

I decreti delegati della riforma fiscale: fisco più semplice e con maggiori certezze, ma anche violazioni dello Statuto dei diritti del contribuente e indebolimento dell'effetto di deterrenza nella lotta all'evasione

di

Luigi Mazzillo

Presidente agg. on. della Corte dei conti

Violazioni dello Statuto dei diritti del contribuente. Peculiarità dell'iter della legge delega e della sua attuazione. Incompleta attuazione della delega. Manutenzione straordinaria del sistema. Persistente necessità di riforma strutturale del sistema. Indirizzi di politica fiscale e decreti delegati: fatturazione elettronica, trasmissione telematica dei dati IVA ed evasione. Incroci banche dati e tracciabilità dei pagamenti. Monitoraggio dell'erosione e dell'evasione fiscale. Sotto-utilizzo della delega per il riordino delle Agenzie fiscali. Misure che indeboliscono l'effetto deterrenza. Conclusione

Violazioni dello Statuto dei diritti del contribuente

Nel rispetto del tema generale dell'incontro, voglio iniziare esaminando in quale conto la riforma abbia tenuto le prescrizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000). A tal proposito debbo ricordare che nel 2010, a dieci anni dall'introduzione dello Statuto, la Corte dei conti lanciò un allarme documentato sulla sistematica violazione dei principi che lo stesso aveva sancito – con le “*deroghe eccessive alle sue regole, con la retroattività delle imposte o dei mutamenti procedurali, l'uso massiccio delle proroghe dei termini di accertamento, il deficit di chiarezza e di trasparenza*”. Il ricorso al semplice incipit della disposizione in deroga –

esso stesso non sempre rispettato – era bastato al legislatore per disattendere almeno 400 volte in dieci anni una legge da tutti fortemente voluta.

La violazione dei principi dello Statuto non è stata senza conseguenze per quanto riguarda l'entità del carico tributario per le famiglie e per le imprese: è stato stimato che solo **dalla violazione del principio di irretroattività nel 2011 è scaturito un maggior gettito di oltre 6 miliardi**; entrate che, rispettando lo Statuto, si sarebbero registrate soltanto a partire dal 2012.

Il Legislatore delegante ha pertanto cercato di porre un argine alla tentazione della retroattività in sede di attuazione della delega fiscale con la previsione, contenuta nell'art. 1 del provvedimento (emendamento Fluvi), che i decreti legislativi venissero adottati nel rispetto, non solo dei principi costituzionali e del diritto dell'Unione Europea, ma anche di “quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore”.

Si tratta, ovviamente, di una prescrizione che non troverà applicazione operativa oltre il caso concreto della delega fiscale. Continueranno, pertanto, a restare in balia delle necessità e delle urgenze del legislatore tutti gli altri provvedimenti per i quali non sarà stato apposto analogo vincolo di esclusione di ogni retroattività. Il fatto è che, non trattandosi di norme di rango costituzionale, lo Statuto del contribuente continua ad essere una legge scritta sulla sabbia, modificabile in qualunque momento da un'altra legge ordinaria.

Ritornando alla riforma, si è detto del rimedio introdotto per impedire l'adozione di norme retroattive. L'attuazione dei decreti delegati fa ciononostante registrare la sua brava violazione dello Statuto dei diritti del

contribuente con riguardo ad un principio diverso da quello dell'irretroattività, quello dell'art. 2, secondo il quale “le prescrizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato”. Ebbene, non poche delle disposizioni dei decreti delegati sono scritte con un riferimento sintetico alla norma modificata individuata con il numero dell'articolo e del comma – con tutti gli effetti di illeggibilità che ne conseguono, non solo per i contribuenti in generale, ma per gli stessi professionisti ed i giudici.

Peculiarità dell'iter della legge delega e della sua attuazione

L'origine, l'intestazione e l'iter della legge delega numero 23 del marzo 2014 e la sua successiva attuazione si caratterizzano per una serie di peculiarità che non sono passate inosservate. La legge, che conferiva al Governo una delega, da attuare entro il 26 marzo 2015, per la realizzazione di un “sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”, riprendeva i contenuti di un disegno di legge d'iniziativa del Governo della scorsa legislatura (approvato dalla Camera nell'ottobre 2012, ma che non aveva concluso il proprio iter al Senato).

Il disegno di legge, partito come progetto governativo, si è trasformato in proposta di iniziativa parlamentare. Esso non è, pertanto, basato su studi, come avvenuto con la Relazione Cossignani per la riforma del 1971, ma su proposte delle Commissioni parlamentari. Ad ulteriormente rafforzare la natura parlamentare della riforma va evidenziata la circostanza che l'emanazione dei decreti delegati da parte del Consiglio dei ministri è stata preceduta – soprattutto nella fase iniziale – dall'esame preliminare degli

schemi da parte di un “Comitato ristretto informale” delle Commissioni Finanze di Camera e Senato.

Nelle more dell’emanazione dei numerosi decreti legislativi di attuazione, il Governo ha ritenuto di chiedere una proroga di sei mesi che, secondo un (poco commendevole anche se tipico) comportamento italiano, è stata inserita in un emendamento all’articolo 1 del disegno di legge di conversione di un decreto sull’IMU agricola.

L’emanazione dei provvedimenti attuativi è avvenuta, così, in ritardo rispetto al termine inizialmente stabilito. Il tempo impiegato è stato di quasi 500 giorni.

Il cammino della riforma si è, dunque, caratterizzato per una lunga e complessa attività legislativa in partnership Governo/Parlamento, non orientata da un disegno complessivo ed esposta alle sollecitazioni delle necessità contingenti e delle spinte le più diverse. E’ mancato un disegno organico di riferimento. Non è, per converso, mancata l’attenzione per molti dettagli, spesso trascurati, ma rilevanti sul piano operativo per i contribuenti: il lungo lavoro parlamentare ha sicuramente consentito di far luce su esigenze apparentemente di minor rilievo e di solito ignorate quando l’attenzione è monopolizzata dalla gestione della coerenza di un disegno globale.

Il particolare cammino della riforma ha però fatto anche sì che, in violazione dell’art. 76 Cost., sia mancata una chiara distinzione fra principi e criteri direttivi di delega, e cioè fra norme fondamentali della disciplina e modalità da seguire ed obiettivi da raggiungere. Infatti, ci troviamo di fronte ad un unico elenco di disposizioni direttive del più vario genere, o vaghe, lacunose e difficili da interpretare, oppure semplicemente enfatiche e del tutto

lapalissiane e perciò inutili, come nel caso della mera riproposizione di ben noti principi costituzionali.

Incompleta attuazione della delega

L'attuazione della legge delega avrebbe dovuto investire praticamente quasi tutto l'ordinamento tributario – dalla tassazione del reddito d'impresa all'IRAP, dal contrasto all'evasione all'abuso del diritto ed alle agevolazioni, dall'accertamento al contenzioso tributario, alla semplificazione delle procedure, dal catasto ai giochi – tutti capitoli autonomi, pur se legati, come si è già detto, alla finalità del perseguimento degli obiettivi generali dell'equità, della trasparenza e della crescita. Tuttavia, dei 43 obiettivi della riforma ne sono stati raggiunti non più del 50 per cento. L'attuazione della delega è stata incompleta. Essendo scaduto il termine per legiferare in via delegata, sono rimaste inattuate, o solo parzialmente attuate, le disposizioni di delega in tema di:

- revisione del catasto dei fabbricati, con l'eccezione della riforma delle Commissioni censuarie;
- revisione della riscossione degli enti locali;
- razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, fatta salva la revisione delle accise sui tabacchi;
- revisione della disciplina dei giochi pubblici e rilancio del settore ippico;
- revisione della fiscalità energetica ed ambientale – ancora una volta finita nel nulla;
- revisione dell'IRAP;

- coordinamento delle obbligazioni tributarie e degli obblighi contabili e dichiarativi;
- poteri in materia tributaria e loro esercizio;
- generalizzazione del meccanismo della compensazione.

Attuazione della delega anche al di fuori dei decreti delegati

L'attuazione della riforma è tuttavia proseguita anche per altre vie: infatti, alcune delle norme di delega, anche tra le più significative, hanno trovato attuazione con la legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190).

I commi 26-34 e 54-89 dell'unico articolo della legge di stabilità dello scorso anno fanno riferimento alla delega in tema di tassazione dei redditi d'impresa e di lavoro, introducendo due innovazioni di rilievo. Con la prima si prevede, in via sperimentale, per il periodo dal 1° marzo 2015 al 30 giugno 2018, che i lavoratori dipendenti del settore privato (esclusi i lavoratori domestici e quelli del settore agricolo), con almeno sei mesi di anzianità di servizio, possano richiedere di percepire mensilmente in busta paga, unitamente alla retribuzione, la quota di trattamento di fine rapporto maturata. Con la seconda innovazione si introduce un nuovo regime per i contribuenti minimi, che sostituisce i precedenti regimi di favore, con l'assoggettamento del reddito ad un'unica imposta sostitutiva del 15 per cento.

I commi 634-641 perseguono l'obiettivo di migliorare i rapporti tra fisco e contribuenti (articolo 6 della delega) e, allo scopo di rafforzare la *tax-compliance*, stabiliscono innanzitutto che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione di ciascun contribuente le informazioni in suo possesso ad esso riferibili. Ma la norma di maggior rilievo è quella che concerne la revisione

sostanziale dell'istituto del ravvedimento operoso, al quale si può ora accedere senza limiti di tempo.

I commi 629-633 si ricollegano all'articolo 9 della delega, volto all'introduzione di norme per il rafforzamento dei controlli fiscali, con l'estensione dell'ambito di applicazione del *reverse charge* Iva e l'introduzione dello *split payment*.

I commi 634-650 fanno infine riferimento all'articolo 14 della delega, relativo al riordino delle disposizioni in materia di giochi pubblici.

Il pendolarismo e la fungibilità tra delega/decreti delegati e legge di stabilità evidenzia il radicamento della prassi di procedere a spizzichi e bocconi, e quindi in modo disorganico e disordinato.

Venuta a scadenza la delega, il vizio della normazione disordinata e disorganica in materia tributaria si è, se possibile, ulteriormente accentuato. La legge di stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208) è formata, com'è noto, da un solo articolo di 999 commi (in quella dell'anno prima i commi, sempre dell'unico articolo, erano “solo” 735), che dettano un guazzabuglio di disposizioni di ogni genere. Le norme di natura tributaria – messe di qua e di là, senza alcuna coerenza, di difficile individuazione, prima ancora che di difficile comprensione – sono almeno 240. Per ciascuna disposizione manca la menzione dell'oggetto nel titolo (che non c'è), essendo tali norme, non già raggruppate in un unico capitolo, ma sparpagliate un po' dovunque, senza logica. Con l'aggravante che, ancora una volta, in barba ai principi di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, le nuove disposizioni tributarie della legge di stabilità 2016 risultano il più delle volte indecifrabili. Esse contengono richiami ad altre disposizioni in termini non testuali, ma solo di numeri di articoli e di

commi. Questi, a loro volta, spesso rimandano ad altre disposizioni anch'esse magari individuate solo con numeri di articoli e commi, e così cripticamente procedendo, in una sorta di caccia al tesoro che non può non lasciare ben presto esausti. E' un mare magnum di disposizioni alla rinfusa, popolato da una serie interminabile di rinvii e di richiami, caratterizzato da un linguaggio spesso indecifrabile – disposizioni di sicuro difficilmente accessibili al contribuente medio, e non solo.

Prima ancora di valutarla nel merito, la riforma tributaria attuata con i decreti delegati si presenta, quindi, come incompleta, disorganica e di difficile lettura, a dispetto della mole di lavoro governativo e parlamentare svolto e delle attese alimentate. Ed è stata seguita da un'attività legislativa tanto frenetica, quanto disorganica e frammentaria, che rischia di vanificare anche parte di quanto di buono i decreti delegati avevano comunque fatto per razionalizzare il sistema impositivo.

Manutenzione straordinaria del sistema

E' stato affermato che non di una riforma si tratta, ma di una “riformetta”. Io, tuttavia, non sarei così drastico nella valutazione. Direi piuttosto che si è trattato di uno sforzo di manutenzione straordinaria del sistema, sia pure incompleta e non sistematica, che ha avuto sicuramente il merito di correggerne alcuni difetti particolarmente avvertiti e di aggiornarne le modalità di funzionamento. In qualche caso, però, ha avuto anche l'effetto, magari inconsapevole, di confermarne o di aggravarne i limiti.

Diversamente dal più lontano – e ben più ambizioso, ancorché generico – disegno di Tremonti, la riforma, iniziata con la proposta del Governo Monti del 18 giugno 2012 e ripresa dal DDL 282 del 15 marzo 2013 del Governo

Letta, è stata dichiaratamente presentata con l'obiettivo, non già di disegnare un'organica riforma del sistema di tassazione, ma di “attuare interventi migliorativi del sistema fiscale in termini di equità, certezza delle regole e semplificazione”. La non rispondenza ad un disegno organico di riforma denunciata da autorevoli esperti, con le limitazioni che ne conseguono, non è, quindi, un incidente di percorso. Essa in realtà risponde ad obiettivi consapevolmente perseguiti da Governo e Parlamento. In quest'ottica, anche le critiche espresse alla gestione ibrida Governo/Parlamento della delega possono apparire prive di una reale ragion d'essere, posto che si è voluto consapevolmente sperimentare una modalità nuova di gestione del processo di legislazione delegata, con lo scopo di dare soluzione ad una molteplicità di problemi avvertiti dai contribuenti – persone fisiche ed imprese - nel concreto e quotidiano funzionamento del sistema.

Persistente necessità di riforma strutturale del sistema

Accontentarsi di una parziale manutenzione straordinaria del sistema è stato probabilmente un atto di realismo politico, nella constatazione che mancavano le condizioni per proporre e portare a termine una riforma strutturale. Della quale, però, c'è sicuramente bisogno. Per convincersene, basta considerare che l'ultima organica riforma risale al 1971, quando l'integrazione europea era appena agli inizi, le multinazionali contavano relativamente poco, la Cina era un paese sottosviluppato, la finanziarizzazione dell'economia non era ancora in vista, di Internet non si parlava, mentre in Italia lo Stato era padrone del 50 per cento dell'apparato produttivo.

Le distorsioni riconducibili ai ritardi nella riforma strutturale del nostro ordinamento tributario possono essere lette in una serie di indicatori a tutti noti:

- Il sesto posto quanto a pressione fiscale – il 44 per cento del PIL – nella graduatoria dei 28 paesi dell’Unione Europea;
- Una concentrazione – sempre in aumento - del carico tributario sui redditi da lavoro dipendente e da pensione, passato, tra il 2003 ed il 2013, dal 75,6 all’80,2 per cento, con un incremento di circa 5 punti percentuali, a fronte di una riduzione del peso sui redditi da lavoro autonomo, impresa e partecipazione, sceso nello stesso periodo di oltre tre punti percentuali – dal 17,35 al 14 per cento;
- Il secondo posto nell’Unione Europea per evasione fiscale, con oltre 120 miliardi di gettito sottratto annualmente all’Erario, che spiega l’eccessivo peso tributario gravante sui redditi di lavoro e di pensione, soggetti alla non eludibile tassazione alla fonte;
- Un sistema di adempimento delle obbligazioni tributarie fra i più complessi ed i più onerosi: solo per gli ultimi due mesi dell’anno, nello scadenziario fiscale dell’Agenzia delle entrate si contano oltre 500 adempimenti, dagli appuntamenti chiave, che chiamano in causa milioni di contribuenti, agli obblighi “minori”.

Il principale difetto dell’attuazione della riforma della legge 23/2014 sta proprio nel fatto che, in conseguenza del tipo di intervento operato, è stato possibile migliorare il funzionamento del sistema tributario solo con riferimento a due degli obiettivi propostisi dalla riforma – certezza del diritto e semplificazione degli adempimenti.

La maggior certezza è stata perseguita attraverso una più chiara definizione delle fattispecie dubbie (elusione ed abuso del diritto) ed una più efficace

sistematizzazione del dialogo tra contribuente e fisco con i decreti sull'interpello. Molto tuttavia dipenderà dai concreti comportamenti dell'Amministrazione finanziaria e dall'adeguatezza della sua organizzazione interna: un esempio di problematicità è quello degli interpelli da presentarsi alle Direzioni Regionali, quando, in particolare se riferiti al *ruling* internazionale, questi dovrebbero essere gestiti da strutture specialistiche necessariamente centralizzate.

Gli interventi di semplificazione, ancorché sparpagliati in più decreti, appaiono incisivi e graditi ai contribuenti e riflettono gli aspetti positivi delle modalità di cammino della riforma. Tuttavia, anche il loro successo sul piano operativo dipenderà dai comportamenti concreti e dall'organizzazione che l'Amministrazione si darà per gestirli.

Poco, soprattutto, si è realizzato, neppure in via di principio, in termini di maggiore equità – in particolare con il significativo *vulnus* arrecato dalla mancata riforma del catasto. Molto a tal fine dipenderà dall'efficacia e dalla determinazione con la quale, come si dirà meglio in seguito, verrà ridefinita e gestita la strategia di lotta all'evasione fiscale.

Indirizzi di politica fiscale e decreti delegati: fatturazione elettronica, trasmissione telematica dei dati IVA ed evasione

I contenuti dei decreti delegati possono essere valutati anche alla luce degli indirizzi di politica fiscale annunciati dal MEF per il biennio 2016-2017 e che si concentrano su fatturazione elettronica, tracciabilità dei pagamenti e maggiori incroci delle banche dati.

Il decreto delegato n. 127/2015 sulla trasmissione telematica delle fatture e dei dati IVA su base volontaria è sicuramente importante per incentivare la

diffusione dell'*e-invoicing* anche nei rapporti *business to business*. Le sue disposizioni, tuttavia, non bastano per un'effettiva lotta all'evasione dell'IVA: la semplice adozione della fatturazione elettronica tra privati, infatti, non produce di per se alcun rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo ai fini fiscali. Tale rafforzamento lo si può ottenere solo se l'Amministrazione finanziaria è messa in condizione di acquisire - tempestivamente, compiutamente ed in modo organizzato - i dati contenuti in tutte le fatture, tanto elettroniche quanto cartacee, emesse dai contribuenti.

Questo è proprio quello che ha fatto l'Amministrazione finanziaria portoghese con l'*E-fatura*, entrata a regime con il 1° gennaio 2015, dopo un percorso di avvicinamento graduale di due anni. Qui la fatturazione elettronica sicuramente c'entra, ma il punto importante è che i dati di tutte le fatture – elettroniche o cartacee che siano – emesse nei confronti dei propri clienti, compresi i consumatori privati e la pubblica amministrazione, devono essere trasmesse telematicamente all'Agenzia delle entrate, rispettando uno standard di formato (quello OCSE) e una tempistica definita dalla legge. L'Autorità tributaria mette a disposizione su un apposito Portale Web le informazioni acquisite tanto dall'emittente quanto dal destinatario della fattura, che possono così controllare i dati e chiederne, se necessario, la rettifica.

Al consumatore finale è riconosciuta una detrazione del 15 per cento dell'IVA riportata nelle fatture ricevute dai fornitori di beni e dai prestatori di servizi che rientrano in alcune specifiche categorie economiche (ristoranti, parrucchieri ed estetisti, esercizi ricettivi, riparazione auto e moto veicoli). E c'è anche la possibilità di partecipare ad una lotteria nazionale.

Il sistema dell'*E-fatura* sembra aver funzionato: nonostante la riforma abbia operato in un periodo di profonda crisi dell'economia portoghese, con una

riduzione del PIL del 3,2 per cento nel 2012 e dell'1,4 per cento nel 2013, il gettito IVA è cresciuto senza interruzione, ad un tasso medio annuo di circa l'8 per cento.

La conclusione da trarsi alla luce dell'esperienza portoghese è che, così come è stato architettato, il nostro decreto delegato sulla fatturazione elettronica appare come una mezza misura che potrà sortire risultati limitati in termini di riduzione dell'evasione IVA, per la quale, com'è noto, deteniamo una posizione di tutto rispetto – collocandoci, fra i paesi europei, subito dopo la Grecia.

Incroci banche dati e tracciabilità dei pagamenti

Rilevanti risultano le connessioni dei decreti delegati anche con gli altri due indirizzi di politica fiscale annunciati per il biennio 2016/17: maggiori incroci delle banche dati e tracciabilità dei pagamenti.

Per quanto riguarda gli incroci, se ne è già vista l'importanza trattando della fatturazione elettronica secondo il modello portoghese. Ma se ne può avere chiara e convincente riprova guardando al monitoraggio dell'applicazione del nuovo ISEE, il quale, com'è noto, prevede che solo una parte dei dati necessari per il calcolo sia autocertificata. Il resto – tra cui i dati fiscali più importanti, come il reddito complessivo – è inserito nella dichiarazione sostitutiva unica direttamente dall'Amministrazione, grazie all'incrocio delle banche dati INPS e Agenzia delle entrate. Ebbene, grazie al controllo a monte, il numero dei soggetti che fino all'anno precedente richiedevano prestazioni sociali agevolate (esenzione sui ticket sanitari, sconti sulle rette universitarie, un posto nell'asilo nido, ecc.) dichiarando un patrimonio nullo è sceso dal 74 al 19 per cento, mentre il valore medio dei conti correnti si è

più che raddoppiato, passando dai 4 mila ai 9 mila euro. Non si tratta di un nuovo ed inatteso miracolo italiano dovuto ad una crescita economica la cui rilevazione era sfuggita all'ISTAT, ma solo dell'impatto sui comportamenti dei controlli resi possibili a monte dall'incrocio delle banche dati.

Sicuramente efficace ai fini della lotta all'evasione, segnatamente dell'IVA, sono misure come il *reverse charge* e lo *split payment*. Appaiono, invece, contraddittorie con lo stesso indirizzo, riaffermato dal Governo, della maggiore tracciabilità delle transazioni, la decisione di alzare il tetto per l'uso del contante e l'abolizione del divieto di pagare cash i canoni degli affitti. La Francia si è di recente mossa in tutt'altra direzione, abbassando a 1.000 euro il tetto dell'uso del contante, e ciò anche in chiave anti-terroristica.

Da tempo vari studi a rilevanza mondiale sono giunti alla conclusione che una soglia troppo bassa per il contante può favorire l'evasione ed il riciclaggio. Il fatto è che, mentre per i pagamenti al di sotto della soglia di 20 euro il contante è impiegato da noi in misura più o meno equivalente a quella degli altri paesi, come Germania e Spagna - un po' al di sopra del 90 per cento - già per i pagamenti fra i 30 e i 100 euro in Italia se ne fa un uso ben maggiore che altrove: 77 per cento dei casi rispetto al 66 per cento della Spagna, il 20 per cento dell'Olanda ed il 15 per cento della Francia. Per i pagamenti fra 200 e 1.000 euro, poi, in Italia si fa ricorso alle banconote nel 30 per cento dei casi contro il 21 per cento della Germania, l'8 per cento dell'Olanda ed appena il 3 per cento della Francia.

Oltre a favorire, come si è detto, l'evasione ed il riciclaggio, l'uso del contante ha per il Paese anche un costo economico diretto che è stato calcolato per l'Italia nell'ordine di 8 miliardi annui – lo 0,52 per cento del PIL, contro una media UE dello 0,40.

Monitoraggio dell'erosione e dell'evasione fiscale

Importanti e pienamente condivisibili appaiono per converso le disposizioni del dlgs 160/2015 che intervengono in modo strutturalmente positivo sul monitoraggio e sulla revisione delle agevolazioni fiscali e sulla rilevazione dell'evasione fiscale e contributiva, anche dettandone il coordinamento con le procedure di bilancio. Il monitoraggio della spesa fiscale è quindi previsto in termini di strumento di disciplina fiscale, al pari della spesa di erogazione e delle modifiche strutturali del sistema tributario: la Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza deve essere annualmente corredata da un rapporto programmatico di interventi per l'eliminazione, la riduzione o la riforma delle spese fiscali, mentre allo Stato di previsione dell'entrata deve essere allegato un rapporto annuale ricognitivo delle spese fiscali in essere, per la cui redazione è prevista l'istituzione di un'apposizione Commissione di quindici esperti. Viene specificato che le spese fiscali per le quali siano trascorsi cinque anni dalla loro entrata in vigore debbano essere oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione o modifica. Interventi analoghi vanno effettuati con la legge di Stabilità.

Inserire le spese fiscali all'interno delle procedure di bilancio consente di ridiscuterne periodicamente l'utilità, eliminando o ridimensionando quelle che - alla luce delle mutate condizioni ed esigenze sociali ed economiche - appaiano, in tutto o in parte, superate, o quelle che costituiscano una duplicazione non voluta con interventi di spesa di erogazione. I risparmi di spesa fiscale sono attribuiti al fondo per la riduzione della pressione fiscale, come previsto dal comma 431 della legge 27 settembre 2013, n. 147.

Previsioni in parte analoghe sono dettate per il monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva, che è attuato con la presentazione, contestualmente alla Nota di Aggiornamento del DEF, di un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, corredato da un'esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate. A tal fine è prevista – anch'essa a cura di un'apposita Commissione di quindici esperti – la redazione di una relazione annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva contenente:

- i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte accertate e riscosse, nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento;
- i risultati del recupero di somme dichiarate dovute e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni;
- il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti;
- le strategie per il contrasto all'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento ed il confronto dei risultati con gli obiettivi.

Altrettanto importante e positivo è l'aver previsto nel dlgs 157/2015 che, in accordo con quanto previsto dal decreto sul monitoraggio, le Agenzie fiscali stabiliscano specifici obiettivi da conseguire per quanto riguarda sia l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, sia il livello di efficacia dell'azione di prevenzione e di contrasto dell'evasione fiscale, delle frodi e degli illeciti tributari (dlgs. n. 157/2015, art. 1, co. 2), da misurarsi con appositi indicatori della produttività, della qualità e della tempestività dell'azione svolta, da una parte, e con indicatori della complessiva efficacia

ed efficienza gestionale, dall'altra – gli uni e gli altri definiti in convenzione (dlgs. n. 157, art. 1, co. 3).

Queste disposizioni appaiono in tutta la loro rilevanza se le si raffronta con le osservazioni e le raccomandazioni sviluppate dalla Corte dei conti dalla fine degli anni '90 in poi nelle sue relazioni annuali ed a conclusione di molte indagini sulla gestione: i meccanismi di monitoraggio codificati dal decreto delegato 160/2015 e da quello sul riordino delle Agenzie fiscali soddisfano appieno gli standard indicati dalla Corte dei conti e sono in linea con i più avanzati sistemi operanti a livello europeo.

Tutto bene, quindi?

La risposta non può essere univoca. Anzitutto perché le norme prima riepilogate non hanno finora trovato attuazione. A cominciare, per quanto ne sappia, dalla costituzione delle due Commissioni di esperti, formate, fra l'altro, da componenti tutti a titolo gratuito. Il rischio è che, ancora una volta, le buone intenzioni continuino a restare a lungo solo sulla carta. Ma la risposta non può essere rassicurante soprattutto se si tiene conto sia dei limiti e delle contraddizioni prima emersi con riguardo alla fatturazione elettronica ed al tetto troppo alto per l'uso del contante, sia di quelli relativi agli altri decreti delegati, oltre che alle politiche concretamente attuate.

Sotto-utilizzo della delega per il riordino delle Agenzie fiscali

Resta, in particolare, il fatto che la delega sia stata ampiamente sotto-utilizzata per quanto riguarda le Agenzie fiscali: l'intervento è stato minimale. In pratica, a parte quanto di positivo è già stato detto, ci si è limitati a postulare enfaticamente per l'Amministrazione finanziaria la realizzazione

di una maggiore efficienza favorendo l'adempimento degli obblighi tributari ed a prevedere:

- la riduzione di non meno del 10 per cento del rapporto tra personale dirigenziale di livello non generale e personale non dirigente;
- la riduzione di almeno il 10 per cento delle posizioni dirigenziali di livello generale.

In realtà, l'impressione è che con l'Amministrazione finanziaria si stia forse perdendo il senso dell'orientamento strategico, con il rischio di comprometterne il ruolo che si era andato positivamente definendo ed affermando a partire dai primi anni '90, prima ancora di precisarsi e consolidarsi con il dlgs 300/1999.

Il legislatore delegato del 1999 aveva chiaramente riconosciuto la natura specialistica delle Agenzie fiscali e ne aveva sancito la conseguente autonomia organizzativa, da esercitarsi attraverso un proprio regolamento di organizzazione. Tale regolamento era chiamato a disporre anche in materia di modalità di selezione del personale dirigente, basandosi sul superamento del tradizionale modello burocratico-formalistico delle Amministrazioni pubbliche italiane, a favore di un modello di progressione della carriera che premiasse il risultato, più che la semplice conoscenza nozionistica delle procedure. Facendo naturalmente salvo l'obbligo dell'ingresso attraverso una procedura concorsuale pubblica, l'iter selettivo prevedeva poi un periodo di tirocinio teorico- pratico finalizzato a verificare – attraverso un apposito sistema di misurazione e di valutazione delle competenze – il possesso delle capacità funzionali all'espletamento dell'incarico dirigenziale.

La felice intuizione del legislatore delegato di allora era stata che un'organizzazione che va avanti per obiettivi definiti in sede convenzionale,

e che deve essere, pertanto, *lato sensu* remunerata in base al grado di raggiungimento degli stessi, non può non adottare un modello di valutazione e di remunerazione/valorizzazione del proprio personale basato sul merito, e quindi sui risultati ottenuti sul campo, sulla delicatezza e sulla rilevanza delle mansioni svolte (si pensi, ad esempio, alle verifiche sui soggetti internazionali o al *ruling*). Sono ruoli che non possono essere affidati al primo venuto solo per il fatto che abbia superato un concorso aperto a tutti: nelle selezioni per ruoli apicali non può non entrare anche la valutazione curriculare. Non è un'eresia, ma il modo internazionalmente riconosciuto per avere un'amministrazione che produca i risultati voluti ed attesi.

Se fosse necessario, una conferma di ciò può essere trovata nei risultati di una ricerca svolta nel 2013 nel Regno Unito sulla pubblica amministrazione in 30 paesi, compreso il nostro. La ricerca evidenzia il grande sviluppo che negli ultimi anni ha avuto il c.d. *New Public Management* come forma alternativa per l'affidamento dei servizi pubblici a soggetti che operano in regime totalmente privatistico. Si tratta di una soluzione che ha consentito di superare le rigidità dei modelli organizzativi burocratici e di portare nei meccanismi di funzionamento delle Amministrazioni pubbliche le innovazioni – organizzative e gestionali – proprie del settore privato.

Nella grande maggioranza dei paesi esaminati è stato faticosamente ricercato un equilibrio organizzativo accettabile fra autonomia e controllo, fra le strutture preposte alla regolazione ed al controllo della cosa pubblica e le strutture chiamate ad erogare servizi pubblici ad alto valore per la collettività, fra chi è chiamato a fare scelte politiche ed a verificarne l'attuazione (*policy autonomy*) e chi le scelte politiche è chiamato ad attuarle (*managerial autonomy*).

Il risultato della ricerca è che il modello delle agenzie, pur non costituendo la risposta ideale, rappresenta la forma organizzativa potenzialmente più adatta, se gestita con intelligenza, a dare efficienza alla Pubblica Amministrazione, in un momento storico di revisione del welfare, di spinta alla riduzione del perimetro dell'intervento pubblico ed al contenimento del carico fiscale.

La ricerca evidenzia anche – ahinoi! – che il nostro Paese ha vissuto e continua a vivere ai margini di queste grandi correnti di cambiamento culturale, ancorato com'è ad una presunta specificità di una tradizione giuridico-amministrativa fatta di norme e di procedure poste a tutela di astratte garanzie che, però, nei fatti ne impediscono di esprimere le reali potenzialità. Con i connessi risultati di inefficienze, demotivazione, disorganizzazione, litigiosità, parassitismo, per non parlare di corruzione diffusa e di malaffare, che sono sotto gli occhi di tutti. Ne potevano – e ne potrebbero – fare eccezione almeno le Agenzie fiscali. Se, come mi auguro, si arresterà quel processo di loro omologazione alla Pubblica Amministrazione alla Checco Zalone.

Misure che indeboliscono l'effetto deterrenza

Come si è già in parte visto, aspetti di incoerenza della legislazione delegata con l'obiettivo strategico della lotta all'evasione sono peraltro rilevabili non solo nel decreto di riordino delle Agenzie fiscali, ma anche in altri, che pure si propongono la finalità, del tutto condivisibile, di favorire l'adempimento spontaneo, senza infierire sul contribuente, ma facilitandone l'assolvimento degli obblighi fiscali anche fornendogli l'assistenza necessaria. C'è, infatti, un rischio da non sottovalutare ed è il rischio rappresentato dalla

vanificazione dell'effetto deterrenza associato ad alcune misure di attenuazione dell'entità e dell'effettività delle sanzioni amministrative tributarie, oltre che ad altre di semplificazione e di razionalizzazione delle norme in materia di accertamento e di riscossione.

Per dirla in termini generali, si ha quasi l'impressione che il legislatore delegato sia incorso in un eccesso di zelo, spingendosi talvolta nello sforzo per la semplificazione e la facilitazione – sicuramente opportuno e condivisibile – al di là del limite che segna l'esaurimento dell'effetto di deterrenza della norma. In un sistema tributario come il nostro – ricordiamocelo ancora una volta – nel quale per chi non ha il sostituto d'imposta l'adempimento è solo volontario.

In questa ottica, non poche perplessità sicuramente suscita la possibilità di nuova rateizzazione dei debiti tributari anche per chi non ha adempiuto alla rateizzazione precedente. E' dubbio che versi ora chi non l'ha fatto prima. Mentre è molto probabile, invece, che molti si convincano che non è il caso di affrettarsi a versare, posto che si può rinviare tutto al prossimo giro. E ciò, in un contesto nel quale, secondo i dati diffusi dall'Agenzia delle entrate, il fenomeno delle imposte dichiarate dovute e non versate sta assumendo dimensioni allarmanti: 36,3 miliardi nel quadriennio 2008-2011, di cui 11,5 miliardi nel solo 2013. Si tratterà pure, forse, di un modo, peraltro alquanto improprio, di finanziare alcune imprese in difficoltà, ma è di tutta evidenza che ci si espone al rischio concreto di insolvenza ai danni dello Stato e di compromissione dell'azione di riscossione.

Un sicuro effetto di vanificazione dell'effetto di deterrenza è legato al disfacimento, operato dal decreto 128/2015 sulla certezza del diritto, della norma sul raddoppio dei termini per l'accertamento amministrativo in presenza di reati tributari. Questa norma era stata introdotta dal DL 4 luglio

2006, n. 223, perché l'Agenzia delle entrate non era oggettivamente nelle condizioni di perseguire quei casi più gravi e insidiosi di evasione fiscale connessi a indagini penali e per lo più riguardanti mafia e criminalità economica: di tali casi, infatti, l'Amministrazione finanziaria veniva quasi sempre a conoscenza solo quando il termine di quattro anni per l'emanazione dell'atto di accertamento era già scaduto. Con le modifiche introdotte con il decreto delegato in attuazione di quanto stabilito dall'art. 8, comma 2 della legge delega, il raddoppio dei termini scatta solo se la denuncia penale è presentata entro la scadenza ordinaria dei termini, con l'effetto di portare anche allo stop dei maxi-accertamenti in corso e ad un conseguente condono di fatto. Sono tuttavia fatti salvi gli effetti degli atti di controllo notificati entro il 31 dicembre 2015 (la legge delega faceva salvi solo gli atti già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti).

Il sistema di deterrenza è ulteriormente indebolito, infine, da alcune disposizioni introdotte dal decreto che riordina la disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, di fatto favorendo chi pianifica comportamenti dilatori rispetto a chi osserva le regole e i termini per versare le imposte dovute. E' vero che importanti correttivi sono stati apportati allo schema di partenza del decreto, come è in particolare avvenuto con la rinuncia all'ipotizzata abolizione di qualsiasi sanzione per l'indicazione in dichiarazione di un credito d'imposta superiore a quello accertato. Qualche svista significativa è tuttavia rimasta.

Una prima incoerenza riguarda lo sconto per l'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP a favore di coloro che la presentano entro il termine previsto per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza

(come l'avvio di attività istruttoria esterna, l'invio di questionari ed inviti, l'avvio di indagini finanziarie comunicato dalle banche): essi vengono a beneficiare di un vantaggio rispetto a chi la dichiarazione la presenta entro i termini previsti ed effettua tempestivamente il versamento della relativa imposta.

Una seconda incoerenza attiene agli effetti dell'attenuazione delle sanzioni per l'infedele dichiarazione. In applicazione del principio del *favor rei*, l'Amministrazione dovrà rivedere tutti gli avvisi di accertamento non ancora definitivi, con una perdita di gettito stimata in 40 milioni (oltre ai costi amministrativi non computati), la cui copertura è stata allo stato prevista per il solo anno 2017.

Effetti analoghi di applicazione del principio del *favor rei*, con conseguente revisione di tutte le pratiche pendenti e necessità di stanziare risorse per la relativa copertura finanziaria, si avranno anche per l'eliminazione delle maggiorazioni sanzionatorie previste dal dlgs 471/1997 (art. 1, commi 2-bis e 2-ter; art. 5, commi 4-bis e 4-ter) e dal dlgs 446/1997 (art. 32, commi 2-bis e 2-ter) per le infedeli dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP nei casi di omessa presentazione o infedele o omessa indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Con l'aggravante che, in questo caso, le modifiche potrebbero invogliare i contribuenti ad alterare gli studi di settore, posto che l'unica penalità prevista resta quella dell'irrogazione di una sanzione fissa di 2.000 euro, che, però, può essere definita in via ordinaria versandone 1/3, e cioè appena 667.

Conclusione

Molto di più si potrebbe dire a proposito dell'attuazione della riforma della legge delega 23/2014, ma credo che l'analisi da me condotta, sia pure sommaria e limitata, sia stata sufficiente a dimostrare l'assunto che i decreti delegati della riforma abbiano, sì, fatto compiere importanti passi avanti verso un fisco più semplice, più moderno e con maggiori certezze, ma non siano tuttavia scevri sia da violazioni dello Statuto dei diritti del contribuente, sia da effetti, non trascurabili, di indebolimento del sistema di deterrenza dei comportamenti evasivi.