



Garante del Contribuente
per la Provincia Autonoma di
TRENTO

RELAZIONE ANNUALE 2015

**I RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTI
NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE**

S o m m a r i o: 1.- Premessa.- - 2.-L’attuazione del Federalismo fiscale in provincia di Trento; 3.- L’evasione fiscale: le sue possibili cause.- 3.1.- Il fondamentale insegnamento disatteso.- 3.2.- Conoscenza e condivisione delle scelte.- 3.3.- Fondamentali diritti del contribuente ignorati.- 3.3.1.- Il diritto alla compensazione ex art. 8 legge n. 212 del 2000.- 3.3.2.- Il diritto all’accertamento della colpevolezza nelle sanzioni amministrative tributarie.- 3.3.3.- Una recente sentenza delle Sezioni Unite sul contraddittorio endoprocedimentale.3.3.4.La eccessiva pressione fiscale e la crisi economica.-3.3.5.- La Cassazione ed i cosiddetti “dirigenti illegittimi”.- 4.- I principali provvedimenti di politica finanziaria. 4.1.- In ambito nazionale.- 4.2.- In ambito provinciale.- 5.- Le principali criticità.-

1.- Premessa

L’art. 94, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 che ha aggiunto il comma 13 *bis* alla legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2003, il Garante del contribuente fornisca, con relazione annuale, al Governo ed al Parlamento, “dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale”. Ciò in quanto, il Garante del contribuente si pone, dal punto di vista dell’*Amministrazione*, come strumento di verifica dell’effettiva realizzazione da parte degli Uffici dei principi enunciati nello Statuto dei diritti del contribuente e, in generale, del “buon andamento” della macchina amministrativa e costituisce, per il *singolo contribuente*, una cassa di risonanza delle sue esigenze (individuali o collettive) che gli permette di far sentire la sua voce all’*Amministrazione* ed al legislatore nazionale. In altre parole, egli esprime lo “stato di salute” dei rapporti tra fisco e contribuenti.

In questa sede, pertanto, verranno in emersione i principali fenomeni che hanno caratterizzato, in provincia di Trento, il 2015 e che hanno inciso, positivamente, oppure negativamente, sui rapporti tra fisco e contribuenti.

Oltre alla mera elencazione di detti fenomeni, occorrerà individuarne le possibili cause e considerarne gli effetti sul piano socio-economico.

A tali fini è diretta la presente Relazione, con ovvio, particolare riferimento alla provincia di Trento.

2.- L'attuazione del federalismo fiscale in provincia di Trento

Il 2015 si è aperto, in provincia di Trento, con un Convegno-dibattito sulla provincializzazione della Giustizia e delle Agenzie Fiscali prevista dall'art. 1, comma 515 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), la prima delle quali aveva già ricevuto, il *placet* dalla maggioranza della Commissione dei dodici, trasmesso, il 10 dicembre 2014, ai Ministeri competenti, mentre per la provincializzazione delle Agenzie Fiscali l'iter procedimentale aveva incontrato notevoli difficoltà. Al riguardo, la dottoressa Rossella Orlandi, Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate, nel corso della sua audizione da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, avvenuta il 25 settembre 2014, aveva, esattamente, evidenziato che “se, da un lato, il federalismo fiscale ha il pregio di conformare maggiormente le scelte pubbliche alle preferenze, variabili sul territorio, dei contribuenti e di responsabilizzare gli amministratori locali nelle loro scelte gestionali, esso, dall'altro, può indebolire l'azione redistributiva del Governo centrale e, se non correttamente applicato, indurre disuguaglianze nell'offerta dei servizi pubblici”.

Si aggiunga che la legge n. 147 del 2013 andava ad intrecciarsi con la legge 11 marzo 2014, n. 23 di delega al Governo “per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita” e che, a differenza della prima, disponeva, nel comma 1 dell'art. 1 che i decreti legislativi avrebbero dovuto essere adottati “nel rispetto dello Statuto dei diritti del contribuente”.

3.- L'evasione fiscale: le sue possibili cause

Se il 2015 si era aperto con il problema del Federalismo fiscale, il 2014 si era chiuso con il ricordo, da parte del Presidente della Repubblica nel discorso di fine d'anno, di un aberrante fenomeno, quello dell'evasione fiscale (1).

(1) *Sui rapporti tra evasione fiscale e tax compliance, cfr. A.GENTILE e S. GIANNINI, Evasione fiscale e “tax compliance”, Società Editrice il Mulino, Bologna, 2012.-*

L'esistenza di tale fenomeno in provincia di Trento è dimostrata dalla meritoria opera della Guardia di Finanza che, nei primi cinque mesi del 2015, ha consentito di scoprire ben 77 evasori totali su una popolazione che, in detta provincia, supera di poco i 500.000 abitanti.-

Le possibili cause della forte evasione fiscale sono scritte, a chiare lettere, nella realtà quotidiana, ben nota a chi con essa si confronta tutti i giorni, ricevendo segnalazioni e cogliendo lo stato d'animo dei contribuenti.

E' la storia che si ripete. Oltre trent'anni fa, infatti, esattamente nel 1982, si gridava, a gran voce: "manette agli evasori". E subito venne emanato il d.l. n. 429 del 1982, convertito in legge n. 516 del 1982. Ma, oltre che riempire le pagine dei quotidiani, tale provvedimento non produsse l'effetto sperato: le Procure della Repubblica ed i Tribunali vennero invasi da denunce e processi, ma con pochissimi risultati, specialmente in termini di recupero delle imposte. E, la dottrina aggiunse che, il d.l. n. 429 del 1982, era stato "uno dei peggiori provvedimenti che il settore impositivo e repressivo (avesse) mai conosciuto".

3.1.- Il fondamentale insegnamento disatteso

Purtroppo, la principale ragione di quell'insuccesso e degli insuccessi successivi risulta poco o per nulla indagata. Ad avviso del sottoscritto, tale ragione consiste principalmente nell'aver trascurato l'ammonimento, fatto nel 1700, dallo scozzese Adam Smith: *per indurre la gente a pagare le imposte è necessario in primo luogo, che le leggi siano chiare, complete e non soggette a continui cambiamenti.*

E' quanto ora dispone l'art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) ed è l'esatto opposto di quanto attualmente avviene: Governo e Parlamento continuano a legiferare in materia tributaria con leggi per niente rispettose di detti fondamentali principi.

Non solo! Per risolvere il grave problema dell'evasione fiscale, occorrerebbe far capire alla gente che, alla base del nostro vivere civile, esiste un principio di solidarietà che impone la restituzione alla collettività, sotto forma di imposte, di una parte di quanto la collettività ha consentito di guadagnare.

Occorrerebbe far capire alla gente che l'evasione fiscale costituisce il primo freno alla crescita, in quanto:

- riduce le risorse per le politiche sociali;
- si traduce in maggiori tasse per chi le paga;
- è la base per la cosiddetta economia sommersa;
- sottrae risorse alla collettività, le nasconde (nei paradisi fiscali), quindi le rimette in circolo, creando corruzione o, come minimo, falsando il mercato, la concorrenza, l'economia.

Evasione fiscale, corruzione e riciclaggio (con i quali la prima interagisce), costituiscono, dunque, i più grandi mali della società e vanno, correlativamente, combattuti senza sosta.

3.2.- *Conoscenza e condivisione delle scelte (2)*

Non basta legiferare nel rispetto di detti principi: è anche necessario che i contribuenti siano messi in grado di conoscere il contenuto delle leggi e che possano condividere le scelte economiche operate nel loro nome.

Evidentemente, per il legislatore attuale la storia ha perso la sua precipua funzione di maestra di vita, se vengono disattesi anche antichi insegnamenti, quale quello, ad esempio, del *dictum* di Graziano nel *Decretum* IV c.3, per il quale “Le leggi sono istituite dalla promulgazione, (e) sono confermate quando sono approvate dai costumi dei soggetti della legge” .

Attualmente, invece, i contribuenti avvertono una insanabile frattura tra il mondo di coloro che decidono e quello di coloro che subiscono le decisioni. Per cui, in difetto di idonea conoscibilità, oltre che condivisibilità delle scelte operate in campo finanziario, la gente è in preda ad un grande e comprensibile disorientamento; è portata ad applaudire Robin Hood di fronte alle pretese dello sceriffo di Sherwood ed a considerare il “pubblicano” (l’esattore), di evangelica memoria, come figura socialmente riprovevole. Il che , evidentemente, crea sfiducia nelle Istituzioni ed è causa di forte evasione fiscale.

L’attuale legislatore deve, pertanto, considerare che la “fiducia” sui maxi emendamenti, formati da un solo articolo e centinaia di commi (costruiti, peraltro, in violazione dell’art. 2, comma 3 dello Statuto dei diritti del contribuente), mentre assicura al Governo di rimanere in carica, rende, questi ultimi, sempre più, incomprensibili per i contribuenti e legittimano quanto scrive il prof. Victor Uckmar: sono solo “un intricato cruciverba destinato, più che ai comuni cittadini, a super esperti laureati in giurisprudenza e in economia con esperienze anche internazionali” (*Italia Oggi* del 12 febbraio 2015, pag. 25).

3.-3- *Fondamentali diritti dei contribuenti ignorati.-*

Oltre al diritto alla chiarezza, alla trasparenza ed alla condivisione delle disposizioni tributarie, le possibili cause dell’evasione fiscale vanno individuate nella percezione, da parte dei contribuenti, della violazione di taluni loro fondamentali diritti, quali, ad esempio, quello alla compensazione, quello all’accertamento della colpevolezza nelle sanzioni

(2) *In materia, cfr. E. BARCELLONA, C. CAVALLINI, F. CINTOLI, R. LUPI, A. SANTORO, D. STEVENATO, Il consenso nella determinazione dei tributi. Francesco Crovato, Dike Giuridica Editrice, Roma, 2012.*

amministrative tributarie e, nel prossimo futuro (ma, si spera che ciò non accada!), anche quello al contraddittorio endoprocedimentale.

3.-3.1- Il diritto alla compensazione ex art. 8 legge n. 212 del 2000 (3)

A conclusione della Relazione del Primo Semestre 2015, il sottoscritto Garante evidenziava la necessità “di emanare, finalmente, dopo ben quindici anni dalla sua entrata in vigore, il decreto del Ministro delle finanze ex art. 8, comma 6° della legge n. 212 del 2000, contenente le disposizioni di attuazione dell’art.8 medesimo..., il quale, nel primo comma, testualmente dispone, in via generale: “L’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”.

Fin qui, invece, la compensazione tributaria ha dato luogo ad un ingorgo normativo senza precedenti, come è stato esattamente evidenziato. Occorre aggiungere, a tutto danno dei contribuenti, i quali rischiano anche il carcere, ove eseguano compensazioni “indebite” (v. art. 10-*quater* del d. lgvo 74 del 2000, introdotto dall’art.35, comma 7 del d.l. 223 del 2006). Dire con certezza quale sia l’attuale situazione, è davvero arduo: qualche spiraglio pare si sia aperto soltanto per il sostituto d’imposta (per le ritenute ed i rimborsi da assistenza fiscale, cfr. Agenzia Entrate Ris. n. 73/E del 4 agosto 2015).

La legge di stabilità 2015 avrebbe dovuto attuare la possibilità di compensare i crediti fiscali con i mancati pagamenti della P.A.. Ma, della manovra si conoscono soltanto i numerosissimi emendamenti!

L’attività legislativa fin qui posta in essere *in subiecta materia*, ove non la si voglia ritenere “abusiva” (non essendo coperta da alcuna norma avente valore di legge rinforzata in contrapposizione alla chiara disposizione del 1° comma dell’art. 8 della legge n. 212 del 2000), la si deve considerare, gioco forza, “arbitraria”, atteso che, se è vero che il comma 6° di tale norma demanda ad un “decreto del Ministro delle finanze...le disposizioni di attuazione del presente articolo”, è altrettanto vero che l’emanando decreto deve essere unico, generale, definitivo e deve concernere le concrete modalità di esercizio del diritto alla compensazione, laddove invece, sino ad oggi, sono stati emanati decreti a seconda delle esigenze di cassa dell’Amministrazione, sino a creare disorientamento ed incertezze nei contribuenti, in patente violazione, peraltro, con il ricordato principio di “chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie”.

Più che attuale, pertanto, è la decisione assunta dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento, sez. I (sent. 19 giugno 2012, n. 81),

(3) *In dottrina, cfr. G. GIRELLI, La compensazione tributaria, Giuffrè Editore, Milano, 2010*

per la quale “la mancanza dei regolamenti attuativi non può ledere la portata precettiva della disposizione di cui all’art. 8, comma 1 l. n. 212 del 2000”.

Verso questa direzione è orientata anche la più recente giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione (cfr. Cass., sez. trib. 22.12.2014, n. 27178).

Non così l’Amministrazione Finanziaria che, fin qui, sembra avere considerato la compensazione tributaria una sorta di jolly al servizio dei conti pubblici.

Per evitare che la compensazione tributaria continui a costituire un “pericolo” per i contribuenti (a motivo di quanto si è sopra rilevato) e per consentire che i contribuenti possano esercitare in tutta la sua estensione tale diritto sarebbe quanto mai opportuno abrogare il 6° comma di detta disposizione.

3.-3.2.- Il diritto all’accertamento della colpevolezza nelle sanzioni amministrative tributarie (4).

Altri motivi di sfiducia nelle Istituzioni e di conseguente forte evasione fiscale sono la eccessiva entità delle sanzioni amministrative tributarie, nonché l’omesso accertamento della colpevolezza in sede di irrogazione delle stesse in violazione dell’art. 5 del d. lgvo 18 novembre 1997, n. 472. Sia consentito ribadire, *in subiecta materia*, tutto quanto è già stato detto nella Relazione del Primo Semestre 2015. Occorre aggiungere che non pare seriamente sostenibile che la precitata disposizione di legge implichi *tout court* un’inversione dell’onere della prova, ponendo, cioè, a carico del contribuente l’onere di dimostrare l’assenza di colpevolezza.

Infatti: a) “nel nostro ordinamento non esiste, e per nessun tipo di illecito (amministrativo o penale che sia), la presunzione di colpevolezza (e la conseguente inversione dell’onere della prova)” (Cass. n. 1416 del 2008; Cass. n. 9916 del 2010, per la quale “la giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che spetta all’Amministrazione finanziaria provare in giudizio il fondamento delle proprie pretese, non sussistendo in materia tributaria alcuna presunzione di legittimità dell’avviso di accertamento”); b) la Circolare Min. Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III- del 10 luglio 1998, n. 180 dispone, a pagg. 8 e 9, che occorre individuare l’esistenza di colpa o dolo nel corso del procedimento per l’irrogazione della sanzione e che “il fatto che, in presenza di una violazione, sia possibile presumere, in prima battuta, che

(4) *Su vigente sistema sanzionatorio tributario, cfr. A. CISSELLO e M. NEGRO, Manuale delle sanzioni amministrative tributarie. Imposte dirette e indirette, Eutekne S.p.A., Torino, 2015.-*

essa sia stata determinata da colpa, non implica che, negli atti di contestazione (art. 16) o nei provvedimenti di irrogazione (art. 17, comma 1), l'ufficio o l'ente possano omettere qualsiasi motivazione”;

c) l'avverso opinamento implicherebbe una prova negativa (la non colpevolezza), notoriamente inammissibile (*negativa non sunt probanda*; “non è materialmente possibile dimostrare un fatto non avvenuto”: Cass. 9099/2012); d) deve considerarsi che, pacificamente, il sistema sanzionatorio tributario del 1997 ha recepito la struttura del reato e che, quest'ultima è costituita, oltre che dall'elemento oggettivo e dal rapporto di causalità, anche dall'elemento soggettivo.

Diversamente opinare, significherebbe, perciò, snaturare l'impianto sanzionatorio tributario, al cui rispetto, invece, l'interprete è doverosamente tenuto.

Tale principio, del resto, è contenuto nella stessa lettera della norma, la quale, disponendo che “nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”, implica che l'autore della violazione venga chiamato dall'Amministrazione a “rispondere” e che, dunque, gli siano contestati non solo il fatto costituente la violazione, ma anche tutti gli altri presupposti della punibilità, tra cui la colpevolezza. Solo a questo punto, il presunto autore della violazione potrà scagionarsi, fornendo la prova contraria.

E' chiaro, tuttavia, che come ogni disposizione di legge, anche la disposizione contenuta nell'art. 5 d. lgv n. 472 del 1997, va applicata caso per caso. E così se rimane a carico del contribuente l'onere di dimostrare di non aver potuto versare l'imposta per oggettiva, incolpevole impossibilità sopravvenuta, resta a carico dell'Amministrazione l'onere di dimostrare, ad esempio, la *culpa in eligendo* del professionista, regolarmente iscritto nel relativo Albo professionale, cui il contribuente si sia affidato.

Per la rilevante importanza che la tematica riveste, il sottoscritto Garante ha in animo di promuovere, nella prossima primavera, uno specifico Convegno sul tema delle sanzioni amministrative tributarie, con particolare riguardo al principio della colpevolezza. Ciò, tanto più che, con il 1° gennaio 2016 (così anticipata la data di entrata in vigore dalla legge n. 208 del 2015), è entrata in vigore la riforma di cui all'art. 16 del d. lgv 24 settembre 2015, n. 158. La quale ha generalmente ridotto l'entità delle sanzioni pecuniarie. La nuova disciplina è applicabile anche alle violazioni commesse precedentemente, purché non definitivamente accertate al 1° gennaio 2016, in applicazione dell'art. 3, comma 3 del d. lgv 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale “Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori

stabiliscono sanzioni di entità diverse, si applica la legge più favorevole salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”.

3.3.3.- *Una recente sentenza delle Sezioni Unite sul contraddittorio endoprocedimentale.-*

Si aggiunga a tutto quanto si è detto, la recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione che ha minato alle base uno dei fondamentali diritti del contribuente nei rapporti con il Fisco, qual è quello del contraddittorio endoprocedimentale, per l’affermazione del quale tanto si era battuto il sottoscritto Garante anche in sede scientifica (cfr. Relazioni svolte: ai *Dialoghi di diritto e processo amministrativo*, Università di Trento, 15 maggio 2014 e Convegno “*Le nuove forme di collaborazione con il Fisco. Nuovo ravvedimento, adesione e rientro dei capitali dall’estero*”, Trento 13 marzo 2015) e continuerà a battersi.

Ci si riferisce alla recente sentenza n. 24823 del 6-9 dicembre 2015 delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, la quale ha posto il seguente principio di diritto: *“Differentemente dal diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale comportante, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto. Ne consegue che, in tema di tributi ‘non armonizzati’ l’obbligo dell’Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi ‘armonizzati’, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”.*

Ad avviso del sottoscritto Garante, tale principio non convince, in quanto:
a) Il corretto esercizio del potere implica l’acquisizione di dati, le audizioni e le informazioni, siccome strumentali ad una esigenza di funzionalità (C. Cost. 24 febbraio 1995, n. 57). Il che si sottolinea con riferimento all’art. 97 Cost. che, invece, le Sezioni Unite ritengono

estraneo alla *subiecta materia*; b) i commi 2 e 5 dell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212 che –è bene ricordarlo- è legge rinforzata), riferibili anche alle iscrizioni a ruolo ex art. 36 *bis* e art. 36 *ter* DPR 600/1973 (Circ. 3 agosto 2001, n.77), dispongono, rispettivamente che “L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito” e, rispettivamente, “Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente...a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”; c) sia la Corte Costituzionale (ord. 24 luglio 2009, n.244) che la Corte di Giustizia Europea (sent. 18 dicembre 2008, causa 349/07 Sopropè) hanno ribadito che “il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si propone di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (C.Giustizia UE, cit., punto 36; analog. Corte di Giustizia europea 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13); d) è la stessa Suprema Corte di Cassazione ad affermare che “il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa” (Cass. n. 2816 del 2008; Cass, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009); e) l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, sottoscritta nel 2007, riconosce come espressione del diritto ad una buona amministrazione, il diritto di ogni persona a ch  le questioni che la riguardino siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole. Tale diritto comprende, in particolare, il diritto di essere ascoltati prima che venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio. Per le Sezioni Unite, invece, “i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa, non danno vita a prerogative incondizionate, potendo soggiacere a restrizioni, che rispondano, con criterio di effettivit  e proporzionalit , ad obiettivi di interesse generale”. Eravamo –e tuttora lo siamo!- convinti dell'esatto contrario e cio  che un diritto fondamentale non possa ricevere limitazione se non da fonte normativa di portata pari a quella che lo abbia istituito e non mai in via di interpretazione ; f) negando cittadinanza al primato del diritto comunitario rispetto al diritto interno, le Sezioni Unite hanno trascurato di considerare il principio generale, affermato in sede comunitaria sin dalla nota sentenza 15 luglio 1964 (causa 6/64, Costa c.

Enel) della Corte di Giustizia della Comunità Europea, per la quale “Il Trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell’ordinamento giuridico degli Stati membri...Il trasferimento, effettuato dagli Stati a favore dell’ordinamento giuridico comunitario, dei diritti e degli obblighi corrispondenti alle disposizioni del trattato implica...una limitazione definitiva di loro diritti sovrani, di fronte alla quale un atto unilaterale ulteriore, incompatibile col sistema della Comunità, sarebbe del tutto privo di efficacia...Il principio della prevalenza del diritto comunitario si risolve allora, in sostanza, nell’impossibilità per gli Stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore”. Con la conseguenza che il giudice nazionale, al fine di salvaguardare la norma comunitaria rispetto alla norma interna difforme da essa, deve disapplicare la seconda (C.G.C.E. 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal); g) detto primato è conforme all’art. 10, comma 1, della Costituzione, per il quale “l’ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute”, per cui sarebbe inconciliabile con quanto si è prima rilevato una diversificazione in materia di tributi che, invece, ammettono le Sezioni Unite, per le quali i tributi c.d. “non armonizzati” (in particolare: quelli diretti), sarebbero estranei alla sfera di competenza dell’Unione Europea; h) subordinando, in via di principio generale, la pronuncia di invalidità dell’atto all’onere di enunciare in concreto le ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, le Sezioni Unite degradano a vizio di annullabilità anche le ipotesi di espressa nullità, la quale, per definizione, è eccepibile in ogni stato e grado del procedimento ed è rilevabile dal giudice anche d’ufficio; i) è stato, esattamente, evidenziato ed è agevolmente dimostrato dall’esperienza quotidiana che, “laddove gli interessi del cittadino non siano sufficientemente tutelati o, comunque, si verificano taluni effetti preclusivi per l’esercizio di una compiuta difesa, si assiste ad un tendenziale aumento di livello di litigiosità e diminuisce, correlativamente, il consenso della collettività nei confronti dell’operato delle pubbliche Autorità” (5).

3.3.4. La eccessiva pressione fiscale e la crisi economica

Non vanno trascurate, quali possibili cause dell’evasione fiscale, la eccessiva pressione fiscale e la crisi economica, tuttora in atto, nonostante i timidi segnali di ripresa. Occorre aggiungere, però, che, in provincia di Trento, tale crisi è attenuata dalla indiscussa ottima capacità dei contribuenti, in ciò meritoriamente coadiuvati da Provincia Autonoma e

(5) PROVENZANO, in *Boll. Trib.* n. 8 del 2011, p. 628 ss. ed ivi, a pag. 630

Comune, a sviluppare ricchezza attraverso il turismo, al servizio del quale sono posti almeno tre formidabili strumenti, quali: il Festival dell'Economia, i Mercatini di Natale e lo sport sciistico Basti pensare, quanto ai primi due strumenti (Festival dell'Economia e Mercatini) che, quella del 2015, è stata una edizione da record.

3.3.5.- La Cassazione ed i cosiddetti “dirigenti illegittimi”.

Causa di sfiducia verso l'Amministrazione finanziaria, è stata anche la nota vicenda dei dirigenti nominati senza concorso, oggetto anche di indagine scientifica (6). Come è noto, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 37 del 25 febbraio-17 marzo 2015, aveva dichiarato illegittima la norma del “decreto Semplificazioni fiscali”, il quale aveva consentito alle agenzie fiscali (Dogane, Entrate e Territorio) di conferire, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, incarichi dirigenziali a propri funzionari con contratti di lavoro a tempo determinato “per il tempo necessario a coprire il posto vacante tramite concorso”.

Gli effetti di tale pronuncia sono altrettanto noti: la impugnativa, per ritenuta nullità, di tutti gli atti impositivi sottoscritti dai funzionari incaricati e sono parimenti note le pronunce contrastanti delle Commissioni Tributarie, Provinciali e Regionali, adite.

Provvidenziale è stato, quindi, l'intervento della Suprema Corte di Cassazione, la quale, con tre sentenze (nn. 22810,22803 e 22800/2015) ha posto fine a tale problema, ritenendo che, “*essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali e non occorrendo, ai meri fini di validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati e, dunque, da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui all'art.8, 24° comma, del d.l. n. 16 del 2012*”. Ed, infatti, il primo comma dell'art. 42 D.P.R. 600/1973 (cui implicitamente rinvia l'art. 56 del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA) dispone che gli accertamenti fiscali siano portati a conoscenza dei contribuenti “mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”.

Pertanto, in presenza di una sottoscrizione dell'atto, si deve presumere, fino a prova contraria, che il sottoscrittore dell'atto impositivo appartenga

(6) da parte di M. VILLANI, I. PANSARDI, L. NIGRO e N. NIGRO, *Dirigenti illegittimi e contenzioso con l'Agenzia delle Entrate*, Maggioli Editore, 2015

alla carriera direttiva e sia munito di delega rilasciata dal capo dell'ufficio, fermo restando l'obbligo, per l'ufficio finanziario, in caso di contenzioso, di dimostrare l'esistenza di dette condizioni: delega del capo ufficio e sottoscrittore appartenente alla carriera direttiva (Cass. n. 14942 del 14 giugno 2013).

Allo stato, la problematica investe la portata della delega, ritenendosi l'avviso di accertamento illegittimo, qualora la delega alla sottoscrizione risulti inidonea al trasferimento del potere, come nel caso: a) di superamento del previsto limite monetario; b) di delega non nominativa; c) di delega che non riporta il nome del funzionario delegato; d) oppure non è motivata; e) oppure non prevede un termine circoscritto di validità.

4.- I principali provvedimenti di politica finanziaria.-

La presente Relazione non potrebbe, ovviamente, esaurirsi nella ricerca delle possibili cause dell'evasione fiscale, per la identificazione delle quali ci si augura di avere apportato un contributo, sia pure modesto.

I rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale sono stati caratterizzati, nel corso del 2015, anche dai provvedimenti assunti in ambito sia nazionale che locale e che hanno rafforzato, oppure scosso, la fiducia dei contribuenti nell'Amministrazione finanziaria.

I principali provvedimenti possono essere così sintetizzati:

Sono stati particolarmente apprezzati, tra gli altri, i provvedimenti assunti:

4.1.- In ambito nazionale:

- gli interventi in materia di rateizzazione.- Il sottoscritto Garante ha notiziato i contribuenti circa la possibilità di presentare ad Equitalia, entro il 31 luglio 2015, una nuova domanda di rateizzazione dei propri debiti, da parte dei contribuenti decaduti dal beneficio della dilazione del pagamento delle imposte alla data del 31 dicembre 2014. L'intervento è stato particolarmente apprezzato dal Direttore Regionale di Equitalia Nord per lo spirito di collaborazione che esso sottende (sul meritorio comportamento di Equitalia che ha accolto la quasi totalità delle istanze di rateizzazione, cfr. Relazione secondo semestre 2015);

- l'emendamento, presentato dal Governo il 10 dicembre 2015 al disegno di legge di Stabilità 2016 circa la sanatoria delle violazioni relative a lievi ritardi o ad errata trasmissione dei dati e delle certificazioni uniche all'Agenzia delle Entrate per la definizione del modello 730;

- il parere favorevole licenziato dal Consiglio di Stato allo schema di decreto attuativo della legge n. 44 del 2015 disciplinante lo speciale finanziamento a favore degli ultrasessantenni, garantito da ipoteca di primo grado sulla casa: se entro un anno il finanziamento non viene restituito dagli eredi o dal debitore, la casa viene venduta al prezzo di mercato e il ricavato viene usato per il rimborso del prestito. Un decreto ministeriale detterà la disciplina di dettaglio;

- la cancellazione, per l'abitazione principale “ non di lusso” ed anche per gli inquilini, della Tasi;
- l'applicazione, a norma del comma 50 della legge di stabilità 2016, delle esenzioni previste all'art. 1, comma 3, del d.l. n. 105 del 2003, convertito in legge n. 170 del 2003 per l'intera durata del programma “Erasmus +”, alle borse di studio per la mobilità internazionale erogate a favore degli studenti delle università e delle istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM). L'occasione consente di rappresentare la necessità di aumentare l'entità dell'importo di € 2.840,51 prevista per gli altri casi di esenzione: si tratta, infatti, di importo divenuto troppo esiguo per costituire un serio aiuto alle famiglie, essendo del tutto impensabile che il beneficiario di detto importo possa escludersi dal carico della famiglia di appartenenza.

I contribuenti hanno preso atto che il 24 settembre 2015 sono entrati in vigore gli ultimi quattro decreti attuativi del Jobs act, a completamento della delega legislativa, i quali, unitamente agli altri quattro già in vigore, offrono un nuovo quadro di regole del lavoro, dalla sua instaurazione alla sua cessazione. Su tale importante evento, si è tenuto a Trento, il 16 ottobre 2015, il seminario “*Jobs act: il nuovo quadro di regole del lavoro*”, organizzato da Confindustria Trento in collaborazione con l'Agenzia per il lavoro Umana S.p.A.

In subiecta materia va ricordato anche il decreto legislativo n. 80 del 2015, il quale ha stabilito che il congedo ad ore può essere fruito –in mancanza di previsioni collettive- “in misura pari alla metà dell'orario medio giornaliero”.

4.2.- *In ambito provinciale.*

- la istituzione sulla pagina internet della Provincia Autonoma di Trento di un modello di segnalazione di illecito al responsabile anticorruzione;
- l'intesa tra Provincia Autonoma di Trento e Agenzia delle Entrate sul “credito d'imposta”: in forza di tale intesa, i contribuenti trentini, titolari di imprese, potranno utilizzare le agevolazioni provinciali cui hanno diritto, compensando, nel rispetto delle previste modalità, quanto dovuto al fisco;
- la costituzione, nel dicembre 2015, del cosiddetto “Fondo di solidarietà” per il sostegno al reddito e la riqualificazione dei lavoratori delle piccole imprese;
- gli investimenti in impianti ed attrezzature realizzati dalle aziende funiviarie trentine per un ammontare di 62 milioni di euro (7);
- lo sportello unico di Trentino sviluppo ha registrato, dal 1° ottobre 2015, ben 139 richieste di avvio di nuove imprese, grazie al nuovo sistema di incentivazione: meno burocrazia, voci nuove rimborsabili, come

(7) fonte: *Trentino industriale*, n. 6/2015);

l'acquisto o l'affitto di spazi, di strumenti o altri beni mobili e, soprattutto, la possibilità di chiedere l'anticipo del contributo su una parte delle spese previste (copre il 50% delle spese con un massimo di 50mila euro). Il dato è senza dubbio incoraggiante, implicando sviluppo economico del territorio. Infatti, "nel valutare la situazione economica di un determinato territorio, un indicatore fondamentale è costituito dalla fertilità imprenditoriale, ovvero dal numero di imprese che, in un dato periodo di tempo, iniziano ad operare in quel territorio, rapportato al numero di imprese che cessano, invece, la propria attività" (8). Ma, se il dato è incoraggiante, occorre, nel contempo, assicurare che, dette imprese, mettano effettivamente a frutto le provvidenze ricevute. Il che si rende possibile soltanto se si evitino l'erogazione di ammortizzatori "a pioggia" e si preveda un sistema di controllo efficace, preventivo (mediante l'analisi del programma e dei mezzi ritenuti necessari a realizzarlo) e successivo (la verifica dei risultati ottenuti). Non sarebbe da escludere, infatti, che le imprese beneficiarie utilizzino gli ammortizzatori sociali ad esse erogati e poi riducano gli organici. Ed è sempre da condannare il convincimento –radicato in qualche politico locale e, nel passato, anche dichiarato pubblicamente, nella sede istituzionale, secondo il quale, essendo stati eletti, i politici possono fare tutto quello che vogliono (*"Sente o no sente stadi eleti? Podente o no podente far quel che volen?"*) La situazione economica in provincia di Trento è complessivamente positiva anche grazie all'aumento della domanda interna. Registra un lieve aumento di fatturato (tendenzialmente pari a + 1,3) il comparto manifatturiero, pur in presenza di difficoltà legate al rallentamento delle esportazioni. Segnali negativi pervengono, in particolare, dal comparto edile (-12,6%) e dal settore estrattivo (-16,1%). Preoccupante è anche il calo dell'occupazione che appare in continua diminuzione in tutti i settori (9).

5.- Le principali criticità

Nel 2015, i rapporti tra fisco e contribuenti sono stati contrassegnati, oltre dall'evasione fiscale, di cui si è detto, anche:

a) dall'aumento del riciclaggio (+ 33%) del denaro proveniente dal traffico della droga;

b) dalla mancanza di garanzie per l'effettivo recupero delle ingenti somme erogate, a titolo di vitalizi, agli ex consiglieri regionali (per i contribuenti trentini il problema non è tanto quello di individuare a chi spetti la giurisdizione, ma se, alla fine del contenzioso in atto, quelle somme

(8) Così in *Note sulla situazione economica in provincia di Trento Aprile-Giugno 2015, Periodico trimestrale della Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Trento, anno 2015, n. 2, p. 4*.

(9) fonte: *Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Trento*.

rientreranno effettivamente nelle casse della Regione). E' appena il caso di ricordare, infatti, che non risultano sussistere garanzie in tal senso, né che siano stati promossi, da parte della Regione, procedimenti cautelari. Allo stato, quindi, i contribuenti trentini sopportano il rischio, tutt'altro che ipotetico, che, a definizione del contenzioso, dette somme non saranno, in tutto o in parte, restituite.

Come è stato ampiamente illustrato nella Relazione del Primo Semestre 2015, il sottoscritto Garante avrebbe voluto costituirsi, a tutela della fiducia dei contribuenti verso l'Amministrazione finanziaria, parte civile nel processo penale pendente contro gli autori, o presunti tali, degli illeciti relativi alla concessione di dette ingenti somme. Ma, la costituzione si è resa impossibile a fronte del parere espresso, con nota 28 aprile 2015, n. 201796, dall'Avvocatura generale dello Stato, richiesta per l'assistenza ed il patrocinio;

c) dalle numerose gravi criticità (ben 14) che la Corte dei Conti ha mosso al bilancio provinciale di previsione 2015. Si tratta di rilievi relativi al debito della Provincia, ai crediti della Regione, alla mancanza di un fondo rischio per il Not; ai derivati utilizzati dalle società partecipate (per le quali ultime la bozza di decreto legislativo attuativo della legge delega di riforma della p.A. -legge n. 124 del 2015- prevede per i manager la responsabilità erariale per i danni –patrimoniali e non- cagionati agli enti pubblici partecipanti), all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, alla mancata copertura delle minori entrate Irap. Altri rilievi avevano formato oggetto della Relazione pronunciata il 25 giugno 2015 in sede di Udienza pubblica delle Sezioni riunite della Corte dei Conti, Sezione di controllo per il Trentino Alto-Adige;

d) a tali criticità va aggiunta quella, senza dubbio grave, derivante da una politica provinciale eccessivamente generalizzata ed incapace, perciò, di cogliere i casi particolari, come dimostra la triste vicenda ricordata a pag. 5 della Relazione 2° Semestre 2015: il contribuente si era visto costretto a chiedere la cessione del quinto della pensione, nonché un mutuo bancario per reperire i mezzi economici necessari per assicurare alla propria moglie, gravemente ammalata e priva di pensione, di assegno di cura o altra entrata, le necessarie medicine e visite specialistiche. Né l'Assessore provinciale competente, né i Servizi di zona, benchè richiesti e sollecitati sono intervenuti, giustificando la loro inerzia con il ricorso ai parametri ICEF. Ciò non può assolutamente ritenersi accettabile dal contribuente, dal momento che, pretendere di parificare situazioni differenti con regole disciplinanti situazioni omologhe significa realizzare una grave ingiustizia anche sul piano costituzionale: l'art. 3 della Costituzione, infatti, dopo aver posto il principio di eguaglianza formale (comma 1°), aggiunge: "E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei

cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese". L'art. 32, comma 1 della Costituzione, inoltre, (che è norma precettiva!), inoltre, impegna lo Stato italiano (del quale –ricordo a me stesso- fa parte anche la Provincia Autonoma di Trento) a tutelare “la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti”. I quali vanno identificati non con i meri parametri ICEF, ma, caso per caso. Il sottoscritto Garante confida che detta vicenda venga portata a conoscenza dei massimi livelli governativi perché intervengano con la necessaria urgenza anche al fine di individuare eventuali responsabilità non solo amministrative;

e) Non estranei ai rapporti tra fisco e contribuenti sono state (ma, in provincia di Trento, in via soltanto indiretta, dato che non hanno interessato i contribuenti trentini) le note vicende dei *bond subordinati* delle quattro banche (Banche Marche, Banca Etruria, CariChieti e Cassa Ferrara), sottoposte a liquidazione coatta, in ordine ai quali, la Commissione UE ha trasmesso, di recente, al Governo italiano una lettera sulla soluzione della crisi, ritenuta di dubbia interpretazione. Intanto, con il 1° gennaio 2016, sono entrate in vigore le nuove norme europee sul cosiddetto “*bail in*” (salvataggio interno), previste dalla direttiva *Brrd* (Bank Recovery and Resolution Directive), le quali impongono di gestire le crisi delle banche mediante risorse private, evitando, così, che il costo dei salvataggi gravi sui contribuenti e sul deficit.

Si sa che i *bond subordinati* sono obbligazioni il cui rimborso, in caso di procedura concorsuale della banca, avviene dopo quello delle obbligazioni ordinarie. La loro natura, pertanto, è particolarmente rischiosa per il possessore, spesso esposto ad ingenti perdite. Lo aveva fatto presente, in via generale, nel marzo 2015, l'ESMA, l'autorità europea di tutela del risparmio. Ed in effetti, tali obbligazioni sono e restano difficili da comprendere ed avrebbero, perciò, dovuto comportare, a carico degli addetti alla distribuzione, la massima attenzione verso la clientela di dettaglio. Certo è che tale particolare attenzione non pare esservi stata, come dimostrano le numerose manifestazioni di piazza ed in particolare il suicidio dell'imprenditore veneto, il quale, come tanti altri suicidi avvenuti in precedenza anche per ragioni fiscali, lascia letteralmente sconvolti .

Esattamente si fa notare che “nel fallimento delle banche italiane perdono tutti, non solo gli azionisti e gli obbligazionisti secondari, che rischiano di non avere più nulla del loro investimento. Perde anche il contribuente per quella parte di denaro pubblico che è stato speso per alimentare organismi che dovevano servire a vigilare e impedire quei tracolli; perde, il contribuente, anche per quel denaro che verrà messo a disposizione per

rimborsare gli obbligazionisti danneggiati” (10) ma che – occorre aggiungere - ha già ricevuto la qualifica di “aiuti di Stato”, come tali vietati, dalle Autorità europee.

Allo stato, i rapporti tra Fisco e contribuenti trentini possono ritenersi, generalmente, improntati a correttezza sostanziale: i contribuenti manifestano grande apprezzamento per l’ottimo Direttore dott. Vincenzo Giunta, dalle doti professionali ed umane eccezionali, e sono, generalmente, osservanti delle disposizioni tributarie.

Ciò, tuttavia, non ha escluso evasione e riciclaggio, né ha consentito, a tutti i trentini interessati, l’utilizzo della *voluntary disclosure* (collaborazione volontaria). Infatti, su 309 milioni di euro emersi, soltanto 880 si sono messi in regola, pagando in tutto 20 milioni di euro (11). Inoltre, dei 309 milioni di euro, soltanto 46 milioni e mezzo di euro sono rientrati in Italia, mentre il resto, pur regolarizzato, è rimasto oltre confine.

Trento, 14 gennaio 2016

Andrea Di Francia
Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento

(10) P. PROFITI, *Tra impopolarità e governabilità*, su l’Adige del 4 gennaio 2016, pp. 1 e 38)

(11) fonte: l’Adige dell’11 dicembre 2015, p. 15