ciò è il motivo per cui, nel 2015, la Cassazione rivendica l'inammissibilità di siffatta interpretazione estensiva, rimarcando la peculiarità del diritto interno dove il vincolo non è previsto da nessuna disposizione *ad hoc* a differenza dei tributi armonizzati. Dopo questa pronuncia il cammino del contraddittorio è sempre più arduo; si susseguono, infatti, una serie di sentenze che rigettano le richieste di annullamento dell'atto impositivo, opponendo ostacoli procedurali, quale quello di dover allegare la prova della fondatezza della richiesta, oppure la prova di resistenza, cioè il contribuente deve provare che il risultato sarebbe stato diverso da quello che si è ottenuto se fosse stato ascoltato durante la fase istruttoria.

Attualmente la situazione è rimasta peculiare, con un diritto al contraddittorio che è riconosciuto essenziale anche nel procedimento tributario ma il cui esperimento resta ancora pieno di incongruenze, in quanto la giurisprudenza prevalente lo interpreta come un dovere in capo all'amministrazione che si sostanzia nell'accoglimento delle deduzioni difensive solo nei casi tassativamente prescritti, al di fuori di essi però non esiste alcun obbligo, neppure di motivazione (15). A livello di prassi interpretativa, invece, l'Agenzia nelle circolari, percepita l'importanza di una norma quadro sul contraddittorio, lo teorizza come una garanzia da attivare sempre anche nell'interesse dell'amministrazione, soprattutto dopo aver sviluppato consapevolezza dei limiti dell'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997, introdotto a luglio 2020 (16).

Nell'attesa di una previsione espressa del contraddittorio nell'azione tributaria, dopo la pronuncia della Corte di giustizia del 2020 sull'accesso al fascicolo in materia di Iva (17), per assicurare la parità delle parti si può puntare infine anche sul dovere di conoscenza degli atti dell'amministrazione, elevandolo a principio immanente dell'azione tributaria (18).

3. L'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente in attesa di un vero rapporto paritario tra amministrazione e contribuente

Dopo aver analizzato il percorso del contraddittorio in materia tributaria è chiaro come anche la nozione di buona amministrazione sia in evoluzione anche perché, come ampiamente evidenziato, negli ultimi anni si sta assistendo ad un incremento delle materie tributarie ricomprese nella sfera di attribuzione dell'Ue, basti pensare solo alle direttive europee in materia di deduzione degli interessi passivi e o di dividendi, *royalties* e riorganizzazioni societarie a carattere intracomunitario o alle regole di derivazione rafforzata, tutti casi in cui non si distingue fra tributi armonizzati e non (19).

Premessa l'importanza del ruolo delle Corti, quest'ampliamento, potenziando ancor di più la disparità di trattamento, richiede che il principio di buona amministrazione venga posto al centro del sistema amministrativo come diritto fondamentale del contribuente. Al fine di conferirgli una tutela più incisiva e ricondurre l'azione amministrativa tributaria nell'alveo degli articoli 53 e 97 Cost., si può quindi puntare sull'obbligo informativo come un rapporto non epistodico con il contribuente, esperito nelle varie forme della conoscenza, non residuale, degli atti.

La chiave di volta rispetto a un contraddittorio non ancora generalizzato è quella di elevare il principio dell'art. 6 dello Statuto a principio generale ed immanente volto ad assicurare la tassazione equa e sostenibile, esigenze avvertite sin dai tempi della Rivoluzione Francese e alla base della previsione anche della previsione di uno Statuto dei diritti del contribuente europeo, così come auspicato anche dalla Commissione (20).

(15) Tra gli aspetti più deludenti legati alla mancata positivizzazione del contraddittorio nell'azione tributaria c'è sicuramente un'applicazione molto disorganica tra le diverse fattispecie, basti solo dire che l'invalidità dell'atto per mancata motivazione delle deduzioni si realizza solo nel caso di inosservanza del c. 7 dell'art. 12 dello Statuto, ovvero quando l'avviso di accertamento è stato emanato prima dei 60 gg. disposti per presentare le deduzioni da parte del contribuente. Tutto ciò nonostante la sentenza costituzionale n. 132/2015 in tema di contraddittorio rinforzato, la quale oltre a sancire la legittimità della norma che lo istituisce in tema di abuso, ribadisce, in linea con l'ordinamento europeo, la sua natura di diritto fondamentale avanzando l'illegittimità di tutte le norme settoriali che non lo prescrivono. Purtroppo le norme in questione non essendo state oggetto di giudizio non possono modificare lo stato dell'arte e questa sentenza, rimasta isolata, ha comportato una frattura ancora più forte con i diritti del contribuente nei tributi armonizzati. L'ordinamento invero riconosce un modello perfetto di contraddittorio, presente addirittura nel diniego di rimborso, nell'art. 22 del codice doganale.

(16) Le norme che disciplinano il contraddittorio sinora sono state collocate solo nella fase difensiva e non in quella conoscitiva, in quest'ottica invero è stato formulato sia il c. 7 dell'art. 12 dello Statuto, sia l'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997. Sulle attività conoscitive e di controllo e l'attività di accertamento come sfere di attività dotate di reciproca, ancorché relativa, autonomia funzionale e procedimentale ed in particolare sulla distinzione tra partecipazione collaborativa e difensiva v., fra gli altri, L. Salvini, voce *Procedimento amministrativo (diritto tributario)*, in S. Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 2006, 4531 ss.

(17) Corte giust. 4 giugno 2020, C-430/19.

(18) Utile anche nelle verifiche presso terzi, ovvero in tutti quei casi in cui il contribuente non sa di essere oggetto di controllo, nel nostro ordinamento tale principio purtroppo non essendo assoluto non consente neppure l'applicazione dell'art 5-ter, favorendo al contrario il ricorso a accertamenti parziali, poco garantisti per il contribuente.

(19) In merito, v. G. Vanz, *Problemi aperti in tema di contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario nella prospettiva dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento europeo*, in <www.dpceonline.it>, 4 gennaio 2020.

(20) In questo solco, infatti, la Commissione già dal 2020 ha ribadito l'importanza della costruzione di un sistema tributario europeo tecnologico e trasparente, anche se con riferimento agli adempimenti richiesti ai contribuenti non è chiaro se la stessa preveda di dettare

Anche se la sua realizzazione sconta una serie di resistenze, la scelta di proporre una riforma del combinato disposto del c. 2 dell'art. 5 e dell'art. 6 dello Statuto del contribuente riposa su diversi assunti tra loro correlati. Il primo è quello della convergenza e divergenza tra i principi di diritto amministrativo e quelli di diritto tributario, incentrati da sempre a garantire di più le prerogative pubbliche, in virtù di una loro relazione biunivoca proprio con siffatta efficienza. Al fine di garantire i diritti del contribuente, tale relazione deve essere gestita dai pubblici poteri, i quali, nell'ambito dell'esercizio delle funzioni autoritative, assicurano il livello minimo di garanzia tipico di tali funzioni ricorrendo alla trasparenza delle procedure ma anche alla conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.

Su queste premesse e nel solco tracciato dall'art. 97 della nostra Carta costituzionale la spinta per un diritto all'informazione quale diritto soggettivo in capo al contribuente è finalizzata sia al ridimensionamento del potere dell'Amministrazione finanziaria, che a un miglior controllo democratico dell'operato dei pubblici poteri, riorganizzando in tal modo un dovere sinora solo settoriale. Consapevoli della difficoltà attuativa di un tal tipo di previsione per una serie di resistenze quali: l'origine privatistica del principio di trasparenza (precipitato del dovere di informazione); la difficoltà della verifica del suo stato, per la mancata previsione a livello normativo di indicatori generali in grado di misurarne l'attuazione e l'assenza di deroghe dal principio stabilite a livello primario, come nel sistema svedese (21), e la volontà di generalizzarlo risulta supportata dalle asimmetrie presenti sinora. A tal riguardo, il bisogno di un obbligo informativo immanente volto ad affermare anche quello di trasparenza è ancora più sentito in un sistema dove le forme di accesso generalizzato scontano il difficile bilanciamento con il diritto alla *privacy*, così ribadito anche dal nostro giudice costituzionale nella sentenza n. 20 del 2019, mentre a livello europeo vige da sempre una tendenza più generalizzata all'accesso (22). Pur non essendo questa la sede per approfondire l'argomento ma solo per evidenziare l'evoluzione del diritto tributario come un diritto non estraneo alla tutela delle garanzie fondamentali del contribuente, occorre sottolineare come prima della giurisprudenza europea anche la nostra suprema magistratura amministrativa aveva esteso la possibilità di accedere agli atti tributari anche se solo a istruttoria chiusa. Da sempre protesa al rispetto del patrimonio costituzionale comune europeo, in tema di trasparenza la Corte di giustizia è passata a più gravose forme di limitazioni dei diritti fondamentali in esito a bilanciamenti ragionevoli. È il caso prefigurato dalla pronuncia europea C-73/16 del 27 settembre 2017, ove è riconosciuta legittima la restrizione della tutela dei dati personali per motivi legati alla repressione della frode fiscale e all'interesse alla riscossione dei tributi, e più di recente dalla C-175/20 del 24 febbraio 2022, ove il diritto alla sicurezza viene ritenuto da perseguire nonostante la *privacy*. Come nel filone dedito alla caduta del segreto bancario, la giurisprudenza eleva il contrasto all'elusione internazionale a obiettivo generale che può limitare persino l'esercizio dei diritti fondamentali connessi. Ciò in special modo dopo che la digitalizzazione connota anche i procedimenti tributari, per cui, sempre per il rispetto della trasparenza, si impone anche l'adeguamento delle procedure accertative, come nel caso della prova digitale.

La seconda motivazione per cui si propone la modifica dello Statuto è quella che, prendendo spunto dal dovere imposto dall'art. 6, c. 2, in capo agli Uffici finanziari di rendere noti al soggetto passivo "fatti e circostanze" che o impediscono il riconoscimento di un credito o di un maggiore credito o che possano dare luogo all'irrogazione di una sanzione amministrativa (propria o impropria), connette al principio la funzione di evitare le sanzioni. Sul punto vale la pena citare la pronuncia della Corte costituzionale n. 5 del 2021, la quale, nel riconoscere la possibilità di sanare la propria posizione prima che la sanzione venga eseguita laddove non sia stato rispettato l'obbligo di preavviso da parte dell'Amministrazione finanziaria, attribuisce implicitamente un valore rafforzato all'art. 6 dello Statuto (23).

Con questa pronuncia, a fronte di una fin troppo spiccata tendenza afflittiva delle sanzioni tributarie che rileva anche dall'assimilazione a livello europeo con quelle penali sulla scorta dei criteri dettati dalla Corte Edu (24), oltre a incentivare la deflazione del contenzioso si attribuisce al dovere di informazione al contribuente il ruolo di strumento di correttezza nel rapporto buona amministrazione e procedimento tributario. Tale attribuzione è frutto della fatica dello Statuto in questi anni a orientare le garanzie del singolo contribuente, processo lento che stenta a avverarsi a causa di un'immutata incompletezza del procedimento tributario nelle regole costituzionali. Nel solco di una nuova nozione di democrazia partecipativa e sotto l'impulso della giurisprudenza creatrice dell'Unione europea si pone infine sia la

poche regole puntali volte all'uniformità fiscale, sulla falsariga del nostro Statuto, avvalendosi di quei principi che hanno costituito il fondamento della funzione creatrice più che nomofilattica della Corte di giustizia, o se si pensi a un diritto amministrativo tributario globale.

(21) Giustificate dalle varie qualifiche dell'interesse ovvero dal segreto.

(22) Sulla differenza ancora esistente fra giurisprudenza amministrativa e giurisprudenza tributaria e tra giurisprudenza europea e quella nazionale, soprattutto nell'accesso nella fase endoprocedimentale, ed anche per la completezza della giurisprudenza riferita, v. M.P. Nistri, *L'habeas data in materia tributaria fra diritto amministrativo e procedimento tributario*, in *Dir. e pratica trib. int.*, 2021, 1112.

(23) Pur se i giudici annullano la legge regionale del Veneto poiché non fissa dei principi generali in una materia coperta da riserva relativa di legge ma lascia la previsione dei comportamenti da attuare per regolarizzare le violazioni ad atti secondari di volta in volta, riconoscono il meccanismo riparatorio attribuendo al dovere di informazione una funzione non residuale.

(24) Tutto ciò in una materia, quella delle sanzioni tributarie, particolarmente complessa, governata da una matrice fin troppo afflittiva, come per la confisca per sproporzione, acuita da ultimo con l'introduzione della responsabilità del soggetto passivo del tributo ai sensi della l. n. 231/2001. A ciò si aggiunge poi, in aperto contrasto con il tentativo della Corte di giustizia di superare la dottrina dei contro-limiti, l'applicazione non uniforme in tutti gli Stati membri del *ne bis in idem*, come viene evidenziato anche da qualche pronuncia recente della Cassazione, quale quella relativa alla residenza estera, asserita fittizia, contestata al famoso cantante Tiziano Ferro (Cass., Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21649).

necessità di un'applicazione generalizzata del dovere di informazione (25), che la modifica dell'istituto del Garante del contribuente, insieme a una riorganizzazione in un'unica legge delle definizioni agevolate dell'obbligazione tributaria, sulla scorta dell'esperienza francese dell'avviso bonario.

4. *Uno sguardo conclusivo sulla compliance come chiusura del cerchio fra bisogno di parità delle parti e uniformità dei principi tributari*

Sinora la descrizione del principio della buona amministrazione nel diritto tributario formale si è sviluppata seguendo il binomio partecipazione, basata sul dialogo continuo con il contribuente, e anticipazione della difesa, che tende alla parità delle parti, sebbene ferma al dilemma se attivarli sempre o solo quando previsti tassativamente (26). Allorquando l'analisi investe anche la sua connessione con la realizzazione della giusta imposta, non possiamo evitare di rileggere in tali istituti, e, in particolare, nella *tax compliance*, la crescente rilevanza assunta dal diritto comune nell'attività amministrativa tributaria. L'azione autoritativa, infatti, da tempo non è più solo un atto di imperio, ma deve essere rivolta a soddisfare gli interessi della collettività. A tal riguardo, sono sorti anche i vari istituti di *compliance* tributaria. Da sempre orientati a far emergere le basi imponibili, in quanto ancorati all'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari, sulla base di comportamenti assunti dall'Amministrazione finanziaria, che nella fattispecie gode di un ruolo centrale, in questa sede essi vengono rivisti non solo per la loro connessione con le sanzioni, ovvero per la loro capacità di evitarle (27).

Pur se dediti alla correttezza e alla buona fede nel fenomeno tributario (28), gli organismi che promuovono la *compliance* quasi sempre la prescrivono anche nei casi di operazioni complesse che fuoriescono i confini territoriali nazionali o nelle operazioni prive di materialità, per evitare sia le storture e i disallineamenti fra i diversi trattamenti fiscali nei vari ordinamenti, che la mancata tassazione, per l'impossibilità a ripartire la potestà tributaria in ragione dell'assente collegamento con i luoghi fisici (29).

(25) Il dovere di informazione ha trovato espressione in diverse disposizioni dell'ordinamento tributario laddove il legislatore ha imposto all'Amministrazione finanziaria di:

1) chiedere al contribuente chiarimenti, informazioni, documenti utili a riesaminare la determinazione dell'imponibile e/o del tributo contenuto nell'atto endoprocedimentale con il quale si adempie all'obbligo informativo (comunicazione di irregolarità, artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.p.r. n. 600/1973 e art. 54-*bis* d.p.r. n. 633/1972); il Pvc (art. 12, c. 7, Statuto dei diritti del contribuente); richiesta di chiarimenti *ex* art. 10-*bis*, c. 7, Statuto dei diritti del contribuente; atto di contestazione (art. 16 d.lgs. n. 472/1997);

2) formulare una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, invitando il debitore a comunicare se intende accettare la proposta nei 60 giorni successivi (art. 28-*ter* d.p.r. n. 602/1973);

3) comunicare preventivamente al debitore l'intenzione di iscriverne ipoteca su immobili o procedere al fermo amministrativo per consentirgli il pagamento entro i 30 giorni successivi del dovuto, salva la trasformazione dell'avviso in provvedimento definitivo (artt. 77 e 86 d.p.r. n. 602/1973).

Il legislatore, con l'introduzione dell'art. 5-*ter* al d.lgs. n. 218/1997 (art. 4-*octies* d.l. n. 34/2019, convertito con modificazioni dalla l. n. 58/2019), ha previsto l'obbligo di tramettere l'invito a comparire al contribuente in tutti i casi in cui non sia previsto il Pvc, allo scopo di promuovere l'accertamento con l'adesione, ha rafforzato, di fatto, gli obblighi di informazione a carico dell'Amministrazione finanziaria, in quanto con tale atto il contribuente viene a conoscenza dell'entità della maggiore imposta, ritenute, contributi, sanzioni e interessi che l'ufficio potrebbe richiedere con l'atto conclusivo del procedimento (avviso di accertamento). Tuttavia, le disposizioni in esse contenute, a dispetto della rubrica ("Invito obbligatorio"), non hanno portata generale ossia non risultano applicabili a tutte le attività di controllo esercitate dall'Amministrazione finanziaria. In dottrina, a favore di un accesso generalizzato anche al di fuori dei casi tassativamente prescritti, si sono espressi, fra gli altri, M. Pierro, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, Giappichelli, 2013, *passim*; Id., *La collaborazione e la partecipazione "informata" del contribuente nei procedimenti tributari e il diritto ad una buona amministrazione*, in <www.innovazionediritto.it>, 2018, 4, 5; M. Trivellin, *Il dovere di correttezza dell'Amministrazione finanziaria nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea*, Padova, Cleup, 2014, *passim*; Id., *Il principio del giusto procedimento e gli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, in M. Pierro (a cura di), *op. cit.*, 355 ss.

(26) Da ultimo, in tema di preclusione di allegazione di dati e documenti forniti nella fase precontenziosa, Cass., Sez. V, 24 febbraio 2022, n. 6092, dedica particolare attenzione alla previsione delle cause di non imputabilità in capo al contribuente per impedire violazioni del suo diritto di difesa.

(27) Con l'espressione *tax compliance* si fa riferimento all'adempimento spontaneo degli obblighi tributari. Usato per descrivere la fedeltà del contribuente che collabora con l'Amministrazione finanziaria, adempiendo e correggendo spontaneamente gli eventuali errori commessi, il comportamento *compliant* del contribuente consiste in un atteggiamento di generale adesione degli adempimenti tributari. In dottrina a essersi occupati di *tax compliance* essenzialmente per il suo ruolo di certezza nel rapporto, esaltando il profilo soggettivo della correttezza interpretativa dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, anche della connessione con il concetto di *Tax morale*, T. Rosembuj, *Tax morale*, Barcelona, El Fisco, 2016, *passim*; mentre a esaltare il suo rapporto con le sanzioni tributarie, sottolineando il ruolo insoddisfacente della giurisprudenza, G. Melis, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 751.

(28) Sulla capacità di rivedere nel regolare svolgimento dell'azione tributaria attraverso la funzione integrativa della corretta interpretazione che nasce dall'interpello per arrivare a elevare la funzione dei principi di buona fede e correttezza è evidenziata anche, sia consentito il riferimento, da M.A. Icolari, *La rappresentanza e la mediazione degli interessi nell'ordinamento tributario italiano*, Napoli, Esi, 2007, *passim*. Da ultimo, sempre in tema di istituti tramite frutto della norma europea sulla buona amministrazione, v. D. Conte, *Interpello tributario e diritto ad una buona amministrazione: riflessioni per un bilancio*, in *Dir. e pratica trib.*, 2022, 2024.

(29) Questo discorso della *tax compliance* come *moral suasion* delle distorsioni in campo fiscale, invero, si è reso necessario dopo che il nuovo scenario internazionale, caratterizzato da globalizzazione, nuove tecnologie e mobilità dei fattori produttivi, ha prodotto una serie di iniquità. In particolare da parte delle imprese multinazionali che, sfruttando a loro vantaggio le differenze esistenti nelle diverse legislazioni nazionali, riescono a ridursi il carico tributario mediante operazioni formalmente legittime, ma in contrasto con lo spirito della legge.

Consapevoli che questo discorso nasce dalla mancanza di un fisco globale, nel 2019 la Commissione ha varato una raccomandazione per superare gradualmente il criterio dell'unanimità, promuovendo il passaggio alla maggioranza qualificata mediante il ricorso alla procedura ordinaria della clausola passerella. Premesso che, come scandito dalla stessa raccomandazione, il tema della cooperazione fra Stati per evitare l'elusione è quello dove più facilmente si possono concordare a maggioranza qualificata le misure da varare, l'aspetto più problematico di tutta la vicenda è però il ridimensionamento del ruolo del Consiglio europeo, specie ora che nei casi di rischio per lo Stato di diritto può persino irrogare sanzioni finanziarie agli Stati membri (30). Nella disamina, la connessione tra la *compliance*, proposta dalle misure di cooperazione tese a evitare l'elusione, e la necessità di passare al criterio della maggioranza qualificata all'interno della Ue, prende le mosse per un verso dalle sollecitazioni già presenti e non prive di efficacia giuridica, provenienti da soggetti particolarmente qualificati nella rappresentanza dell'ordinamento tributario, per altro verso dalle resistenze a votare all'unanimità provvedimenti che incidono sugli assetti economici globali, quali l'implementazione di *Minimum global tax* sui redditi delle imprese digitali e o la previsione di una *Carbon tax*. Per quest'ultimi, invero, acclarata la rilevanza fiscale delle nuove fonti di ricchezza, un'imposizione unica si rende indispensabile sia per sostenere la tutela di diritti fondamentali, quali l'ambiente, che, in generale, per assicurare l'effetto redistributivo della tassazione (31).

Nel mentre si agisce a livello politico per realizzare entro il 2025 il procedimento decisionale europeo più rapido, l'aver collegato la *compliance* al regolare svolgimento dell'azione tributaria, così da evitare le sanzioni, ha sicuramente esaltato la cooperazione per eliminare l'elusione, prima tappa della transizione graduale verso il cambio del sistema decisionale di voto, illustrata dall'allora presidente Juncker. Dal punto di vista soggettivo, ovvero di chi la propone come soluzione per evitare decisioni all'unanimità, il meccanismo pone, però, una riflessione ulteriore, ovvero se in assenza di una sovranità tributaria europea e più in generale di regole di diritto tributario internazionale, si possa intravedere un nuovo potere costituente negli organismi che prescrivono la *compliance* per promuovere la certezza nell'applicazione del diritto tributario (32). Premesso che essa non rappresenta la panacea all'assenza di un fisco globale né potrà mai supplire la previsione di imposte europee capaci di attrarre a tassazione dovunque ci sia una connessione con il presupposto imponibile, è però innegabile che con la *compliance* si realizza un nuovo governo della tecnica che influenza, la legislazione e le relazioni tra le parti del rapporto tributario, obbligando in virtù degli effetti che raggiunge. D'accordo che non tutto può rispondere alla regola scientifica, per fronteggiare i diversi casi di elusione internazionale, si può apprezzare la posizione di quanti intendono proporre accordi tra amministrazione e contribuente per fronteggiare i limiti legati al solo ricorso alle regole della concorrenza, così come evidenziato anche dalla Corte di giustizia. In tal verso, un esempio calzante di come la potestà tributaria nazionale, favorevole a creare forme di vantaggio fiscale ingiusto che incide sulle condizioni di vita dei consociati, non possa subire limitazioni dalla sola disciplina europea sulla concorrenza è stato ribadito da ultimo anche dalla Corte di giustizia nella vicenda Fiat Chrysler dell'8 novembre 2022. Nel caso di specie il giudice europeo non ha ritenuto che l'accordo, ovvero il cosiddetto *Tax ruling*, sui prezzi di trasferimento tra società dello stesso gruppo localizzate in Stati diversi, fosse un aiuto di Stato illegale, in quanto chi

A tal proposito sia l'Ocse che la Commissione europea per reprimere tale fenomeno hanno puntato sulla *compliance* presentando una serie di iniziative volte a migliorarla in ambito internazionale ed europeo e a evitare la *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), ovvero quell'insieme di strategie poste in essere dalle imprese per sfruttare i disallineamenti normativi tra vari Stati, al fine di spostare artificialmente i profitti (*profit shifting*) da Paesi ad alta imposizione a Paesi a tassazione nulla o ridotta, ovvero abbattere la base imponibile attraverso pratiche elusive (*base erosion*). In tal verso vanno altresì riletti i lavori promossi e avviati dall'Ocse già dal 2002, dove la reciproca fiducia e collaborazione tra fisco e contribuente era imposta anche dal quadro eterogeneo dei regimi fiscali negli Stati membri, ciascuno dei quali caratterizzato da propri criteri per la determinazione di aliquote e basi imponibili. Dal canto suo l'Ue, conscia anche dei limiti derivanti dalla regola dell'unanimità, si è mossa, attraverso l'attività di scambio di informazioni, per incrementare la trasparenza e garantire in questo modo un patrimonio di informazioni direttamente funzionali agli obiettivi di *tax compliance*. Sulla scia dello *shock economico* provocato dalla pandemia del Covid-19, la Commissione europea ha presentato a partire da metà 2020 un piano d'azione con obiettivi molteplici, quali dotare il mercato unico di un codice di regole armonizzate con cui tassare le imprese in Europa e progetti di *cooperative compliance* per favorire lo sviluppo delle imprese all'interno dell'Ue. In ordine a quest'ultimo aspetto, dopo il progetto *Beps*, lanciato nel 2013 dall'Ocse e dal G20 con l'obiettivo di risolvere la problematica dell'erosione della base imponibile e del trasferimento degli utili, la realizzazione della trasparenza e della semplificazione attraverso la collaborazione tra Stati membri è stata affidata sia ai programmi volti alla *voluntary disclosure* da parte delle imprese che ai *Tax rulings*. In merito all'aumento di trasparenza come valore proteso alla semplificazione fiscale in dottrina, *ex multis*, P. Selicato, *Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: il nuovo volto della semplificazione fiscale*, in <www.economiaitaliana.org>, 1 marzo 2020.

(30) È recente il regolamento che consente alla Commissione di proporre tagli alla spesa Ue per gli Stati che hanno violato lo Stato di diritto.

(31) Al riguardo, la mancanza di un sistema decisionale diverso dall'unanimità ha realizzato uno scollamento tra le richieste globali e le previsioni che nel caso della tassazione ambientale si ritrovano nella previsione del Cbam, con tutte le problematiche relative alla violazione del divieto di discriminazione fiscale oppure degli aiuti di stato legate alla sua natura giuridica di prezzo pubblico.

(32) Il fenomeno dei nuovi poteri costituenti nelle mani anche di attori privati, legittimati dalla *lex mercatoria*, nell'ottica della de-costituzionalizzazione e del dover evitare un futuro post-pandemico che prescindere dalle regole costituzionali è oggetto di attenzione nello studio di A. Cantaro, *Postpandemia, pensieri (meta-giuridici)*, Torino, Giappichelli, 2021, 117 ss.

determina gli elementi costitutivi dell'imposta, ovvero anche delle agevolazioni fiscali, è lo Stato nazionale, in virtù della propria autonomia fiscale (33).

Infine, a chiusura di un percorso complesso dove le divergenze tra i regimi tributari degli Stati membri hanno reso favorevole la formazione di situazioni patologiche, quali evasione ed elusione, pianificazione fiscale aggressiva e la concorrenza fiscale dannosa tra Stati, riallocando la ricchezza nelle mani di pochi a scapito dell'impoverimento di molti e minando l'integrazione europea, il tema della connessione tra *tax compliance* e modifica dell'assetto decisionale europeo torna valido per fronteggiare l'attuale impotenza della sola giurisprudenza europea e per far fronte all'allocatione della ricchezza nelle mani di pochi a scapito dell'impoverimento di molti, minando, in tal modo, anche l'integrazione europea (34).

* * *

(33) L'accordo equiparava tali prezzi al valore di mercato, valore che diviene la base imponibile su cui si calcolano gli utili da tassare nel luogo dove risiede la società madre. I *Tax rulings* sono accordi preventivi ovvero decisioni anticipate in materia di tassazione che statuiscono come il *quantum* dell'imposta seguendo le linee guida che l'Ocse ha destinato alle imprese multinazionali e alle amministrazioni fiscali. Volte a favorire il corretto adempimento degli obblighi tributari da parte delle imprese multinazionali, tali linee guida prescrivono una determinata serie di criteri per la determinazione dell'imposta (metodo, elementi comparabili e relative rettifiche appropriate, ipotesi di base sugli sviluppi futuri, ecc.). Forme peculiari di tali tipologie di accordi, vicine agli accordi pubblici, sono gli *Advance Pricing Agreement* (Apa), strumenti di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing*, i quali forniscono certezza preventiva relativamente ai criteri e ai metodi adottati per la determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo in quanto si perfezionano prima della effettuazione delle transazioni interessate. Dotati di effetto deflattivo della litigiosità, in base al numero di amministrazioni fiscali coinvolte nell'accordo, un Apa può essere unilaterale o multilaterale. Oltre agli Apa altri strumenti di *compliance* sono i *Mutual Agreement Procedure* (Map). Noti perché si sostanziano in una procedura finalizzata alla composizione amichevole di controversie internazionali in materia di doppia imposizione o di esatta interpretazione e/o applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione internazionale, essi si realizzano mediante una consultazione diretta tra le amministrazioni fiscali dei Paesi contraenti. Nonostante lo stesso scopo va però rimarcata la netta distinzione tra la procedura Apa che garantisce al contribuente certezza per il futuro, mentre la Map la fornisce solo in relazione a situazioni passate. A finire, altre formule di accordo frutto della *soft law* che prevede la *compliance* fra le parti del rapporto tributario sono i programmi e i progetti di valutazione del rischio per gruppi multinazionali, come quello del 2018 che consentiva ai grandi gruppi internazionali di essere in regola con le norme tributarie e in particolare di abbassare al minimo il livello dei rischi connessi alla potenziale doppia imposizione sulle transazioni a carattere transfrontaliero. Il programma, volto a facilitare il multilateralismo seppur fra gruppi multinazionali e amministrazioni fiscali, si sostanzia in un'analisi di *risk assessment* sui gruppi effettuata con modalità omogenee e condivise tra le amministrazioni fiscali. Per questo scopo le amministrazioni fiscali devono collaborare in modo cooperativo e multilaterale, intraprendendo una valutazione preventiva e condivisa del rischio fiscale di commettere errori nell'adempimento degli obblighi tributari al fine di arrivare a soluzioni in grado di ridurlo o addirittura eliminarlo. Allo scopo di fornire in anticipo alle multinazionali certezza e trasparenza in relazione alla tassazione cui conformarsi, nel luglio 2020 la Commissione europea ha avviato un progetto pilota sia per le multinazionali che per le grandi e piccole imprese in materia di *cooperative compliance*, denominato Etaca (*European Trust and Cooperation Approach*). Volto a fornire un quadro europeo chiaro e a incentivare il dialogo preventivo tra le imprese e le amministrazioni fiscali, soprattutto nell'ambito delle tematiche di *transfer pricing*, l'avvio era stato previsto per il primo trimestre 2022 con l'adesione di otto Paesi membri (tra cui l'Italia). In dottrina un collegamento tra giusto procedimento e strumenti di risoluzione delle controversie fiscali internazionali è operato da M. Trivellini, *Il principio del giusto procedimento e gli strumenti di risoluzione delle controversie fiscali internazionali*, cit.

(34) Il tema illustrato richiama il bisogno di una *shared tax sovereignty* da ultimo affrontata da F. Amatucci, *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e consolidamento*, Torino, Giappichelli, 2022, *passim*.