

I nazionalismi fiscali versus l'integrazione europea

di Fabio Ghiselli

Non si possono non condividere la gran parte delle osservazioni del Prof. M. Damiani contenute nel suo scritto *Nazionalismi fiscali e (dis)integrazione europea: ce la farà l'Italia a cambiare "verso"?*, pubblicato su ISOA Quotidiano del 28.1.2017.

In tema di **semplificazioni**, per esempio, è vero che non ci si sta muovendo nella direzione giusta, anzi, si fa un passo in avanti per poi retrocedere con due passi indietro, soprattutto per quanto riguarda le imprese.

L'obiettivo è stato mancato con il D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 che, a dispetto del nome, *Semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata*, non ha comportato alcun sostanziale vantaggio per le imprese e i consulenti, costretti a provvedere a una pleora di adempimenti. E lo stesso è avvenuto con il D.L. 22.10.2016, n. 193, conv. in L. 1.12.2016, n. 225, sul quale mi soffermo in un altro scritto pubblicato su questo sito (*La riforma della riscossione: il futuro di Equitalia*, 1° e 2° parte). In questo provvedimento, a fianco dell'eliminazione degli obblighi di comunicazione delle operazioni intrastat e black list, sono stati introdotti quelli nuovi di comunicare i dati delle fatture emesse e ricevute e i dati delle liquidazioni periodiche (art. 4).

Una mole di informazioni che già in passato non aveva prodotto significativi risultati in termini di contrasto all'evasione e che va ad aggiungersi a quelle fornite dalle imprese con altre modalità o comunque a disposizione dell'Agenzia delle Entrate tramite l'accesso a diverse banche dati.

E' opinione comune che la disponibilità di una grande massa di informazioni non garantisca affatto risultati apprezzabili in termini di lotta all'evasione: le informazioni vanno gestite, filtrate, esaminate e per fare questo occorrono risorse, anche umane, e tempo, molto tempo. Mentre servirebbero solo poche e mirate informazioni, tempestivamente messe a disposizione dell'AdE (e della GdF), che garantirebbero una più incisiva attività di controllo e, infine, una più estesa attività di verifica "sul campo" nei confronti delle categorie di contribuenti più a rischio. Oltre, naturalmente, a una precisa volontà politica di indirizzamento.

Tra le semplificazioni a favore del contribuente vengono citate il diritto di rettificare le dichiarazioni a favore entro il termine di accertamento e la sospensione dei termini per l'invio di documenti e informazioni richiesti dall'AdE o per i pagamenti delle somme dovute a seguito dei controlli ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e art. 54, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (art. 7-quater) ¹.

In realtà, non si tratta di semplificazioni bensì di interventi di civiltà (giuridica) e di rispetto delle esigenze dei contribuenti (che non andrebbero a ledere gli interessi dello Stato), oltretutto di riconoscimento di una realtà fattuale ².

¹ Sull'argomento mi permetto di rinviare al mio intervento *Il contraddittorio nella liquidazione e nei controlli formali: dai principi di diritto alla pratica realizzazione*, in *Il fisco*, n. 6/2016.

² E' noto che nel nostro Paese, la stragrande maggioranza delle ferie di lavoratori dipendenti e non si concentra nel mese di agosto in concomitanza con la chiusura totale o sei totale della gran parte delle imprese. Tanto che la stessa Agenzia delle Entrate, Dir. Centr. Acc.to, nella datata circolare n. 68/E del 16.7.2001, si era rivolta agli uffici locali affermando che si doveva "evitare che le predette richieste di chiarimenti (il riferimento è alle richieste ex art. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973, n.d.a.), pervengano al contribuente nel corso del mese di agosto", indicazione, peraltro, mai effettivamente seguita fino in fondo.

Considerato che tanta attenzione viene riposta nei confronti della *cooperative compliance*, che abbisogna di una nuova “cultura fiscale” che dovrebbe guidare il comportamento sia dell’amministrazione finanziaria sia dei contribuenti, non va sottovalutato il fatto che le richieste continue a questi ultimi di comunicare dati dei quali non si percepisca l’utilità e la logica sottostante, non agevolano un rapporto sereno, collaborativo e fiduciario degli stessi contribuenti verso l’amministrazione finanziaria ³.

Senza dimenticare il fatto che questi adempimenti hanno un costo specifico per le imprese e i contribuenti in generale che non viene in alcun modo riconosciuto e compensato: un inutile drenaggio di risorse che potrebbero essere destinate ad altri impieghi e che non interessano nemmeno ai professionisti che sono chiamati ad occuparsene, visto il basso valore aggiunto insito e il pericolo di subire sanzioni vessatorie per il mancato o ritardato adempimento ⁴.

E che dire degli interpelli? Si può davvero ritenere che il D.Lgs. 24.9.2015, n. 156, abbia realmente semplificato le procedure e raggiunto l’obiettivo che tutto il mondo - quello delle imprese, professionale e accademico, costretto a districarsi tra una inutile varietà di interpelli, per di più, ciascuno con proprie regole procedurali - auspicava da tempo? ⁵

Non ci si può non sorprendere di fronte alla dotta rappresentazione e raffinato autocompiacimento contenuti nella relazione governativa che ha accompagnato il decreto legislativo citato, in riferimento all’art. 1. In essa abbiamo scoperto che ci saremmo trovati di fronte a ben cinque tipologie di interpello: “ordinario”, “qualificatorio”, “probatorio”, “anti abuso” e “disapplicativo”.

Ma, allora, viene spontanea una domanda: qual’è il meccanismo per cui la mente, raggiunto finalmente l’obiettivo di semplificare riducendo ad unità la pletora di disposizioni normative e di altrettante qualificazioni, si invola, subito dopo, ad elaborare un numero ancora maggiore di sottili, quanto inutili, distinguo? ⁶

Anche in materia di **certezza del diritto** la delusione è grande. Nonostante le innumerevoli sollecitazioni che promanano da tutti gli operatori, amministrazione finanziaria compresa, assistiamo ancora a una produzione legislativa frammentata, continuamente modificativa delle disposizioni vigenti – il D.L. n. 193/2016 non è esente da critiche, visto il numero delle modifiche che contiene – e, soprattutto, confu-

³ Si veda il mio scritto *Cooperative compliance, ci sono le regole. Ma l’approccio culturale è quello giusto?* in questo sito e I. Caraccioli, F. Ghiselli, S. Mattia, R. Rizzardi, P. Valente, *Proposta di un Manifesto generale per la “tax compliance” e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente*, in *Il Fisco*, n. 22/2014, e degli stessi autori, *Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo*, in *Il Fisco*, n. 23/2014.

⁴ Valga per tutti, P. Valente, *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Il fisco*, n. 38/2016.

⁵ L’intervento risponde alla delega attribuita al Governo, contenuta nell’art. 6, co. 6, della L. 23/2014, per introdurre una revisione della disciplina generale degli interpelli, secondo i seguenti criteri ed obiettivi: i) una maggiore omogeneità, come valore assoluto e ii) ai fini di una maggiore tutela giurisdizionale, iii) una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, iv) l’eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l’amministrazione.

La nostra legislazione prevedeva, infatti, ai fini interni (escludendo il *ruling* internazionale di cui all’art. 8, D.L. 269/2003, che sarà sostituito dall’art.1, dello schema di decreto legislativo in materia di “internazionalizzazione delle imprese”, e il *ruling* per “nuovi investimenti”, previsto dall’art. 2, dello stesso provvedimento), come ricordato dalla Circ. A.E., n. 32/E del 14.6.2010: l’interpello antielusivo ex art. 21, L. 413/91, e succ. mod., con il relativo DM 13.6.1997(emanato dopo la soppressione del Comitato consultivo previsto dallo stesso articolo), l’interpello disapplicativo ex art. 37-bis, D.P.R. 600/73, attuato dal DM 19.6.1998, n. 259, l’interpello ordinario ex art. 11, L. 212/2000 con il relativo DM 26.4.2001, n. 209, l’interpello di cui all’ex art. 127-bis, D.P.R. 917/86 attuato dal DM 21.11.2001, con rinvio anche al DM 26.4.2001, n. 209 (per un esame delle singole fattispecie si rinvia alla relazione presentata in occasione del Forum Bilancio 2014 IPSOA).

⁶ Sull’argomento mi permetto di rinviare al mio scritto *L’interpello unico (?) nella delega fiscale*, IPSOA Quotidiano, 25.7.2015. Si veda anche il rapporto della Corte dei Conti, *Gli istituti dell’interpello fiscale*, 5.8.2015, in questo sito, pag. Documenti.

sa, il che determina una enorme mole di interventi giurisprudenziali in contrasto tra loro. Gli esempi che si potrebbero citare sono numerosi, ma qui basta ricordare la questione del “contraddittorio endo-procedimentale”⁷ e quella dell'accavallarsi di due norme transitorie sul raddoppio dei termini di accertamento in presenza di rilievi penalmente rilevanti⁸.

Non meno critica appare la prassi radicata di affidare alla stessa Agenzia delle Entrate il compito di interpretare le leggi attraverso la produzione di circolari, mentre dovrebbe limitarsi a diramare solo istruzioni operative nel limite imposto dalle norme di volta in volta applicabili. Perché questo ruolo non viene assunto dal Dipartimento delle Finanze presso il MEF?

Quanto alle **logiche del passato** che guiderebbero gli interventi del legislatore in materia di fiscalità non si possono non esprimere ulteriori perplessità. La logica sottesa rimane ancora quella degli interventi spot, volti a sopperire a costanti esigenze di cassa – è di questi giorni la proposta di aumentare le accise e l'aliquota Iva di un punto per recuperare i 3,4 miliardi di euro chiesti dalla Commissione UE – e a forte rischio depressivo.

Questo mio blog apre con una dichiarazione di principio che lo caratterizza, quella per cui si vorrebbe contribuire a sviluppare un dibattito che miri a definire un disegno complessivo di politica fiscale fondata sui principi e non, prioritariamente, sulle esigenze di cassa. Queste possono essere soddisfatte da interventi sulle aliquote, detrazioni, esenzioni, che appartengono alla fase esecutiva del progetto e non essere il fulcro attorno al quale ruota ogni tipo di intervento. Dovremmo superare l'attuale *modus operandi* che privilegia la cassa ai principi e che appartiene alla logica dell'emergenza e non a quella di una progettualità a medio lungo termine. Due credo siano gli elementi fondamentali: la meta e la rotta da seguire per arrivarci. Obiettivo e percorso per raggiungerlo. Due facce della stessa medaglia. Il tutto collocato in un disegno complessivo, in un progetto che sia ben definito nella mente e che ci porti esattamente dove vogliamo andare. Per progettare tutto l'insieme e per realizzarlo concretamente servono, almeno, professionalità, fantasia, passione, rigore e valori.

Che fine ha fatto il proposito di intervenire sulle *tax expenditure* che per il MEF sarebbero 285 equivalenti all'8% del PIL e che creano effetti discorsivi dal lato dell'offerta? Perché non cogliere l'occasione per procedere a una revisione delle detrazioni d'imposta non particolarmente significative dal punto di vista sociale o non così rilevanti da trovare spazio nel nostro sistema tributario e che siano in linea con le esigenze delle categorie più bisognose⁹?

Quanto al **coordinamento della fiscalità diretta a livello comunitario** che alcuni auspicherebbero, non credo sia la soluzione ottimale nell'ambito dell'attuale assetto istituzionale dell'Europa.

L'Europa sta vivendo un momento di grande crisi, e non solo economica e sociale, ma soprattutto politica. L'elemento più significativo è senza dubbio rappresentato dall'incapacità di gestire in modo adeguato la più grave depressione dopo quella del 1929 e di dare risposte concrete alle esigenze dei cittadini, che hanno manifestato in modo concreto il loro malcontento ad ogni occasione che si è presentata davanti.

⁷ Si rinvia ai miei scritti pubblicati su questo sito, *Contraddittorio di nuovo sotto esame: dalla Consulta la parola fine?; Contraddittorio: spetta al legislatore occuparsene; La Cassazione torna ad occuparsi del contraddittorio.*

⁸ Il riferimento va all'art. 2, D.Lgs. 128/2015 e all'art. ..L. 208/2015 (legge di stabilità 2016), sui quali si veda D. Deotto, *Giudici ancora divisi sul raddoppio*, in *Il Sole 24 Ore* del 30.1.2017.

⁹ Penso, a mero titolo di esempio, alle spese veterinarie superiori a 250 euro (senza nulla togliere agli animali), alle spese funebri sostenute in dipendenza della morte di soggetti diversi da quelli previsti dall'art. 433 c.c., alle erogazioni liberali agli enti che svolgono attività nello spettacolo, alle società sportive dilettantistiche (1.500 euro contro i 4.000 per gli interessi passivi !!), ai partiti politici, al fondo di ammortamento dei titoli di stato, tutte disciplinate dall'art. 15, del D.P.R. 917/86.

La *Brexit* è forse il segnale più evidente, se solo si considera che i cittadini inglesi non hanno subito nemmeno i problemi generati dall'introduzione dell'euro. E non si può dire che sia finita qui, perché nel 2017 ci saranno nuove elezioni in Francia, Germania, Olanda e, probabilmente in Italia (anche se l'appuntamento potrebbe essere posticipato al 2018, sarà interessante vedere il risultato).

L'Europa attuale si fonda esclusivamente su un insieme di vincoli contabili – molti dei quali privi di fondamenti economici – di un eccesso incredibile e ineguagliabile di regolamentazione - anche su aspetti del tutto marginali della vita quotidiana – su una politica monetaria “zoppa” – basti pensare ai poteri della BCE rispetto a quelli della Federal Reserve o a quelli della Bank of England – su una moneta unica che ha visto la luce prima che fossero realizzati i necessari presupposti, come una reale comunità politica, economica e sociale – anche se la storia economica avrebbe dovuto sconsigliarne la realizzazione – e, in buona sostanza, su una serie infinita di errori politici gravi o gravissimi. In questa situazione non avrebbe senso prospettare “più Europa”, più regole comuni o più tasse europee ¹⁰.

In questa situazione e con “questa Europa”, finché durerà, l'unico pensiero di senso compiuto dovrebbe essere quello che afferma il mantenimento della sovranità nazionale.

Tanto più che questo pensiero, in materia di imposizione diretta, appartiene anche ad altri Stati europei come l'Irlanda, il Lussemburgo e l'Olanda ¹¹, senza contare i Paesi dell'est europeo che hanno introdotto la c.d. *flat tax*, come l'Ungheria, la Bulgaria, la Romania, la Lituania, l'Estonia e la Lettonia ¹². Ma ciò che più conta è che il principio della sovranità nazionale caratterizza anche il comportamento di Paesi fondatori dell'UE, come la Francia e la Germania ¹³.

Dopo *Brexit* il Regno Unito ridurrà, molto probabilmente, la tassa sui redditi delle imprese al 15% allo scopo di attrarre sul suo territorio nuove realtà aziendali, ponendosi in diretta concorrenza con la vicina Irlanda e facendo *dumping* fiscale nei confronti di altri Paesi europei. Ma già oggi la Gran Bretagna ha una tassazione più bassa - 20% - rispetto a quella dell'Italia, Francia e Germania e si pone in una posizione di vantaggio. Per cui il problema non si risolverebbe comunque con una armonizzazione nei livelli di tassazione nella UE.

E' noto che l'attrazione dei capitali e delle imprese non si realizza solo con una bassa aliquota nominale (che può essere anche molto diversa da quella reale determinata da regole più stringenti sulla determinazione della base imponibile) ¹⁴, ma con strumenti diversi che, per limitarsi alla sfera fiscale, vanno dalla chiarezza delle norme, alla certezza del diritto, a procedure e adempimenti semplici (che garantiscono bassi costi amministrativi di gestione), a un assetto giurisdizionale efficiente.

Semmai, quello che pur con “questa Europa” si può fare in comune, è una lotta più incisiva alle frodi Iva non solo perché si tratta di una imposta armonizzata – e che in parte finanzia il bilancio comunitario – ma anche per la dimensione estremamente elevata del mancato gettito per l'Italia, 40 miliardi nel

¹⁰ In tal senso si veda G. Tremonti, *Mundus furiosus*, Milano, 2016.

¹¹ Ricordiamo tutti la prassi comune dei *rulings* che ha generato forti contrasti tra i Paesi e la Commissione UE.

¹² Si veda E. De Mita, *Per l'armonizzazione un lungo cammino*, in *Il Sole 24 Ore*, del 13.9.2016.

¹³ Per questo appare poco probabile, che si arrivi all'approvazione della proposta di direttiva formulata dalla Commissione UE (COM/2016/683 *final*, del 25.10.2016) sulla CCCTB, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, che nasce dalla necessità di rimuovere gli ostacoli alla realizzazione di un mercato unico e dalla necessità di ridurre gli oneri amministrativi, i costi di adeguamento e le incertezze giuridiche che colpiscono le imprese che operano in ambito internazionale.

¹⁴ Sulla necessità di un confronto internazionale tra i *tax rates* reali piuttosto che su quelli nominali rinvio al mio scritto pubblicato su questo sito, *Dove potrebbe andare la nave del fisco*.

2016 pari al 2,4% del PIL, il cui recupero, anche solo parziale, potrebbe risolvere non pochi problemi di bilancio ¹⁵.

¹⁵ Sull'argomento si veda la relazione speciale della Corte dei Conti europea 2015, *Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, in questo sito, pag. Documenti.