



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Come prevenire il rischio tributario nelle P.M.I.? Legittimo affidamento e condizioni di punibilità delle violazioni tributarie

¿Cómo prevenir el riesgo tributario en las PyMES? Confianza legítima y condiciones de punibilidad de los incumplimientos tributarios

Enza Sonetti

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

**“COME PREVENIRE IL RISCHIO TRIBUTARIO NELLE P.M.I.? LEGITTIMO
AFFIDAMENTO E CONDIZIONI DI PUNIBILITÀ DELLE VIOLAZIONI TRIBUTARIE”.**

**“¿CÓMO PREVENIR EL RIESGO TRIBUTARIO EN LAS PYMES? CONFIANZA LEGÍTIMA
Y CONDICIONES DE PUNIBILIDAD DE LOS INCUMPLIMIENTOS TRIBUTARIOS”.**

ENZA SONETTI

Tesis Doctoral

dirigida por

Maria Pia Nasti

José Andrés Rozas Valdés

Universidad de Barcelona

Facultad de Derecho

Doctorado en Derecho y Ciencias Políticas

Derecho Financiero y Tributario

2016

Indice.

INTRODUZIONE.	3
----------------------	----------

1.L'incertezza del diritto tributario in Italia e Spagna.	10
--	-----------

1.1. La certezza del diritto.	10
1.2. Dalla certezza alla prevedibilità. I prodromi del legittimo affidamento.	28
1.3. La certezza del diritto tributario.	35
1.4. Le ragioni dell'incertezza nel diritto tributario.	52
1.5. Il rischio tributario.	70

2. La compliance tributaria.	89
-------------------------------------	-----------

2.1. Le ragioni dell'adempimento tributario.	89
2.2. Le strategie dell'Unione Europea per incrementare l'adempimento spontaneo: il compliance risk management.	105
2.3. Dalla cooperazione rafforzata all'adempimento collaborativo.	108
2.4 La cooperative compliance in Italia.	122
2.4.1. Il regime adempimento collaborativo.	122
2.4.2. Gli interpelli.	136
2.5. El cumplimiento cooperativo en España y las otras medidas para realizar la cooperación entre la administración tributaria y el contribuyente.	142
2.5.1. El Código de buenas prácticas tributarias.	142
2.5.2. Los nuevos deberes de los consejos de administración de las sociedades.	154
2.5.3. La publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.	162
2.6. I meccanismi di cooperazione nel Regno Unito.	168
2.7. La tax compliance nelle p.m.i.	174
2.7.1. Il sistema olandese: l'Horizontal monitoring.	183
2.8. Algunas consideraciones críticas. ¿Desde el perfil procedimental al sustancial?	193

3. Il legittimo affidamento del contribuente-impresa.	198
--	------------

3.1. Evoluzione e sviluppo del principio del legittimo affidamento.	198
3.2. Il principio del legittimo affidamento nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.	205
3.3. Evoluzione e sviluppo del principio del legittimo affidamento nel diritto tributario italiano.	215
3.4. El principio de confianza legítima en el derecho tributario español.	234

4. L'influenza del legittimo affidamento nel sistema sanzionatorio.	
--	--

4.1. Le sanzioni nell'ordinamento giuridico europeo. _____	259
4.2. L'incidenza del principio del legittimo affidamento nel sistema sanzionatorio amministrativo italiano. _____	268
4.3. Confianza legítima y sanciones tributarias en el ordenamiento jurídico español. _____	285
4.4. Legittimo affidamento, buona fede e punibilità degli errori tributari nei sistemi olandese e britannico. _____	309
CONCLUSIONI. _____	316
BIBLIOGRAFIA. _____	328
GIURISPRUDENZA. _____	372
PRASSI. _____	379
RINGRAZIAMENTI. _____	381

INTRODUZIONE.

I costanti e rapidi mutamenti economici e sociali che investono le società contemporanee si ripercuotono inevitabilmente sulle attività di impresa. È opinione diffusa che tali cambiamenti incidono non poco sulla certezza del diritto e sulle aspettative che le imprese ripongono nello stesso per poter agire nel pieno rispetto delle regole. Gli operatori economici hanno la necessità di sapere in anticipo, se i propri comportamenti siano o meno rispondenti al diritto in maniera tale da poter prevedere sia le conseguenze degli stessi, sia l'esito di eventuali controversie. I rischi derivanti dall'incertezza del diritto moltiplicano infatti gli ostacoli rispetto agli obiettivi perseguiti dalle imprese e tale percezione è forse maggiore in quelle realtà medio-piccole che già per dimensioni, capacità di accesso al credito, sostenibilità dei costi e pressione fiscale, faticano ad esser competitive.

Stando ai dati forniti dall'Istat nel rapporto NoiItalia¹, il tessuto italiano produttivo del sud è rappresentato per lo più da P.M.I. sulle quale gravano in maniera consistente i costi derivanti dall'eccessivo carico fiscale, aumentato in maniera esponenziale dal 2005 ad oggi. In tale contesto, l'incertezza normativa in materia tributaria rappresenta uno dei costi maggiori per le imprese che intendono pianificare ed appare immediatamente evidente l'importanza delle attività di *compliance* fiscale quale strumento in grado di assicurare una "certezza preventiva"

¹ Cfr. Istat rapporto NoiItalia 2016, 100 statistiche per capire il Paese in cui viviamo.

in merito all'interpretazione e all'applicazione delle norme. L'importanza delle attività di *tax compliance* è ormai nota, tant'è che sia il legislatore italiano che quello spagnolo, al pari degli altri ordinamenti europei, hanno previsto meccanismi di cooperazione col contribuente – impresa. In particolare, se in Italia, con l'ultima riforma è stato introdotto un meccanismo di adempimento collaborativo limitato alle grandi imprese, sulla scorta delle indicazioni fornite dalla delega fiscale contenuta nella l. n. 23/2014², nell'ordinamento spagnolo è stato disegnato un meccanismo di collaborazione, sempre limitato alle grandi imprese, strutturato su base volontaria, mediante l'adesione al cd. Código de buenas prácticas tributarias. Tali sistemi rispondono alle indicazioni fornite nel corso degli anni dall'Unione Europea e dall'OCSE, in materia prima di *Enhanced Relationship* e poi di *Cooperative compliance*, termine con cui si individua la relazione istituzionale volontaria fra fisco e contribuente, diretta alla «gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale del contribuente»³. I modelli cooperativi definiti

² Cfr. Legge 11 marzo 2014, n. 23 Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita., in Gazzetta Ufficiale S.G. n.59 del 12.3.2014. All'art. 6 si faceva esplicitamente riferimento alla necessità di introdurre «forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria», limitando al contempo solo per le imprese di maggiori dimensione la «previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale con attribuzione di responsabilità nel quadro dei controlli interni». In tal senso nel 2015, con decreto n. 128 è stato introdotto un meccanismo di adempimento collaborativo, riservato alle grandi imprese e avente quale obiettivo quello di incrementare l'adempimento delle obbligazioni tributarie, riducendo incertezze e litigiosità.

³ Cfr. Secondo l'IFA (*International Fiscal Association*) il termine *Enhanced Relationship* fa riferimento ad «una relazione istituzionale specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base, la suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e cooperazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dei contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa

dall'OCSE, consentirebbero non solo di ridurre le incertezze in ordine alla norma tributaria da applicare nei casi concreti, ma altresì di gestire in maniera efficiente il “rischio fiscale”, in particolare sotto il profilo sanzionatorio e di rendere superflue ispezioni e verifiche fiscali⁴.

In tale contesto, è chiaro quanto sia forte la necessità che il contribuente-impresa, possa far affidamento sulle norme da applicare ai singoli casi di specie che si pongono quotidianamente all'attenzione nell'esercizio delle proprie attività produttive senza che *revirement* interpretativi dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza, norme dalla incerta interpretazione o peggio ancora, norme retroattive, si ripercuotano sulle stesse. Fra le maggiori ragioni di incertezza fiscale per le imprese di medie dimensioni sono comprese in primo luogo le frequenti variazioni normative, seguite dalla carenza di coerenza e univocità delle decisioni giurisprudenziali nonché dall'assenza di chiarezza delle norme⁵.

La certezza, però rappresenta un'esigenza universalmente riconosciuta avente ad oggetto «l'inalienabile diritto dell'uomo alla sicurezza giuridica, e con ciò stesso ad una sfera concreta di diritti, protetta contro ogni arbitrario attacco»⁶ resa ancora più

fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare di imposte dovute” in Initiative on the Enhanced Relationship, Version 3.3, 31 maggio 2012, in G. CANTON - M. MEULEPAS., Cooperative compliance e tax control framework : strumenti di certezza fiscale preventiva, in “A&F” n. 3/2014, p. 37 ss.

⁴ Cfr. G. CANTON – M. MEULEPAS, *cit.*

⁵ Cfr. Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Milano, 11° Convegno nazionale sulle Garanzie e Tutele Sociali “I costi dell'incertezza fiscale per le imprese in Italia Grande e Media azienda, due indagini sul campo Risultati dell'indagine sulla media impresa”, 26 novembre 2014 - Università Bocconi, Milano

⁶ Cfr. Lettera enciclica *Pacem in Terris* del Sommo Pontefice Giovanni PP. XXIII ai venerabili fratelli patriarchi primati arcivescovi vescovi e agli altri ordinari locali che sono in pace e comunione con la sede apostolica, al clero e ai fedeli di tutto il mondo nonché a tutti gli uomini di buona volontà: sulla pace fra tutte le genti nella verità, nella giustizia, nell'amore, nella libertà, 11 aprile 1963.

evidente dalla crescente instabilità economica delle società moderne. Anche la Commissione Europea nel 2012, con la comunicazione n. 351⁷ ha inserito fra i mezzi per il contrasto della *tax aggressive planning*, un miglioramento della trasparenza fiscale e una maggiore e leale cooperazione fra fisco e contribuente, quale condizione imprescindibile per garantire la *tax compliance*. Ciò in al fine, non solo di tutelare le imprese nei confronti dei mutamenti legislativi e/o amministrativi ma altresì di porre le stesse, in un'ottica di responsabilità sociale, nella condizione di adempiere correttamente a tutti gli oneri ed obblighi su esse incombenti.

È in questo contesto che assume una rilevanza fondamentale la tutela del principio del legittimo affidamento e della buona fede nei rapporti fra amministrazione e contribuente. Affidamento e buona fede costituiscono un presidio posto a tutela, sia del cittadino, affinché i pubblici poteri non esorbitino gli scopi perseguiti nell'ambito delle attività di interpretazione ed applicazione della legge, sia della stessa pubblica amministrazione affinché il loro utilizzo non costituisca strumento per giustificare *ex post* contegni elusivi od evasivi.

La questione non è meramente formale e teorica, specie per le p.m.i. non sempre dotate di strutture interne in grado di far fronte ai costanti mutamenti normativi che impongono nuovi adempimenti ed obblighi in materia tributaria. Le imprese che decidono di pianificare, subiscono spesso un cambiamento “delle regole del gioco quando i giochi sono già iniziati”⁸, in alcuni casi, anche in maniera retroattiva.

⁷ Cfr. Comunicazione della Commissione Europea n. 352 del 27 giugno 2012 [COM (2012) 351].

⁸ Cfr. *Se il fisco manda in scena il teatro dell'assurdo*, in Sole24ore del 26 novembre 2014.

In tali ipotesi o anche nel caso di norme di difficile interpretazione, sono le realtà medio-piccole, che difficilmente dispongono di un assetto organizzativo e contabile in grado di valutare attentamente i rischi fiscali, a dover spesso sopportare il peso delle sanzioni irrogate che, com'è noto, costituiscono costi non deducibili⁹.

Problematiche di questo genere, ricorrono sovente in materia di competenza ed imputazione degli elementi costituenti reddito di impresa, di rettifiche operate dagli uffici finanziari rispetto a gruppi di imprese tenuti alla redazione di bilanci consolidati, nonché in caso di violazioni Iva senza debito di imposta¹⁰. Accede spesso pertanto che una P.M.I. che intende svilupparsi e soprattutto internazionalizzarsi e che sia priva di un apposito organo deputato alle attività di pianificazione e controllo fiscale, possa –anche involontariamente- porre in essere pratiche elusive o contrarie alle norme tributarie.

Il presente progetto di ricerca è stato sviluppato a seguito di un confronto “pratico” con l'azienda che ha ospitato lo stage previsto dal programma di dottorato. Partendo dunque dallo studio dei rapporti intercorrenti fra legittimo affidamento, violazioni tributarie e circostanze esimenti e trasponendo i risultati nell'ambito delle attività di pianificazione tributaria dell'azienda interessata, si è proceduto all'analisi dei quesiti posti dall'impresa nei casi pratici. Fra le istanze avanzate dall'azienda vi è quella di procedere ad un'attività di pianificazione tributaria nazionale ed

⁹ Cfr. G. REBECCA – M. ZANNI, “*Il trattamento delle sanzioni amministrative nella determinazione del reddito d'impresa: le diverse posizioni a confronto*”, in *Il fisco* n. 36, 1 ottobre 2012, pp. 1-5781.

¹⁰ Cfr. D.STEVANATO, *La non punibilità delle violazioni meramente formali nello Statuto*, in A. BODRITO - A CONTRINO. – A MARCHESELLI., *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2012, pp.522 e ss.

internazionale, nell'ambito della quale si possa procedere all'analisi di tutti quegli elementi che ne impediscono e rallentano lo sviluppo e l'internazionalizzazione. I quesiti posti dall'impresa hanno indirizzato sia l'attività di *stage*, sia l'intera attività di studio rivolta alla ricerca di soluzioni pratiche a diverse problematiche, prima fra tutte quella relativa alla prevenzione della crisi di impresa, attraverso la riduzione delle perdite derivanti dalla mancata riscossione dei crediti e sotto un profilo prettamente fiscale attraverso l'individuazione del momento in cui si verificano i fatti che consentono la deducibilità delle perdite su crediti. È stata infine analizzata la questione inerente la scusabilità degli errori commessi dal contribuente e la gestione efficace del *tax risk* da parte delle p.m.i.

Fatta tale doverosa premessa, è d'uopo sottolineare che da un punto di vista prettamente scientifico, il presente lavoro di ricerca punta ad indagare negli ordinamenti italiano e spagnolo, la disciplina relativa alle circostanze esimenti in materia di illecito amministrativo tributario derivanti da incertezza delle norme, ponendo particolare attenzione ai principi del legittimo affidamento e della buona fede nei rapporti fra amministrazione e contribuente.

In particolare, mettendo a confronto le esperienze di cooperazione introdotte nei sistemi legislativi italiano e spagnolo, questa ricerca ambisce a valutare che ruolo hanno in tali contesti i principi del legittimo affidamento e di buona fede e come incidono sulla configurazione della responsabilità. Nell'ambito delle attività di studio, i sistemi legislativi italiano e spagnolo, sono stati analizzati alla luce della giurisprudenza europea ed in un'ottica comparatistica, alla luce dei meccanismi di collaborazione esistenti in Olanda e Gran Bretagna. La scelta di questi ultimi due

sistemi legislativi non è casuale e dipende principalmente da due fattori: per quanto riguarda il sistema olandese, in ragione dell'esistenza di un programma di *cooperative compliance* aperto, già dal 2007, alle p.m.i. e per il particolare trattamento sanzionatorio previsto per i contribuenti aderenti al programma. Per quanto riguarda invece il sistema inglese, la scelta è dipesa dall'esistenza della cd. *reasonable excuse*, una norma non scritta, una *open texture*, che consente all'amministrazione finanziaria di valutare caso per caso, la sussistenza di circostanze esimenti in caso di infrazioni tributarie.

1.L'incertezza del diritto tributario in Italia e Spagna.

1.1. La certezza del diritto.

L'affermazione secondo la quale “il mondo contemporaneo nel quale viviamo si trova da vari decenni in crisi”¹¹ sembra risentire della crisi finanziaria degli ultimi anni. In realtà la stessa affonda le proprie radici nel tempo sino alla seconda metà del secolo scorso¹² ed era piena espressione dei contrasti sociali esistenti fra la spinta verso la società moderna, il collettivismo, il progresso scientifico e la perdita di spiritualità, la precarizzazione, l'isolamento e la flessibilità della vita moderna¹³. Il problema principale, allora come adesso, è quello della certezza e non c'è settore come quello del diritto che maggiormente rifletta “il vasto travaglio del mondo”¹⁴. L'idea dell'intangibilità del diritto, della sua determinatezza, chiarezza e costanza, nonché della piena prevedibilità delle

¹¹ Cfr. F. LOPEZ DE OÑATE, *La certezza del diritto*, Milano, 1968, pp. 25 ss.

¹² Cfr. F. LOPEZ DE OÑATE, *cit.*

¹³ Cfr. F. LOPEZ DE OÑATE, riprendendo G. Capogrossi, sottolinea come la crisi del diritto sia in realtà crisi della legge. “La profonda ripugnanza che caratterizza lo spirito moderno per ogni legame e costrizione esteriore, l'ansia, che così può chiamarsi - talmente è intenso quel desiderio- per l'interiorità e la libertà sono, in modo sordo ed inconsapevole, la profonda radice di una intima svalutazione della legge, di una intima (e certo non consapevole o consapevole sotto aspetti diversissimi) ripugnanza alla legge, la quale è certezza fissità obbligo e insomma necessità a cui la volontà deve piegarsi”. Cfr. G. CAPOGRASSI, *Studi sull'esperienza giuridica* (1932), in *Opere II*, Milano, 1959, pp. 216 ss.

¹⁴ “Progressivo affievolimento del diritto soggettivo, fino a ridursi a un interesse occasionalmente protetto; allargamento del diritto amministrativo a scapito del diritto civile; assorbimento del processo civile nella giurisdizione volontaria o nella giustizia amministrativa; aumento dei poteri discrezionali del giudice; annebbiamento dei confini non solo tra diritto privato e diritto pubblico, ma anche tra diritto sostanziale e diritto processuale; discredito crescente non solo delle codificazioni, ma della stessa legge intesa come norma generale ed astratta, preesistente al giudizio; aspirazione sempre più viva al diritto del caso per caso — tutti questi sono gli aspetti di una crisi che il processualista segue con ansietà nel suo specchio: nel quale si riflette, tradotto in formule di teoria, il vasto travaglio del mondo” Cfr. P. CALAMANDREI, *La relatività del concetto di azione*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, Vol. I., 1939, pp. 24-46, citato in F. LOPEZ DE OÑATE, *cit.*, pp. 38.

conseguenze derivanti dalla sua applicazione, è da secoli oggetto di studio da parte delle diverse scuole di pensiero, contrapposte fra la consapevolezza dell'impossibilità di conseguire una piena ed assoluta certezza e la tensione verso l'ideale di realizzarla.

La certezza quale caratteristica essenziale del diritto rappresenta una delle questioni maggiormente affrontate nella storia del pensiero giuridico che si ripercuote sulla nozione stessa di diritto. L'espressione è stata utilizzata nel corso degli anni con i più svariati significati, tendenti ad individuare quelle che dovrebbero essere le caratteristiche che il diritto dovrebbe avere per potersi definire "certo". La ricerca della *legal certainty*¹⁵, della *sécurité juridique*¹⁶, de *la seguridad jurídica*¹⁷ e della *rechtssicherheit*¹⁸, è infatti una delle problematiche che maggiormente ha interessato pensatori e la giurisprudenza, ottenendo spesso risultati divergenti. I tentativi di spiegare cosa sia e come si realizzi la "certezza del

¹⁵ Per la dottrina inglese si veda H. HART, *Il concetto di diritto*, Torino, 1961; J. RAZ, *The Authority of Law*, Oxford, 1979; R. DWORKIN, *Law's Empire*, Cambridge 1986; N. MACCORMICK, *Diritto, Rule of Law e democrazia*, in P. COMANDUCCI – R. GUASTINI, *Analisi e diritto*, 1994, pp. 189 ss. Per il diritto europeo si veda per tutti J. RAITO, *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Springer Netherlands, 2003

¹⁶ Cfr. A.L. VALEMOIS, *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, Paris, 2005.

¹⁷ Cfr. E. GARZÓN VALDÉS, *Seguridad jurídica y equidad*, en *Derecho, ética y política*, Madrid, 1993; A. PÉREZ LUÑO, *La seguridad jurídica*, Barcelona, 1991, L. HIERRO SÁNCHEZ PESCADOR, *Seguridad jurídica y actuación administrativa*, in *Documentación administrativa*, n. 218.219, 1989, p. 198 ss; F. SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*, Madrid, 1967; F. SÁINZ DE BUJANDA, *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*, in *Hacienda y Derecho*, III, Madrid, 1963 p. 330; C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, 2000,

¹⁸ Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung Band, I*, 1993, citato da G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova 2001, pp. 231 ss.; P. MARONGIU, *Dal diritto amministrativo al diritto tributario: la tutela dell'affidamento nell'ordinamento tributario tedesco*, in A. BODRITO – A. CONTRINO A. MARCHESELLI, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, pp. 300 ss.; C. GARCIA NOVA, *cit.*, p. 29 ss.

diritto” hanno infatti portato nel corso dei secoli a risultati differenti, spesso difficilmente conciliabili.

In tal senso si è fatto riferimento alla stabilità delle previsioni legislative nel tempo, al principio di legalità e al divieto di retroattività, alla possibile prevedibilità delle conseguenze derivanti dall’applicazione delle norme, nonché alla corretta comprensione del significato delle norme da parte dei cittadini. La diversità di definizioni attribuite a tale espressione consente di comprendere che “non è affatto chiaro che cosa debba intendersi per certezza del diritto”¹⁹. Al riguardo, basti pensare che Lombardi Vallauri, distingueva quattro differenti significati di certezza, a seconda che la stessa si riferisse alla “sicurezza del diritto” in quanto mezzo per tutelare l’ordine sociale, alla salvaguardia del cittadino contro eventuali usi distorti del potere, alla prevedibilità delle conseguenze giuridiche o infine alla necessità che le differenti interpretazioni della legge che i mutamenti sociali impongono, siano coerenti con la *ratio* della stessa.

La certezza, secondo costante orientamento dottrinale²⁰, deve essere intesa come fatto, come principio e come valore²¹. Allorché sia intesa come fatto, va considerata come la “possibilità diffusa di prevedere le conseguenze giuridiche di atti o fatti” e fa riferimento ad una potenzialità del diritto non riconducibile, se non

¹⁹ Cfr. R. GUASTINI, *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?* in *Le regioni*, a. XIV, n. 5, 1986, pp. 1094 ss.

²⁰ Cfr. L. GIANFORMAGGIO, *Certezza del diritto* in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, vol. II, Torino, 1988 p. 274 ss.; P. COMANDUCCI - R. GUASTINI, *L’analisi del ragionamento giuridico. Materiali ad uso degli studenti*, Torino 1987; P. COMANDUCCI - R. GUASTINI, *Analisi e diritto*, cit.: A. PIZZORUSSO, *Certezza del diritto (profili applicativi)*, in *Enc. Giur. Trec.* 1988; E. DÍAZ, *Sociología y filosofía del derecho*, II ediz, Madrid, 1980, p. 45 ss.

²¹ Cfr. C. LUZZATI, *L’interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, 1999, p. 252; Circa l’opportunità di definire la certezza in termini di valore, principio o interesse si veda G. GOMETZ, *La certezza giuridica come prevedibilità*, Torino, 2006 p. 43 ss

indirettamente, all'esperienza²². Il concetto di prevedibilità è stato a lungo oggetto di discussione soprattutto in ordine alla sua capacità di riassumere in sé tutta la nozione di certezza. La prevedibilità, in realtà rappresenta una caratteristica del più ampio tema della certezza che deve essere utilizzato in maniera parallela al concetto di controllabilità²³.

Quanto all'accezione della certezza come valore, si fa riferimento alla possibilità di considerarlo come valore positivo che rende possibile la realizzazione dell'accezione fattuale²⁴. In quest'ultimo senso può essere inteso sia come valore interno che esterno all'ordinamento giuridico. Più comunemente, come principio giuridico interno agli ordinamenti, lungi dal riferirsi ad una aspettativa soggettiva dei consociati, fa riferimento ad un carattere oggettivo del diritto e che impone, a chi è chiamato a creare ed applicare le leggi, di farlo in maniera tale da permettere la prevedibilità delle conseguenze giuridiche²⁵. Da un punto di vista esterno, esso

²² Cfr. G.GOMETZ, *cit.* p. 26.

²³ «L'altra certezza è un valore, ed è talmente connaturata all'idea del diritto che, come è stato detto molto bene, «certezza del diritto» può essere ben parafrasato con «efficienza del sistema giuridico». Questa certezza ... non è funzione della conoscenza delle leggi alla cui stregua si svolgono dei fatti, ma dell'esistenza, e del rispetto da parte dell'organo decidente e di altri organi, delle regole alla cui stregua si valutano come corrette o come scorrette delle decisioni. Con la prevedibilità delle decisioni che in questo senso si traduce in controllabilità: il valore specificamente giuridico della certezza è dunque la controllabilità delle decisioni giuridiche». Cfr. L. GIANFORMAGGIO, *cit.* p. 277.

²⁴ «La certezza del diritto consiste nella possibilità, da parte del cittadino, di conoscere la valutazione che il diritto dà delle proprie azioni e di prevedere le reazioni degli organi giuridici alla propria condotta. Tale prevedibilità è considerata pressoché unanimemente come un valore positivo dei diritti che la rendono possibile: infatti il diritto dotato di certezza fornisce al cittadino la garanzia che gli spazi di libertà, piccoli o grandi, a lui riconosciuti saranno effettivamente rispettati». Cfr. M. JORI - A. PINTORE, *Manuale di teoria generale del diritto*, 194 ss.

²⁵ Secondo C. Luzzatti, si tratta in sostanza di contribuire a realizzare la certezza come fatto ed operatori di tale risultato saranno i soggetti chiamati a produrre ed applicare il diritto. Cfr. C. LUZZATTI, *cit.*, p. 252 ss.

attiene ad un principio politico che dovrebbe guidare la realizzazione dei sistemi giuridici²⁶.

Alla certezza sarebbe poi riconoscibile un carattere soggettivo ed uno oggettivo. Il profilo soggettivo ha una connotazione meramente psicologica che riguarda le convinzioni soggettive dei consociati che possono – ovviamente- rivelarsi errate di fronte ai fatti o aspettative non soddisfatte²⁷. Al riguardo va rammentato che secondo autorevole dottrina, la certezza presenterebbe un carattere soggettivo consistente nella ricerca incoscia da parte dei consociati di un punto di riferimento, dispensatore di certezza²⁸. In tal senso, la controllabilità e prevedibilità del diritto, verrebbero garantite attraverso una fiducia idolatrica nell'autorità deputata alla produzione ed applicazione delle leggi²⁹. Il profilo oggettivo della certezza va invece considerato non tanto come una generica aspettativa da parte dei consociati, bensì come “la situazione giuridico sociale che tale aspettativa può suscitare in una persona ragionevole e abbastanza informata”³⁰.

²⁶ *Ibidem*, p. 254.

²⁷ La dottrina tedesca ha qualificato fra gli elementi costituenti la certezza, l'affidamento quale fattore indicante una attitudine interiore degli uomini a confidare nel diritto e che ne sottolinea il profilo strettamente etico. Si veda J. BEERMAN, *Verwirkung und Vertrauensschutz im Steuerrecht*, New York, 1991, p. 4, citato in nota da C. GARCIA NOVOA, *cit.*, p. 22.

²⁸ J. Frank in aperto contrasto con Norberto Bobbio negava che la certezza potesse essere intesa come elemento caratterizzante del diritto e la qualificava come un mito creato per assecondare un bisogno di tutela e di sicurezza dei cittadini. Si veda J. FRANK, *Law and modern mind*, New York, 1930; N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 28, 1951, pp. 146 ss. In realtà gli stessi facevano entrambi riferimento alla nozione di prevedibilità, seppur da due prospettive differenti: secondo Frank, infatti non esiste alcuna possibilità di prevedere in concreto le conseguenze dell'applicazione di un testo normativo. Bobbio al contrario, muovendo da una incondizionata fiducia nella legge, individuava nella prevedibilità in astratto, la condizione per garantire il pieno rispetto delle norme. Si veda al riguardo anche L. GIANFORMAGGIO, *cit.*

²⁹ *Cfr.* J. FRANK, *cit.*

³⁰ *Cfr.* C. LUZZATI, *cit.*, p. 255.

La nozione “certezza del diritto” è nota sin dalla nascita dello *ius civile* quale prerogativa diretta a garantire al popolo la conoscenza delle leggi cui sarebbe stato sottoposto. Il monopolio pontificale della giurisprudenza e del diritto, comportava infatti un rischio di arbitrio da parte di chi amministrava ed applicava le leggi; fu infatti in occasione dell’assegnazione delle terre di conquista dell’*ager Veientanus*, che la classe plebea iniziò ad avanzare istanze tendenti ad ottenere una maggiore certezza. Per tale ragione secondo la tradizione, il tribuno Caio Terentilio Arsa, avrebbe proposto di dare forma scritta al diritto per dare maggiori garanzie alle classi subalterne³¹.

Facendo un passo in avanti, tale principio ha trovato spazio nella filosofia del diritto giusnaturalista e nella teoria contrattualistica, nella quale è stato sottolineato come il passaggio dallo stato di natura alla società, rappresenti il superamento dell’incertezza nella regolamentazione dei rapporti sociali³².

Il rigido positivismo della scuola esegetica dei primi anni dell’800, nato a seguito del proliferare delle esperienze di codificazione nei principali Stati europei, individua la certezza nella prevedibilità delle conseguenze giuridiche derivanti dall’applicazione delle norme³³. L’*ècole de l’exégèse* in Francia, il positivismo inglese di *Benthan* e *Austin*, nonché la *allgemeine Rechtslehre* tedesca, ritenevano che la possibilità per i consociati di avere piena conoscenza delle conseguenze derivanti dall’applicazione della legge, rappresenti il carattere essenziale delle

³¹ Cfr. G. FRANCIOSI, *Corso storico istituzionale di diritto romano*, Torino, 2014, p. 73 ss.

³² Si veda al riguardo T. HOBBS (1651), *Il leviatano*, Milano, 2001; J. LOCKE (1690), *Due trattati sul governo e altri scritti politici*, Torino, 1982; J.J. ROUSSEAU (1762), *Il contratto sociale*, Milano, 1974.

³³ Cfr. S. BERTEA, *Certezza del diritto e argomentazione giuridica*, Catanzaro, 2002, pp. 50 ss.

norme giuridiche in grado altresì di distinguere le stesse da quelle che sono gli usi e le convenzioni esistenti all'interno della società. In tal senso la certezza del diritto viene intesa come possibilità di prevedere in maniera esatta le conseguenze giuridiche delle condotte dei consociati, in base alla sola conoscenza della norma generale ed astratta. Il sistema giuridico era infatti considerato come un sistema completo e totalmente coerente con sé stesso che pertanto non abbisognava di interpretazione alcuna, ma solo di applicazioni fedeli della legge attraverso il metodo logico deduttivo³⁴. Si escludeva pertanto qualsiasi riferimento a valori estranei al testo di legge, unica fonte in grado di esprimere la volontà del legislatore. Tale definizione di certezza, rispecchia totalmente l'orientamento giuspositivista tendente a ridurre il diritto al complesso delle leggi contenute all'interno dei codici.

In posizione diversa si porrà il movimento del diritto libero che giungerà sino a negare l'esistenza della certezza del diritto e della possibile prevedibilità delle conseguenze dell'applicazione della norma, trattandosi di questioni connesse all'utilizzo del potere³⁵.

Il giuspositivismo normativista di *Kelsen* e *Hart* apre una nuova via per la definizione di "certezza" nella quale il diritto non è più qualcosa di riducibile alla norma. Il giuspositivismo normativista tende non al risultato della assoluta certezza della prevedibilità delle conseguenze bensì ad un risultato che sia quanto più

³⁴ Cfr. S. BERTEA, *cit.*, pp. 60 ss.

³⁵ Colui che è chiamato ad applicare il diritto, nella filosofia di *Jhering*, ha un ruolo puramente descrittivo privo di qualsiasi riferimento a valori. Si tratta del cd.metodo teleologico nel quale il diritto rappresenta uno strumento per raggiungere un fine. "In caso di necessità, la forza può esistere senza il diritto e ne ha pure fornito la prova concreta. Il diritto senza la forza è invece un nome privo di realtà, poiché soltanto la forza, realizzando norme di diritto, fa del diritto ciò che esso è e deve essere" Cfr. R. JHERING (1877), *Lo scopo nel diritto*, Torino, 1972, p. 187.

prossimo alla stessa. In questo senso la certezza, non è più un elemento costitutivo del diritto ma solo eventuale, nella misura in cui lo stesso sia in grado di consentire ai consociati di predire i risultati delle loro azioni. Occorre però evidenziare una distinzione fra la posizione di Kelsen e quella di Hart, sebbene i due possano essere considerati come appartenenti alla medesima scuola.

Nella “Dottrina pura del diritto”³⁶ la conoscenza del diritto positivo si intreccia con problematiche connesse alla struttura stessa dell’ordinamento giuridico, ‘considerato come un sistema dinamico che “continuamente si rinnova”³⁷. La tendenza a fare della certezza del diritto un ideale, è fallace ed è guidata dall’illusione che porta chi è chiamato ad applicare le norme, a pensare che un ordinamento giuridico regoli i comportamenti dei consociati in ogni loro fenomeno ed aspetto e che pertanto l’interpretazione debba essere intesa solo come la ricerca di norme già esistenti. Nella prospettiva kelseniana invece, l’ordinamento giuridico rappresenta una costruzione piramidale che da un grado superiore, rappresentato dalla norma fondamentale, muove ad uno inferiore che si sostanzia in atti giurisdizionali o in regolamenti negoziali o contrattuali. Tuttavia la difficoltà di definire con certezza il contenuto delle norme generali o l’indeterminatezza della norma di rango inferiore con quella superiore non permette di ritenere il diritto come un qualcosa suscettibile di mera applicazione. La norma generale non potrà vincolare l’atto attraverso cui viene eseguita ma permarrà sempre uno spazio di

³⁶ Cfr. H. KELSEN (1934), *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, tr. R. Treves, Torino, 1967.

³⁷ Cfr. H. KELSEN, *cit.*, p. 131 ss.

discrezionalità che sarà riempito in maniera distinta attraverso l'atto di esecuzione³⁸.

L'indeterminatezza delle norme può, nella visione della dottrina pura del diritto, dipendere dalla relazione fra grado superiore ed inferiore ed essere intenzionale o non intenzionale ma in ogni caso, deve essere risolta attraverso l'interpretazione. Quest'ultima è un atto che passa da una fase di conoscenza fino ad una eventuale di volontà che si realizza allorché la norma generale debba essere riempita di significato³⁹. L'adozione delle decisioni, degli atti amministrativi, lungi dall'essere mera applicazione rigida di norme, rappresenta dunque attività di "creazione" del diritto che la teoria giuridica tradizionale ha erroneamente considerato come un ordinamento fisso capace di regolare tutte le diverse circostanze rilevanti all'interno delle società.

Ad una conclusione simile giunge altresì *Hart*, che però parte da una premessa differente. Ne "Il concetto del diritto"⁴⁰ il filosofo oxoniense afferma che l'incertezza è provocata *in primis* dalla formulazione linguistica delle norme e che la prevedibilità delle conseguenze, pur rappresentando uno degli aspetti che rileva maggiormente, non consente di dimostrare l'esistenza di un dovere o di un obbligo. L'individuazione del comportamento da tenere da parte dei consociati sarà sempre

³⁸“La norma del piano superiore non può vincolare in tutte le direzioni l'atto con cui la si applica. Deve sempre rimanere un ambito di discrezionalità, ora più ampio, ora più limitato cosicché la norma superiore, in rapporto all'atto con cui deve essere applicata, cioè all'atto di produzione della norma o dell'esecuzione, ha sempre e soltanto il carattere di uno schema che deve essere completato con questo atto” *Cfr.* H.KELSEN, *cit.*, p. 118.

³⁹ “Quando nell'applicazione della legge, oltre alla necessaria constatazione dello schema a cui deve attenersi l'atto, ha luogo anche un atto conoscitivo, non vi è una conoscenza del diritto positivo, ma una conoscenza di altre norme che possono sfociare nel processo della produzione del diritto.” *Cfr.* H. KELSEN, *cit.*, p. 124.

⁴⁰ *Cfr.* H.L.A.HART (1961), *Il concetto del diritto*, tr. A. Cattaneo, Torino, 2002

il risultato di una scelta fra alternative diverse, sia che i consociati facciano riferimento ad esempi forniti dalle autorità (precedenti giurisprudenziali) sia che facciano riferimento alla norma generale ed astratta fornita del legislatore. Solo alcuni fatti o atti, non necessitano di interpretazione dal momento che il linguaggio utilizzato rientra in quella zona non problematica o di comprensione automatica. Non mancano poi, casi in cui la comprensione del significato di una norma è resa difficile da una zona di significato dubbio o incerto, così come non mancano ipotesi di cui l'autorità possa non avere conoscenza previa rispetto alla realizzazione delle fattispecie. È in tali occasioni che l'interprete o colui che deve applicare la norma è chiamato ad una scelta discrezionale che è imposta dallo stesso linguaggio. L'irrealizzabilità del "cielo dei concetti", ossia dell'attribuire "ad un termine generale lo stesso significato non solo in ogni applicazione di una singola norma, ma ogni volta che esso appare in una norma dell'ordinamento giuridico"⁴¹ porta *Hart*, a qualificare la certezza del diritto non come un elemento caratterizzante tutti i sistemi normativi, ma come una variabile degli stessi verso cui tendere. La certezza, rappresenta il risultato del bilanciamento di diversi bisogni sociali e non è possibile escludere che gli ordinamenti giuridici decidano di sacrificarla a vantaggio di altri interessi o che ritengano di poterla assicurare attraverso il ricorso ad un rigido formalismo. Di qui l'idea della necessità di una norma avente struttura aperta, *open textured*, che consenta di andare oltre le rigide maglie del linguaggio che la riproduce. Con questa espressione, presa in prestito da *Waismann*⁴², *Hart*,

⁴¹ Cfr. H.L.A.HART, *cit.*, p. 153.

⁴² Cfr. F. SCHAUER, *On the open texture of law*, in *Grazer Philosophische Studien*, 2013, 87, pp. 197 ss.

tende a sottolineare che le norme sono necessariamente caratterizzate da una zona d'ombra, che non rileva rispetto alla formulazione astratta bensì nell'applicazione pratica delle stesse, ossia allorché un termine o una serie di termini non siano in grado di far fronte a tutte le diverse ipotesi in cui può concretarsi il comportamento dei consociati. La struttura aperta di cui parla *Hart*, è un qualcosa di connaturale al linguaggio, giacché “siamo uomini, non dei” e finisce pertanto per influenzare anche il linguaggio legale creando una distinzione fra norma precisa e certa e norma imprecisa e vaga⁴³.

In tali casi, sono i tribunali, o coloro che sono chiamati ad applicare il diritto, ad esercitare una funzione cd. normativa, attraverso l'elaborazione di regole di condotta variabili⁴⁴.

La teoria dell'*open texture* hartiana, sottolinea dunque il rifiuto di una lettura della certezza in sensi assolutistici, nella quale tutto può esser conosciuto dalle norme, alle circostanze di fatto in cui vengono in rilievo. Le norme devono sì essere intelleggibili, ma non devono cedere alla tentazione della descrizione particolareggiata delle fattispecie, giacché non è possibile prevedere *ex ante* tutte le diverse ipotesi di applicazione. A differenza di quanto accade per alcuni autori che ritengono possibile attraverso meccanismi interpretativi di “scoperta”, ricostruire il significato delle norme⁴⁵, nella dottrina hartiana il giudice o l'operatore del diritto

⁴³ Cfr. H. L.A. HART, *cit.* 151 ss.

⁴⁴ “La struttura aperta del diritto comporta che vi sono, in realtà, delle sfere di condotta in cui deve essere lasciato molto spazio all'attività dei tribunali e dei funzionari che decidono alla luce delle circostanze, tra interessi in conflitto che variano di importanza di caso in caso” Cfr. H.L.A. HART, *cit.* p. 159.

⁴⁵ Cfr. R. DWORKIN (1986), *Law's empire*, Oxford, 2000, p. 337.

è chiamato ad una scelta discrezionale che si traduce quasi in un potere di creazione giuridica⁴⁶.

In definitiva, la certezza risulta essere anche per il filosofo di Oxford un ideale a cui tendere, ma non una precondizione essenziale del diritto, potendo difettare rispetto a singole circostanze nelle quali è necessaria un'attività di interpretazione ed argomentazione logica del soggetto chiamato ad applicare il diritto che parte e opera all'interno del quadro delle norme generali.

La considerazione della certezza del diritto quale ideale cui tendere, è fatta propria anche da autorevole dottrina italiana⁴⁷. La stessa, richiamandosi agli insegnamenti di Norberto Bobbio⁴⁸ che identifica nel rigore la chiave per attribuire scientificità alla giurisprudenza e per ordinare il sistema legislativo, sottolinea come la certezza rappresenti la possibilità di garantire al sistema in tutte le sue fasi, coerenza e deducibilità, attraverso rigore coerenza e completezza del sistema⁴⁹. Il rigore, caratterizza un sistema come certo, allorché siano possibili giudizi insindacabili, definitivi, fondati su un *complesso invariabile di fondamenti*⁵⁰. Nei sistemi giuridici contemporanei, un elemento tipico del rigore è rappresentato dal principio di legalità, che rappresenta un vincolo per il legislatore e per colui che è chiamato ad applicare la legge. Quanto a coerenza e completezza, questi due profili

⁴⁶ Cfr. H.L.A. HART, *cit.*, pp. 155-180.

⁴⁷ Cfr. G. CARCATERRA, *Certezza, scienza, diritto*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1962, pp. 377 ss.

⁴⁸ Cfr. N. BOBBIO, *Studi per una teoria generale del diritto*, a cura di T. Greco, Torino, 2012, p. 131 ss.

⁴⁹ "Possiamo, allora, definire la certezza del diritto come il rigore la coerenza e la completezza dell'ordinamento considerato come sistema di qualificazione giuridica", Cfr. N. BOBBIO, *op. ult. cit.*, p. 131.

⁵⁰ Cfr. G. CARCATERRA *cit.*

si riferiscono ad assenza di antinomie o di lacune nell'ordinamento.

Altri autorevoli autori, come *Joseph Raz*, considerano la certezza in termini di prevedibilità⁵¹. In particolare, nel distinguere fra scopi diretti ed indiretti delle norme, sottolinea come un diritto incerto sia incapace di influenzare positivamente ed in maniera conforme alle norme, le condotte dei consociati. In tale ottica la certezza del diritto inizia ad assumere una funzione garantista per questi ultimi, in grado cioè di consentirgli di conoscere in anticipo le possibili reazioni del potere rispetto alle loro azioni od omissioni.

In materia penale, Ferrajoli, si è occupato dei rapporti fra certezza e pensiero liberale, definendo i caratteri del cd. "garantismo giuridico"⁵². I processi di conoscenza ed applicazione del diritto possono essere controllati e prevedibili, assicurando in tal modo la certezza del diritto pur in presenza di poteri discrezionali, purché ovviamente tali poteri siano basati su elementi oggettivamente controllabili⁵³. Ciò nonostante partendo dalla consapevolezza che negli attuali ordinamenti giuridici, di matrice marcatamente garantista, validità⁵⁴ e vigore⁵⁵ delle norme non coincidono, sottolinea come dovrebbe esser lasciato maggior spazio alla discrezionalità giudiziale, che invece trova spazi limitati.

La dottrina spagnola al riguardo, non si discosta particolarmente da quella

⁵¹ Cfr. J. RAZ, *The authority of law: Essays on law and morality*, Oxford, 1979.

⁵² Cfr. L. FERRAJOLI, *Diritto e ragione: teoria del garantismo penale*, Bari, 1990.

⁵³ Cfr. S. BERTEA, *La concezione della certezza del diritto nel dibattito teorico-giuridico contemporaneo*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica XXXI*, 2001, p. 131.

⁵⁴ La validità per Ferrajoli rappresenta una caratteristica delle norme che sussiste allorché le stesse rispondano a determinati *standards* metanormativi di carattere sostanziale. Si veda al riguardo C. LUZZATI, *cit.*, p. 434.

⁵⁵ "Il diritto in vigore è il diritto prodotto con atti che siano rispettosi delle condizioni formali o procedurali della produzione normativa" Cfr. C. LUZZATI, *cit.*, p. 434.

italiana e dai grandi pensatori positivisti.

Per *Elías Díaz*, il diritto è un sistema di controllo sociale, distinto della morale che invece fa riferimento all'insieme di valori ed aspirazioni esistenti all'interno della società⁵⁶. Questo autore, considera il diritto come sistema di sicurezza: trattandosi infatti di un ordinamento positivo, ciò consente la conoscenza minima dei contegni ammessi e non all'interno della società. La *seguridad jurídica* di *Díaz*, è connessa con la giustizia, dal momento che la possibilità di conoscere ciò che la legge censura, consente anche in un sistema "politicamente ingiusto", di garantire la realizzazione delle istanze di legalità.

In tale contesto la "certezza" è considerato un valore più che un semplice fatto costituente il diritto facente parte degli ordinamenti contemporanei e che "è sempre meglio della totale arbitrarietà o dell'assoluta insicurezza del non-diritto"⁵⁷.

Felipe González Vicén, altro autorevole autore, qualifica invece la certezza come valore, aprendo la discussione sulla sua rilevanza all'interno dell'ordinamento rispetto all'obbedienza del diritto da parte dei consociati. A tal riguardo attribuisce alla stessa un particolare valore morale nell'orientare le azioni e le omissioni dei cittadini. Partendo dall'idea che non esiste alcuna obbligazione etica di adempiere alle obbligazioni nascenti dal diritto, individua nella ricerca della certezza delle conseguenze delle azioni ed omissioni all'interno delle relazioni umane, una delle

⁵⁶ "Ciò che caratterizza il diritto, e serve per differenziarlo dalla morale, è, l'esistenza di un apparato coattivo organizzato, capace di garantire il rispetto delle norme e quando ciò non risulti possibile capace di imporre sanzioni all'infrangitore delle stesse. Si ottiene così come risultato la istituzionalizzazione giuridica della coazione, la coazione organizzata che è il tratto tipico del diritto. Più in là delle sanzioni informali e in un certo modo, spontanee proprie dell'etica, appaiono le sanzioni giuridiche imposte attraverso un organo formalizzato e istituzionalizzato" *Cfr.* E. DÍAZ, *Sociología y filosofía del derecho*, Madrid, 1991, p. 29.

⁵⁷ *Cfr.* E. DÍAZ, *cit.*, p 43

ragioni dell'osservanza delle leggi. La *seguridad*, rappresenta in ogni caso una, e non l'unica ragione dell'obbedienza dato che quest'ultima deriva solo ed esclusivamente da "imperativi della coscienza individuale"⁵⁸.

Con notevole rilevanza, sia fra gli studiosi italiani che spagnoli, l'idea della certezza del diritto quale ideale e valore assoluto, è stata analizzata dalla cd. teoria del "diritto mite"⁵⁹. *Zagrebelky* muove dall'idea che la certezza non sia un valore e un ideale pieno del diritto, stante alcune caratteristiche tipiche degli ordinamenti giuridici moderni nati dalle ceneri della seconda guerra mondiale. In particolare fa riferimento al fatto che a differenza dei vecchi ordinamenti, in cui vigeva il cd. legalismo⁶⁰, l'ordinamento giuridico cd. costituzionalista⁶¹ non è composto solo da norme positive, ma altresì da principi che possono trovare diretta applicazione. Tali principi, caratterizzati da formule vaghe ed aperte, concorrono con le norme positive anche se rafforzano enormemente l'attività creativa dei giudici: non impongono infatti una condotta da tenere o da evitare in maniera esplicita, bensì contengono una "presa di posizione" rispetto a tutte le eventualità della vita non prevedibili. In questo contesto, *Zagrebelky* rifiuta l'idea di un diritto certo, quale ideale cui giungere e adotta una visione duttile⁶² del diritto che sa adattarsi alla mutevolezza della società come un perenne divenire⁶³. Ciò è duplice conseguenza

⁵⁸ Cfr. F.GONZÁLEZ VICEN, *La obediencia al derecho. Una anticrítica*, Sistema 65. 1985, p. 103.

⁵⁹ Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite, legge, diritti giustizia*, Torino, 2002.

⁶⁰ Cfr. D. MACCORMICK, "The Ethics of Legalism", *Ratio Juris*, núm. 2, vol. 2, 1989, pp. 184-193,

⁶¹ Cfr. L. PRIETO SANCHÍS, *Constitucionalismo y positivismo*, Fontamara, 1997; M. FIORAVANTI, *Costituzione*, Bologna, 1999.

⁶² "Il carattere duttile del diritto è fondamentale al fine di rendere possibile e concreto il valore di pluralismo delle società democratiche e "non è difficile comprendere che la dimensione del diritto per principi è la più idonea per la sopravvivenza de una società pluralista" si veda G. ZAGREBELSKY, *cit.*, p. 125 ss. citato da J. A. DEL REAL ALCALÀ, *cit.*

⁶³ Cfr. G. ZAGREBELSKY *cit.*, p. 122 ss.

da un lato, della crisi delle caratteristiche tipiche della legge dal momento che nell'attuale contesto sociale, generalità, astrattezza e certezza non possono essere intesi in senso assoluto e aprioristico e dall'altro delle caratteristiche proprie delle Costituzioni moderne, contenenti numerose enunciazioni di principi da rispettare nella loro unità ed integrità⁶⁴.

La certezza del diritto rappresenta un diritto riconosciuto anche attraverso numerose prescrizioni contenute nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo e all'interno del sistema europeo. Già il Trattato di Amsterdam nel 1999, prevedeva la certezza del diritto quale principio facente parte dei valori della Comunità europea, anche se tale menzione espressa potrebbe per certi versi apparire superflua, stante il naturale recepimento da parte dell'ordinamento comunitario dei diritti e delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. La certezza del diritto, rappresenta per l'ordinamento comunitario un principio immanente⁶⁵, "una regola di diritto che deve essere rispettata nell'applicazione del Trattato"⁶⁶. La giurisprudenza comunitaria ha sovente sottolineato la necessità che le leggi siano formulate in maniera chiara e non ambigua, per poter tutelare non solo il principio di certezza del diritto ma anche e soprattutto per incrementare l'affidamento dei

⁶⁴ Cfr. J. A. DEL REAL ALCALÀ, *cit.*, p. 692.

⁶⁵ Secondo la Corte di Giustizia il principio si impone tanto all'Unione Europea quanto agli stessi Stati membri nell'ambito dell'esercizio dei poteri loro conferiti dall'Unione in quanto principi immanenti dell'ordinamento giuridico comunitario, Vedasi al riguardo Corte di Giustizia UE *De Geus en Uitdenbogerd/Bosch*, *cit.*; 7 febbraio 1981, C- 18/89, *Tagaras c. Corte di Giustizia*, p. 40, in www.curia.europa.eu; Si veda anche A. DI PIETRO - T. TASSANI, *I principi europei di diritto tributario*, Cedam, 2014

⁶⁶ Corte di Giustizia UE, 6 aprile 1962, C-13/61, *De Geus en Uitdenbogerd/Bosch*, in Racc. 1962 00045.

consociati⁶⁷. L'ordinamento europeo e la Corte di Giustizia hanno nel corso degli anni tutelato il principio nelle sue numerose manifestazioni numerose forme di tutela⁶⁸, che si concretano ad esempio sotto forma di divieto di retroattività⁶⁹, nel divieto di *ne bis in idem*⁷⁰ o nel diritto alla prevedibilità delle conseguenze legali su cui si tornerà in seguito.

Attorno al concetto di certezza del diritto, in ordine alla differenza fra una nozione per certi versi ideologica ed una consistente in un elemento integrante ed ineliminabile del diritto, in ordine alla sua qualificazione, sono stati concentrati e si concentrano numerose considerazioni che non sembrano giungere ad una soluzione unitaria e ciò non è di difficile comprensione soprattutto considerando che rispetto a tale argomento intervengono un complesso di concetti fra loro storicamente e

⁶⁷ Corte di Giustizia UE, 30 gennaio 1985, C-143/83 *Commission c. Denmark*, p. 10, in www.curia.europa.eu.

⁶⁸ I principi sono stati invocati con la finalità di garantire la chiarezza e precisione, per assicurare termini ragionevoli entro i quali può essere esperita un'azione o per tutelare la buona fede di chi ha ragionevolmente fatto affidamento su indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria. Si veda al riguardo Corte di Giustizia UE sentenze 3 dicembre 1998, C-381/97, *Belgocodex*, Racc. pag. I-8153, p. 26, e 26 aprile 2005, C-376/02, *Goed Wonen*, Racc. pag. I-3445, p. 32; Corte di Giustizia UE, 21 giugno 1988, C- 257/86, *Commissione/Italia*, p. 12; Corte di Giustizia UE, sentenze 16 dicembre 1976, C- 33/76, *Rewe*, Racc. pag. 1989, p. 5; 16 dicembre 1976, C- 45/76, *Comet*, pag. 2043, pp. 17 e 18; 10 luglio 1997, C-261/95, *Palmisani*, Racc. pag. I-0000, p. 28; Corte di Giustizia UE sentenze 10 dicembre 1975, cause riunite da 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione e Consiglio*, Racc. pag. 1615, Pp. 43-45, e 1° febbraio 1978, C- 78/77, *Lühns*, Racc. pag. 169, p., 6; Corte di Giustizia UE, sentenze 16 dicembre 1976, C- 33/76, *Rewe*, Racc. pag. 1989, p. 5.

⁶⁹ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Il principio della certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in A. DI PIETRO - T. TASSANI, *I principi europei di diritto tributario*, Cedam, 2014, pp. 27-58.

⁷⁰ Cfr. A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. Trib.* 2015, 2, p. 499; Anche la Corte Europea dei diritti dell'Uomo ha inteso tale "principio come implicito in tutti gli articoli della Convenzione dei diritti umani" sia con riferimento all'attività del legislatore che per quanto attiene al rapporto fra cittadino e amministrazioni pubbliche ovvero potere giurisdizionale. ECHR *Baranowski v. Poland*, no. 28358/95, § 56, 2000-III – ECHR *Neidet Sahin et al. vs. Turchia*, no. 3279/05, 20/10/2011, in www.echr.coe.int.

logicamente connessi⁷¹.

Ciò che appare chiaro è che, a prescindere dalla qualificazione che le si attribuisce, l'obiettivo che si intende realizzare con la ricerca della certezza è quella di assicurare non "una scacchiera di limiti precisi sulla quale le partite si possano giocare con fredde e meccanica procedura"⁷² bensì una ricerca di equilibri attraverso il dialogo che consenta di realizzare "l'umanità del diritto"⁷³.

⁷¹ Cfr. M. CORSALE, *cit.*, p. 30; L. LOMBARDI VALLAURI, *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1967, p. 567.

⁷² Cfr. G. CARCATERRA, *cit.* p. 394

⁷³ Cfr. G. CARCATERRA, *cit.*, p. 394.

1.2. Dalla certezza alla prevedibilità. I prodromi del legittimo affidamento.

L'incidenza che riveste l'aspetto della prevedibilità delle conseguenze, rispetto alla qualificazione di un ordinamento come certo o meno, involve questioni e problematiche di filosofia del diritto molto più ampie e che non potrebbero trovare spazio in questa sede⁷⁴. La prevedibilità, rappresenta la capacità di conoscere in maniera anticipata le conseguenze giuridiche dei comportamenti dei consociati.

La dottrina si è divisa durante i secoli fra chi riteneva certezza e prevedibilità come pienamente concilianti e sovrapponibili⁷⁵ e chi in senso contrario escludeva questa sinonimia in ragione del fatto che non tutte le fattispecie sono *ex ante* conoscibili⁷⁶. Al riguardo occorre rammentare che la prevedibilità si caratterizza per esser principalmente una questione non qualitativa, bensì quantitativa che attiene al margine di attendibilità delle previsioni: dal grado di verificabilità delle previsioni è ipotizzabile distinguere fra una prevedibilità assoluta, difficilmente realizzabile ed una relativa che però dipende necessariamente dalla conoscenza dei presupposti giuridici e delle norme che regolano le fattispecie previste dall'ordinamento.

⁷⁴ Per un'analisi approfondita si veda C. LUZZATTI, *cit.*

⁷⁵ *Cfr.*, M. CORSALE, *cit.*, G. GOMETZ, *cit.*

⁷⁶ *Cfr.* J. FRANK, *cit.*; Vi sono poi autori che tendono ad affermare che la certezza come prevedibilità sia un mito, salvo poi chiarire che le decisioni dei giudici sono prevedibili e controllabili in ragione della conoscibilità delle regole sulle fonti, sull'interpretazione e delle norme processuali. L. GIANFORMAGGIO, *cit.*

La necessaria valutazione del livello di conoscenza da parte del soggetto concretamente operante, non consente di parlare di una prevedibilità generale ed astratta giacché quest'ultima si confronta con un universo giuridico che varia costantemente e che è influenzata da orientamenti giurisprudenziali e di prassi. Le fattispecie che possono avere rilevanza per il diritto possono avere diverse caratteristiche e presentarsi in maniera distinta. *Hart*, al riguardo nella sua opera maggiore, sottolineava come un generico divieto di circolazione di veicoli non consenta *ex ante* di comprendere se nella nozione di veicoli vadano compresi anche le biciclette, gli aeroplani o i pattini a rotelle⁷⁷. Invero, una medesima fattispecie, una condotta, un'omissione, possono essere regolate da diverse o da nessuna fonte normativa, così come una disposizione normativa, può avere diversi significati. Una medesima norma, può inoltre assumere un significato distinto a seconda del momento storico-culturale in cui è applicata, dovendo essere necessariamente attualizzate rispetto alle parole cristallizzate nel testo originario⁷⁸.

Da ciò si desume che per quanto si voglia tentare di strutturare un sistema nella maniera più possibile dettagliata rispetto alle condotte realizzabili dai consociati, non sarà mai concretamente ipotizzabile un assetto normativo in grado di prevedere con assoluta certezza tutte le fattispecie e le diverse modalità di realizzazione. La prevedibilità assoluta sembra pertanto incompatibile o quanto

⁷⁷ Cfr. H.L.A.HART., *cit.*, p. 148

⁷⁸ Si veda al riguardo V. CRISAFULLI, *Disposizione (e norma)*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964 p. 195 ss; R. GUASTINI, *Dalle fonti alle norme*, Torino 1990, p. 15 ss; F. PIERANDEI, *Corte Costituzionale* in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962, p. 874 ss.

meno difficilmente realizzabile in ragione del dinamismo degli ordinamenti giuridici⁷⁹.

L'equiparazione fra certezza e prevedibilità non è accolta da tutti i giuristi: *Kelsen*, ad esempio, nella sua costruzione a gradi dell'ordinamento sostiene che la discrezionalità riconosciuta ai soggetti che intervengono nelle attività di applicazione del diritto, si traduce in un vero e proprio potere costitutivo – per non dire creativo – per cui non è possibile conoscere *ex ante* in maniera assoluta le conseguenze giuridiche di un contegno, giacché la decisione dipenderà da una scelta operata attraverso il procedimento di interpretazione⁸⁰.

Un altro importante contributo in materia di certezza giuridica ed in particolare nella accezione di prevedibilità è quello fornito da Massimo Corsale. Nella sua opera più importante⁸¹, richiamandosi a *López de Oñate*⁸² e alla concezione per la

⁷⁹ Al riguardo si rammenta che dal dinamismo degli ordinamenti giuridici e in ragione della necessità che colui che è chiamato ad applicare il diritto tenga conto altresì della dinamica dell'interpretazione, deriva la distinzione fra certezza sincronica e certezza diacronica: “la certezza non va vista in modo statico e frammentato; al contrario, essa deve essere apprezzata avendo presente il succedersi di molte interpretazioni nell'arco di un determinato periodo. Né ci si può limitare ad una sola fonte: si dovrà viceversa analizzare una pluralità di contributi interpretativi, resi dagli studiosi e da organi che operano a diversi livelli della gerarchia delle fonti. Si esprime questa intuizione contrapponendo una certezza della legge, prevalentemente sincronica, alla piena certezza del diritto che per definizione è diacronica e basata sulla struttura a gradi. Non si può prescindere dal fatto che si è in presenza di un ordinamento dinamico, le cui norme superiori sono rese efficaci attraverso una serie di interpretazioni e di decisioni attuative adottate dalle autorità inferiori. Di conseguenza, per valutare la certezza – o l'incertezza- giuridica sarebbe fuorviante limitarsi a guardare alle singole disposizioni in una prospettiva atemporale che ignorasse quanto accade agli altri livelli delle fonti di produzione”, *Cfr. C. LUZZATI, Principi e principi, la genericità nel diritto*, Torino, 2012, p. 56.

⁸⁰ *Cfr. H. KELSEN, cit.*, p. 111 ss. Secondo una parte della dottrina il problema della prevedibilità per *Kelsen* è un problema sociologico e non giuridico. Si veda G. GOMETZ, *cit.*, p. 58 ss.

⁸¹ *Cfr. M. CORSALE, Certezza del diritto e crisi di legittimità*, Milano, 1974.

⁸² Al riguardo occorre rammentare che in netta contrapposizione con la visione di De Oñate, Carnelutti sosteneva che fosse impossibile realizzare un'assoluta certezza giacché per fare ciò sarebbe necessario da un lato che le leggi siano poche, in maniera tale da garantirne la conoscibilità, e dall'altro che sia superato il problema connesso alla loro formulazione verbale: le leggi infatti facendo riferimento a principi generali ispiratori, generano molteplici e differenti interpretazioni e

quale la certezza del diritto è un elemento essenziale del diritto e non un elemento meramente ideologico, aderisce alla tesi della certezza come prevedibilità⁸³. La certezza da parte di questi due autori è sinonimo di “eticità del diritto”⁸⁴, dal momento che non avrebbe alcun senso parlare di diritto senza parlare di certezza⁸⁵.

Il legame fra giustizia e certezza rappresenta pertanto un punto fermo tanto per Corsale, quanto per *López de Oñate*.

Quanto alle condizioni per assicurare la prevedibilità e conseguentemente un diritto certo, fa riferimento alla “univocità della qualificazione delle singole situazioni giuridiche”⁸⁶ da realizzarsi attraverso alcuni strumenti fra cui la conoscenza delle norme e l’univoca interpretazione delle stesse da parte degli agenti e dei consociati, nonché la fiducia nell’effettività dell’ordinamento. Quanto ai primi due, pur richiamando la funzione della codificazione, sottolinea però come in realtà la stessa da sola non possa assolvere a tale ruolo dal momento che non può non riconoscersi come buona parte delle norme, siano sconosciute alla maggior parte dei consociati. Ciò senza contare che se la certezza dipendesse dalla codificazione, non potrebbero spiegarsi i sistemi di *common law* e l’importanza dello *stare decisis*. Non bisogna tuttavia confondere il riferimento alla codificazione con una fiducia incondizionata nella stessa, dal momento che è lo stesso autore a sottolineare che

di conseguenza incertezza. F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.* XX, 1943, pp. 81 ss.

⁸³ López de Oñate, sottolineava il rapporto fra la prevedibilità e la funzione essenziale della legge, della codificazione, “la cui precisione, fissità e certezza permettono ai popoli che la adottano di progredire, e non solo dal punto di vista giuridico”. Cfr. F. LÓPEZ DE OÑATE, *cit.*, p. 10 ss.

⁸⁴ Cfr. F. LÓPEZ DE OÑATE, *cit.*, p. 15

⁸⁵ Al riguardo si segnala altresì Bobbio “o il diritto è certo o non è neppure diritto”, in N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1951, p. 151.

⁸⁶ Cfr. M. CORSALE, *cit.*, p. 32.

se l'ordinamento è in grado di consentire al cittadino di comprendere le reazioni della società rispetto alle sue azioni od omissioni, la conoscibilità della norma generale ed astratta passa in secondo piano. Quanto all'effettività giova rammentare che l'ordinamento sarà efficiente nella misura in cui realizzerà un ordine in grado di consentire alla società di raggiungere i suoi scopi specifici. E solo un ordinamento efficiente, chiaro e coerente, consentirà di effettuare previsioni in grado di rassicurare i cittadini sull'esistenza di un ordine sociale⁸⁷.

La prevedibilità è pertanto un qualcosa che dovrebbe esser declinato attraverso il requisito della graduabilità⁸⁸. Appare infatti difficile garantire una prevedibilità assoluta, essendo necessariamente quest'ultima influenzata dal grado di conoscibilità del diritto da parte dei consociati, dalle condizioni in cui verificano determinate fattispecie e da tutta un'altra serie di fattori variabili⁸⁹. Al riguardo, uno dei principi fondamentali relativo alla conoscenza del dettato normativo e della prevedibilità delle conseguenze, è riassumibile dall'espressione *ignorantia iuris non excusat*⁹⁰: tale formula esprime pienamente la ipotesi in cui la previsione delle

⁸⁷ Cfr. M. CORSALE, *cit.*, p.34 ss.

⁸⁸ Cfr. M. CORSALE, *cit.*, pp. 40 ss.

⁸⁹ Secondo una parte della dottrina la chiave risolutoria per definire il contrasto fra coloro che affermano che il diritto è certo e coloro che considerano tale affermazione come un'utopia irrealizzabile, è di evitare classificazioni del concetto di certezza, in particolare nell'accezione di prevedibilità e di accogliere l'idea di una graduabilità della stessa. Valutare in termini assoluti la possibilità di conoscere *ex ante* le conseguenze giuridiche delle proprie azioni od omissioni, è il frutto naturale di teorie antiformalistiche che finiscono necessariamente con negare l'esistenza della certezza del diritto e di classificarla come utopia. Si veda G. GOMETZ, *cit.*, p. 30 ss.

⁹⁰ La questione relativa alla scusabilità dell'ignoranza del precetto legislativo affonda le sue radici nel Codice Giustiniano che al titolo "*De iuris et facti ignorantia*" (1. 18.00) regolamentava le ipotesi di ignoranza prevedendo l'impossibilità che la stessa valesse come esimente: "*constitutiones principum nec ignorare quemquam nec dissimulare permittimus*". Sull'errore nel diritto romano, si veda per tutti P. VOCI, *L'errore nel diritto romano*, Giuffrè 1937. U. ZILLETI, *La Dottrina dell'errore nella storia del diritto romano*, Giuffrè, 1961; P. BARINETTI, *Diritto romano: parte generale*, Milano, 1865 pp. 47 ss. Il principio ha trovato spazio anche negli ordinamenti moderni. In

conseguenze dovuta ad ignoranza sul precetto, non sussista. La formula fa riferimento ai casi in cui sia altamente probabile che difetti una previsione ragionevole delle conseguenze e consente di comprendere che la prevedibilità rappresenta un indizio, ma non la prova inconfutabile del carattere certo di un ordinamento. La prevedibilità, è pertanto una proprietà graduabile che assume rilevanza rispetto ai livelli di diligenza richiesta per la conoscenza della norma giuridica solo “dopo la fissazione di uno standard minimo di preparazione giuridica richiesta ai singoli”⁹¹.

Accanto alla nozione di certezza come prevedibilità, va rammentata quella della cd. certezza - controllabilità che attiene alla possibilità di valutare, la conformità dell’applicazione delle norme, rispetto a criteri generali ed astratti precostituiti⁹². A differenza della prevedibilità che attiene alla possibilità di conoscere che tipo di scelte saranno adottate da parte delle istituzioni, la certezza controllabilità, fa riferimento alla possibilità di verificare, anche in seguito all’adozione, la sussistenza di un legame giustificante fra la decisione adottata e le regole giuridiche generali ed astratte.

Ciò che giova sin da ora precisare e che sarà affrontato in seguito, è che la prevedibilità, chiarito che non costituisce una caratteristica imprescindibile degli

particolare lo stesso è stato sovente riconosciuto da parte della giurisprudenza e della dottrina di numerosi Stati europei. Si veda infra

⁹¹ Cfr. C.LUZZATI, *cit.* p. 257

⁹² Cfr. IBIM., *cit.* p 275.

ordinamenti giuridici – o meglio della certezza quale caratteristica di questi ultimi – rappresenta una circostanza eventuale, che può avere una differente intensità.

Tale elemento rappresenta un elemento indice di sicurezza che consente ai cittadini di fare affidamento sulla stabilità e coerenza degli ordinamenti giuridici. Ciò sembra richiamare un altro principio fondamentale che regola, non solo le relazioni fra soggetti privati ma, per quel che in questa sede ha rilievo, i rapporti fra il cittadino e lo Stato, sia per quanto attiene all'esercizio del potere legislativo, esecutivo che giudiziario e che costituisce la migliore rappresentazione della certezza intesa come prevedibilità: il principio del legittimo affidamento⁹³.

Tale principio, che nella tradizione dottrinale tedesca prende il nome di *Vertrauensschutz*⁹⁴, trova spazio in numerosi settori del diritto e per quel che qui interessa, anche nei rapporti fra cittadino ed amministrazione finanziaria. In particolare, nel diritto amministrativo, rappresenterebbe la trasposizione dei principi di lealtà e correttezza che caratterizzano le trattative fra contraenti nel diritto privato⁹⁵.

⁹³ Cfr. E. DELLA VALLE, *cit.*; F. LOPEZ OÑATE, *cit.*; L. GIANFORMAGGIO, *cit.*; F. ROSELLI, *Sull'affidamento del cittadino nella coerenza del legislatore e dei giudici*, in *Giur.it.* 1994, IV, 266 ss.; M. CORSALE, *La certezza del diritto*, Milano, 1970; G. MARONGIU *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2004; V. PIETROBON, *Affidamento* in *Enc. Giur. Treccani*, I, 1988; N. SACCO, *Affidamento*, in *Enc. Dir.* 1958, p. 661. M. AIROLDI, *La "lunga marcia" della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. Prat. Trib.* 1/2003, pp. 799 ss; F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2001, p. 915 ss.; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1/2002, p. 459 ss; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Corr. Trib.*, n.35/2001, p. 2613.; D. DE COGAIN, *A changing role for the administrative law of taxation*, in *Social & Legal studies*, 2015, vol. 24(2) p. 251-270.

⁹⁴ Cfr. E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 77.

⁹⁵ Corte di Cass. sentenza del 10 dicembre 2002, n. 27574,

1.3. La certezza del diritto tributario.

Le caratteristiche peculiari del diritto tributario hanno per anni, accentuato il dibattito attorno alla certezza del diritto in questo settore⁹⁶. L'autonomia di tale ramo del diritto, nonostante le "ingerenze" delle norme contenute in altri settori è stata sovente oggetto di discussione ed emblema della complessità della materia: senza voler qui ripercorrere la contrapposizione dottrinale che per molto tempo ha riguardato la natura della legge tributaria e la sua connotazione formale o sostanziale, è qui sufficiente ricordare che la teoria della giuridicità – normatività⁹⁷ - delle norme tributarie, spesso contestata in ragione delle obbligazioni tributarie, non è stato risultato di facile approdo. Appare superfluo rammentare che l'ordinamento tributario disciplina il dovere di contribuzione alle spese pubbliche che connota, non solo il rapporto diretto fra il fisco e il singolo contribuente, bensì anche il rapporto fra i contribuenti stessi e che si traduce nell'interesse degli stessi ad un'equa ripartizione del carico tributario in ragione della propria capacità contributiva⁹⁸.

⁹⁶ L'autonomia del diritto tributario rispetto a altri settori del diritto costituisce una parte fondamentale dello sviluppo dello stesso e che ha contribuito a caratterizzarne i profili tipici. Si veda F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2015 pp. 10 ss.; A.D. GIANNINI, *i concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956; M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 213 ss.; F. ESCRIBANO LÓPEZ, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, 1988.

⁹⁷ "La normatività della norma tributaria, reiteratamente formulata da Vanoni, è attualmente un valore acquisito nella dogmatica giuridica e sulla quale è inopportuno, svolgere nuove analisi" J. MARTÍN QUERALT, *Estudio introductorio a la obra de E. Vanoni*, in E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1992.

⁹⁸ Cfr. G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 283

Non può negarsi però che il diritto tributario, più degli altri settori presenti un naturale profilo problematico derivante da un caratteristico polisistemismo⁹⁹: non si tratta solo della necessaria diversità di regole disciplinanti le singole fattispecie, ma altresì del fatto che rispetto a tale materia – forse in misura maggiore rispetto ad altri rami del diritto- intervengono discipline distinte¹⁰⁰.

La disciplina tributaria è pertanto complessa e caratterizzata da un numero indefinito di norme, rispetto alle quali difficilmente si può immaginare una conoscenza totale: la tendenza del legislatore a definire gli obblighi tributari dei contribuenti, attraverso un sistema casistico e l'utilizzo “del caso tassabile nel momento stesso in cui si applica la legge”¹⁰¹ costituisce uno dei più grandi ostacoli per il cittadino che cerca di conoscere il trattamento fiscale che sarà riservato alle sue attività.

Le ragioni a base di tale tipicità del diritto tributario, di seguito analizzate nel dettaglio, sono da rinvenirsi *in primis* nel fatto che questa materia, più delle altre è soggetta ai cambi economico sociali di ogni società. In particolar modo in Italia, in Spagna e negli altri Paesi europei, la necessità di adempiere ai vincoli di stabilità imposti dall'Unione Europea ha spesso avuto quale risultato, una legislazione d'urgenza tesa a coprire le perdite erariali, con nuovi tributi e nuove forme di

⁹⁹ Per una breve schematizzazione dei rapporti fra diritto tributario e le altre branche del diritto si può far riferimento a G. FALSITTA, *cit.*, pp. 6-7

¹⁰⁰ In Italia, già alcuni anni dopo l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, c'era chi denunciava che la legge tributaria rappresenta solo la legittimazione formale del potere dell'amministrazione, che pertanto diveniva sempre più arbitrario. Si veda, E. DE MITA, *Relazione del 14 novembre 2002, presso la Corte di Cassazione nell'ambito del convegno “Verso la codificazione del diritto tributario”* in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, *cit.* p. 105.

¹⁰¹ *Cfr.* E. DE MITA, *cit.*, p. 201.

imposizione. Da altro lato, la complessità del diritto tributario trova molto spesso origine, nell'utilizzo eccessivo - dei decreti legge e legislativi che si è spesso tradotto in una sorta di delegazione del potere legislativo da parte del Parlamento anziché esse strumento diretto a porre rimedio a situazioni di urgenza e necessità¹⁰².

Per quel riguarda il contesto italiano, occorre rammentare che già durante gli anni trenta, Vanoni, sottolineava come sia il cittadino che i soggetti chiamati ad applicare le leggi si scontrano spesso con “la complessità delle norme che regolano i tributi”¹⁰³ lamentando l'impossibilità di individuare l'ambito di applicazione e di efficacia di una determinata norma rispetto alle diverse situazioni concrete¹⁰⁴. Uno scritto del 1938, sottolineava come allora –e per alcuni versi anche oggi – l'attitudine di dottrina e di giurisprudenza fosse quella di interpretare le norme tributarie in maniera rigida¹⁰⁵. A ciò si aggiungeva l'assenza di un testo unico, in grado di individuare tutti i principi fondamentali del diritto tributario che potessero guidare non solo i contribuenti ma altresì i soggetti chiamati ad applicarli.

La nascita della Costituzione repubblicana, e il proliferare di testi legislativi di quegli anni, non migliora la situazione di apparente confusione a cui non pose

¹⁰² Cfr. E. DE MITA, *cit.*, pp.202 ss.

¹⁰³ Cfr. E. VANONI, citato da E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 2. “Specialmente nelle legislazioni più moderne, il significato che viene ad una parola dall'uso scientifico può essere decisivo nell'interpretazione della legge: tale criterio, indubbiamente d'uso assai cauto, si impone tanto più in relazione a un termine come reddito che, *qua talis*, non ha uso comune che in un significato estremamente vago”. In F. ARDIGO', *Sul requisito dell'intento speculativo per l'imposizione del plusvalore nelle vendite di immobili*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, IV.

¹⁰⁴ Cfr. E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, I in E. VANONI, *cit.*, p. 361.

¹⁰⁵ Cfr. B. GIUSSANI, *Nota a sentenza Corte d'Appello di Milano 28 gennaio 1938, XVI, Imposta di scambio - Violazione dell'art. 24 R. D. 1 28 luglio 1930, n. 1011 - Estremi - Procacciatore di affari - Non è tenuto all'osservanza dell'art. 24*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I/1938.

rimedio neanche la riforma legislativa dei primi anni 70¹⁰⁶. Non pochi autori hanno infatti sottolineato la difficoltà di rendere organico e facilmente comprensibile il sistema in ragione del numero indiscriminato di provvedimenti intervenuti rispetto a singole fattispecie¹⁰⁷.

Accanto all'aumento indiscriminato di testi normativi, però iniziava fortunatamente a porsi una sempre maggior attenzione in materia di tutela del contribuente, cui veniva riconosciuto un ruolo differente nell'ambito dei rapporti con l'amministrazione finanziaria e la cui protezione avrebbe ricevuto poi formale consacrazione nello Statuto dei diritti del contribuente¹⁰⁸. La giurisprudenza nazionale nel corso degli anni è andata nella direzione di tutelare il cittadino ed in particolare la possibilità che le sue legittime aspettative non fossero lese, imponendo che il diritto tributario fosse certo, nella declinazione dei caratteri della chiarezza, coerenza ed univocità. A mero scopo esemplificativo, può rammentarsi

¹⁰⁶ “Debbo preliminarmente osservare come la legislazione tributaria si presenti confusa e farraginoso per il susseguirsi di disposizioni, spesso oscure e contraddittorie, di cui si stenta a cogliere non solo un unitario disegno ispiratore, ma anche lo specifico contenuto precettivo. Basterà rilevare che, successivamente alla riforma del 1972, sono intervenuti più di diecimila provvedimenti normativi di modificazione o integrazione della legislazione esistente. Ogni anno ne vengono emanate molte centinaia, che profondamente incidono sulla materia, ma spesso non sembrano sufficientemente coordinate: è persino accaduto che la nuova normativa sia intervenuta durante la *vacatio* del precedente provvedimento, ossia prima della sua stessa entrata in vigore, ed è avvenuto altresì che un decreto legge sia stato modificato, prima della conversione, da altro analogo provvedimento. Tale situazione, veramente anomala, costituisce un terreno fertile per evasioni ed elusioni, creando inoltre gravissime difficoltà ermeneutiche, tali da pregiudicare l'esatta osservanza del precetto legislativo”. F. SAJA, *La giustizia Costituzionale nel 1989*, in *Giur. Cost.*, 1990.

¹⁰⁷ Si veda al riguardo A. FANTOZZI, *cit.*, 2014, p. 380; A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, 3 ss; A. BERLIRI, *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in *Giur. Imp.*, 1984, pp.417 ss.

¹⁰⁸ Si veda G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*; Torino, 2010; L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.* I/2001, p. 3; A. FANTOZZI- A. FEDELE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005; G. MARONGIU, *op. cit.*, p. 1275; F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 1/2010, p. 915; A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, *cit.*

che con riferimento alle ipotesi di norma con portata retroattiva, la Corte Costituzionale ha sottolineato come tale possibilità debba necessariamente esser contemperata dal rispetto dei principi di ragionevolezza, uguaglianza, “dell’affidamento legittimamente posto sulla certezza dell’ordinamento giuridico e del rispetto delle funzioni riservate al potere giudiziario”¹⁰⁹. In materia di processo tributario la giurisprudenza di legittimità, ha ammesso l’impugnazione tardiva solo allorché il contribuente dimostri l’ignoranza dell’esistenza del processo, proprio per contemperare un congruo bilanciamento fra diritto difesa e certezza del diritto¹¹⁰ ed ha riconosciuto la rilevanza del giudicato esterno quale espressione delle esigenze di "certezza" proprie del giudicato¹¹¹.

L’ordinamento spagnolo, al pari di quello italiano, risente di problemi connessi con la perenne ricerca di certezza. Contempla tuttavia espressamente il principio di

¹⁰⁹ Corte Cost. sent.05-04.2012, n. 78 e sentenze ivi richiamate sentenze n. 525 del 2000 e n. 397 del 1994,.

¹¹⁰ Da ultimo si vedano Corte di Cass., sentenza del 31 marzo 2015, n. 6513; Corte di Cass. Ordinanza del 19 febbraio 2015, n. 3304; Corte di Cass. Sez. Un. Sentenza del 8 febbraio 2008, n. 3006, Corte di Cass., sentenza del 26 giugno 2009 n. 15143.. Al riguardo si veda anche A. VOGLIONO, *La rimessione in termini per errore scusabile nel contenzioso tributario*, in *Boll. Trib* 1996, p. 861; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, in *L’Ordinamento tributario*, collana diretta da G. FALSITTA - A. FANTOZZI, 2010, p. 136 ss.

¹¹¹ Commiss. Trib. Reg. Calabria Catanzaro Sez. I, Sentenza de 26 maggio 2014, n. 1050.. Si veda anche Cass. civ. Sez. Unite, sentenza del 16 giugno 2006, n. 13916 “La rilevanza nel processo tributario (e nel processo civile in genere) del giudicato esterno costituisce espressione delle esigenze di "certezza" proprie del giudicato e quindi del superiore principio del "ne bis in idem", e sarebbe contrario ai criteri di logicità ed economia dei giudizi imporre al giudice di non tener conto di un giudicato di cui abbia contezza. Appare quindi necessario consentire che venga provata nel giudizio di cassazione la formazione di un giudicato esterno successivo alla conclusione del giudizio di merito. L'art. 372 c.p.c. deve dunque essere interpretato nel senso che è consentito il deposito, unitamente al ricorso, dei documenti comprovanti il giudicato esterno formatosi dopo la conclusione del giudizio di merito; mentre il giudicato formatosi dopo il deposito del ricorso può essere provato fino alla udienza di discussione prima dell'inizio della relazione (ove però ciò avvenga dopo lo scadere del termine posto dall'art. 378 c.p.c. per il deposito di memorie, la Corte dovrà assegnare alle parti un opportuno termine per il deposito di eventuali osservazioni ex art. 384, comma 3, c.p.c. come novellato dal D.Lgs. n. 40/2006)”. In senso analogo Corte di Cass. SS.UU., sentenza del 25 maggio 2001, n. 226.

certezza del diritto, codificandolo all'art. 9.3. della Costituzione ¹¹² e considerandolo quale presidio posto a tutela dei cittadini in ordine alle legittime aspettative generate dal potere sia rispetto alla nascita, che all'applicazione delle norme. È necessario chiarire sin da ora che sia il preambolo della Costituzione spagnola, sia gli artt. 9.3 e 17.1 si riferiscono alla sicurezza ma in senso differente ¹¹³. In questa sede, l'analisi sarà limitata al concetto di *seguridad*, discendente dall'art. 9.3 della *Constitución*.

La Costituzione spagnola del 1978, rappresenta il risultato delle esigenze sociali di un Paese che si affrancava da un regime dittatoriale e che pertanto cercava di dare la maggior regolamentazione possibile ai diritti dei cittadini¹¹⁴. Il particolare periodo storico comportò che le riforme degli anni seguenti, non fossero particolarmente rigide¹¹⁵. Negli anni successivi al 1985 il legislatore iberico però, cambia totalmente prospettiva ed irrigidisce la disciplina prevista, al punto tale da richiedere numerosi interventi del *Tribunal Supremo* che in più di un'occasione dovette censurare le norme tributarie poiché contrarie alla Costituzione. Nel 1998,

¹¹² “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos” (La Costituzione garantisce il principio di legalità, la gerarchia normativa, la pubblicità delle norme, l'irretroattività delle disposizioni sanzionatorie non favorevoli o restrittive di diritti individuali, la certezza del diritto, la responsabilità e l'interdizione dall'arbitrarietà dei poteri pubblici). Constitución Española, Pubblicato in BOE n. 311 de 29 di Dicembre 1978.

¹¹³ La previsione all'interno del preambolo, rafforza la sua importanza come valore giuridico e principio ispiratore, ma all'art. 17.1 la *seguridad*, deve essere intesa come personale, ossia come diritto all'integrità fisica, suscettibile di protezione. Si veda L. MARTÍNEZ ROLDAN, *La seguridad jurídica: realidad o ilusión*, en *Jornadas sobre el título preliminar de la Constitución*, vol. V, Ministerio de Justicia (Dirección General del Servicio Jurídico del Estado), Madrid, 1988, pp. 3347-3374 in A.A.V.V. *Liber amicorum: colección de estudios jurídicos en homenaje al prof. Dr. D. José Pérez Montero*. [Vol.] II, 1988, pp. 893 ss.

¹¹⁴ Sul tema si veda S. MUÑOZ MACHADO, *Constitución española: derecho y libertades fundamentales*, Madrid, 1992.

¹¹⁵ Cfr. J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *cit.*, p. 11. STC 50/1993; 76/1996.

con l'approvazione del *Estatuto de derechos y Garantías de los contribuyentes*¹¹⁶, poi inserito all'interno della *Ley General Tributaria* del 2003, vengono introdotte delle norme aventi quale scopo precipuo quello di migliorare il rapporto fra pubblica amministrazione e contribuente, attraverso altresì il rafforzamento del principio di certezza del diritto¹¹⁷.

Dall'analisi della giurisprudenza del tribunale supremo, emerge chiaramente come tale principio sia diretto ad impedire una normazione poco chiara e che lede i principi costituzionali garantiti al contribuente, nonché gli arbitrii da parte del potere esecutivo e giurisdizionale¹¹⁸.

In tal senso, la *seguridad jurídica* è, così come accade per l'ordinamento italiano, elemento essenziale della regolamentazione dei rapporti che si fondano sui principi di riserva di legge e di legalità. In particolare la stessa è stata considerata come il diritto di *saber a que atenerse*¹¹⁹, ossia quello standard valorativo minimo che è in grado di consentire ai cittadini di conoscere in maniera anticipata i propri diritti e doveri, inclusi eventuali limiti o lacune¹²⁰.

¹¹⁶ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Publicado en: «BOE» núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

¹¹⁷ Cfr. J.J.FERREIRO LAPATZA, *El Estatuto del Contribuyente*, in *Civitas REFD*, n. 88 1995, pp. 643; J. BANACLOCHE, *Los derechos del contribuyentes, impuestos*, T., II, 1999, pp. 34 ss.

¹¹⁸ Cfr. J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *cit.*

¹¹⁹ “La certezza del diritto, volgarmente, è sapere a che attenersi, a che aspira qualsiasi cittadino in uno Stato sociale di diritto, secondo dottrina costante del Tribunale Costituzionale, è somma di certezza e legalità, di gerarchia e pubblicità normativa, di irretroattività della norma non favorevole e proibizione dell'arbitrarietà, senza pregiudizio alcuno del valore che ha per sé stesso quel principio”. C. GARCIA NOVOA, *cit.*, p. 22. Si veda anche Sentenza del STS 17/7/1998 FJ 2°, RJ 6348.

¹²⁰ Cfr. L. HIERRO SÁNCHEZ PESCADOR, *Seguridad jurídica y actuación administrativa*, in *Documentación administrativa* nn. 218.219, 1989, p. 198 ss.

Nell'identificare Stato e diritto, la *seguridad juridica*, è stata spesso considerata come *seguridad* mediante diritto positivo tutelata dalla esistenza di un ordine giuridico¹²¹ intrinsecamente connesso al valore della "giustizia": non è sufficiente che diritti e doveri siano cristallizzati in una norma, bensì che gli stessi siano giusti¹²². La positivizzazione della certezza attraverso l'art.9.3. in particolare ha quale conseguenza la sua consacrazione come valore normativo¹²³, suscettibile in quanto tale di applicazione concreta e non considerabile quale mera invocazione di principio¹²⁴.

La positivizzazione della certezza all'interno della Carte Costituzionale, ha dunque una funzione ben chiara e precisa, ovvero, garantire la sua efficacia applicativa e attribuire alla stessa rango di fonte del diritto dotata di obbligatorietà¹²⁵: la concretizzazione del principio, si verificherà allorché una norma giuridica o un atto amministrativo siano in contrasto con lo stesso¹²⁶. Un sistema

¹²¹ Cfr. C. GARCIA NOVOA, *cit.*, p. 24

¹²² Si veda al riguardo E. DIAZ, *Sociologia y filosofia del derecho*, Madrid 1971, p. 42; G. RADBRUCH, *Filosofia del derecho*, in *Revista de derecho privado*, 1944 p. 96 ss.

¹²³ Nonostante da molti, sia considerato superfluo il dibattito, intorno alla natura della certezza come principio, valore o norma positivizzata illustre dottrina ha affermato che la *seguridad juridica* deve essere intesa come principio valorativo "La *seguridad jurídica*, en su doble manifestación. certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la *seguridad* son valores que se fundamentan mutuamente y que a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz" (La sicurezza giuridica, nella sua doppia manifestazione di certezza del diritto ed eliminazione dell'arbitrarietà deve considerarse ineludibilmente in funzione della legalità e della giustizia. Quest'ultima e la sicurezza sono valori che si fondamentano mutualmente e che a sua volta, necessitano di legalità per articularse di maniera efficace" Si veda F. SAINZ DE BUJANDA, *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*, en *Hacienda y Derecho*, III, Madrid, 1963 p. 330. C.GARCIA NOVOA, p. 33 ss.; Si veda anche C. LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madrid, 1990

¹²⁴ "La certezza, per essere funzionale, non può prescindere dal valore della giustizia" R. NAVAS VAZQUEZ, *La devolución de los ingresos tributarios*, Madrid, 1992, p. 51

¹²⁵ Cfr. C. GARCIA NOVOA, *cit.*, p. 39.; C. LOZANO SERRANO, *cit.*

¹²⁶ Sulla possibilità di disapplicazione da parte dei tribunali ordinari delle norme per contrasto con la Costituzione e sull'eccezionalità della misura in esame si veda E. GARCIA DE ENTERRIA Y TR. *Curso de derecho administrativo*, Pamplona, 2013; F. CAAMAÑO DOMÍNGUEZ- A.J. GÓMEZ

giuridico privo di antinomie, contraddizioni, lacune e situazioni ambigue, è ovviamente impossibile da immaginare e pertanto saranno i principi di gerarchia normativa, di irretroattività, o tecniche come la derogazione implicita, che permetteranno di realizzare quel valore rappresentato dalla “*seguridad juridica*”¹²⁷.

La *seguridad* prevista dall’art. 9.3. deve essere intesa in senso “oggettivo”, giacché riferita a prevedibilità e certezza dell’ordinamento: avrà tuttavia un riflesso “soggettivo” nell’animo del cittadino, nella misura in cui quest’ultimo potrà legittimamente conoscere diritti e doveri in maniera precisa e determinerà l’affidamento dello stesso rispetto alle conseguenze derivanti dall’esercizio degli stessi¹²⁸.

Quanto al settore tributario, occorre rammentare che anche in Spagna, la questione inizia a porsi sotto forma di tutela contro l’arbitrarietà del legislatore in tale materia: la costituzionalizzazione del diritto finanziario e dei principi di diritto tributario comporta la necessaria correlazione di questi ultimi con i valori di giustizia¹²⁹ e certezza che in quanto tali sono sinonimi di legalità. E’ la nozione stessa di capacità contributiva e il suo inserimento fra i principi costituzionali che ci consente di comprendere il ruolo della certezza del diritto, quale complemento e

MONTORO – M. MEDINA GUERRERO - J. L. REQUEJO PAGÉS, *Jurisdicción y procesos constitucionales*, Madrid, 2000.

¹²⁷ Cfr. L.H. SANCHEZ PESCADOR, *Seguridad juridica y actuación administrativa*, cit. p. 198.

¹²⁸ Tale visione del contenuto della certezza del diritto è il frutto dell’influenza della dottrina e della giurisprudenza tedesca, Al riguardo si veda P. KIRKCHHOF, *Die Kunst der Steuergesetzgebung*, NJW 1987, pp. 3220 ss; TIPKE LANG, *Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss*, p. 58 ss., H. BOCKLER, *Steuerrecht, I, Allgemeiner Teil*, Verlag, Florentz, Muchen, Gmbh, 1976, p. 86; J. BEERMAN, *Verwirung und Vertrauensschutz in Steuerrecht*, pp. 203 ss. citati da C. GARCIA NOVOA, cit., p. 73; F. SAINZ DE BUJANDA, *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*, cit., p. 314.

¹²⁹ Sul concetto di tributo giusto, si veda G. FALSITTA, *L’imposta confiscatoria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; V. BERLIRI, *El impuesto justo*, IEF Madrid, 1986.

limite all'esercizio del potere. La *seguridad*, in quanto principio costituzionalmente –ancor più, positivamente- garantito, pervade pertanto il rapporto tributario e rappresenta una delle sue caratteristiche essenziali, anche in tal caso in termini di prevedibilità.

Prescindendo dalla specificità degli ordinamenti italiano e spagnolo, va sottolineato come sia nella natura stessa della coazione tributaria e della normale ingerenza del legislatore e delle amministrazioni rispetto alla vita e ai patrimoni dei contribuenti, che trova una giustificazione l'importanza della relazione fra la certezza- *seguridad*- intesa in termini di prevedibilità e diritto tributario. Anche il liberarismo inglese di *Adam Smith*, nel definire le quattro regole della potestà impositiva, fa riferimento alla certezza, affinché l'ammontare, le modalità e i termini entro i quali devono essere adempiute le obbligazioni tributarie siano chiari, pieni e intellegibili¹³⁰. E accanto alla chiarezza e alla prevedibilità dei presupposti e delle modalità per adempiere, devono esser dotati delle medesime caratteristiche anche le sanzioni predisposte in caso di mancato rispetto del precetto. La certezza-prevedibilità non si riferisce infatti solo alla norma o al provvedimento legislativo, propriamente inteso, ma anche agli atti amministrativi di applicazione di legge adottati sulla base dei tali norme e quelli diretti all'irrogazione di sanzioni.

Quanto osservato, consentirebbe di svolgere lunghe osservazioni su un tema particolarmente avvertito dalla dottrina tributaria che è quello della codificazione: molto è stato fatto con l'emanazione di atti diretti a definire i criteri cui deve

¹³⁰ Cfr. A. SMITH, *La riqueza de las naciones*, Barcelona, 1947, in nota di C. GARCIA NOVOA, *cit.*, p. 110.

ispirarsi il legislatore nell'elaborazione della legge tributaria¹³¹ ma la problematica non è risolvibile attraverso l'emanazione di ulteriori norme. Invero, è risaputo che il proliferare di testi normativi non abbia risolto i problemi di incertezza propri della materia e che sarebbe stato – e sarebbe- forse più opportuno utilizzare tale strumento per eliminare e risistemare le disposizioni esistenti in maniera coerente e razionale. L'intento di ogni codificazione dovrebbe infatti essere quella di organizzare in un “testo solo una molteplicità di testi legislativi eterogenei nati in momenti diversi e sotto la spinta di esigenze pure diverse per estrarre ed espellere da essi il troppo e il vano”¹³². Ezio Vanoni, individuava i caratteri di una valida codificazione da un lato nella stabilità legislativa e dall'altro nell'autorità morale, pratica e scientifica dei soggetti tenuti alla codificazione¹³³.

Le modalità di codificazione tributaria, secondo Vanoni, sono riconducibili a tre modelli: quello tedesco¹³⁴ che riguardava il sistema generale dei tributi, quello francese che invece aveva ad oggetto la definizione di leggi unitarie per i tributi o per gruppi di tributi ed infine il modello misto, in cui il sistema tributario è incentrato attorno ad un'imposta e al testo univo regolante la stessa che contiene

¹³¹ Art. 5 Statuto dei diritti del contribuente. In Spagna, la *Ley de derechos y garantías de los contribuyentes* prevedeva all'art. 4 le peculiarità che devono caratterizzare la produzione legislativa tributaria (attualmente la l. 1/98 è stata abrogata ed inserita all'interno della Ley General Tributaria. Si veda al riguardo art. 9 Ley General Tributaria).

¹³² Cfr. G. FALSITTA, *Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia*, in *Giustizia tributaria*, cit., p. 414 ss.

¹³³ Cfr. E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, cit.

¹³⁴ Si fa riferimento alla cd. R.A.O. (*Reichs – Abgaben – Ordnung*) del 1919, con cui si provvedeva alla codificazione dei principi generali del diritto tributario e che dava “forza legislativa ad una concezione giuridica unitaria del rapporto del tributo e del suo svolgimento”. Si veda E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, cit.

altresì i principi generali dell'intero sistema¹³⁵. Il parere dell'esimio giurista valtellinese è che per ottenere una certezza attraverso la codificazione, è necessario rinunciare all'idea di avere dei codici aventi ad oggetto la parte sostanziale del diritto, giacché soggetti a continue e numerose modifiche. Meglio sarebbe pertanto concentrare l'attenzione sulla parte generale del diritto, relativo alle regole di applicazione del tributo¹³⁶. L'esperienza italiana e spagnola in materia di codificazione tributaria ha subito percorsi differenti ma tutti diretti verso la necessità di assicurare la realizzazione di un sistema coerente in grado di equilibrare "il troppo e 'l vano"¹³⁷.

Sussistono però delle differenze fra l'esperienza italiana e quella spagnola dal momento che in Italia, una prima valida codificazione elaborata nel 1958¹³⁸ con il testo unico delle imposte erariali, veniva poi superata dalla inflazione legislativa dei vari testi unici emanati negli anni 70'. Il testo unico del 1958 aveva avuto il pregio di semplificare e chiarire le categorie generali dell'ordinamento tributario italiano, altresì attraverso l'utilizzo di un linguaggio univoco e diffusamente utilizzato a livello dottrinale e giurisprudenziale. Come già segnalato, però la riforma tributaria degli anni 70' andò nella direzione opposta, attraverso la previsione di nuovi testi unici, fra cui quello ancora attualmente in vigore del 1986¹³⁹. Solo a partire dagli

¹³⁵ Cfr. G. FALSITTA, *Codificazione, certezza del diritto e tutela dell'affidamento*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., p. 420 ss.

¹³⁶ Per un approfondimento ulteriore della tematica si rinvia a G. FALSITTA, *Codificazione, certezza e tutela dell'affidamento*, cit.

¹³⁷ "Cesare fui e son Iustiniano, che, per voler del primo amor ch'i sento, d'entro le leggi trassi il troppo e 'l vano" D. ALIGHIERI, *Paradiso*, Canto IV, 10-12.

¹³⁸ D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette, in G.U. Serie Generale n. 162 del 7 luglio 1958.

¹³⁹ D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 - Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi, in G.U. supplemento ordinario del 31 dicembre 1986 n. 302)

anni 90' nacque l'idea di definire un sistema generale di principi tributari che avrebbe visto la luce nel 2000 con l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente. Non è possibile in questa sede, approfondire tutte le questioni inerenti la codificazione tributaria italiana ma è sufficiente rammentare che le maggiori problematiche connesse alla riforma tributaria degli anni 70' e alle successive modifiche, hanno riguardato per lo più la scelta del metodo casistico che attraverso lunghe liste di previsioni, inclusioni ed esclusioni ha finito col generare maggiore incertezza¹⁴⁰.

L'esperienza codificatoria spagnola, invece sembra essersi adeguata al modello tedesco attraverso la *Ley General Tributaria* che già nella prima versione del 1963 presentava l'indubbio vantaggio di aver elaborato da un punto di vista generale, le regole applicabili al diritto tributario. Ciò se da un lato si traduceva in certezza del diritto, dall'altro fungeva da limite all'utilizzo arbitrario del potere¹⁴¹. La legge del 1963 si caratterizzava inoltre per voler realizzare quanto più possibile la parità fra le parti del rapporto tributario¹⁴² ma nonostante tale lato positivo, presentava delle carenze strutturali stante il fatto che precedeva l'introduzione della costituzione del 1978 e l'istituzione delle Comunità autonome¹⁴³. L'introduzione della Costituzione del 1978, portò infatti con sé la grande novità delle Comunità autonome che

¹⁴⁰ Cfr. G. FALSITTA, *Codificazione, certezza e tutela dell'affidamento*, cit., pp., 433 ss.

¹⁴¹ Cfr. J. GARCIA ANOVEROS, *Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales*, in *C.R.E.F.D.F.*, n.90/1996, pp. 213ss., citato da G. FALSITTA, *Codificazione, certezza e tutela dell'affidamento*, cit. p. 421.; F. ESCRIBANO LÓPEZ, *La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España*, in *REDF*, 1992, n. 76, p. 654 ss.

¹⁴² Cfr. J. GARCÍA AÑOVEROS, cit.

¹⁴³ Cfr. M.T. SOLER ROCH, *Riflessioni sulla decodificazione tributaria in Spagna*, in *Riv. Dir. Trib.*, I/1997, pp. 543 ss.

definivano un nuovo ambito di competenze statali e dall'altro la costituzionalizzazione stessa del tributo diretto a "garantire la legalità tributaria e finanziaria tanto dal punto di vista formale come norma sulla normazione, quanto dal punto di vista materiale che incide sul contenuto della legge"¹⁴⁴. Le difficoltà di conciliare i nuovi fenomeni ed istituti sociali con le norme contenute nella legge del '63' hanno spinto il legislatore ad intervenire diverse volte, in particolare nel 2003 e nel 2015, con interventi tendenti ad adeguare la stessa alle mutate esigenze sociali.

Sia l'esperienza codificatoria italiana che spagnola, ha dovuto però confrontarsi con una modifica sostanziale del ruolo della legge, che è stata ben riassunta con l'espressione "decodificazione"¹⁴⁵. La perdita di centralità di codici, della norma generale ed astratta, riflette prevalentemente la crisi delle società moderne e dei sistemi giuridici, sempre più tendenti a rispondere alle necessità di gruppi e classi particolari, comportando così l'emersione di microsistemi normativi. L'entrata in vigore delle Costituzioni, unitamente all'intromissione nei sistemi nazionali del diritto dell'Unione Europea, hanno comportato l'attribuzione di una funzione per così dire residuale del codice ed una profonda modificazione del ruolo del giudice che è divenuto sempre più "creatore".

La perdita di centralità della norma generale ed astratta e la preferenza per l'utilizzo di formule ampie che consentono di contrastare anche fenomeni nuovi, non tipizzati dalle norme, ha rappresentato una delle questioni sicuramente più

¹⁴⁴ Cfr. C. GARCIA NOVOA, *Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria*, in *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, n. Extra 1/2013, pp. 139 ss.

¹⁴⁵ Sul tema della "decodificazione" si veda M.T. SOLER ROCH, *cit.*; N. IRTI, *L'età della decodificazione*, Milano, 1989.

complesse sotto il profilo della certezza del diritto e che in materia tributaria si è concretizzato nella creazione della figura “dell’abuso del diritto”.

La Corte di Giustizia, *in primis*, ha contribuito a creare tale figura tentando di definire altresì il giusto punto di equilibrio fra la lotta contro l’elusione fiscale, l’abuso del diritto e la costruzione di un diritto chiaro e coerente. La necessità di superare la forma della norma per il raggiungimento di una giustizia sostanziale è stata infatti alla base della “creazione” della nozione di abuso del diritto¹⁴⁶, con le problematiche in termini di garantismo che ne sono derivate¹⁴⁷. Il rifiuto del dogma formalista e l’utilizzo dei principi europei per colpire forme di evasione sempre nuove e differenti, per quanto comprensibile, lascia aperta la questione in ordine alla garanzia per i cittadini di poter prevedere la reazione dell’ordinamento rispetto alle loro condotte. La presenza di costruzioni artificiose e prive di una finalità che non sia quella del vantaggio fiscale, rappresenta secondo costante interpretazione della Corte una valida ragione per la limitazione delle libertà previste dal trattato¹⁴⁸,

¹⁴⁶ Sulla nozione di “abuso del diritto” si veda R. DE LA FEIRA - S. VOGENHAUER (a cura di), *Prohibition of abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, Oxford, 2011; A. ADINOLFI, *La nozione di «abuso del diritto» dell’ordinamento dell’Unione europea*, in *Riv. dir. int.*, 2012, pp. 329; Sull’abuso del diritto in materia tributaria si veda P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; F. MUNARI, *Il divieto di abuso del diritto nell’ordinamento dell’Unione Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 4/2015, p. 10519; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di frode alla legge (nel reddito d’impresa)*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1989, 11 ss.; R. LUPI, *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici. L’elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. Trib.*, 1994, 225 ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pp. 45 ss.; A. DI PIETRO (a cura di), *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*, Milano, 1999; G. TABET, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, pp. 85; S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione: differenze e interferenze*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 1/2012, pp. 707 ss; V. MASTROIACOVO, *L’economicità delle valide ragioni economiche (note minime a margine della recente evoluzione del principio dell’abuso del diritto)*, in *Riv. Dir. Trib.*, n.1/2010, pp.454.

¹⁴⁷ Cfr. S. MULEO, *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in *Dial. Trib.*, n.6/2008, pp. 5 ss.

¹⁴⁸ Per contro, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenze Corte di Giustizia, 16 luglio 1998, C- 264/96, *ICI*, p.26; 12

ma è con la sentenza *Halifax* che viene sancito il divieto di avvalersi fraudolentemente del diritto dell'Unione europea: in tal senso, pur riconoscendo la necessità che le norme siano chiare e le conseguenze prevedibili, i giudici ritengono necessario superare il limite garantista rappresentato dal dato formale della norma, per verificare se l'operazione seppur conforme al dettato abbia quale unico scopo quello di "procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni"¹⁴⁹. La scelta di consentire che la condotta abusiva sia definita per mezzo di principi e non necessariamente di norme positive ha determinato molti problemi sotto il profilo della certezza del diritto, tant'è che non sono pochi gli Stati, fra cui anche l'Italia, che hanno proceduto ad una positivizzazione della fattispecie¹⁵⁰. Tale scelta da un certo punto

dicembre 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p.37; 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, p. 52.

¹⁴⁹ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax plc e altri c. Commissioners of Customs & Excise*, p. 75, Si veda anche nota di P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 4/2007, pp. 17 ss.

¹⁵⁰ Sulla nuova disciplina italiana si veda E. ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. Trib.*, n.3/2014, pp. 521; F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Ras.Trib*, n. 6/2015, p. 1315; A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. Trib*, n.1/2016, pp. 15; C. GLENDI - C. CONSOLO - A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, IPSOA, 2016; M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il fisco*, n.23/2015, pp. 2207; M. BASILAVECCHIA, *L'art. 10-bis dello Statuto: "the day after"*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 1/2016, pp. 5 ss.; ID., *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 10/2015, pp. 741.

L'ordinamento spagnolo fa riferimento all'elusione tributaria con l'espressione "*fraude fiscal*". "La "frode fiscale" può definirsi come il risultato contrario a una norma tributaria che è stato prodotto da uno o più atti realizzati nel rispetto formale di una norma avente una finalità distinta da quella perseguita dagli interessati" STS 28 giugno 2006 (JR2006/6314). Si veda al riguardo: J. J. HINOJOSA TORRALVO (dir.) M. AGUILAR RUBIO, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, 2012.; C. PALAO TABOADA, *La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria*, *Estudios financieros*, in *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 248/2003, pp. 71-96.; C. CUADRADO PÉREZ, *La moderna configuración de la doctrina del abuso del derecho*, Madrid, 2014; C. PALAO TABOADA, *La norma antielusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria*, in *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n° 248/2003, pp. 83; ; L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *Fraude y delito fiscal en el IVA : fraude carrusel, truchas y otras tramas*,

di vista sembra esser frutto del tentativo di assicurare sempre maggior certezza in termini di prevedibilità delle conseguenze al contribuente nell'ambito delle attività da esso poste in essere¹⁵¹.

Madrid, 2008; V. RUIZ ALMENDRAL, *El Fraude a la ley tributaria a examen : los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Madrid, 2006.; M. C. URCELAY LECUE, *La legislación española sobre lucha contra el fraude y la evasión fiscal no vulnera del derecho de la UE al exigir que una entidad de crédito informe de transacciones financieras sospechosas a la autoridad nacional competente*, en *Revista Aranzadi Doctrinal, Fichas de Jurisprudencia*, n.6/2013; C. RUIZ HIDALGO, *La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT*, en *Revista Quincena Fiscal*, parte Legislación, n.1/2013; J. SIMÓN MARCO, *Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal*, en *Revista Quincena Fiscal*, parte Práctica Fiscal, n. 16/2007; R.J. SANZ GÓMEZ, *(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria*, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 380/2014, pp. 105 ss; M. C. MORÓN PÉREZ, *Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, in *Revista Quincena Fiscal*, n.22/2015,;

¹⁵¹ Cfr. M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso fra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, 2015, n. 23, pp. 2207 ss.

1.4. Le ragioni dell'incertezza nel diritto tributario.

Le ragioni della incertezza del diritto tributario, non possono essere il mero frutto di una polisistemicità del sistema di regole che disciplina la partecipazione al dovere di contribuzione. Il sistema legislativo tributario è, per luogo comune, propenso all'incertezza e ciò è dovuto a ragioni particolari che non possono essere considerate proprie solo dell'ordinamento nazionale italiano o spagnolo.

La definizione di una fattispecie, delle modalità di imposizione, delle aliquote da applicare, avviene attraverso il ricorso ad una serie di fonti che intervengono in materia: leggi, regolamenti amministrativi e leggi regionali, concorrono a formare le diverse disposizioni. Il particolare carattere tecnico della materia, mal si concilia con la generalità e l'astrattezza della norma, necessitando fonti secondarie che possano dettagliare la disciplina entro i criteri definiti dalla norma primaria¹⁵². A tale problematica, si unisce il numero – per certi versi abnorme – di norme regolanti la materia tributaria. L'inflazione normativa¹⁵³ in materia tributaria è infatti, da molti considerata come la principale causa di incertezza che può ostacolare l'individuazione delle norme da applicare e al tempo stesso, fornire un valido supporto a chi utilizza tale “confusione” in maniera strumentale: nel numero

¹⁵² Cfr. G. ZIZZO, *Riflessioni in tema tecnica legislativa e norma tributaria*, in *Rass. Trib.* n.1/1988, pp. 184 ss. che sottolinea l'importanza dei requisiti della chiarezza e della univocità, quali strumenti in grado non solo di garantire le ragioni del prelievo (che resta pur sempre un prelievo coattivo) ma altresì, per tutelare sia i cittadini da esercizi abusivi del potere da parte dello Stato che quest'ultimo da evasioni giustificate da incomprensibili testi legislativi.

¹⁵³ Cfr. M. LOGOZZO, *cit.*, pp. 57; J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *cit.*, pp. 51 ss.

indefinito di leggi è “facile trovare qualche onda complacente che porti alla riva anche il naufrago reo, o peggio, che faccia naufragare l’innocente”¹⁵⁴. L’aumento esponenziale, troppo spesso rapido, a volte contraddittorio e disordinato determina insomma, una riduzione della certezza e conseguentemente dell’affidamento dei consociati sulla stabilità e la conoscibilità del diritto.

In questo contesto, svolgono un ruolo particolare altresì giurisprudenza e dottrina¹⁵⁵: l’attribuzione di un significato costante ad una determinata norma consente di cristallizzare il valore e l’interpretazione da attribuire alla stessa¹⁵⁶.

Per quanto riguarda la prassi amministrativa, va rammentato che gli orientamenti dell’amministrazione finanziaria diffusi a mezzo di circolari svolgono un ruolo particolarmente rilevante nel diritto tributario: tali atti, sono infatti diretti a migliorare la conoscenza della norma giuridica, all’interno del rapporto contribuente-fisco¹⁵⁷ sebbene si tratti di una fonte qualificata, ma non di una fonte ufficiale, stante la libertà del contribuente di adeguare o meno la propria condotta¹⁵⁸. Va però ricordato che il diritto vivente, rappresenta una fonte di primaria importanza, ma che a volte stenta ad affermarsi a causa della continua mutevolezza del quadro normativo¹⁵⁹.

¹⁵⁴ Cfr. F. LÓPEZ DE OÑATE, *cit.* p. 72.

¹⁵⁵ Cfr. E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993, pp. 10 ss.

¹⁵⁶ Corte Cost. sentenza 21 novembre 1997 n. 350.

¹⁵⁷ Cfr. M. BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Digesto disc. Priv. Sez. com.*, vol. VIII, Torino 1992, 525.

¹⁵⁸ Cfr. M. LOGOZZO, *cit.*, pp. 64 ss.

¹⁵⁹ È forse per rimediare a tale situazione che in tale settore ad avere un ruolo di protagonista è stata la definizione positiva dei casi attraverso il meccanismo casistico che lascia poco spazio alla definizione dei principi. Cfr. S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1995, pp. 744.

Posto dunque che l'ordinamento tributario presenta dei connotati endemici di incertezza occorre valutare nello specifico le carenze del sistema normativo: secondo autorevole dottrina lo stesso risentirebbe di una "crisi di legislazione" dipendente tanto da elementi esterni ovvero legati alle attività di produzione ed applicazione del diritto quanto ad elementi interni delle norme, ovvero alla cd. fattibilità delle leggi¹⁶⁰.

a) I fattori esterni dell'incertezza: la riserva di legge e il principio di irretroattività.

Il principio di riserva di legge, rappresenta negli ordinamenti moderni uno strumento di limite all'arbitrio dei soggetti deputati alla definizione e all'applicazione delle norme. Gli ordinamenti italiano e spagnolo, in ordine alla regolamentazione dei rapporti fra fisco e contribuente, prevedono espressamente all'art. 23¹⁶¹ della Cost. italiana e all'art. 133¹⁶² della Cost. spagnola la riserva a favore della legge per la definizione dei tributi. In entrambe le ipotesi, si tratta di una riserva avente un carattere relativo e non assoluto¹⁶³.

¹⁶⁰ Cfr. M. LOGOZZO, *cit.*, pp. 43 ss.

¹⁶¹ Art. 23 Costituzione Italiana "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

¹⁶² Artículo 133 Constitución Española "1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes".

¹⁶³ Cfr. G. FALSITTA, *Diritto tributario, parte generale, cit.* pp. 143 ss.; C. CHECA GONZÁLEZ, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, in AA.VV., *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García*, Vol. 2, 1987, pp. 783 ss.

La riserva di legge, lungi dall'essere una mera enunciazione di principio in ambo gli ordinamenti rappresenta una regola di condotta per il legislatore e per il potere esecutivo, previsto anche da fonti di rango inferiore¹⁶⁴ che espressamente limitano l'intervento del "potere" non solo rispetto agli elementi costituenti il tributo ma altresì rispetto a quelli sanzionatori¹⁶⁵.

Non è questa la sede per poter svolgere in maniera esaustiva argomentazioni sul tema della riserva di legge in materia tributaria¹⁶⁶: tale tema consente però di svolgere delle riflessioni sul ricorso eccessivo alla legge delega ed alla legislazione d'emergenza che secondo dottrina e giurisprudenza costituisce una delle principali ragioni dell'incertezza del diritto. Lo strumento della delegazione, è utilizzato normalmente per attribuire alla competenza del Governo, questioni di particolare rilievo tecnico, evitando il lungo *iter* parlamentare. Il ricorso a leggi delega dalle "maglie" sempre più larghe, l'attribuzione della competenza anche per i profili sussidiari o di integrazione, ha rappresentato – e rappresenta- una maniera abusiva di intendere tale strumento ed una contestuale rinuncia dei parlamenti a legiferare su alcune materie¹⁶⁷.

¹⁶⁴ La riserva di legge in materia tributaria, trova spazio sia nello Statuto dei diritti del contribuente italiano all'art. 4 su cui si tornerà in seguito, sia all'art. 8 della Ley General Tributaria.

¹⁶⁵ Art. 25 Costituzione italiana – Per le sanzioni amministrative e penali, si vedano i decreti 471/97 472/97 e 74/2000 su cui si tornerà in seguito.

¹⁶⁶ Si rinvia per il sistema tributario italiano a S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza Costituzionale*, in AA.V.V. *Diritto Tributario e Corte Costituzionale* a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI, Napoli, 2006, pp. 163 ss. per il sistema spagnolo F. SAINZ DE BUJANDA, *Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)*, en *Hacienda y Derecho*, tomo I, IEP, 1962, pp. 231 ss.

¹⁶⁷ Cfr. M. LOGOZZO, *cit*, p. 69.

Quanto alla decretazione d'urgenza, va sottolineato come l'abuso derivante dalla proliferazione dei decreti legge, rappresenta uno dei profili più problematici in entrambi gli ordinamenti analizzati nel presente lavoro. Il decreto legge è uno strumento caratterizzato dai requisiti di straordinarietà che molto spesso è stato ed è utilizzato anche in assenza degli stessi. La logica emergenziale sovente dichiarata, più che esser diretta a porre rimedio a concrete situazioni di urgenza è dettata dalle più svariate finalità nonostante le previsioni costituzionali.

In Italia, già a seguito della riforma tributaria degli anni 70' si è assistito ad una degenerazione¹⁶⁸ nell'utilizzo dei decreti leggi che in realtà erano per lo più destinati ad assicurare la realizzazione delle politiche di Governo, senza attendere gli ordinari tempi parlamentari: a tal riguardo si è parlato di "disegni di legge rafforzati"¹⁶⁹. Prima dell'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente, che con norma vieta espressamente il ricorso alla decretazione d'urgenza per l'istituzione di nuovi tributi o per l'ampliamento delle categorie soggettive¹⁷⁰, era stata solo la giurisprudenza costituzionale a limitare tale prassi, in ragione dell'incidenza che lo stesso aveva sulla certezza dei diritti¹⁷¹.

¹⁶⁸ Basti pensare che il concordato, l'autotutela e la conciliazione giudiziaria, sono stati introdotti mediante decreto legge,

¹⁶⁹ Cfr. V. UCKMAR, *L'incertezza nel diritto tributario*, in AA. VV. *la certezza del diritto un valore da ritrovare*, Milano 1993, p. 49; Cfr. A. BERLIRI, *Sulle cause dell'incertezza*, cit., pp. 702.

¹⁷⁰ Sull'art. 4 e sulla sua incapacità di risolvere a pieno il problema della decretazione d'urgenza, parte della dottrina ritiene che il legislatore anziché legiferare in negativo, stabilendo divieti, avrebbe dovuto formulare in maniera positiva il principio definendo su quali materie è ammesso l'utilizzo del decreto. Si veda M. LOGOZZO, cit. p. 70 ss.

¹⁷¹ "L'art. 77, commi 2 e 3, della Costituzione prevede la possibilità per il Governo di adottare, sotto la propria responsabilità, atti con forza di legge (nella forma del decreto-legge) come ipotesi eccezionale, subordinata al rispetto di condizioni precise. Tali atti, qualificati dalla stessa Costituzione come "provvisori", devono risultare fondati sulla presenza di presupposti "straordinari" di necessità ed urgenza e devono essere presentati, il giorno stesso della loro adozione, alle Camere, ai fini della conversione in legge, conversione che va operata nel termine di sessanta giorni dalla

Quanto all'ordinamento spagnolo, va sottolineato che in un primo momento l'orientamento giurisprudenziale prevalente tendeva ad identificare la straordinarietà e l'urgenza non solo in una situazione di pericolo imminente per l'ordine costituzionale o per l'ordine pubblico, bensì in un senso molto più ampio per dare risposta a tutte quelle situazioni concrete che richiedono interventi rapidi e immediati¹⁷². Ciò in ragione del fatto che sarebbe stata la stessa previsione costituzionale del decreto legge a predisporre uno strumento normativo in grado di dare pronta risposta alle mutevoli esigenze derivanti dalla società e che la definizione in negativo dell'ambito di applicazione dello stesso, lasciava ampi spazi di utilizzabilità per tutto quanto non regolato¹⁷³. La giurisprudenza spagnola, ha pertanto legittimato l'utilizzo del decreto legge, non tanto per ragioni di

loro pubblicazione. Ove la conversione non avvenga entro tale termine, i decreti-legge perdono la loro efficacia fin dall'inizio, salva la possibilità per le Camere di regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti-legge non convertiti...Ora, il decreto-legge iterato o reiterato - per il fatto di riprodurre (nel suo complesso o in singole disposizioni) il contenuto di un decreto-legge non convertito, senza introdurre variazioni sostanziali - lede la previsione costituzionale sotto più profili: perché altera la natura provvisoria della decretazione d'urgenza procrastinando, di fatto, il termine invalicabile previsto dalla Costituzione per la conversione in legge; perché toglie valore al carattere "straordinario" dei requisiti della necessità e dell'urgenza, dal momento che la reiterazione viene a stabilizzare e a prolungare nel tempo il richiamo ai motivi già posti a fondamento del primo decreto; perché attenua la sanzione della perdita retroattiva di efficacia del decreto non convertito, venendo il ricorso ripetuto alla reiterazione a suscitare nell'ordinamento un'aspettativa circa la possibilità di consolidare gli effetti determinati dalla decretazione d'urgenza mediante la sanatoria finale della disciplina reiterata. Su di un piano più generale, la prassi della reiterazione, tanto più se diffusa e prolungata nel tempo - come è accaduto nella esperienza più recente - viene, di conseguenza, a incidere negli equilibri istituzionali (v. sentenza n. 302 del 1988), alterando i caratteri della stessa forma di governo e l'attribuzione della funzione legislativa ordinaria al Parlamento (art. 70 della Costituzione). Non solo. Questa prassi, se diffusa e prolungata, finisce per intaccare anche la certezza del diritto nei rapporti tra i diversi soggetti, per l'impossibilità di prevedere sia la durata nel tempo delle norme reiterate che l'esito finale del processo di conversione: con conseguenze ancora più gravi quando il decreto reiterato venga a incidere nella sfera dei diritti fondamentali o - come nella specie - nella materia penale o sia, comunque, tale da produrre effetti non più reversibili nel caso di una mancata conversione finale (v. sentenza n. 161 del 1995; ordinanza n. 197 del 1996)". Corte Cost. 24 ottobre 1996, n. 360.

¹⁷² STC 4 febbraio 1983, n.6.

¹⁷³ Si veda STC 6/83 e 28 ottobre 1997 n. 182.

eccezionalità ed urgenza, quanto per la rilevata necessità di adeguare le aliquote alle mutate realtà sociali senza che fosse messa in discussione la certezza del diritto¹⁷⁴.

Successivamente, il Tribunale Costituzionale ha cercato di fissare quantomeno, una limitazione dell'uso del decreto a quegli aspetti del tributo diversi da quelli per i quali è prevista la riserva di legge, alternando però orientamenti divergenti¹⁷⁵. Solo nel 1997 con la sentenza n. 182, il Tribunale Costituzionale ha in un certo senso cristallizzato l'orientamento relativamente all'utilizzo del RDL precisando che lo stesso, pur non potendo introdurre profonde modificazioni nell'ordinamento tributario, può comunque essere utilizzato per qualsiasi aspetto dell'obbligazione stessa¹⁷⁶. In posizione opposta alla giurisprudenza, l'orientamento prevalente in dottrina, ritiene utilizzabile il decreto legge nella normazione dei tributi, purché non esteso agli elementi essenziali degli stessi¹⁷⁷.

¹⁷⁴ “El principio de seguridad jurídica «no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal»” (Il principio di sicurezza giuridica non può essere inteso come un diritto dei cittadini al mantenimento di un determinato regime fiscale) STC 182/97.

¹⁷⁵ Cfr. J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *cit.*, pp. 54

¹⁷⁶ “Tal tesis no podría ser compartida, pues siendo cierto lo dispuesto por los arts. 31.3 y 133.1 C.E., la reserva legal de tal art. 31.3 ha sido calificada como relativa (SSTC 6/1983 y 19/1987), mientras que la del art. 133.1 es referida a la potestad originaria del establecimiento de los tributos, «pero no en cambio a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria (STC 6/1983, fundamento jurídico 4º), no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no «afecte», en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas.

(Questa tesi non potrà essere condivisa, dato che stante quanto previsto dagli artt. 31.3 y 133.1 C.E., la riserva di legge prevista dall'art. 31.3. è stata qualificata come avente carattere relativo (SSTC 6/1983 e 19/1987) mentre quella dell'art. 133.1 è riferita alla potestà originaria nella definizione dei tributi, e non invece a qualsiasi tipo di regolamentazione della materia tributaria (STC 6/1983, p. 4º), per cui non si desume necessariamente che sia esclusa dall'ambito della regolamentazione del decreto legge, che potrà definire la materia tributaria sempre che siano dati i requisiti costituzionali del presupposto abilitante e che non affetti, nel senso costituzionale del termine, le materie escluse. STC 187/92)

¹⁷⁷ Sul punto J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *cit.*, pp. 1 e giurisprudenza ivi citata.

Il decreto legge, è per definizione un elemento che ha delle ripercussioni sulla certezza del diritto giacché trattasi di normazione provvisoria potenzialmente in grado di decadere in maniera retroattiva, di essere oggetto di modifica attraverso emendamenti innovativi, abrogativi o interpretativi, di essere reiterati più volte o peggio, di avere un contenuto eterogeneo (cd. decreti fiscali *omnibus*)¹⁷⁸. Caratteristiche queste ultime che sono in grado di incidere sulla certezza dei contribuenti e nello specifico, sulle scelte di tipo economico – imprenditoriale dei consociati e che pertanto mal si concilia con le necessità di programmazione aziendale. L'ultimo tipo di decreto ora citato, rappresenta uno degli strumenti che maggiormente ha generato situazioni di incertezza: in particolare si fa riferimento all'inserimento, ad esempio in legge finanziaria di disposizioni normative che sfuggono sovente all'attenzione dei contribuenti¹⁷⁹ senza che a ciò possano porre rimedio le norme in materia di trasparenza e chiarezza degli atti tributari¹⁸⁰. Anche la giurisprudenza spagnola sul punto ha chiarito che leggi eterogenee come gli atti di accompagnamento sono potenzialmente in grado di generare insicurezza e quindi costituzionalmente illegittimi¹⁸¹.

Altra questione strettamente connessa con il principio di legalità, è quella riguardante il profilo della retroattività della norma tributaria che rileva in particolar modo rispetto al principio del legittimo affidamento. Il principio di irretroattività delle norme rappresenta uno dei capisaldi dello Stato di diritto avente una funzione

¹⁷⁸ Cfr. M. LOGOZZO, *cit.*, pp. 73-4.

¹⁷⁹ Cfr. E. DE MITA, *L'abuso degli omnibus tributari*, in *Politica e diritto: dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, p. 386 citato in nota da M. LOGOZZO, *cit.*, p. 77.

¹⁸⁰ Si veda M. LOGOZZO, *cit.*, p. 78

¹⁸¹ STC 13 dicembre 2012, n.234.

di garanzia per il cittadino, i cui fatti, atti o eventi non potranno essere oggetto di riprovazione giuridica con un atto entrato in vigore in un momento successivo alla loro verifica. Tale limitazione, rappresenta un baluardo fondamentale al fine di garantire la certezza del diritto altresì nel diritto tributario. Preliminarmente è d'uopo precisare che la Costituzione italiana, quella Spagnola, escludendo la disciplina sanzionatoria, non prevedono espressamente un divieto di retroattività in materia tributaria, trovando spazio il "principio" nello Statuto dei diritti del contribuente¹⁸² e nella *Ley General Tributaria*¹⁸³. A tutelare l'efficacia *ex post* delle norme impositive è stata per lo più in entrambi i Paesi la giurisprudenza¹⁸⁴.

La certezza del diritto, secondo una parte della dottrina, è posta in crisi sia qualora la modifica retroattiva delle norme avvenga *in peius*, ma altresì quando la stessa sia *in bonam partem*, giacché in grado di incidere sulla giustizia del riparto del prelievo¹⁸⁵. L'individuazione di una norma avente portata retroattiva, non è sempre del tutto pacifica dal momento che allo stesso risultato può pervenirsi attraverso l'utilizzo delle leggi cd. di pseudo retroattività o di retroattività

¹⁸² Art. 3 Statuto dei diritti del Contribuente.

¹⁸³ Art. 10 Ley General Tributaria. Sul principio di irretroattività in generale nella Costituzione Spagnola si veda F. LÓPEZ MENUDO, *La irretroactividad de las leyes en la Constitución de 1978*, in *Revista española de derecho administrativo*, n. 31/1981, pp. 718 ss.

¹⁸⁴ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Il principio della certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in A. DI PIETRO - T. TASSANI, *I principi europei di diritto tributario*, Cedam, 2014, pp. 27-58

¹⁸⁵ Cfr. R. QUADRI, *Acquisiti (diritti)*, in *Noviss. Dig. It.* 1957, p. 238, citato da E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 47; Sulla retroattività in *bonam partem*: «il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e quindi mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in una ulteriore autolimitazione del potere legislativo» Corte di Cassazione, sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931, in banca dati Ipsoa.

nascosta¹⁸⁶. L'applicazione retroattiva di una norma può essere infatti il risultato altresì di leggi di interpretazione autentica che deviano dalla *ratio* della norma oggetto di intervento¹⁸⁷: le leggi di interpretazione autentica per orientamento condiviso sono quelle emanate dagli stessi organi che hanno creato la norma giuridica. La stessa può risultare utile allorché il significato della legge sia dubbio o oscuro ed è diretta ad esplicitare il corretto significato della stessa con valenza obbligatoria per i contribuenti tutti¹⁸⁸. Con riferimento a questa tipologia di leggi, occorre rammentare che tendenzialmente il loro utilizzo è vietato nel caso di leggi tributarie, salvo casi eccezionali e purché ciò avvenga con legge ordinaria, espressamente qualificata come tale¹⁸⁹.

Anche nel rispetto di tali condizioni, tuttavia non possono non considerarsi i limiti entro i quali l'affidamento dei contribuenti può dirsi tutelato in presenza di

¹⁸⁶ Sulla retroattività della norma tributaria si veda F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005.

¹⁸⁷ “La giurisprudenza costituzionale ha più volte affermato che il legislatore può adottare norme che precisino il significato di altre disposizioni legislative, quando sussista una situazione di incertezza nella applicazione del diritto o vi siano contrasti giurisprudenziali e quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore (*ex plurimis*: sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994; ordinanza n. 480 del 1992). Inoltre, la Corte Costituzionale ha affermato che non è decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo e sia perciò retroattiva, ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva, trattandosi in entrambi i casi di accertare se la retroattività della legge, il cui divieto non è stato elevato a dignità costituzionale, salvo che in materia penale, trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti (da ultimo, sentenza n. 234 del 2007). In particolare, la Corte ha individuato una serie di limiti alla efficacia retroattiva di una data disposizione di legge, tra i quali i principi di ragionevolezza e di uguaglianza, di tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico nonché di rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (*ex plurimis*: le citate sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994)”. Corte Cost., sent. del 21 ottobre 2011, n. 271.

¹⁸⁸ In ordine alla storia dell'interpretazione autentica si veda E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in E. VANONI, *Opere giuridiche*, cit., p. 307 ss.

¹⁸⁹ Art. 1 co. 2 Statuto dei diritti del contribuente. Per la dottrina spagnola si veda J. ZORNOZA PÉREZ-R. FALCÓN TELLA, *La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas*, in *REDF*, n. 43/1984, pp. 433 ss.

una legge di interpretazione autentica: al riguardo la Corte Costituzionale, ha sottolineato che il criterio per definire la costituzionalità di una norma simile è quello del “contribuente scrupoloso”¹⁹⁰ al quale l’interpretazione autentica non possa apparire come un qualcosa di estremamente distante dall’applicazione della norma.

In materia di retroattività inoltre, occorre distinguere fra retroattività propria e impropria¹⁹¹. Al riguardo la dottrina tedesca, ripresa da quella spagnola, tende a differenziare questi due tipi di retroattività in ragione della definitività dei fatti o dei rapporti giuridici cui si riferiscono le norme. L’esaurimento degli stessi, rappresenta il metro di paragone per valutare l’esistenza di una norma retroattiva propria o con effetto retroattivo che incide sulla certezza del diritto. Se invece, la norma ha ad oggetto situazioni non definite, ma ancora attuali, si avrà una retroattività inautentica o impropria che dovrà al più esser valutata sotto il profilo delle aspettative dei contribuenti¹⁹². Tale differenza non è del tutto pacifica stante l’ampia ammissione da parte del *Tribunal Constitucional*, di formule aperte, se non addirittura ambigue, che non consentono di comprendere i limiti entro cui la retroattività può considerarsi legittima e rispettosa del dettato Costituzionale”¹⁹³. Le

¹⁹⁰ Corte Cost. sentenza 22 novembre 2000, n. 525.

¹⁹¹ La retroattività propria connette il divieto rispetto a fatti, atti o rapporti già estinti rispetto all’entrata in vigore della norma mentre nel caso della impropria, il riferimento è a fatti o presupposti impositivi sorti prima dell’entrata in vigore della nuova disciplina, Si veda al riguardo F. AMATUCCI, *cit.*; G. MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, n.2/2002, pp.471 ss.

¹⁹² Cfr. C. GARCIA NOVOA, *cit.*, pp.170 ss.

¹⁹³ Cfr. R.I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *La retroactividad de las normas tributarias en la reciente jurisprudencia*, in *Jurisprudencia Tributaria*, n. 11/2000, pp. 21 ss.

formule aperte in questo caso potrebbero determinare risultati sempre differenti e aumentare i margini di insicurezza giuridica.

La possibilità di adottare norme aventi efficacia retroattiva, rappresenta una delle questioni maggiormente dibattute in dottrina e in giurisprudenza sia a livello nazionale che europeo: appare condivisibile l'idea che tale divieto non abbia una portata assoluta e che debba essere temperato necessariamente con prevedibilità e legittime aspettative dei contribuenti, nonché rispettoso dei rapporti giuridici esauriti¹⁹⁴. È però d'uopo segnalare, che non sono poche le occasioni in cui per esigenze di cassa, sono stati adottati provvedimenti, in sede di legge finanziaria o nell'atto collegato alla stessa che prima della scadenza del periodo di imposta, intervenivano mediante previsioni dichiarate applicabili sin dall'inizio dello stesso¹⁹⁵.

La Corte Costituzionale italiana ha considerato legittima la retroattività allorché la stessa trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti, sottolineandone la incompatibilità con il principio *ex art. 53* solo allorché “la norma sopravviene dopo molti anni dall'avveramento del presupposto, quando, cioè, si siano disperse le risorse della capacità contributiva”¹⁹⁶. Una norma che assume fatti passati quale presupposti di imposta, non deve, per poter esser compatibile con i precetti

¹⁹⁴ Corte di Giustizia UE, Sent. del 7 novembre 1996, C- 124/96, *Société Cadi Surgelés/Ministero delle finanze*, in *curia.eu*.

¹⁹⁵ Cfr. A. CONTRINO, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività non autentica nello statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n.3/2012, pp. 589 ss.

¹⁹⁶ Corte Cost. Ordinanza del 24 luglio 2000, n. 341; Corte Cost. sent. n. 416/1999 e 229/99.

costituzionali, interrompere il rapporto fra imposizione e capacità contributiva¹⁹⁷. L'illegittimità costituzionale della norma retroattiva infatti deriverebbe direttamente dal principio di capacità contributiva ed in particolare dalla necessaria attualità di quest'ultima rispetto alla norma che definisce il presupposto. Parimenti anche la giurisprudenza spagnola, ha sottolineato che la valutazione circa l'illegittimità di una norma retroattiva deve dipendere dal rispetto della attualità della capacità contributiva¹⁹⁸ e del principio di certezza del diritto.

Tale orientamento tende però ad ancorare in maniera rigida il divieto all'attualità della capacità contributiva, trascurando quella che è la fase di programmazione delle attività del contribuente che invece trova maggiori tutele nel principio del legittimo affidamento. In particolare, la questione si pone per i cd. tributi periodici dal momento che rispetto ai tributi istantanei, anche l'eventuale retroazione di una riforma non incide in maniera rilevante rispetto alla verifica del presupposto¹⁹⁹. Gli effetti negativi in caso di tributi periodici non sono stati oggetto di una rigida censura da parte della giurisprudenza italiana e spagnola²⁰⁰ in ragione del fatto che il perfezionamento del tributo e dei diritti conseguenti sono connessi alla chiusura del periodo di imposta²⁰¹: in questi casi infatti è stata infatti sovente

¹⁹⁷ Corte Cost. sent. 20 luglio 1994, n. 315.

¹⁹⁸ Al riguardo il STC nella sentenza 126/1987, riprendendo la dottrina della Corte Costituzionale italiana, richiama le sentenze sopra citate in ordine alla rottura della connessione fra imposizione e capacità contributiva.

¹⁹⁹ Cfr. A. CONTRINO, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività non autentica nello statuto del contribuente*, cit., p. 589.

²⁰⁰ Con riferimento alla giurisprudenza spagnola che sulla base delle circostanze di eccezionalità ed urgenza, negavano la incostituzionalità di una modifica legislativa in materia IRPF. si veda STC 187/1992, p. n. 13.

²⁰¹ Cfr. A. CONTRINO, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività non autentica nello statuto del contribuente*, cit.

considerata l'attualità della capacità contributiva rispetto alla retroattività delle norme²⁰².

Tralasciando i diversi orientamenti in merito, va sottolineato come ciò che viene ad esser leso allorché ci sia una modifica a “giochi iniziati” è la fiducia che il contribuente ripone nella stabilità del sistema e pertanto se da un punto di vista formale, il divieto non può non essere ancorato all'attualità della capacità contributiva, da un punto di vista di programmazione delle attività – in particolare di quelle economiche – lo stesso non può prescindere dall'affidamento che quest'ultimo hanno risposto nella stabilità della legislazione²⁰³. L'adozione di una legge

²⁰² Sotto altro profilo, la questione relativa all'applicazione retroattiva di norme è stata più volte oggetto d'analisi in ordine al suo oggetto per definire se il divieto, si riferisca in quanto tale alle sole norme impositive ovvero anche alle norme procedurali, anche se sembra pacifica una risposta negativa, stante l'incapacità di queste ultime di incidere sul presupposto impositivo. “Le norme di procedura si applicano, come si ritiene in generale, a tutte le controversie pendenti al momento della loro entrata in vigore, a differenza delle norme sostanziali, che, secondo la comune interpretazione, non riguardano rapporti giuridici definiti anteriormente alla loro entrata in vigore”. Corte di Giustizia UE, sent. 23 febbraio 2006, C- 201/04, *De Haan Beheer BV contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Rotterdam*.

Al riguardo la giurisprudenza di legittimità italiana ha chiarito che “con riferimento agli indici redditometrici ed alla loro natura procedimentale questa Corte ha ripetutamente affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e con riguardo alla rettifica, con metodo sintetico, del reddito complessivo delle persone fisiche, è legittima l'applicazione degli indici e coefficienti presuntivi di reddito (cosiddetto redditometro) stabiliti nei dd.mm. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 ai redditi maturati in epoca anteriore alla entrata in vigore degli stessi, attesa la natura esclusivamente procedimentale degli strumenti normativi secondari, la cui emanazione è prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, a fini esclusivamente accertativi e probatori. Sicché di essi è escluso ogni carattere sostanziale, non contenendo alcuna norma per la determinazione del reddito (v. *ex aliis* Cass. n. 15045/00; n. 11611/01; n. 11607/01; n. 6032/02; n. 11680/02; n. 12731/02). In sostanza, le modificazioni introdotte con la legge n. 413 del 1991 alla disciplina originaria contenuta nell'art. 38 cit., invocate dal contribuente per sostenere la natura sostanziale della disciplina che riguarda l'entità del reddito, nulla hanno cambiato sul punto che qui interessa, nel senso che le norme di natura sostanziale continuano a essere contenute, agli specifici fini, nel Tuir, mentre le norme procedurali, che costituiscono lo strumento normativo attraverso il quale si dispiega l'attività accertatrice, continuano a loro volta a essere contenute nel D.P.R. n. 600 del 1973”. Cass. 19 aprile 2013, n. 9539; *Ibidem* Cass. 21041/2014.

²⁰³ L'art. 3 co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede che “relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”. Tale norma garantisce solo la stabilità della disciplina per l'intero periodo di imposta, ma non assicura alcuna aspettativa garantita *latu sensu*. Per il periodo di imposta in corso la tutela può definirsi pertanto

avente effetti retrodatati dovrà pertanto rispondere ad un necessario giudizio di ragionevolezza sotto questo profilo. Anche la giurisprudenza spagnola al riguardo ha fatto riferimento al divieto di retroattività dal punto di vista della *seguridad jurídica*, nella misura in cui tende a proteggere “l’affidamento dei consociati che adattano la propria condotta economica alla legislazione vigente e rispetto alle modifiche normative ragionevolmente prevedibili”²⁰⁴.

b) I fattori interni dell’incertezza: oscurità dei testi normativi e tecnicismo del diritto tributario.

A complicare ulteriormente la ricerca della certezza del diritto con riferimento alle attività di produzione legislativa, va segnalato un fenomeno che caratterizza il sistema tributario e che si traduce in una iperproduzione legislativa caratterizzata da tecnicismi e sovente, da norme poco chiare²⁰⁵. La difficoltà di garantire un esercizio del potere non arbitrario ed imparziale in presenza di un ordinamento

assoluta mentre per i periodi successivi la tutela è per così dire relativa. In altre parole, la norma diversamente dall’orientamento della giurisprudenza non assume il “periodo di imposta” come limite tecnico ma tiene conto della capacità contributiva del contribuente in fase di programmazione o organizzazione delle sue attività. Si veda par. infra su legittimo affidamento. In ordine alla retroattività delle norme tributarie e alle “deroghe” all’art. 3 dello Statuto, si veda A. Contrino, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività non autentica nello statuto del contribuente*, cit. ; In senso contrario, sulla non riconducibilità del principio di irretroattività all’affidamento inteso come tutela dei diritti acquisiti, dell’integrità patrimoniale del soggetto e delle sue scelte, si veda V. MASTROIACOVO, *L’efficacia della norma tributaria nel tempo*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *op. cit.*, p. 97. Norma analoga è contenuta nella LGT spagnola all’art. 10.2. “*Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*”.

²⁰⁴ STC sent.197/92 cit.

²⁰⁵ Cfr. G. ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in *Rass. Trib.* n.1/1988, p. 183 ss.

caratterizzato da inflazione legislativa era già ben riassunta nel brocardo latino “*corruptissima re publica plurimae leges*”²⁰⁶. Senza però spingersi verso disquisizioni sulle ragioni di tale sovrapproduzione, è necessario sottolineare come il proliferare di abrogazioni, o modifiche incida sulla capacità dei cittadini di definire le proprie scelte e per le imprese sulla capacità di pianificare i propri investimenti.

Secondo un'autorevole dottrina, la produzione legislativa tributaria difetterebbe dell'elemento della “legisprudenza” che consentirebbe di “preparare una buona legge o, in senso ampio, un buon complesso di regole giuridiche, dal punto di vista dell'intelligibilità, dell'applicabilità ai casi di specie, della compatibilità con le altre fonti dell'ordinamento, del contenuto di regole efficaci e stabili”²⁰⁷. La predisposizione delle norme tributarie, sarebbe deficiataria in ragione della struttura stessa delle prescrizioni, spesso contenute in articoli, commi a loro volta spesso ulteriormente suddivisi. A ciò si aggiunga che molto spesso è il titolo della legge o l'omessa rubricazione a creare confusione, senza contare il tentativo di inquadrare le fattispecie attraverso l'utilizzo del metodo casistico. In particolare, attraverso tale metodo la norma diventa una “campionatura ad oltranza di redditi imponibili e non, attraverso elenchi di fattispecie tipiche, assimilate, esentate, escluse in un guazzabuglio di non facile decifrabilità”²⁰⁸.

²⁰⁶ Cfr. P. C. TACITO, *Annales*, Libro III, Ed. Feltrinelli, 2010.

²⁰⁷ Cfr. R. DICKMANN, *Il drafting come metodo della legislazione*, in *Rass. Parl.* n. 1 /1997, pp. 233 ss., citato da M. LOGOZZO, *cit.*, p. 81

²⁰⁸ Cfr. G. ZIZZO, *cit.* p. 187.

Il frequente intervento del legislatore, molto spesso anche contraddittorio, la stratificazione e la frammentazione normativa, rendono molto difficile l'individuazione della norma da applicare²⁰⁹. Il legislatore fa inoltre sovente ricorso al cd. rinvio tributario²¹⁰, che può essere di tipo espresso o anche tacito allorché la norma rinvii ad istituti disciplinati da altre norme o altre branche del diritto²¹¹. Il risultato di questo tipo di legiferazione è l'assenza di razionalità e coerenza del sistema, aggravata altresì dall'impossibilità di utilizzare l'interpretazione estensiva e/o analogica. Tutte questi meccanismi comportano per l'interprete una difficoltà eccessiva nel cogliere il significato della norma *prima facie*, senza peraltro considerare la difficoltà già nascente dal tecnicismo della materia. La questione inerente il "linguaggio" utilizzato dal legislatore tributario è particolarmente viva in dottrina e di difficile risoluzione: anche volendo selezionare con estrema cura le parole utilizzate, permarrà sempre un certo grado di vaghezza²¹². Con riferimento alla cd. "zona di penombra" possono riportarsi le parole che il Giudice *L. Hand*, utilizzava con riferimento allo Statuto delle imposte sui redditi: quest'ultimo richiamando il filosofo *W. James* sosteneva che "sono state senza dubbio scritte con la passione della razionalità; tuttavia non è possibile non chiedersi se le stesse

²⁰⁹ Cfr. G. FALSITTA, *Elefantiasi e oscurità nella norma finanziaria 1996*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996, p.143.

²¹⁰ Frosini qualifica come "omeomorfismo legislativo" il rinvio che anziché far riferimento al titolo o al testo della norma a cui rinvia, richiama data, numero della legge e articolo. Si veda V. FROSINI, *La lettera e lo spirito della legge*, Milano, 1994, p. 116

²¹¹ Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 94.

²¹² Cfr. M. LOGOZZO, cit., p. 86 e bibliografia ivi citata.

abbiano alcun significato certo per il lettore nonostante il fatto che le parole siano connesse con correttezza sintattica”²¹³.

Ovviamente accanto alla questione nascente dalla struttura stessa del linguaggio, dai rinvii, da norme ambigue, c'è molto spesso un problema che più che giuridico, è a parere di chi scrive, di tipo politico. Non sono poche infatti le occasioni in cui è lo stesso titolare del potere legislativo a legiferare in un modo che sembra volutamente ambiguo: basti far riferimento al consistente nell'utilizzo delle cd. clausole di salvaguardia con cui vengono abrogate le disposizioni incompatibili con le nuove leggi e che molto spesso peccano di esiguità e vaghezza²¹⁴.

²¹³ Cfr. Judge Learned Hand, 1947, in J. SNAPE, *Tax law: complexity Politics and Policy making*, in *Social&Legal studies*, n. 24/2015, pp. 155-165.

²¹⁴ Cfr. M. LOGOZZO, *cit.* p. 87 ss.

1.5. Il rischio tributario.

Il contesto di incertezza giuridica sin ora descritto è determinato altresì dai costanti e rapidi mutamenti economici e sociali delle società contemporanee e costituisce uno dei maggiori ostacoli per le imprese commerciali. Lo stesso complica infatti quotidianamente l'assunzione di decisioni strategiche da parte delle imprese che sempre più spesso devono confrontarsi con condizioni di mercato mutevoli e con scenari legislativi complessi e soventemente poco chiari.

La complessità del mercato economico "globalizzato" impone alle imprese l'assunzione di una attitudine differente rispetto al passato, un'attitudine sempre più orientata verso quella che viene definita "responsabilità sociale di impresa". È d'uopo ricordare che il dibattito attorno al concetto di Responsabilità Sociale di impresa, affonda le sue radici nella dottrina economica già dalla metà del secolo scorso. Secondo una parte della dottrina italiana "l'impresa per svolgersi utilmente nel lungo andare, deve assolvere una somma vasta di doveri non solo verso i dipendenti ma anche verso la collettività nella quale diviene. Insomma, l'impresa deve contemperare il tornaconto del suo soggetto con gli interessi di coloro che all'impresa danno volentieri il loro lavoro e deve sottomettersi alle esigenze volute dal bene comune della collettività nazionale nella quale agisce"²¹⁵. Tale

²¹⁵ Cfr. G. ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo Primo, Milano, 1956, p. 79, in D.M. SALVIONI, *Corporate Governance e responsabilità d'impresa*, in *SYMPHONYA Emerging Issues in Management*, n. 1/2003, www.unimib.it/symphonya.

posizione, già presente dai primi anni del 900²¹⁶ si distaccava da quella alla visione di responsabilità sociale di impresa fatta propria da Friedman negli anni 70²¹⁷ che sottolineava la destinazione al profitto²¹⁷. Ciò nonostante per anni, si è assistito molto spesso ad una enunciazione solo teorica di valori in materia di responsabilità sociale, senza che alla stessa fosse dato reale seguito e solo negli ultimi tempi si è iniziata a profilare una nuova idea di impresa, attenta non solo agli interessi degli *stakeholder* ma altresì al rispetto degli interessi economici, sociali ed ambientali della società²¹⁸. Logico corollario di tale cambio di rotta è una diversa modalità di intendere la *governance* di impresa, orientata ad una gestione che sia in grado di prevenire e di minimizzare i rischi che si frappongono alla qualificazione dell'impresa come socialmente responsabile.

È preliminarmente necessario precisare che con l'espressione "responsabilità sociale di impresa" non si fa riferimento ad un orientamento filantropico della stessa. Secondo la dizione riportata nel libro verde sulla responsabilità sociale di impresa, pubblicato nel 2001 dalla Commissione europea, la stessa è "l'integrazione delle preoccupazioni sociali ed ecologiche delle imprese nelle loro operazioni commerciali e nei loro rapporti con le parti interessate"²¹⁹. Dal

²¹⁶ "Un'impresa che fa null'altro che soldi è un'impresa veramente modesta" Henry Ford in un'intervista del 1919, menzionato da A. DI PASCALE, *La responsabilità sociale dell'impresa nel diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2011, p. 26.

²¹⁷ "Vi è una sola responsabilità sociale dell'impresa: aumentare i suoi profitti. Il vero dovere sociale dell'impresa è ottenere i più elevati profitti – ovviamente in un mercato aperto, corretto e competitivo – producendo così ricchezza e lavoro per tutti nel modo più efficiente possibile" M. FRIEDMAN, *The social responsibility of business to increase profits*, in *The New York Times*, 13 settembre 1970.

²¹⁸ Cfr. D.M. SALVIONI, *cit.*

²¹⁹ Cfr. *Libro verde - Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese* COM/2001/0366 def., in <http://eur-lex.europa.eu/>.

documento della Commissione emergono chiaramente le caratteristiche dell'impresa socialmente responsabile, quale altro da quella avente un obiettivo filantropico. In particolare, mentre nel primo caso, l'impresa è colei che investe di più “nel capitale umano, nell'ambiente e nei rapporti con le altre parti interessate”, nel tentativo di conciliare sviluppo sociale e competitività, l'approccio filantropico, definito anche *corporate philanthropy*, fa riferimento ad una forma di cooperazione fra il mondo del profit e il mondo del no profit ed è diretto all'esercizio di attività di particolare rilievo sociale²²⁰.

Quanto alla qualificazione di impresa socialmente responsabile, è di fondamentale importanza segnalare che non rileva alcuna distinzione in ordine alla dimensione della stessa. La Commissione europea è infatti cosciente del fatto che la responsabilità sociale delle imprese sia promossa in maniera prevalente dalle grandi società, ma ritiene possa essere ampiamente applicata anche da parte delle P.M.I., fulcro del tessuto produttivo europeo, e pertanto uno dei migliori veicoli per la diffusione delle *good practices*.

Lo svolgimento di attività in senso socialmente responsabile, necessita però di un sistema di gestione dei rischi che sul lungo periodo sia in grado di prevenire tutti i pericoli nascenti dall'esercizio dell'attività economica ed in particolare quelli derivanti da incertezza, economica, sociale e normativa.

²²⁰ Cfr. *Libro verde*, p. 23.

L'attività di impresa, per antonomasia protagonista nella cd. "società del rischio"²²¹ è oggi infatti fortemente influenzata non più soltanto dalle questioni per così dire interne bensì anche da fenomeni esterni che se da un lato possono costituire opportunità di sviluppo, dall'altro incrementano gli ostacoli e mettono a dura prova la capacità competitiva.

La nozione di rischio non è univoca e varia a seconda dei settori di riferimento. Lo stesso è stato definito in primo luogo in relazione all'insicurezza come "una modalità attenuata di insicurezza" o ancora come una "forma attenuata di ignoranza rispetto ad eventualità future"²²². In secondo luogo alcuni pensatori hanno cercato di darne una definizione facendo riferimento al concetto di pericolo ²²³ sottolineandone la relazione con la nozione di decisione. Dalla relazione fra decisione e rischio discende, secondo un'autorevole dottrina, la distinzione fra rischio imputabile e rischio non imputabile a seconda che gli stessi siano il frutto di una decisione dell'attore o se invece dipendano da eventi fortuiti o cause allo stesso non addebitabili ²²⁴.

²²¹ "La società del rischio è l'epoca dell'industrializzazione nella quale gli uomini devono confrontarsi con la sfida che pone la capacità dell'industria di distruggere qualsiasi forma di vita sulla terra e la sua dipendenza da certe decisioni. Questo è ciò che distingue la civilizzazione del rischio in cui viviamo non solo dalla prima fase dell'industrializzazione, bensì da tutte le civilizzazioni anteriori" U. BECK, *La sociedad del riesgo: hacia una nueva modernidad*, Barcelona, 1998, pp. 20 ss.

²²² Cfr. A. JOSÉ LÓPEZ CEREZO -J.L. LUJÁN LÓPEZ, *Ciencia y política del*, Madrid, 2000, pp. 24 ss.

²²³ "Tanto nel caso di pericoli come nel caso di rischi si tratta di possibili danni futuri il cui verificarsi risulta nel momento in cui si presenta qualcosa di insicuro o più o meno improbabile. Quando si tratta di pericoli si attribuisce il verificarsi del danno al contesto o alle circostanze mentre quando si tratta di rischi li si vedono come una conseguenza di una propria azione o omissione. La differenza si stabilisce pertanto come una questione di attribuzioni o di imputabilità. L'assunzione dei rischi si basa pertanto su una rappresentazione del pericolo". N. LUHMANN, *Die Wirtschaft der Gesellschaft*, Francoforte, 1988, citato da A. JOSÉ LÓPEZ CEREZO -J.L. LUJÁN LÓPEZ, p. 26.

²²⁴ Cfr. N. LUHMANN, *cit.*

Nessuna circostanza, nessuna attività umana può dirsi esente da rischi, poiché anche non assumere decisioni comporta un rischio per un'impresa dato che può tradursi nel non realizzare i profitti che sarebbero potuti derivare da un'operazione.

La dottrina aziendalistica in materia di rischio ha sempre considerato tali problematiche come connesse con le teorie dei giochi e delle decisioni riferendole rispettivamente al comportamento strategico o parametrico. Il primo affonda le proprie scelte su antecedenti e massime d'esperienza mentre il secondo è fondato sull'idea che le decisioni non siano influenzate in alcun modo da altri soggetti. Occorre però precisare che la teoria delle decisioni può essere applicata solo allorché sussista una situazione di basso rischio o bassa incertezza giacché in tali circostanze a prescindere dalla decisione l'attore sarà in grado di conoscere già il risultato del suo proprio agire. Diversamente quando la situazione presenta maggiori livelli di incertezza, si ricorre alla teoria dei giochi nella quale come già precisato, rivestono una rilevanza fondamentale massime d'esperienza e comportamenti dei terzi²²⁵.

Il termine rischio solitamente invoca quello tipico imprenditoriale, collegato all'attività esercitata o quello finanziario ossia connesso all'indebitamento proprio dell'impresa necessario per l'espletamento delle attività dirette alla produzione di

²²⁵ I giochi possono dividersi in teoria dei giochi strettamente competitivi, teoria dei giochi strettamente cooperativi e giochi che sono un insieme di entrambi i tipi. Il primo tipo è quello dei giocatori che hanno interessi completamente opposti, il secondo fa riferimento all'ipotesi che i giocatori abbiano un obiettivo comune, mentre il terzo fa riferimento ad ipotesi non totalmente né competitive né comparative (si pensi ad esempio a due contraenti impegnati in una compravendita di un immobile: entrambi tenteranno di portare a termine la stessa ma a prezzi diversi), *Cfr.* A. JOSÉ LÓPEZ CEREZO -J.L. LUJÁN LÓPEZ, *cit.*, pp. 50 ss.

beni o servizi²²⁶. La prima tipologia di rischio è considerata in economia come il naturale rapporto fra obiettivi e possibilità di riuscita degli stessi, ossia come la possibilità che l'impresa raggiunga o non raggiunga totalmente o parzialmente gli obiettivi proposti attraverso l'esercizio dell'attività. Tale tipologia di rischio può essere a sua volta ulteriormente ripartita in due differenti tipologie di rischio: quelli puri, determinanti una perdita per l'impresa derivanti ad esempio da furti o dall'insolvenza di un cliente nei quali sono ricompresi i rischi connessi alla conservazione dei beni aziendali, al personale dipendente e ad eventuali forme di responsabilità addebitabili all'impresa²²⁷. L'altra categoria è quella dei cd. rischi speculativi, conseguenti alle decisioni imprenditoriali, oggetto della gestione aziendale²²⁸.

In ordine alla classificazione dei rischi, occorre precisare che non c'è unanimità: con riferimento all'origine del rischio dovrebbero distinguersi i cd. rischi interni, ovvero dipendenti da elementi interni all'azienda e che sono strettamente connesse alle decisioni adottate al suo interno, da quelli cd. esterni, ovvero quelli dipendenti da fattori esterni, primo fra tutti l'andamento del mercato.

Nell'ambito dei processi di *risk management* tendono invece a considerarsi in primo luogo i rischi cd. sistematici, solitamente identificati col cd. rischio di mercato ossia con quello che è un elemento che "sistematicamente" incide sulle

²²⁶ Cfr. M. CABEZA – S. TORRA S., *El riesgo en la empresa – medida y control mediante @RISK*, Palisade, 2007, pp. 5 ss.

²²⁷ Cfr. S. GIUSSANI, *Risk management: una prospettiva che va oltre il semplice concetto di rischio*, in *PM*, nn. 8-9/2014, pp. 42.

²²⁸ Cfr. M. CABEZA – S. TORRA S., *cit.*, p. 23.

attività di impresa come l'andamento dell'economia e la recessione economica. I rischi che non dipendono da fattori sistematici sono invece definiti "rischi diversificabili" e sono ad esempio i rischi cd. *project risks*, legati alla possibilità che il progetto possa non ottenere i risultati sperati, i cd. *competitive risks*, connessi alle problematiche derivanti dall'incapacità di calcolare la propria forza competitiva rispetto alle altre aziende del settore, nonché i rischi che dipendono dalle variabili che interessano il settore di operatività dell'azienda definiti *sector risk*, riducibili attraverso meccanismi di diversificazione consistente in una compensazione degli stessi²²⁹.

Prendendo in considerazione la dicotomia generale fra rischi puri e speculativi, occorre analizzare le ulteriori tipologie che afferiscono a quest'ultima categoria²³⁰. Fra i rischi speculativi sono contemplati *in primis* cd. rischi di *business*, ovvero il rischio imprenditoriale per eccellenza connesso all'esercizio dell'attività di impresa diversamente articolato in: rischio strategico, connesso agli effetti delle strategie aziendali, rischio operativo, connesso alla gestione aziendale e rischio finanziario. In tale classificazione rientrano poi i cd. rischi derivati ulteriormente ripartiti in: rischi di struttura finanziaria, connessi all'indebitamento dell'impresa, rischi di investimento e rischi di *asset-liability*, dipendenti anch'essi dall'indebitamento dell'impresa²³¹.

²²⁹ La finanza aziendale infatti utilizza fra i mezzi di riduzione del rischio, soprattutto in attività di investimento, quello della diversificazione ovvero della inversione dei presupposti di diverse attività o progetti che non siano strettamente correlati. Si veda al riguardo S. GIUSSANI, cit.; J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, *El riesgo en la empresa, Tipología, análisis y valoración*, Madrid, 2004, pp. 18 ss.

²³⁰ Cfr. A. FLOREANI, *Enterprise Risk Management: I rischi aziendali e il processo di risk management*, Milano, 2004, p. 63.

²³¹ Cfr. S. GIUSSANI, cit.

Particolarmente interessante nell'ambito dei rischi di impresa è il cd. rischio finanziario sovente definito anche rischio di credito o di insolvenza, proprio in quanto strettamente connesso alla possibilità che l'impresa non possa far fronte alle proprie obbligazioni e risultare insolvente. Fino ad alcuni anni fa la dottrina considerava lo stesso come strettamente ed esclusivamente connesso a mezzi di investimento mentre attualmente è considerato come collegato al valore dell'impresa (in particolar modo per quelle quotate), alla disponibilità di liquidità ed ai risultati di bilancio²³². È legato dunque in maniera diretta non solo agli investimenti compiuti ma anche alle condizioni economiche in cui opera l'impresa dipendenti dalle scelte di gestione, dalle condizioni di distribuzione di prodotti o servizi o anche più semplicemente da cambiamenti delle preferenze dei consumatori all'interno del mercato²³³. Lo stesso può essere considerato come la "descrizione quantitativa e qualitativa del rischio legato alle fonti di finanziamento" fortemente connesso al rapporto fra indebitamento verso terzi e patrimonio netto²³⁴. Tale rischio viene ulteriormente ripartito in rischio di mercato, rischio di credito e rischio di liquidità, anche se una parte della dottrina suole comprendere nello stesso anche il rischio operativo e quello legale. Il rischio di mercato si fonda sulla possibilità che avvenimenti avversi possano determinare un aumento dei prezzi, degli strumenti finanziari negoziati su mercati regolamentati che impongono una rigida valutazione delle operazioni da compiere. Connesse a quest'ultimo è anche il cd.

²³² Cfr. F. CECI, *L'esperienza insegna come gestire il rischio finanziario*, in *A&F*, 2001, n. 24, pp. 50 ss.

²³³ Cfr. J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, *cit.*, pp. 109 ss.

²³⁴ Cfr. R. MARCHISIO – M. FOCHI, *Costo del capitale: il ruolo del rischio specifico*, in *A&F*, 2001, n. 24, pp.21 ss.

rischio di cambio, legato alle problematiche che possono nascere dalla differenza di valore fra le monete straniere²³⁵. Il rischio di credito invece è diretta conseguenza delle perdite dipendenti da situazioni di insolvenza e può essere ulteriormente ripartito in sottocategorie minori quali rischio di controparte o di sostituzione²³⁶, rischio paese, rischio di liquidazione o cd. consegna²³⁷ ed infine rischio di emissione. Il rischio finanziario rappresenta indubbiamente uno degli elementi che maggiormente danno conto del livello di indebitamento dell'impresa dal momento che allorché aumenti il grado di leva finanziaria, ossia allorché aumenti l'indebitamento, tanto maggiore sarà il peso e gli oneri finanziari che dovrà sopportare l'azienda con conseguente aumento del rischio di dissesto. In tal senso lo stesso è sopportabile solo allorché il ricorso alla leva finanziaria sia giustificabile alla luce di un rendimento maggiore del capitale di debito investito nell'impresa rispetto ai costi sopportati.

La dottrina economica, ha individuato negli anni alcune categorie di rischio che divergono da quelle classiche. Gli stessi sono strettamente connessi al contesto nel

²³⁵ Cfr. G. RUIZ – J.I. JIMÉNEZ -J-J. TORRES, *La gestión del riesgo financiero*, Madrid 2000, pp. 20 ss.

²³⁶ Il rischio è in tal caso connesso con la capacità e l'intenzione della controparte di adempiere alle obbligazioni nascenti da contratti, mentre con l'espressione rischio di sostituzione si fa riferimento ai costi connessi alla possibilità di sostituire operazioni con altre contropartite. In tale ultimo caso l'esposizione al rischio di credito dovrà necessariamente includere il "costo" della sostituzione. Si veda J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, *cit.*, pp. 24 ss.

²³⁷ Tale rischio fa riferimento all'ipotesi che una delle due controparti contrattuali non adempia all'obbligazione pattuita all'interno di operazioni considerate, potenzialmente, senza rischio di credito. Tale rischio esiste per lo più all'interno di mercati o per prodotti per i quali non vige il principio della consegna contro il pagamento e può dipendere da totale insolvenza della controparte, da difficoltà tecniche relative al sistema di pagamento che possono interrompere lo stesso o anche da assenza di simmetria nella esecuzione delle obbligazioni come conseguenza della differenza oraria per motivi geografici o relativi ai sistemi di pagamento utilizzati. Cfr. J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, *cit.*, pp. 25 ss.

quale operano le aziende e sono identificabili in rischio paese, rischio industriale, operativo-strategico, nonché quello di *compliance* cui sono strettamente connessi quelli legale e reputazionale²³⁸.

Non bisogna poi dimenticare altre tipologie di rischi che possono essere considerate per così dire “minori” quale quello tecnologico legato alla possibilità che l’impresa non sia tecnologicamente al passo coi propri concorrenti o il cd. rischio ambientale relativo ai possibili danni all’ambiente che possono essere arrecati dall’attività di impresa e per i quali sempre più spesso sono adottati codici di autoregolamentazione o di autodisciplina al fine di assicurare la conformità alle norme in materia.

Il rischio Paese è strettamente connesso all’incertezza derivante dalle transazioni o da altre attività di investimento effettuate con imprese aventi la residenza in uno Stato diverso da quello di origine. I pericoli maggiori possono derivare da attività di investimento con imprese non nazionali, da diverse legislazioni o anche dal quadro politico-economico del Paese. Al riguardo però va ricordato che non esistono né definizioni unanimesi, né tanto meno soluzioni “universalmente” idonee a prevenire o ad attenuarne gli effetti. Tale rischio ricomprende a sua volta altre “sottocategorie” di rischi fra i quali occorre ricordare in primis il rischio cd. politico in senso stretto e il rischio amministrativo. La situazione politica di un Paese dipendente sia da fattori interni che da fattori esterni, la stabilità governativa²³⁹, le

²³⁸ Cfr. A. DE LUCA, *La gestione dei rischi aziendali e finanziari: il risk management*, in *PMI*, n. 2/2001, pp. 32.

²³⁹ La capacità politica dipende fundamentalmente dalla capacità del Paese di mantenere l’ordine governativo esistente al fine di attrarre gli investimenti stranieri. In questo senso la stessa dipende

decisioni di un governo di nazionalizzare servizi o beni privati o ancora i disordini sociali o l'affermazione di partiti politici (religiosi) con tendenze nazionaliste o fondamentaliste, possono infatti incidere notevolmente sulle scelte di investimento compiute da un'azienda. Inoltre cambi di governo, possono indirizzare in maniera diversa il sistema economico tramite decisioni in materia di servizi pubblici come l'energia, le comunicazioni e le infrastrutture che creando un contesto completamente distinto da quello in cui sono stati realizzati i primi investimenti. Rileva in secondo luogo nell'ambito del Paese anche il rischio economico-finanziario che può esser letto sia da una prospettiva macroeconomica dipendente cioè da elementi strutturali del Paese stesso sia da una prospettiva microeconomica connesso esclusivamente all'investimento effettuato dall'impresa.

Infine fra gli elementi che determinano complessivamente il rischio Paese occorre considerare i fattori economici ovvero la situazione economica generale in cui versa il Paese determinata non solo dalla capacità di controllo del tasso di cambio²⁴⁰, ma anche dal livello di spesa improduttiva pubblica. Rilevano in tal senso altresì il numero di risorse naturali, l'attitudine dell'economia nazionale di

non solo dalla frequenza dei cambi di governo, ma altresì dal livello di violenza esistente nel Paese o dall'esistenza di conflitti in corso con altri Paesi. In tale contesto la stabilità politica può affettare le attività di investimento e di impresa a seconda che la stessa riguardi un Paese "democratico" le cui istituzioni abbiano la forza sufficiente per assicurare le funzioni fondamentali dello Stato, nel quale un cambio di governo può al più determinare una situazione di recessione o di miglioramento economico a breve, a medio o a lungo termine, mentre se riguarda un Paese non democratico, la stessa può anche derivare da guerre civili, golpe di Stato che potranno incidere in maniera non indifferente sull'attività di impresa, si veda J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, *cit.* p. 135.

²⁴⁰ "Un sistema di tipo di cambi controllati è solito realizzare una sopravvalutazione della moneta locale, che equivale a gravare fiscalmente le esportazioni e a sovvenzionare le importazioni", in J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, *cit.*, pp. 144

mantenersi stabile di fronte a crisi economiche ed il livello di imposizione fiscale previsto per le imprese.

Strettamente connesso al rischio Paese è il cd. rischio inflazione, termine col quale si identifica la possibilità che l'inflazione possa peggiorare il rendimento degli investimenti. La variazione dei tassi di inflazione può infatti incidere sul potere acquisitivo dei flussi di cassa generati dall'investimento e sulla realizzazione degli obiettivi di un'impresa. Ovviamente non tutte le tipologie di investimento supporteranno in maniera identica il rischio inflazione. In particolare gli investimenti a breve termine, ne saranno scarsamente intaccati.

Quanto al rischio operativo strategico, va sottolineato che lo stesso è direttamente connesso alle variabili interne nonché a quelle esterne esistenti nel mercato in cui l'impresa opera e che possono provocare perdite²⁴¹ ed è definito dal Comitato di Basilea come quello connesso a “perdite derivanti dalla inadeguatezza o dalla disfunzione di procedure, risorse umane e sistemi interni, oppure da eventi esogeni. Occorre poi considerare il cd. rischio di *compliance*, ovvero di conformità nelle accezioni del rischio legale²⁴² e reputazionale²⁴³.

²⁴¹ Cfr. A. FARCHIONE, *La componente del rischio e le decisioni dell'investimento*, in PMI, 2011, n.7, pp 35.

²⁴² International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards A Revised Framework June 2004, p. 149.

[www.univa.va.it/web_v3/monografie.nsf/db5ef8fd1102e994c125703c0033f2cd/0cc6fe5235ec6e07c125717a0059e702/\\$FILE/i_c_cm_&_cs.pdf](http://www.univa.va.it/web_v3/monografie.nsf/db5ef8fd1102e994c125703c0033f2cd/0cc6fe5235ec6e07c125717a0059e702/$FILE/i_c_cm_&_cs.pdf)

Al riguardo occorre rammentare che sebbene una parte di dottrina tenda a considerare il rischio legale come appartenente sia al rischio operativo, sia a quello di *compliance*, in questa sede, conformemente al modello *Enterprise risk management (CoSo 2004)* è incluso nei rischi di *compliance*. Si veda al riguardo M. ALLEGRI, *Risk reporting e sistemi di controllo interno. Un'analisi comparata tra Italia e Regno Unito*, Milano, 2011, p. 65.

²⁴³ Una parte della dottrina con riferimento al settore bancario, considera il rischio reputazionale come direttamente connesso al *legal risk*, ovvero al rischio che “azioni legali, sentenze avverse o contratti rivelatisi giuridicamente inefficaci possano pregiudicare o perturbare l'operatività o le

Il cd. rischio *compliance*, detto anche rischio normativo o di non conformità, è secondo la definizione data dal Comitato di Basilea “*the risk of legal or regulatory sanctions, material financial loss, or loss to reputation a bank may suffer as a result of its failure to comply with laws, regulations, rules, related self-regulatory organization standards, and codes of conduct*”²⁴⁴.

Lo stesso può essere inteso *in primis* nell’accezione del cd rischio legale, che comprende “l’esposizione ad ammende, sanzioni pecuniarie o penalizzazioni derivanti da provvedimenti assunti dall’organo di vigilanza, ovvero da regolamenti privati”²⁴⁵. Tale rischio è diretta conseguenza dell’insicurezza relativa alla possibile conformità dei contratti al diritto e secondo parte della dottrina può essere intesa in due distinti significati ovvero quale rischio derivante dall’agire in maniera illegale (anche se in tal senso potrebbe rientrare nel cd. rischio operativo) o quale rischio dovuto ad un repentino cambio nella legislazione o ad una legge di interpretazione autentica che possono modificare le condizioni di operatività dell’impresa²⁴⁶. Quanto all’esposizione ad ammende e sanzioni occorre rammentare che la pendenza un giudizio nonché l’incertezza in ordine al suo esito rappresentano una delle maggiori fonti di costi per un’impresa e soprattutto possono avere una ripercussione

condizioni di una banca”. Tuttavia precisa che possono sussistere situazioni nelle quali gli stessi sono totalmente indipendenti e devono perciò essere analizzati e affrontati in maniera distinta e specifica. Si veda P. BERNASCONI, *Gestione del rischio legale e reputazionale sul mercato bancario e finanziario svizzero*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 3/2011, pp. 26 ss.

²⁴⁴ *Basel Committee on Banking Supervision Implementation of the compliance principles, A survey*. Agoust, 2008, p. 11.

²⁴⁵ *International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards A Revised Framework*, June 2004, p.137.

²⁴⁶ *Cfr. J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, cit.*, pp. 182

non indifferente sulla percezione dell'impresa all'esterno con conseguente danno reputazionale.

Quest'ultimo pur essendo privo di una definizione può essere inteso come dipendente da quello strategico operativo e da tradotto nella percezione che gli *stakeholders* e il pubblico in generale ha delle modalità di svolgimento delle attività di impresa. Stando alle definizioni enciclopediche italiane, la reputazione è “la misura della qualità o più spesso della moralità”²⁴⁷. Si tratta di una nozione che è di tutta evidenza, difficilmente applicabile alla realtà di impresa, ed in particolare con lo scopo di lucro che la contraddistingue ma che dovrebbe essere intesa nell'ottica di orientare in senso etico la gestione degli affari al fine di assicurare l'affidabilità dell'impresa nel mercato. Il rischio reputazionale, cd. rischio “immagine”, è privo infatti di una definizione precisa, dovendosi individuare al più nella necessità dell'impresa di generare una positiva aspettativa sulla propria capacità di produrre ricchezza²⁴⁸. Lo stesso riguarda non solo l'immagine che l'azienda trasmette ai consumatori bensì anche quella che ha nelle relazioni con i propri *competitors*. La gestione e la “sponsorizzazione” dell'immagine delle imprese è diventata sempre più argomento centrale con l'avvento di internet e dei nuovi mezzi di comunicazione, capaci di ampliare in senso sia positivo che negativo gli effetti di qualsiasi evento che riguardi l'impresa. Si tratta probabilmente del rischio rispetto al quale sussistono più difficoltà, non solo di gestione ma anche di misurazione per

²⁴⁷ Devoto- Oli, (1971:1911) in J. SCETTINI GHERARDINI, *Reputazione e rischio reputazionale in economia. Un modello teorico*, Milano, pp.15 ss.

²⁴⁸ Cfr. J. RAYNER, *Managing reputational risk: curbing threats, leveraging opportunities*, IIA Risk management series, pp. 15 ss.

il quale molti studi utilizzano misure approssimative in cui si tiene conto della innovazione, della qualità dei servizi nonché della responsabilità sociale sopra innanzi menzionata²⁴⁹.

In ordine alla *compliance*, nel limitare l'indagine unicamente all'ipotesi di violazioni di norme tributarie, occorre partire dalla consapevolezza che difficilmente esistono operazioni poste in essere da un'azienda che non hanno implicazioni o riflessi sul piano tributario. Ogni operazione commerciale infatti porta con sé dei risvolti tipicamente fiscali che inevitabilmente finiranno con orientare le modalità di realizzazione della stessa. Il profilo tributario, sebbene trascurato per molti anni e "relegato" per lo più a questioni inerenti i processi di *financial reporting* è per tale ragione sempre più spesso al centro dell'attenzione di commercialisti, avvocati, consulenti fiscali e degli organi dirigenti delle società²⁵⁰. Le imprese nel definire le proprie strategie fiscali cercano di realizzare i propri obiettivi massimizzando i profitti ed a tal fine definiscono le proprie strategie fiscali rispetto alle quali rilevano fortemente le conseguenze tributarie delle operazioni pianificate.

Le attività che possono generare il rischio tributario però non sono solo quelle tipicamente commerciali dell'impresa bensì anche quelle connesse alla contabilizzazione delle stesse. La complessità e l'eccessiva tecnicità di alcune norme tributarie e soprattutto per le imprese utilizzanti i cd. IAS, può infatti

²⁴⁹ Cfr. J. PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS, *cit.*, pp. 186.

²⁵⁰ Cfr., AA.VV., *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*", IBFD Book, 2010.

rappresentare un pericolo non indifferente per l'organizzazione del dipartimento finanziario.

Occorre precisare che l'accezione "rischio tributario" sfugge ad una definizione ben precisa: lo stesso infatti viene identificato sia come rischio di non conformità, sia come rischio connesso alle operazioni di contabilizzazione²⁵¹. Nell'ambito delle attività dalle quali possono scaturire rischi cd. di registrazione, rientrano non solo le operazioni registrate per "errore" del contribuente ma anche tutte quelle attività che pur non dovendo essere registrate, lo sono per ottenere vantaggi altrimenti indebiti: basti pensare alle cd. frodi carosello o alle indebite richieste di rimborsi. A queste vanno aggiunte tutte le ipotesi di registrazione – *rectius* contabilizzazione-obbligatoria che vengono omesse dal contribuente, pur sussistendo un obbligo e che incrementano l'economia nascosta, nonché tutte quelle in cui è lo stesso contribuente a fornire informazioni erranee o incomplete che possono determinare riduzioni di gettito.

La Commissione Europea ha identificato il rischio in "*anything negative that can affect the organisation's ability to achieve its objectives*" ovvero come un "*uncertainty of outcome*"²⁵². Lo stesso può essere infatti considerato come il "rischio potenziale di eventi tributari avversi, incluse la responsabilità derivante da violazioni inattese e l'incapacità di ottenere un vantaggio fiscale, nonché le avverse conseguenze di tali eventi quale il danno di reputazione con le autorità fiscali, gli

²⁵¹ Cfr. AA.VV., *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, cit., pp. 111 ss.

²⁵² Cfr. Commissione Europea: *Risk management guide for tax administrations, fiscals risk analysis project group, Risk Analysis Project Group*, 2006 in *ec.europa.eu*.

investitori, gli impiegati e l'opinione pubblica”²⁵³. In tale contesto, rilevano non solo le ipotesi di conseguenze negative, seguenti ad un'azione od omissione dell'imprenditore bensì anche quelle connesse a situazioni di incertezza²⁵⁴.

Trattasi dunque di un rischio che “che impedisce la piena realizzazione della strategia di impresa” ed è per tale ragione che lo stesso è strettamente connesso con il *tax management*²⁵⁵.

Alcuni autori italiani considerano il rischio fiscale come suddiviso in quattro categorie specifiche relative alle transazioni, alle operazioni *day –to-day*, alle dichiarazioni fiscali e alla contabilità ed in due categorie generiche ovvero di gestione e di reputazione²⁵⁶.

La Commissione Europea, nel 2010, in una guida diretta alle amministrazioni finanziarie degli Stati membri, identifica quattro categorie di rischi che impediscono l'adempimento volontario delle obbligazioni tributarie. In particolare fa riferimento al già citato *register risk*, termine che racchiude la possibilità che il contribuente registri operazioni che non dovrebbero esser soggette a tale procedura, come avviene ad esempio nel caso delle frodi carosello o che ometta di registrare operazioni o fornisca informazioni sbagliate per un suo errore.

²⁵³ Cfr. R. GODMAN, *The management of tax risk-part 1*, in *Tax Adviser*, March 2006, pp. 4 ss.

²⁵⁴ Cfr. Commissione Europea, *Compliance risk management guide for tax administration*, *Fiscalis Risk Management Platform Group*, in *ec.europa.eu*, 2010.

²⁵⁵ Cfr. P. VALENTE, *Tax governance e gestione del compliance risk*, in *Corr. Trib.*, n. 35/ 2011, pp. 2924 ss.

²⁵⁶ Cfr. P. VALENTE, *Tax Governance: la difficile gestione del rischio fiscale nelle imprese*, in *A. & F.*, n. 2/2011, pp. 13 ss.

Accanto a tale rischio, menziona il cd. *filing risk*, attinente “all’occultamento” o all’omessa dichiarazione di redditi da parte del contribuente. Infine nella classificazione considera il cd. *declaration risk* (rischio declaratorio) che attiene alle ipotesi di erronea dichiarazione volontaria o involontaria ed il cd. *payment risk* (di riscossione) inerente alla percezione dei tributi dovuti. In particolar modo con riferimento a quest’ultimo, secondo la Commissione, i mezzi approntati per attenuare o eliminare tale rischio, dovrebbero essere diversi da quelli utilizzati per le ipotesi di evasione fiscale giacché l’omesso versamento potrebbe dipendere altresì da gravi periodi di crisi²⁵⁷.

Il rischio pertanto, in quanto potenzialmente in grado di inserirsi in tutte le attività e le fasi di vita dell’impresa, deve essere gestito. È d’uopo però al riguardo ricordare che quando si parla di rischio, la dottrina aziendalistica economica tende a distinguere lo stesso dall’incertezza. Secondo un autorevole autore²⁵⁸ la nozione di rischio è distinguibile da quella di incertezza in ragione della misurabilità del primo. Il rischio infatti è misurabile attraverso strumenti di natura probabilistica nel quale assumono un rilievo fondamentale gli strumenti di informazione. In tal senso rappresenta l’ipotesi nella quale l’attore non conosce il valore concreto che adotteranno gli altri o parte degli altri in condizioni dubbie²⁵⁹. L’incertezza, al contrario è diretta conseguenza di eventi unici rispetto ai quali è non vi è possibilità

²⁵⁷ Cfr. Commissione Europea, *cit.* 2010 pp. 22 ss.

²⁵⁸ Cfr. F.H. KNIGHT, *Risk, Uncertainty, and Profit*, New York, 1964, pp. 261 ss.

²⁵⁹ L’autore distingue altresì il rischio e l’incertezza sia dall’ignoranza, che si verifica allorché l’attore ignori la conoscenza di circostanze ed eventi, sia dall’indeterminazione, che è considerata quale “assenza di conclusività di un insieme di dati. Cfr. A. JOSÉ LÓPEZ CEREZO -J.L. LUJÁN LÓPEZ, *cit.*, pp. 100

di previsione, né tanto meno di governo attraverso strumenti di informazione. Non conoscendo i valori che guideranno le decisioni dei singoli, né tanto meno le probabilità di scelta, l'incertezza rappresenta un ostacolo di particolare rilievo.

Dal punto di vista giuridico, i termini rischio ed incertezza sono molto spesso utilizzati in maniera sinonimica; tuttavia fatti economici e presupposti giuridici sono spesso strettamente connessi e ciò contribuisce a rendere ancora più complessa la gestione del rischio²⁶⁰. L'esistenza di una situazione giuridica incerta, genera pertanto un rischio, con conseguente aumento dei costi sostenuti dagli operatori economici, consistenti in mancati guadagni o perdite derivanti da una volontaria o involontaria violazione.

Appare pertanto immediatamente evidente la necessità che il "rischio", ed in particolare quello tributario, sia efficacemente gestito da parte di un sistema di *risk management*. Compito di quest'ultimo non è solo quello di individuare i rischi, ma altresì di definire la strategia di azione onde poter neutralizzare o quanto meno attenuare gli stessi. È infatti, solo grazie agli obiettivi preposti che sarà possibile identificare correttamente i rischi che gli stessi comportano nonché gli ulteriori e logici obiettivi che la sussistenza di un rischio può imporre.

²⁶⁰ Cfr. F. ZACCARIA, *La perdita della certezza del diritto: riflessi sugli equilibri dell'economia e della finanza pubblica*, Pavia, 2003, <http://www.siepweb.it/siep/images/joomd/1399110842211.pdf>

2. La *compliance* tributaria.

2.1. Le ragioni dell'adempimento tributario.

Fra gli strumenti diretti a ridurre rischi ed incertezze, occorre considerare quelli cd. di *compliance* tributaria che sono stati sviluppati da quasi tutti i Paesi dell'area OECD e che hanno quale fine ultimo quello di favorire l'adempimento spontaneo del contribuente.

L'analisi degli istituti diretti a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti passa però necessariamente e preliminarmente attraverso l'indagine relativa alle ragioni che spingono gli stessi ad adempiere. Trattasi di un tema che si intreccia con questioni di natura sociologica ed economica, avente un grande rilievo ai fini della definizione dei sistemi tributari e delle modalità di cooperazione finalizzate a garantire l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti. In tal senso si fa riferimento sovente alla cd. *tax morale*²⁶¹, sovente definita come la “*intrinsic motivation*”²⁶² che indirizza i comportamenti dei contribuenti ed è correlata all'etica del contribuente, alle norme sociali, nonché alla percezione dell'utilizzo del potere e alla fiducia che regge il rapporto fra Stato e cittadino²⁶³.

²⁶¹ Cfr. T. BENNO, *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*, Cheltenham 2007.

²⁶² Cfr. B. S. FREY., *Tertium Datur: Pricing, Regulating, and Intrinsic Motivation*, in *Kylos*, 1994, 45(2), 161–184, in J. ALM AND C. McCLELLAN, *Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective*, in *Kylos*, 2012, February Vol. 65 — No. 1, pp. 1–17.

²⁶³ Cfr. J. ALM, *Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies*, in *Tax Public Finance*, n. 19/2012 2012, pp. 70 ss.
Tax compliance from firms perspective.

Nell'analisi dei meccanismi che influiscono sul cd. *taxpayers compliance behaviour* e che quindi attengono alla *tax morale*, occorre considerare in primo luogo cos'è e come può essere definita *la tax compliance*, ovvero l'adempimento tributario. Stando alle parole della Commissione Europea, *tax compliance* sta a significare assenza di evasione tributaria²⁶⁴: gli organi europei e la dottrina hanno sviluppato al riguardo numerosi studi concernenti la misurazione della stessa, utilizzando diversi parametri diretti ed indiretti. Quanto ai parametri indiretti, un primo elemento di riferimento è quello relativo all'economia nascosta: la definizione anche se parziale e complessa, della misura dell'economia nascosta può, essere utile nella definizione dell'imposta evasa²⁶⁵. Altro metodo di analisi indiretta attiene all'osservazione delle stime di consumo degli autonomi, comparati con quelli dei lavoratori dipendenti²⁶⁶.

La stima diretta dell'evasione fiscale, avviene invece attraverso indagini, interpellati su campioni di contribuenti, su esperimenti cd. di laboratorio (*laboratory experiments*²⁶⁷) ed esperimenti di campo.

Molti studiosi hanno analizzato le cause dell'evasione e/o dell'adempimento tributario da diversi punti di vista. La cd. teoria classica utilitaristica²⁶⁸, analizza le

²⁶⁴ Cfr. T. O.WEBER- J. FOOKEN -B. HERRMANN, *Behavioural Economics and Taxation*, European Commission Working paper 41/2014, p.8.

²⁶⁵ Cfr. F. SCHNEIDER, *Shadow economies around the world: what do we really know?*, in *European Journal of Political Economy*, 2005, Vol. 21, No. 3, pp. 598 ss.

²⁶⁶ Nell'ambito di uno studio condotto dalla Chicago School of business, sono stati ad esempio utilizzati i dati relativi a contratti di mutuo o altre tipologie di prestito forniti da un importante istituto di credito Greco per analizzare i redditi effettivi posseduti da diverse tipologie di lavoratori, constatando un più elevato livello di evasione fiscale fra i liberi professionisti Cfr. N. ARTAVANIS – A. MORSE – M. TSOUTSOURA, *Tax Evasion across Industries: Soft Credit Evidence from Greece*, Chicago Booth Research Paper, settembre 2012. No. 12-25.

²⁶⁷ Cfr. T. O.WEBER- J. FOOKEN -B. HERRMANN, *cit.*, p. 9.

²⁶⁸ Cfr. M. ALLINGHAM – A.-SANDMO, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, Vol. 1, No. 3-4, p. 323-338 Questo modello si basa sul presupposto che

cause dell'evasione partendo dal presupposto che il contribuente, agisca razionalmente col fine di massimizzare i profitti, pur ammettendo che la stessa sia ridotta in presenza del rischio di essere “scoperti” e di subire l'applicazione di sanzioni²⁶⁹. Il modello tradizionale, nel corso degli anni è stato sottoposto a modifiche e analisi ulteriori, cercando di aggiungere allo stesso elementi concreti e variabili che possano incidere sulle probabilità di successo dei sistemi tributari²⁷⁰.

I limiti dettati dalla teoria utilitaristica, hanno portato negli anni al suo totale o parziale superamento. Basti considerare ad esempio la cd. teoria del prospetto²⁷¹ che prende in considerazione una serie di elementi fra cui l'ipotesi che le decisioni debbano essere adottate in condizioni di rischio. E' infatti necessario secondo tale teoria, considerare il contesto in cui opera il soggetto, il livello di reddito di quest'ultima e la percezione della pressione fiscale cui in ogni caso, sarà sicuramente avverso, nonché la sua naturale attitudine a considerare le varie circostanze in materia isolata (cd. effetto di isolamento)²⁷².

l'adempimento spontaneo del contribuente dipenda principalmente dal timore di subire accertamenti o sanzioni particolarmente gravose.

²⁶⁹ Cfr. S. YITZHAKI, *A note on Income tax evasion: a theoretical analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1974, Vol. 3, No. 2, pp. 201 ss.

²⁷⁰ È improbabile che l'amministrazione finanziaria riesca ad accertare i redditi dichiarati e versati di tutti i contribuenti così come sarebbe necessario per il perfetto funzionamento del modello. La capacità di accertamento delle amministrazioni tributarie, risultano infatti tutt'oggi particolarmente deboli, rispetto a quelle che sono le condotte dei contribuenti. Ciò senza contare che il risultato che si attenderebbe dai comportamenti razionali ipotizzati dal modello è sconfessato dalla lealtà fiscale dei contribuenti che risulta molto spesso più elevata. Cfr. T. O.WEBER- J. FOOKEN -B. HERRMANN, *cit.*, pp. 10 ss. Si veda anche A. GENTILE – S. GIANNINI, *Evasione fiscale e tax compliance*, Bologna 2012, pp. 176 ss.

²⁷¹ Cfr. D. KAHNEMAN - A. TVERSKY, *Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk*, in *Econometrica*, marzo 1979, 47(2), pp. 263-291.

²⁷² “In order to simplify the choice between alternatives, people often disregard components that the alternatives share, and focus on the components that distinguish them. This approach to choose problems may produce inconsistent preferences, because a pair of prospects can be decomposed into common and distinctive components in more than one way, and different decompositions sometimes lead to different preferences”, D. KAHNEMAN A. TVERSKY, *cit.*, p. 10.

Accanto a queste due teorie, sono stati poi sviluppati negli anni tutta un'altra serie di studi che analizzava gli effetti sociali derivanti dall'omesso adempimento. Questi ultimi, includono fattori quali i costi psicologici derivanti dall'evasione fiscale, la sanzione che può essere applicata in caso di accertamento nonché il senso di disapprovazione sociale connesso all'avvenuta evasione. In tali casi è di particolare rilievo l'influenza della "correttezza" reciproca che incide sulla capacità di adempimento del contribuente: correttezza, nei rapporti fra fisco e contribuente e correttezza nei rapporti fra i contribuenti stessi. Non occorre infatti sottolineare che il contribuente, percepirà come ingiusta la tassazione non seguita dall'erogazione di servizi pubblici di qualità o quella che differisce notevolmente da un contribuente all'altro²⁷³.

Rispetto alle teorie che analizzano i profili comportamentali del contribuente, rivestono un particolare interesse alcune tipologie di esperimenti laboratoriali in cui sono stati considerati gli effetti sull'adempimento considerando due diverse tipologie di approccio: uno, fondato sull'utilizzo di strumenti deterrenti in cui il contribuente è spinto ad adempiere mediante controlli e sanzioni ed uno che può essere definito di "dovere civico" (*civic duty approach*) che fa leva sul senso di dovere civico che muove i cittadini²⁷⁴.

²⁷³ Cfr. N. HASHIMZADE – G.D. MYLES – B. TRAN-NAM, *Application of behavioural economics to tax evasion*, in *Journal of Economic Surveys*, 27 (5)/2012, pp. 941-977, disponibile on line <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6419.2012.00733.x/abstract>.

²⁷⁴ Cfr. P. L. FELD - B.S. FREY, *Trust breeds trust: How taxpayers are treated*, in *Economic of Governance*, n.3/2002, pp. 87 ss.; E. KIRCHLER - E. HOELZL - I WAHL, *Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework*, in *Journal of Economic Psychology*, Vol. 29, No. 2, 2008, pp. 210 ss.

Con riferimento al primo tipo di approccio, va segnalato uno studio²⁷⁵ che rileva particolarmente ai fini della presente indagine. In particolare, concentrando l'attenzione sulle ragioni che spingono le p.m.i. ad adempiere e su cui si tornerà in seguito, l'autore sottolinea l'importanza e la complessità del rapporto fra sanzioni e adempimento all'interno delle relazioni fra fisco e contribuente. Stando ai risultati dell'indagine in questione, nonostante l'importanza delle sanzioni tributarie un regime eccessivamente punitivo, è percepito come una importante barriera per gli affari e disincentiva l'adempimento spontaneo. Per tale ragione è necessario che il sistema sanzionatorio sia definito in termini deterrenti per poter motivare i contribuenti e soprattutto per poter comprendere le ragioni alla base delle loro attività per poter differenziare le evasioni volontarie da quelle derivanti da meri errori incolpevoli²⁷⁶.

Tuttavia, sebbene i mezzi di deterrenza e di adempimento coattivo possano incidere positivamente sui livelli di adempimento, è notorio che essi non assicurino una assenza totale di evasione. Secondo le stime europee, le frodi e l'evasione fiscale determinano una perdita annuale pari ad 1 trilione di Euro ogni anno²⁷⁷ ed è dunque logico comprendere che gli strumenti utilizzati sino ad ora, non hanno ottenuto i risultati sperati.

Sulla scorta di tale consapevolezza, molti sistemi legislativi, ricorrendo ad approcci differenti fondati più sul "senso civico" ovvero su strumenti premiali,

²⁷⁵ Cfr. A. SWISTAK, *Tax penalties in SME tax compliance*, in *Financial theory and practice*, n. 40 (1), pp. 129 ss.

²⁷⁶ Cfr. A. SWISTAK, *cit.*, pp. 144 ss.

²⁷⁷ ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm

hanno cercato di stimolare l'adempimento spontaneo con altri mezzi. Va segnalato al riguardo, il meccanismo definito di "lotteria IVA"²⁷⁸, attraverso il quale si premia, come in una lotteria, l'esibizione di ricevute e fatture fiscali con la finalità di disincentivare l'evasione. Un esperimento effettuato in tale direzione, ha avuto quale risultato una differenza di "genere" sottolineando in presenza di simili istituti "premiali", una maggiore propensione delle donne rispetto agli uomini nell'adempimento: ciò potrebbe probabilmente derivare da un differente approccio nella gestione dei rischi connessi a sanzioni e riprovazioni sociali²⁷⁹.

A prescindere dalle diverse scuole di pensiero in materia, appare condivisibile l'idea secondo la quale i contegni del contribuente sono orientati in parte da elementi razionali (imposta dovuta, possibilità di essere accertati) ed in parte da elementi intuitivi e comportamentali (fattori sociali, morale personale)²⁸⁰ ma appare altrettanto evidente che definire la giusta strategia che spinga i contribuenti ad adempiere spontaneamente rappresenta probabilmente una delle questioni più complesse in materia tributaria.

Passando dall'analisi delle ragioni a quella della metodologia diretta ad incentivare l'adempimento, possono individuarsi diversi strumenti che incidono sullo stesso. Il primo è quello connesso alla deterrenza, ovvero della minaccia di

²⁷⁸ Cfr. J. FOOKEN – T. HEMMELGARN - B. HERRMANN, *Improving VAT Compliance - Random Awards for Tax Compliance*, Brussels: European Commission Taxation Papers Working Paper n. 51/2014; H. BROCKMANN – P. GENSCHEL -L. SEELKOPF, *Happy taxation: Increasing tax compliance through positive rewards?*, in *Journal of Public Policy*, Vol. 36, Iss.3, Settembre 2016, pp. 381 ss.

²⁷⁹ Cfr. B. KASTLUNGER – S. G. DRESSLER – E. KIRCHLER – L. MITTONE – M.VORACEK, *Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization*, in *Journal of Economic Psychology*, Vol. 31, Iss. 4, agosto 2010, pp. 542 ss.

²⁸⁰ Cfr. A. GENTILE – S. GIANNINI, *cit.*, p. 21.

controlli o di sanzioni tesi a persuadere i contribuenti circa la necessità di adempiere teorizzata nel modello degli economisti *Allingham* e *Sandomo*. Tale modello come già precisato, è però potenzialmente inefficace in ragione dei costi che comporta per gli Stati e per l'impossibilità di raggiungere in maniera efficace tutti i contribuenti. L'Agenzia delle Entrate italiana, al riguardo ha sottolineato che per ottenere dei risultati attraverso lo strumento dei controlli è necessario che gli stessi siano di qualità, mirati ai contribuenti più a rischio ed in ogni caso tali da garantire il confronto paritario fra le parti²⁸¹.

Accanto alla deterrenza, si fa solitamente riferimento alle norme, includendo in tale categoria quelle personali e sociali. In tal senso si distinguono le norme personali dalle norme sociali. Le prime hanno ad oggetto le opinioni, le regole di comportamento che spingono ciascun contribuente ad adempiere spontaneamente mentre le seconde sono espressione dei modelli socialmente diffusi²⁸², alle risposte

²⁸¹ “A quest’ultimo proposito va tenuto presente che, esistendo ancora margini per ulteriori miglioramenti, conserva valore di obiettivo strategico l’ottimizzazione dell’efficacia delle singole attività di controllo, alla cui base si pone una approfondita analisi del rischio di evasione a livello territoriale che consenta di concentrare i controlli sulle posizioni caratterizzate da rischio più elevato, oltre che l’esecuzione dei controlli stessi in modo professionalmente adeguato. Quest’ultimo obiettivo è correlato, per gli accertamenti, all’incremento dell’importo mediano delle imposte o maggiori imposte accertate e, soprattutto, definite, con riguardo alle diverse macro-tipologie di contribuenti e linee di attività.

È dunque da escludere che l’obiettivo in parola possa ritenersi raggiunto se, pur in presenza di un miglioramento complessivo dei risultati delle attività svolte dalle varie strutture (così come del raggiungimento degli obiettivi monetari assegnati), permanga un numero consistente di controlli conclusi con risultati poco significativi o con esito negativo (sintomi, questi ultimi, di una analisi del rischio di evasione del tutto inadeguata). Resta fermo, a quest’ultimo proposito, che l’esigenza di ottenere concreti e significativi risultati non deve assolutamente comportare che, laddove l’analisi di rischio non sia stata appropriata ed il controllo non abbia consentito la individuazione di violazioni sostanziali adeguatamente provabili, si pervenga a contestazioni di dubbia tenuta giuridica o si insista nelle operazioni ispettive al solo scopo di rilevare violazioni di natura meramente formale”. Agenzia delle Entrate, Circolare del 18 maggio 2011 n. 21.

²⁸² “Un ambiente sociale che abbia fatto proprie norme di onestà e buon comportamento tenderà a sanzionare gli individui che non rispettino le stesse”, L. CANTANARI - G. D’ALESSIO, *Le opinioni degli italiani sull’evasione fiscale*, Tema di discussione n. 618, Banca d’Italia 2007, p. 11.

delle società in caso di evasione, considerando soprattutto per le imprese i danni reputazionali relativi. Rispetto alle norme sociali, si sta affermando in questi anni (non senza suscitare numerosi problemi sotto il profilo della riservatezza²⁸³) la tendenza a rendere pubbliche le informazioni inerenti il reddito posseduto in virtù dell'idea che un esempio positivo possa avere effetti favorevoli sui cittadini.

Un ulteriore elemento che incide sull'evasione è dato dall'opportunità di adempiere o di non adempiere. Quanto alle possibilità di inadempimento, vengono in rilievo tutte quelle misure antievasione in grado di ridurre i fenomeni evasivi: in Italia ad esempio, possono essere richiamate la disciplina in materia di spesometro²⁸⁴ o in materia di uso dei beni intestati ai soci o ai familiari²⁸⁵ mentre in Spagna assumono particolare rilievo la norma che impone di comunicare conti titoli, valori e beni immobili situati all'estero²⁸⁶ o quelle che prevedono il regime di estimazione oggettiva dei redditi²⁸⁷. Rispetto alla necessità di semplificare e rendere più agevole gli adempimenti spontanei possono essere richiamati tutti quegli strumenti tendenti non solo a rendere più chiaro e trasparente il quadro normativo ma altresì quelle dirette a rendere meno costoso l'adempimento stesso.

²⁸³ In materia di trasparenza amministrativa si veda il documento del Garante della privacy "Linee guida in materia di trattamento di dati personali, contenuti anche in atti e documenti amministrativi, effettuato per finalità di pubblicità e trasparenza sul web da soggetti pubblici e da altri enti obbligati", Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 134 del 12 giugno 2014; Rispetto alla pubblicazione dei dati relativi ai redditi dei contribuenti da parte dell'Agenzia delle Entrate G. GUERRA, *La pubblicazione online dei redditi degli italiani da parte dell'Agenzia delle Entrate è illegale. Ecco perché*, in *Ilsole24ore*, 2 maggio 2008.

²⁸⁴ Art. 21 d.l. 31 maggio 2010 n. 78.

²⁸⁵ Art. 2 cc. da 36 *terdecies* a 36 *duodecies* d.l. 13 agosto 2011, n. 138.

²⁸⁶ Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, Ley General Tributaria

²⁸⁷ Art. 32 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), y el art. 37 del RD 1624/1992 (Rgto IVA)

Un elemento che rileverà particolarmente in questa sede e che, a parere di chi scrive, incide e dovrebbe incidere sempre di più rispetto alla valutazione del contegno del contribuente è quello definito dalla dottrina inglese “*fairness*”²⁸⁸, ovvero la correttezza che deve reggere i rapporti fra amministrazione finanziaria e contribuenti da un lato e fra i contribuenti stessi dall’altro. La correttezza, unita all’imparzialità e alla fiducia²⁸⁹, incide sulla capacità di adempimento dei contribuenti lungo tre dimensioni: correttezza redistributiva, correttezza procedimentale e correttezza sanzionatoria. Rispetto al primo profilo, si ritiene che abbia una particolare importanza la percezione della equa ripartizione del carico fiscale fra i contribuenti, mentre con riferimento a quella procedurale si fa riferimento al rapporto fra fisco e contribuente che deve tradursi in termini di leale cooperazione. La percezione del rapporto fra “correttezza” dell’amministrazione e sanzioni irrogate in caso di violazioni, che verrà meglio esaminato in seguito, fa riferimento al carattere “giusto” - o meglio sarebbe dire proporzionato” – delle sanzioni imposte²⁹⁰. Non sono pochi gli studi che sottolineano come un sistema amministrativo efficacemente organizzato e funzionante, sia associato all’adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie²⁹¹: l’autorevolezza

²⁸⁸ Cfr. E. KIRCHLER - E. HOELZL - I WAHL, *cit.*

²⁸⁹ “government can increase compliance by ensuring that individuals feel that they have a say in the manner in which their taxes are spent, that citizens are well informed of the outcome of the vote, and that citizens trust that taxes will be spent in ways consistent with their wishes.” Cfr. J. ALM, *Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies*, in *International Tax and Public Finance*, 2012, Vol. 19, No. 1, p. 71.

²⁹⁰ Una sanzione ingiusta o un contraddittorio “aggressivo” possono incidere negativamente sull’attitudine all’adempimento dei contribuenti. OECD, *Understanding and influencing taxpayer’s compliance behaviour*, 2010, p. 30.

²⁹¹ Cfr. B.S. FREY - B. TORGLER, *Tax morale and conditional cooperation*, in *Journal of Comparative Economics*, 2007, Vol. 35, No. 1, pp. 136 ss.

dell'amministrazione pubblica infatti non nasce dall'esaudire ogni pretesa dei contribuenti bensì assicurando comprensione ed empatia, ossia attenzione per il modo in cui gli stessi percepiscono un trattamento giusto o ingiusto²⁹².

Un ultimo elemento che deve essere tenuto in considerazione è quello connesso ai fattori economici che influenzano l'adempimento o l'inadempimento delle obbligazioni tributarie. Al riguardo, va sottolineato come gli studi si siano concentrati spesso sul profilo della pressione fiscale, in particolar modo per quanto concerne quella subita dalle imprese.

Tutti gli elementi fin ora analizzati possono dirsi riferibili a tutti i contribuenti. Limitando però l'analisi alle imprese occorre precisare che spesso le teorie sin ora descritte sono state considerate non applicabili alle stesse, per l'impossibilità di valutare la sussistenza di fattori non economici cioè di carattere prettamente personale²⁹³. La dottrina in materia di *tax morale* per le imprese non è per tale ragione, particolarmente copiosa²⁹⁴. Per una parte della dottrina le imprese non sarebbero influenzate dagli effetti sociali connessi all'evasione, dal momento che le stesse adempiono molto più facilmente a seconda dei benefici e della qualità dei servizi pubblici ricevuti. Le stesse agirebbero quindi secondo una logica sinallagmatica che è molto lontana dai sentimenti di vergogna e riprovazione sociale che muoverebbero i singoli²⁹⁵.

²⁹² Cfr. K. MURPHY – T. TYLER, *Procedural justice and compliance behaviour: the mediating role of emotions*, in *European Journal of Social Psychology*, 2008, Vol. 38, Iss. 4, pp. 652-668.

²⁹³ Cfr. *Behavioural Economics and taxation*, cit., p. 28.

²⁹⁴ Cfr. M. MARRELLI - R. MARTINA, *Tax evasion and strategic behaviour of the firms*, in *Journal of Public Economics*, 1998, Vol. 37, pp. 55-69; J. ALM - C. MCCLELLAN, cit.

²⁹⁵ Cfr. A. D. HIBBS – V. PICULESCU, *Tax Toleration and Tax Compliance: How Government Affects the Propensity of Firms to Enter the Unofficial Economy*, in *American Journal of Political Science*, Vol. 54, No. 1, 2010, pp. 18-33

In ogni caso, ad influenzare le scelte in materia di adempimento delle imprese, sarebbero per lo più fattori economici sia diretti che indiretti: per le grandi imprese ad esempio la questione relativa alla *tax compliance* è spesso strettamente connessa alle loro strategie fiscali ed in parte, soprattutto per quelle imprese particolarmente attente ai valori della responsabilità sociale, alla prevenzione dei rischi reputazionali²⁹⁶.

Quanto alle p.m.i., va rammentato che numerosi studi hanno evidenziato come le stesse abbiano spesso un comportamento simile a quello delle persone fisiche²⁹⁷. Un'analisi effettuata in Gran Bretagna nel 2008, ha analizzato le ragioni che reggono l'adempimento tributario da parte delle p.m.i., considerando le opportunità di adempiere e di non adempiere. In particolare, con una ricerca durata sei mesi, sono stati evidenziati i seguenti punti:

- “il sistema tributario è visto come un qualcosa di complesso;
- l’atteggiamento nei riguardi dell’amministrazione tributaria è di timore e conflitto;
- i ritmi di lavoro delle p.m.i. spesso non coincidono con le scadenze tributarie e ciò, unito al timore di accertamenti tributari, incide spesso sulle loro capacità di investimento;

²⁹⁶ Al riguardo va rammentato che non sono pochi i sistemi di *cooperative compliance* che hanno cercato di indurre le imprese a collaborare sulla spinta di meccanismi di pubblicizzazione dei congegni virtuosi, al fine di segnare la differenza fra imprese “socialmente responsabili” e non. Secondo la Commissione Europea “Il rispetto da parte delle imprese degli obblighi tributari può aver un forte impatto positivo sulla società”. Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, Bruxelles, 6.12.2012, COM (2012) 722 final, p. 6.

²⁹⁷ Cfr. *Behavioural Economics and taxation, cit.*, p. 28

- la logica che muove questo tipo di attività è quello dell'equo scambio, fra imposte versate e servizi ricevuti, in maniera molto simile a quanto fa un cittadino:

- la tendenza delle p.m.i. è quella di interagire singolarmente con l'amministrazione finanziaria, come accade per le persone fisiche, senza che ciò sia sentito come un compito sociale. La conseguenza principale di tale atteggiamento è che le p.m.i. non riescono a cogliere i lati positivi delle buone pratiche poste in essere dalle altre imprese²⁹⁸.

Secondo uno studio OECD, anche il comportamento delle p.m.i. è influenzato da una serie di fattori, inclusi gli effetti di deterrenza, norme personali e sociali, dalla facilità di adempiere tenendo in considerazione i costi, le semplificazioni fiscali e le opportunità di evadere. Lo studio ha evidenziato che fra le ragioni che maggiormente rappresentano un ostacolo per le p.m.i. vanno considerati i costi di adempimento, spesso considerati eccessivi o sproporzionati rispetto a quelle che sono le capacità di cassa delle stesse²⁹⁹. Le p.m.i. sono inoltre fortemente influenzate dall'elemento della correttezza, intesa sia in termini redistributivi che procedurali e dalla fiducia riposta sia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che negli altri contribuenti³⁰⁰.

Da tali elementi emerge chiaramente quanto sia difficile definire una strategia per migliorare la capacità di adempimento delle p.m.i. o semplificare lo stesso. Va però detto che per influenzare positivamente l'attitudine all'adempimento

²⁹⁸ *Uk HMRC's anthropological research on motivating compliance*, in OECD *Understanding and influencing taxpayers' compliance behaviour*, cit., p. 28

²⁹⁹ Cfr. C. EVANS - S. CARLON - D. MASSEY, *Record Keeping Practices and Tax Compliance of SMEs*, in *EJournal of tax research*, Vol. 3, n. 2, 2005, pp. 288 ss.

³⁰⁰ OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*, working paper, n. 23, 2015.

spontaneo da parte di queste imprese è necessario strutturare un sistema di approccio che aiuti le stesse nel gestire e affrontare efficacemente i rischi derivanti dalle attività di impresa, sebbene non sia di facile soluzione.

La gestione del rischio ed in particolare del rischio tributario nelle p.m.i. è una questione particolarmente problematica: le p.m.i. si caratterizzano infatti per una struttura semplicistica e caratterizzata per lo più da un'organizzazione familiare o controllata e gestita direttamente da colui che detiene la proprietà. Le stesse, al pari delle grandi imprese operano in un contesto altamente competitivo soggetto a continui cambi tecnologici, economici e giuridici ma al contrario di queste ultime difettano delle risorse economiche, organizzative ed umane per poter gestire i rischi. Secondo alcuni autori³⁰¹, le p.m.i. presentano punti di forza e di debolezza che caratterizzano la loro struttura e la loro capacità competitiva e che possono essere riassunte nello schema di seguito indicato³⁰².

Punti di forza	Punti di debolezza
Abilità di rispondere velocemente ai cambiamenti di mercato	Altamente vulnerabili nei mercati
Poche risorse temporali destinate alle attività secondarie	Forte difficoltà a reperire investimenti
Tendenza ad avere dipendenti reali	I flussi di cassa sono fondamentali

³⁰¹ Cfr. L. BROCCARDO – F. CULASSO – E. GIACOSA – E. TRUANT, *How to face risk management in Italian Smes*, in V. CANTINO – P. DE VINCENIIS – G. RACCA, *Risk management: perspectives and open issues*, London, 2016.

³⁰² Schema tradotto dal saggio L. BROCCARDO – F. CULASSO – E. GIACOSA – E. TRUANT, *cit.* p. 82.

Tendenza a riflettere la personalità del “direttore”/proprietario	Scarsa capacità di guardare al di fuori del proprio settore
Maggiore facilità nel distribuire i guadagni ed ottenere i benefici	Difficoltà nel reperire buoni fornitori
Operatività a stretto contatto con i clienti	Possono spesso operare in un sistema di gestione inappropriato a ragione delle pressioni derivanti dal voler ottenere la certificazione ISO9000
Ottimi livelli di comunicazione interna	I budgets di formazione sono spesso limitati
Operatività multitasking	
Gestione efficace di ISO9000	
Operatività focalizzata sui risultati da perseguire	
I dipendenti hanno spesso consapevolezza dell’impatto del loro lavoro sugli affari	

L’adozione di meccanismi di gestione del rischio aziendale, secondo buona parte della dottrina economica, è molto rara all’interno delle p.m.i, dal momento che le stesse non dispongono di risorse elevate e che sono gli stessi titolari ad assumersi il rischio delle decisioni strategiche. A ciò si aggiunga che sovente le

p.m.i. non hanno una mappa dei rischi né una definizione degli stessi³⁰³. Da un'analisi condotta da alcuni ricercatori italiani, emerge che le p.m.i. italiane adottano dei meccanismi di controllo che supportano le decisioni aziendali, ma quanto alla gestione del rischio, si limitano ad una valutazione di costi e produttività e alle attività dirette al rispetto di obblighi legali, senza addentrarsi in aspetti più specifici³⁰⁴. Si tratta in pratica di una gestione del rischio per lo più limitata al breve termine, senza prospettive sul lungo termine, che non consente di valutare correttamente i rischi che potrebbero incombere sull'azienda e che potrebbero ostacolare il suo sviluppo e la sua internazionalizzazione.

Le p.m.i. dunque per loro struttura e per naturale organizzazione hanno una ridotta consapevolezza delle proprie “responsabilità” tributarie: da un punto di vista decisionale è spesso tutto lasciato nelle mani dei proprietari che usano il proprio capitale e che dunque sono direttamente coinvolti nelle scelte da fare. Proprio in ragione di ciò, le p.m.i. sono molto più sensibili ai cambi che intervengono da un punto di vista della situazione finanziaria ed in particolare rispetto alla propria liquidità. L'omesso adempimento pertanto può essere volontario, potendo dipendere da ragioni economiche ed in teoria, intenti elusivi sono facilmente realizzabili attraverso operazioni e transazioni in denaro contante o mediante confusione di patrimoni imprenditoriali e personali³⁰⁵.

Non sono pochi però gli studi che hanno evidenziato come le p.m.i. avendo una scarsa consapevolezza della propria posizione tributaria o degli adempimenti

³⁰³ Cfr. L. BROCCARDO – F. CULASSO – E. GIACOSA – E. TRUANT, *cit.*, p. 83.

³⁰⁴ Cfr. L. BROCCARDO – F. CULASSO – E. GIACOSA – E. TRUANT, *cit.*, p. 87.

³⁰⁵ Cfr. A. SWISTAK, *Tax penalties in SME tax compliance*, *cit.* p. 132.

richiesti dal sistema tributario, possano incorrere in adempimenti involontari³⁰⁶. Per tale ragione, alcuni Stati hanno adottato meccanismi di semplificazione tributaria destinati a questo tipo di contribuenti, codici etici o “Carte” dei diritti del contribuente³⁰⁷ o come nel caso dell’Olanda, meccanismi di collaborazione.

Essendo luogo privilegiato dove individuare un’attività di impresa intrisa di valori, quello delle imprese medio piccole, dovrebbe essere il contesto migliore per definire un modello di controllo sostenibile e socialmente responsabile³⁰⁸. Un modello in cui sia possibile effettuare una differenziazione fra inadempimento volontario ed involontario per poter migliorare il rapporto col contribuente e tale da evitare trattamenti tributari e procedimenti sanzionatori percepiti come ingiusti³⁰⁹.

³⁰⁶ Cfr. M. MCKERCHAR, *Understanding small business taxpayers: their sources of information and level of Knowledge of taxation*, in *Australia tax forum*, n. 1995, pp 25 ss.

³⁰⁷ Cfr. K. UNGER, *Ethics codes and taxpayer charters: Increasing tax morale to increase tax compliance*, in *Ejournal of tax research*, Vol. 12, n. 2, 2014, pp.483 ss.

³⁰⁸ Cfr. P. VOLA, *Supporting sustainability: the role of management control systems in family SMEs*, in V. CANTINO – P. DE VINCENTIIS – G. RACCA, *Risk management: perspectives and open issues*, London, 2016, pp.293 ss.

³⁰⁹ Cfr. A. SWISTAK, *Tax penalties in SME tax compliance*, cit. p. 133.

2.2. Le strategie dell'Unione Europea per incrementare l'adempimento spontaneo: il compliance risk management.

Nel contesto sin ora descritto, assume una importanza strategica il *compliance risk management*, definito dall'Unione Europea come un “processo attraverso il quale l'amministrazione finanziaria fa delle scelte sostanziali in ordine a quali interventi debbano essere realizzati per stimolare l'adempimento e prevenire l'inadempimento, basato sulla consapevolezza del comportamento dei contribuenti e sulle loro relative capacità”³¹⁰. Appare logico, in tal senso che la definizione di queste strategie richieda non solo l'utilizzo di metodi tradizionali, ma anche di meccanismi nuovi adatti alle caratteristiche di ogni tipo di contribuente e capaci di rispondere prontamente alle modifiche che intervengono nel contesto economico in cui operano le imprese. È proprio quest'ultimo elemento e l'incertezza operativa che ne deriva ad imporre nei sistemi cooperativi un alto grado di trasparenza da entrambe le parti del rapporto tributario.

La gestione del *risk management* – e per quel che qui ci interessa del cd. *tax risk* – inizia a farsi strada nella letteratura aziendalistica alla fine del XX secolo diventando parte integrante della politica manageriale pubblica e privata³¹¹ quale forma di garanzia per gli *stakeholders* non solo nell'ottica di assicurare una costante supervisione dell'organizzazione interna ma anche di dare risposta ai numerosi

³¹⁰ Cfr. Commissione Europea, 2010, *cit.* p. 5

³¹¹ Cfr. J. FREEDMAN, *Tax Risk Management and Corporate Taxpayers – International Tax Administration Developments*, in AA.VV., *Tax risk management, from risk to opportunity*, Amsterdam, 2010, pp. 111 ss.

scandali societari dell'epoca che suggerivano l'idea di una economia priva di ogni forma di controllo. Tale divisione all'interno delle società e delle imprese in generale, è destinato a governare "l'ingovernabile" e ad attribuire con riferimento a quest'ultimo, nuove responsabilità all'interno delle imprese ³¹².

Rispetto al settore tributario, l'amministrazione finanziaria, a prescindere dal rischio di una riduzione del gettito dettato dalla volontà del contribuente, guarda con particolare attenzione ad alcuni rischi specifici, in particolar modo allorché il contribuente sia una società: rischi legati ad errori volontari e non, nell'ambito delle attività di registrazione contabile, ad errori nell'ambito delle attività di dichiarazione dei redditi, nonché connessi al versamento delle imposte.

In ambito OECD, come meglio specificato nel prossimo paragrafo, il tema della prevenzione dei rischi è quasi sempre stato analizzato con riguardo alle imprese cd. multinazionali o comunque rispetto ai cd. grandi contribuenti. Per tali contribuenti, sono state definite le linee guida che avrebbero dovuto fungere da base per la strutturazione dei meccanismi cooperativi: di particolare importanza a tal riguardo, sono i criteri che sono stati indicati per l'individuazione dei soggetti considerati capaci di "interloquire" con l'amministrazione tributaria. E' stata nel dettaglio segnalata l'importanza dei meccanismi di controllo interno, quali organi in grado di assicurare trasparenza nei rapporti con il soggetto pubblico. Trattasi di organi che solitamente comportano per i soggetti facenti parte, una serie di obblighi che rientrano in quasi tutti i Codici di buona condotta societaria fra cui, per quanto qui

³¹² Cfr. M POWER, *The risk management of everything. Rethinking the politics of uncertainty*, London, 2014, pp. 10 ss.

interessa, l'esatto adempimento degli obblighi tributari. La previsione di tali meccanismi consente di assicurare che la struttura operativa e finanziaria delle imprese sia in grado di gestire il rischio, incrementare il corretto adempimento e favorire la certezza tributaria. Tale nuovo modo di intendere i rapporti tributari, rappresenta un superamento del passato nel quale le amministrazioni finanziarie gestivano gli stessi solo in termini di coazione: il contribuente in tal modo, si colloca in una posizione tale da consentire di individuare i rischi significativi e da permettere all'amministrazione finanziaria di modificare il suo ruolo, non più di funzionario in conflitto, avente il ruolo di controllare *ex post* le dichiarazioni del contribuente -ed eventualmente sanzionare gli errori- bensì di controllore del corretto funzionamento dei sistemi di controllo interni³¹³.

³¹³ OECD, *Forum on tax administration, Information note: tax compliance and tax accounting systems*, April 2010.

2.3. Dalla cooperazione rafforzata all'adempimento collaborativo.

Nell'ottica di migliorare i rapporti fra fisco e contribuente ed incrementare l'adempimento spontaneo da parte di questi ultimi, l'OECD ha avviato una serie di attività destinate a dettare le linee guida per la definizione di un rapporto tributario fra le parti, non più basato sul conflitto bensì su mutua cooperazione.

Già a partire dal 2002, l'organizzazione per il commercio e lo sviluppo economico, decise di creare il *Forum on tax administration*, avente quale obiettivo di migliorare l'efficacia, l'efficienza e l'equità nell'ambito dei processi organizzativi e procedurali delle amministrazioni tributarie dei Paesi membri. In ragione, della varietà e della complessità dei temi da affrontare, tale organo fu suddiviso in ulteriori sottogruppi specializzati: uno avente ad oggetto questioni inerenti l'adempimento tributario³¹⁴ e un altro inerente i servizi diretti al contribuente³¹⁵. Di qui, le seguenti riunioni del forum³¹⁶ hanno condotto all'approvazione di diversi documenti fra cui occorre ricordare "*Studies into the Role of Tax Intermediaries*³¹⁷", del 2008, che partendo dalla consapevolezza della indispensabilità degli intermediari fiscali, cerca altresì di individuarne il ruolo che gli stessi ricoprono e le modalità per influenzarne il comportamento, dal momento che molti, non si limitano ad aiutare i contribuenti nell'adempimento delle proprie

³¹⁴ *Compliance sub Group*.

³¹⁵ *Taxpayer service sub group*.

³¹⁶ FTA Commissioners' meetings Sevilla 2004 and Dublin 2005

³¹⁷ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008.

obbligazioni tributarie, bensì promuovono e sviluppano modelli di pianificazione fiscale aggressiva³¹⁸. Al riguardo è d'uopo precisare che il concetto di pianificazione fiscale aggressiva è tutt'oggi discusso e fonte di diatribe dottrinali: la ricerca dell'equilibrio fra la libertà di pianificare le proprie attività per ottenere un vantaggio fiscale – legittimo? – e la necessità per gli Stati di impedire la sottrazione o la riduzione di imponibile, è infatti particolarmente problematica³¹⁹. Una delle definizioni utilizzate dalla dottrina giuridica ed economica trova origine nella letteratura statunitense³²⁰, nella quale si utilizza tale termine per individuare schemi di pianificazione fiscale caratterizzati da strutture che hanno finalità distinte rispetto alla *ratio* delle norme da applicare³²¹. Le difficoltà derivanti dalla possibilità di individuare una definizione precisa del concetto di pianificazione fiscale aggressiva, hanno portato il gruppo di lavoro del 2008, a definirne quanto meno i contorni: in tal senso sono state qualificate come aggressive, le pianificazioni destinate a consentire l'adozione di una posizione fiscale di difesa

³¹⁸ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, p. 53

³¹⁹ Cfr. C. FUEST - C. SPENGLER - K. FINKE - J.H. HECKEMEYER - H. NUSSER. *Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*, in *World Tax Journal*, 2013 (Volume 5), No 3; disponibile online ZEW Discussion Papers, No. 13-044 <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/78621/1/756742072.pdf>; *Corporate loss utilisation through aggressive tax planning*, Paris, OECD, cop. 2011; P. PISTONE, *La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho global*, in *Revista española de derecho financiero*, , N° 170, pp. 109-151, April-June 2016.

³²⁰ Cfr. E. MULLIGAN - L. OATS, *The risk management: evidence from the US*, in *British tax review*, n. 6/2009, p. 681.

³²¹ Il Fondo Monetario Internazionale in un documento del 2008, ha indicato alcune delle più comuni strategie di pianificazione fiscale, comprendendovi lo spostamento dei profitti verso Stati a fiscalità privilegiata o la deduzione di costi in questi territori, sfruttando l'interposizione di un soggetto residente in uno Stato terzo rispetto allo Stato della fonte e quello del beneficiario effettivo o le ipotesi di doppia non imposizione fra due diversi Stati membri (cd. treaty-shopping). Sottolineava inoltre la difficoltà di pervenire ad una definizione chiara e prevista di evasione che incide notevolmente sulla certezza del diritto "The term is used loosely, since the frontier of legality is not always clear, and whether an activity is "avoidance" depends on the imponderables of legislative intent and the counterfactual of what arrangements would have been made absent tax consideration", Cfr. IMF, *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*, 28 giugno 2013, p. 3 ss.

che pur rispondendo alla lettera della legge possa avere conseguenze non desiderate sulla riscossione tributaria. In secondo luogo sono state considerate come aggressive, le condotte che comportano l'adozione di una posizione favorevole per il contribuente, senza che lo stesso riveli apertamente l'esistenza di un certo grado di incertezza su alcuni aspetti significativi della stessa³²². La pianificazione fiscale aggressiva così delineata sarà poi utilizzata in altri documenti fra cui l'azione 12 del piano BEPS³²³, anche se probabilmente pecca sempre per ambiguità e scarsa chiarezza³²⁴.

Contemporaneamente, negli stessi anni, anche l'IFA dialoga sulla cd. *enhanced relationship*³²⁵. La prospettiva IFA, però è di particolare interesse data la sua composizione interna e si concentra maggiormente su quello che è il ruolo degli intermediari fiscali all'interno di questi meccanismi e sulla loro capacità di contribuire al cambiamento³²⁶

³²² Cfr. J.M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza en la era BEPS*, Navarra, 2015, p. 51.

³²³ Finalizzata alla comunicazione alle amministrazioni tributarie degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva attraverso l'uso delle cd. *disclosures rules*, in OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - Final Report*, ottobre 2015.

³²⁴ Anche la Commissione Europea nella raccomandazione del 6 dicembre 2012 accoglie una definizione di pianificazione fiscale aggressiva simile, ma la connette strettamente ai vantaggi fiscali, altrimenti indebiti che risultano da negozi schemi o operazioni. A tal fine, stante la potenziale sovrapposizione con la nozione di abuso, la commissione nel medesimo documento, invitava gli Stati membri ad introdurre la cd. GAAR *General anti-avoidance rule* (clausola antiabuso generale) all'interno dei propri ordinamenti. Si veda Raccomandazione della Commissione Europea del 6 dicembre 2012, sulla pianificazione fiscale aggressiva C(2012) 8806.

Rispetto a tale differenza, parte della dottrina ha evidenziato che, la sovrapposizione fra pianificazione fiscale aggressiva e abuso del diritto non appare condivisibile, dal momento che uno schema di pianificazione potrà essere considerato abusivo allorché si verifichi essere privo di una effettiva finalità economica e sia artificioso. In caso contrario, lo stesso potrebbe altresì rientrare nei limiti dell'interpretazione teleologica e in quella linea d'ombra fra la pianificazione legittima e legale e una situazione "quasi illegale". Cfr. J.M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, pp. 55.

³²⁵ IFA *Initiative on the Enhanced Relationship- Key Issues Report* - 31 August 2012

³²⁶ Where a generally satisfactory "normal" working relationship has been reached, developing into ER in essence is about a change in attitude of people and developing from an often adversarial

Nel 2011, l'OECD approva un secondo documento, "*Guidelines for Multinational Enterprises*", nel quale sottolineando la necessità che le imprese, attraverso una sana pratica commerciale, contribuiscano allo sviluppo e al progresso economico sociale ed ambientale, invita le stesse ad "evitare di ricercare o accettare esenzioni, non dovute o non previste dalla legge, nonché ad osservare e rispettare principi di buon governo societario, ad applicare pratiche di autoregolamentazione o meccanismi di amministrazione in grado di garantire un rapporto di fiducia reciproca fra le stesse ed il contesto sociale in cui operano"³²⁷. Evidenzia inoltre la necessità di adottare una *due diligence* basata sul rischio che sia in grado di prevenire e mitigare il rischio d'impresa potenziale o effettivo. È nel capitolo, sulla fiscalità, infine che emerge chiaramente l'importanza del corretto adempimento delle obbligazioni tributarie da parte delle imprese e della necessità che le stesse si conformino allo spirito e alla lettera della legge³²⁸. In tal senso le stesse vengono invitate a considerare gli aspetti fiscali e la conformità alle relative norme, come elementi fondamentali dei loro meccanismi di controllo e di gestione del rischio, al fine di prevenire non solo i rischi finanziari e legali ma altresì quelli cd.

atmosphere on the one extreme end to an atmosphere of mutual understanding, justified trust and true co-operation at the other end. Depending on where a jurisdiction currently stands in terms of the atmosphere between relevant parties, its legal culture, the professional level of Governments offices and Taxpayers/Corporate tax officers/Tax intermediaries, available resources, formalistic or pragmatic attitude, political and societal context, it may take substantial time from growing the tax administration culture from where it currently stands to a full Enhanced relationship culture. Working step-by-step through the hard and softer requirements, slowly changing the relevant culture in the desired direction, educating relevant people, being transparent about legitimate concerns and deal with them, learning from experiences in other countries, are all necessary elements in building an environment in which ERs may succeed, IFA *Initiative on the Enhanced Relationship*, cit. p. 27.

³²⁷ Cfr. OECD *Linee Guida OECD destinate alle Imprese Multinazionali*, p. 14.

³²⁸ Con riferimento alla *ratio* della legge, si rammenta che "In particolare, le imprese dovrebbero conformarsi sia alla lettera sia allo spirito delle leggi e regolamenti fiscali dei paesi in cui operano. Conformarsi allo spirito della legge significa capire e seguire le intenzioni del legislatore." OECD *Linee Guida OECD destinate alle Imprese Multinazionali*, p. 47.

reputazionali. Tali contegni sono diretti ad assicurare quel comportamento socialmente responsabile, cui si faceva riferimento nel primo capitolo che dovrebbe guidare le imprese affinché le stesse cooperino con le amministrazioni finanziarie per garantire un'equa e corretta ripartizione del carico fiscale fra i contribuenti.

Il lungo percorso dell'OECD è culminato nel 2013, in due fondamentali documenti. Un primo, rappresentato dal rapporto BEPS (*Base erosion base erosion and profit shifting*)³²⁹ ed un secondo dal documento di studio, intitolato “*Cooperative Compliance. A Framework From enhanced relationship to cooperative compliance*”³³⁰ pietra miliare nello studio ed evoluzione dei sistemi di *cooperative compliance*.

Il rapporto BEPS, del febbraio del 2013, seguito dall'*Action plan* del luglio dello stesso anno, ha consentito di identificare una serie di misure dirette a contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile, realizzata attraverso forme di evasione fiscale e lo spostamento dei profitti in Paesi a fiscalità agevolata.

Fra le diverse linee guida fornite in tal senso, l'OECD con il secondo documento del 2013 ora citato, ha invece dato indicazione ai diversi Stati membri di prevedere forme di cooperazione e comunicazione fra contribuenti e amministrazioni finanziarie nonché meccanismi di prevenzione e controllo del rischio fiscale. La lotta contro la pianificazione fiscale aggressiva e l'erosione della base imponibile richiedeva e richiede differenti mezzi di approccio, fra cui in primo luogo quello di valutazione dei rischi e di gestione degli stessi. L'analisi svolta dai commentatori

³²⁹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013.

³³⁰ OECD *Cooperative Compliance. A Framework From enhanced relationship to cooperative compliance*, Paris. 2013.

OECD nel 2013, oltre a soffermarsi sulle ragioni che spingono i contribuenti ad adempiere o meno, è stata infatti concentrata altresì sullo studio e sull'identificazione dei fattori di rischio e sulla loro gestione. Sono stati pertanto individuati alcuni fattori di rischio che attengono *in primis*, alla dimensione e alla struttura dell'impresa. In secondo luogo è stata sottolineata l'importanza dei meccanismi di controllo interno e di comunicazione con le amministrazioni finanziarie³³¹.

Il nuovo approccio rappresenta il superamento della cd. cooperazione rafforzata introdotta nel 2008: la *enhanced relationship* era stata prevista per rendere palese il superamento di un rapporto conflittuale fra le parti. Ciò nonostante, è apparsa da subito incapace di risolvere nuovi temi e questioni emersi negli anni. In particolare la terminologia utilizzata, invocava secondo molti, un aspetto di imparzialità fra i contribuenti ammessi a tali regimi e quelli esclusi³³².

Rispetto a questi meccanismi collaborativi operano infatti diversamente i principi di imparzialità e proporzionalità. Il primo, impone, un alto livello di

³³¹Cfr. J. ROZAS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, in IEF, *Instituto de estudios fiscales*, Documento de trabajo n. 6/2016, p. 24

³³² Rispetto a tale profilo, va sottolineato che sin dalla pubblicazione del documento del 2008, alcuni commentatori avevano sollevato dubbi in ordine alla compatibilità della cooperazione rafforzata col principio di eguaglianza dinanzi alla legge. In realtà, come ben noto, il paradigma dell'uguaglianza così come delineato nelle Costituzioni dei diversi stati membri, non impone un trattamento uguale per tutti i cittadini, bensì solo per quelli che si trovano nelle medesime circostanze e ciò ovviamente si riflette altresì nei rapporti con gli enti tributari. La scelta di ammettere a determinati meccanismi solo alcune categorie di contribuenti, non rappresenta un procedimento irrazionale ma anzi, molto è spesso il risultato di un'analisi che ha valutato i differenti rischi connessi a ciascuno di essi, nel tentativo altresì di limitare i costi pubblici di gestione. Ovviamente per realizzare tale obiettivo, era ed è necessario che la platea di contribuenti ammessi, fosse limitata a quelli che dispongono di un meccanismo di controllo interno dei rischi tributari definito *Tax control Framework*, che possa essere incaricato di dialogare con l'amministrazione tributaria. Si veda OECD, *From enhanced relationship to cooperative compliance*, cit., pp. 44 ss.

coerenza e oggettività ma nei sistemi ispirati al documento del 2008, lo stesso era sovente posto in dubbio stante l'accesso limitato per un numero limitato di contribuenti. Il principio di proporzionalità invece, viene invece in rilievo rispetto alle modalità di scelta delle dichiarazioni e dei temi tributari da sottoporre ad attenzione e del trattamento reso da parte dell'amministrazione finanziaria ai contribuenti coinvolti.

Nella costruzione di tali meccanismi di collaborazione, caratterizzati dal passaggio da un rapporto conflittuale ad uno di collaborazione, la necessità di superare un'idea di cooperazione limitata a pochi contribuenti, è pertanto alla base del documento dell'OECD del 2013. Ciò nonostante differente terminologia non deve indurre nell'errore di pensare ad un'apertura generalizzata rispetto alla platea dei contribuenti: nella maggior parte dei sistemi legislativi infatti, la partecipazione resta limitata ai grandi contribuenti, essendo i soggetti principalmente interessati da disegni di pianificazione fiscale e da elevati gradi di litigiosità.

La definizione di meccanismi cooperativi, doveva rispondere a nuove problematiche e sfide relative alla gestione del rapporto fra fisco e contribuente: per tale ragione, non sono stati pochi gli Stati che hanno preferito dare avvio ai propri programmi attraverso progetti pilota che consentissero di adattare l'approccio teorico alle reali esigenze emergenti durante la fase di attuazione pratica³³³. La definizione dei meccanismi in esame pertanto non è stata univoca. Se da una parte alcuni Stati hanno avuto la necessità di formalizzare i meccanismi di collaborazione, senza però dover modificare la disciplina tributaria sottostante, non

³³³ Cfr. OECD, *From enhanced relationship to cooperative compliance*, cit, p. 29.

stono stati pochi i casi di sistemi legislativi che hanno proceduto alla formalizzazione dei procedimenti attraverso degli accordi con i contribuenti. Il sistema adottato in Australia per esempio, è stato formalizzato in un accordo il cd. *Annual compliance arrangement* (ACA) che prevede la costituzione e l'implementazione di un sistema di controllo interno (*tax control framework*). Il Regno Unito, ha pubblicato un chiaro e dettagliato quadro di “regole” che dovranno essere utilizzate da parte dell'amministrazione tributaria per valutare la gestione tributaria delle società, mentre che per lo specifico settore bancario è stato introdotto un *Code of Practice on taxation*.

Similmente, anche in Italia l'accordo per accedere ai meccanismi di *cooperative compliance* previsto nel progetto pilota del 2013, cui si rimanda al paragrafo successivo, è su base volontaria e limitato ai cd grandi contribuenti, ovvero a quei contribuenti aventi un reddito complessivo annuo superiore a 100.000,00 €. L'unico sistema aperto anche alle p.m.i. è invece quello disegnato dalla legislazione olandese, il cd. *horizontal monitoring*, su cui si tornerà in seguito.

Dall'analisi del documento dell'OECD del 2013, emerge che la maggior parte dei sistemi prevedono una adesione su base volontaria mentre altri, come quello svedese³³⁴, prevedono una partecipazione su invito da parte dell'amministrazione finanziaria³³⁵.

³³⁴ Anche la Svezia, ha predisposto un programma simile per i grandi contribuenti, dovendosi intendere con tale espressione tutte le grandi imprese, gestite da la “Swedish special large taxpayers region” e che appartengono o ad uno dei grandi gruppi esistenti in Svezia o che hanno un ammontare di pagamenti salariali annuali eccedenti I 50.000,00 SEK.

³³⁵ Cfr. OECD, *From enhanced relationship to cooperative compliance*, p. 31.

A base dei meccanismi citati nel documento del 2013, ricorrono sempre alcuni elementi fra cui in particolare la cd. *disclosure*, ovvero la comunicazione volontaria, e la trasparenza. La comunicazione preventiva e volontaria dei rischi, contribuisce infatti a ridurre i rischi tributari, a prevenire i rischi derivanti dall'incertezza ed a migliorare il corretto adempimento delle obbligazioni tributarie³³⁶. L'OECD aveva già nel 2011, sottolineato l'importanza di questi elementi ed in particolare della *disclosure*: “un sistema che parte dal presupposto della comunicazione anticipata di tali informazioni non consente solo di ottenere una risoluzione delle controversie più rapida e una maggiore certezza del diritto, ma detiene anche il potenziale per una significativa riduzione dei costi attraverso una migliore allocazione delle risorse sia per i governi e contribuenti”³³⁷.

Si tratta in sostanza di una nuova strategia di gestione pubblica, che tende a sostituire il modello tradizionale costruito sulla premessa del conflitto fra fisco e

³³⁶ Nell'ambito dei meccanismi diretti a favorire l'adempimento spontaneo da parte del contribuente che impongono allo stesso trasparenza in particolare per operazioni ad alto rischio, possono essere indicati a titolo esemplificativo le norme in materia di contabilità previste in caso di incertezza dal GAAP n. 48 (*Accounting for uncertainty in income taxes*) in accordo con lo *Statement 109*, del FASB (*Financial Accounting Standards Board*). Il FASB 109, nell'indicare che in bilancio vanno dichiarati tutti i redditi tassabili per competenza, omette di specificare come regolarsi rispetto ad ipotesi incertezza nell'applicazione della norma tributaria. A tal fine soccorre l'*accounting* n. 48 del GAAP che consente di comprendere se sussiste un ricavo o un costo da dover iscrivere in bilancio in tali occasioni. Il contribuente, dovrà infatti valutare se l'interpretazione da lui data alla norma possa eventualmente trovare accoglimento in caso di contenzioso con l'amministrazione finanziaria (*more likely than not*) ed a seconda delle ipotesi, iscrivere o meno in bilancio. In secondo luogo dovrà provvedere alla misurazione della posizione tributaria: l'importo del beneficio fiscale da iscrivere in bilancio è pari all'importo più elevato del beneficio fiscale fra quelli che abbiano più del 50% di probabilità di essere realizzati in accordo con l'amministrazione finanziaria. D. FUXA, *Usa: dal 2011 con il Form 1120 Utp colpo d'occhio sulle incertezze. L'Agenzia delle Entrate intensifica l'attenzione sui casi di incertezza nell'applicazione della norma fiscale*, in www.fiscooggi.it, 29 luglio 2011.

FASB Interpretation No. 48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes an interpretation of FASB Statement No. 109, www.irs.gov.

³³⁷ Cfr. OECD, *Tackling aggressive tax planning thorough improved transparency and disclosure*, citato da *From enhanced relationship to cooperative compliance*, p. 31.

contribuente con un modello basato sulla cooperazione³³⁸. In particolare, il modello di relazioni fra fisco e contribuente delineato a partire dai documenti dell'OECD, è destinato a caratterizzare tutte le fasi del rapporto tributario: dalla fase normativa, a quella di applicazione delle norme, in fase di accertamento e riscossione, ed eventualmente in fase di applicazione delle sanzioni qualora ricorrano violazioni.

Si tratta soprattutto di un modello che si distacca dal passato, non per privilegiare gli interessi dei contribuenti rispetto a quelli della pubblica amministrazione quanto per “parificare” in un certo senso le posizioni delle “parti contraenti” accordando prevalenza solo ed esclusivamente alla legge e al diritto³³⁹. La strutturazione dei meccanismi di cooperazione, parte dalla prevenzione, ovvero dalla necessità che i contribuenti partecipino alle fasi di definizione della norma tributaria, ovvero alla fase di applicazione della stessa. In tal senso, il sistema tributario inglese ha, ad esempio strutturato un meccanismo chiamato “*consultation*”³⁴⁰ che consente la partecipazione dei contribuenti nella fase di elaborazione delle norme e della dottrina. Analogamente, sempre il sistema tributario inglese, così come quello olandese, prevedono la possibilità di un intermediario che segua il contribuente nella fase di dichiarazione dei propri redditi³⁴¹. L’idea a base del nuovo rapporto fisco-contribuente è pertanto quella di una cosciente e volontaria partecipazione del contribuente nell’attuazione delle norme tributarie e nell’adempimento dei propri

³³⁸ Cfr. J.A. ROZAS, *cit.*, p. 27.

³³⁹ Cfr. J.A. ROZAS, *cit.*, p.29.

³⁴⁰ https://www.gov.uk/government/publications?departments%5B%5D=hm-revenue-customs&publication_filter_option=consultations

³⁴¹ Nel Regno Unito è prevista la figura del *client relationship manager*, mentre nel Sistema olandese è previsto il cd. *tax provider*.

obblighi e di un'amministrazione attenta, sensibile e comprensiva delle ragioni che guidano le attività poste in essere dal contribuente, che si riflette pertanto altresì sul profilo sanzionatorio. La logica seguita dall'OECD parte dalla premessa che "l'attitudine all'adempimento richiede supporto; mentre l'attitudine all'inadempimento richiede una risposta severa. Cooperazione se possibile, coazione quando necessaria"³⁴². Tale principio, incide in maniera particolare sotto il profilo sanzionatorio, consentendo di distinguere gli errori involontari da quelli derivanti da volontà elusive o evasive del contribuente e che trova espressione nei sistemi britannico e olandese, nella previsione della cd. *reasonable excuse* e dell'*acceptable returns* su cui si tornerà in seguito.

Infine, il nuovo modo di intendere le relazioni fra fisco e contribuente, pervade altresì la fase di risoluzione di eventuali controversie che possono insorgere fra le parti. In particolare, si fa riferimento a tutti quei meccanismi orientati a gestire i conflitti fra le parti in maniera obiettiva ed imparziale, prima che gli stessi possano sfociare in lunghe e costose controversie dinanzi ad organi giurisdizionali³⁴³.

I potenziali benefici derivanti dall'adozione di tali modelli erano stati ampiamente descritti già nel documento del 2013 ed in parte sono stati confermati dal numero di Stati che a partire da quel momento ha implementato o rafforzato i meccanismi di cooperazione. In particolare, se per le amministrazioni finanziarie

³⁴² Cfr. OECD, *From enhanced relationship to cooperative compliance*, cit, pp. 40 ss.

³⁴³ Sebbene criticata da più parti sotto il profilo dell'imparzialità, si vedano al riguardo i meccanismi di reclamo e mediazione o la conciliazione previsti dall'ordinamento italiano G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013; Id., *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3/2014, pp. 10467; E. MARELLO, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.* n. 6 / 2015, pp. 1368.

questo tipo di relazione si traduce in un rapporto basato su fiducia, comprensione reciproca, trasparenza e migliore consapevolezza delle ragioni che guidano le azioni delle imprese, dal lato del contribuente – in particolare per le imprese- i modelli di *compliance* si traducono in una riduzione di rischi di adempimento, in una fortificazione della propria reputazione commerciale nel mercato in cui operano nonché in una maggiore sicurezza giuridica circa l'interpretazione ed applicazione delle norme e le conseguenze derivanti.

Il tutto a vantaggio non solo della prevenzione dei rischi, della riduzione dei costi amministrativi per entrambe le parti ma soprattutto della certezza del diritto: *working in real time, decreases uncertainty about tax exposure, secures faster resolution of issues and reduces the need for lengthy correspondence and litigation*³⁴⁴.

Com'è facilmente intuibile da quanto descritto sin ora, i modelli organizzativi descritti nei documenti dell'OECD, tendono a rivoluzionare totalmente i rapporti fra fisco e amministrazione. I modelli classici infatti, hanno una naturale tendenza al conflitto, essendo caratterizzati da una preliminare azione del contribuente, che autonomamente individua le norme da applicare alle proprie operazioni, dichiara e in seguito versa. L'amministrazione in questi casi avrebbe un ruolo marginale, destinato a svolgersi solo là dove sia possibile evidenziare, errori o evasioni da parte del contribuente. E qualora riscontri errori od omissioni, potrebbe “perseguire” il contribuente, imponendogli il pagamento di quanto dovuto maggiorato di sanzioni

³⁴⁴ Cfr. OECD, *From enhanced relationship to cooperative compliance*, cit., p. 34.

ed interessi. Ciò senza che il contegno o l'intenzione del contribuente abbia alcun rilievo.

Molti dei modelli introdotti sulla base delle direttive dell'OECD invece, partono da una premessa differente che fonda il rapporto su quelli che sono stati identificati già dal documento del 2008, come i principi di buona amministrazione:

a) *Commercial awareness*: attenzione alle necessità dell'impresa commerciale e al tipo di attività posta in essere.

b) *Transparency, openness*: trasparenza nei rapporti fra le parti.

c) *Proportionality*: sia in fase di definizione del sistema tributario, sia in fase di attuazione dello stesso, in particolare per quanto attiene all'applicazione delle sanzioni in caso di violazioni tributarie.

d) *Responsiveness*: da intendere come "empatia" nei rapporti fra amministrazioni finanziarie e contribuenti.

e) *Imparciality*: da intendere come imparzialità, ovvero come supremazia della legge e non degli interessi della pubblica amministrazione.³⁴⁵

Ciò che cambia totalmente nell'ambito dei rapporti fisco contribuente è dunque che i soggetti partecipanti non sono più considerati come parti in conflitto ma come cooperanti che agiscono e si muovono nella medesima direzione, su un medesimo presupposto: quello della fiducia. Fiducia, che può esser letta come il rispetto delle aspettative e della correttezza delle parti operanti che nell'ordinamento italiano e spagnolo può trovare espressione nei principi del legittimo affidamento e della

³⁴⁵ Cfr. J.A. ROZAS, *cit*, p. 26 ss.

buona fede su cui si tornerà in seguito. Per costruire tale fiducia è però necessario trasformare totalmente il punto di vista, del contribuente e dell'amministrazione.

La trasformazione dei rapporti tributari auspicata, è tuttora in fase di divenire, ma è necessario invertire le logiche che hanno guidato sino ad ora gli stessi. È necessario infatti passare da un sistema basato sulla presunta naturale tendenza ad evadere del contribuente ad uno in cui il contribuente, sia presuntivamente considerato come operante in buona fede. Da un sistema in cui la pubblica amministrazione è vista come il Leviatano, esercitante il potere per i meri interessi dello Stato ad uno in cui la stessa dialoga e si confronta con il contribuente prima che lo stesso possa adempiere alle proprie obbligazioni. Da un rapporto in cui le parti sembrano giocare a ciò che gli anglosassoni definiscono *hide-and-seek*³⁴⁶, in cui una parte cerca di nascondere le proprie intenzioni e l'altra – il fisco- va a caccia di evasori, ad altro in cui le stesse cooperano, lavorano insieme verso il medesimo obiettivo.

³⁴⁶ Cfr. J.A. ROZAS, *cit*, p.11 ss.

2.4 La *cooperative compliance* in Italia.

2.4.1. Il regime adempimento collaborativo.

Le indicazioni fornite dall'OECD³⁴⁷ sulla *cooperative compliance*, hanno determinato delle profonde modifiche in numerosi sistemi legislativi– compreso quello italiano– fino ad attribuire un nuovo significato al rapporto fra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti, con particolare riferimento alle grandi imprese.

La volontà di attribuire rilievo ad una cooperazione preventiva, tale da consentire che le parti possano dialogare in maniera antecedente all'adempimento delle proprie obbligazioni tributarie, ha un significato particolarmente rilevante per un legislatore, come quello italiano, che con l'ultima riforma, ha cercato, non solo quello di semplificare il regime tributario ma altresì di ridurre l'incertezza del diritto.

Nel 2013, nelle more dell'approvazione della delega fiscale e sulla scorta delle indicazioni fornite dall'OECD, l'Agenzia delle Entrate aveva avviato un “progetto pilota”³⁴⁸, tendente a creare quel rapporto collaborativo, di fiducia e trasparenza reciproca, che andava affermandosi negli altri Paesi membri. L'obiettivo, secondo il bando dell'Agenzia delle Entrate era quello di “fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime”. Il progetto per certi versi,

³⁴⁷ Si veda per tutti, OECD: study in the role of tax intermediaries; *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, cit.

³⁴⁸ Progetto pilota dell'Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2013.

rappresentava la versione “evoluta” del cd. tutoraggio fiscale, diretto a fornire assistenza in termini di consultazione preventiva ai contribuenti ed in particolare alle imprese multinazionali su temi particolarmente complessi e di non facile interpretazione³⁴⁹.

Per l’implementazione del progetto pilota l’Agenzia aveva invitato i Grandi Contribuenti³⁵⁰ ad indicare la propria volontà di aderire allo stesso purché in possesso di determinati requisiti: in primo luogo era necessario che si trattasse di soggetti rientranti nella categoria dei grandi contribuenti. Era inoltre necessario che gli stessi fossero dotati di modelli di organizzazione e di gestione *ex art. 6 D.lgs. 231/2001* ovvero un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (cd. *tax control framework*)³⁵¹.

Il riferimento alla disciplina di cui al D.Lgs. 231/01³⁵² è risultato però problematico: sebbene nelle intenzioni del legislatore del 2001, ci fosse la volontà

³⁴⁹ Fino all’introduzione del progetto pilota del 2013, per i grandi Contribuenti (soggetti con volume d’affari o di ricavi pari o non inferiore a 300.000.000,00 €) era previsto un programma apposito di tutoraggio, disciplinato dall’art. 27 della legge 28 gennaio 2009 n.2. In particolare i comma da 9 a 14 prevedevano che le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi ed IVA di queste imprese, fossero soggette entro l’anno successivo a quello di presentazione ad un controllo sostanziale, sulla base di specifiche analisi di rischio relative al settore produttivo di appartenenza. Inoltre le istanze di interpello presentate ai sensi dell’art. 11 l. 212/2000 (prima anche ex art. 21, della l. 413/91, ed ex art. 37 bis, d.p.r. 600/73 potevano essere presentate secondo le modalità di cui al DM 13 giugno 1997, n. 195 ed il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta veniva verificato nell’ambito del controllo sostanziale ora richiamato. L’adempimento collaborativo introdotto nel 2013 con il progetto pilota, rappresenta l’evoluzione di tale meccanismo di tutoraggio. Si veda M. PENNESI, «*Cooperative tax compliance*»: *il fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti*, in *Corr. Trib.*, n.29/ 2013, pp. 2335 ss.

³⁵⁰ Contribuenti con volume di affari annuo superiore ad €100.000.000,00.

³⁵¹ Potevano valere inoltre come requisiti preferenziali, ma non essenziali, il fatto di esser parte di un gruppo multinazionale ovvero esercitare la propria attività in Italia o all’estero mediante stabili organizzazioni, l’aver aderito ad altri meccanismi di *cooperative compliance* in altri Stati, aver sottoscritto codici di condotta con amministrazioni nazionali o aver aderito a strumenti di *compliance* differenti quali il *ruling* internazionale o la disciplina dettata in materia di prezzi di trasferimento rispetto agli obblighi documentali.

³⁵² La responsabilità degli enti ex D.lgs. 231/01 ha da sempre creato numerosi problemi sotto il profilo della natura giuridica tant’è che il legislatore già lo definiva come un “*tertium genus*” di

di imporre l'adozione della cd. "cultura 231"³⁵³ che attraverso trasparenza, legalità, efficienza e correttezza potesse garantire un modello organizzativo in grado di gestire e prevenire i rischi, lo stesso si adattava non senza qualche difficoltà alla gestione del rischio tributario.

La presenza di tale modello organizzativo esclude com'è noto la responsabilità degli enti societari per alcuni delitti indicati dagli artt. 24 e ss del medesimo decreto, ma non prevede nulla con riferimento ai delitti di natura tributaria³⁵⁴. Sul punto, dottrina e giurisprudenza si sono divise più volte – senza trovare ad oggi una posizione comune - fra chi riteneva ampliabile il novero dei reati presupposto *ex* D.lgs. 231/01 sino a ricomprendervi i delitti tributari e chi invece negava totalmente tale possibilità. Un primo orientamento tende a negare tale possibilità per impedire un eccessivo carico sanzionatorio per gli enti che già per espressa previsione

responsabilità "che coniuga i tratti essenziali del sistema penale e di quello amministrativo nel tentativo di contemperare le ragioni dell'efficacia preventiva con quelle, ancora più ineludibili, della massima garanzia". Si veda la relazione governativa accompagnatoria del D.lgs. 231/01, disponibile on line al sito http://www.aodv231.it/pagina_sezione.php?id=10. Per ulteriori approfondimenti si veda G. FIANDACA – E. MUSCO, *Responsabilità da reato degli enti collettivi*, in S. CASSESE, *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006, pp. 5101 ss.

³⁵³ Cfr. F. RAPISARDA, *Rivisitazione della responsabilità amministrativa degli enti*, in *Il fisco* 31/2016, pp. 3053 ss.

³⁵⁴ -art. 24 Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche e frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico;

-art. 24bis Delitti informatici e trattamento illecito di dati;

-art. 25 Concussione e corruzione;

-art. 25bis Falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti e segni di riconoscimento;

-art. 25bis1 Delitti contro l'industria e il commercio;

-art. 25ter Reati societari;

-art. 25sexies Abusi di mercato;

-art. 25octies Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro di provenienza illecita;

-art. 25novies Delitti in materia di violazione del diritto d'autore.

A questi vanno poi aggiunti i cd. reati transnazionali artt. 3 e 10 della Legge n. 146/2006), abbandono di rifiuti (art. 192 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152), *Insider trading* o abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato (art. 187 *quinquies* D.Lgs. n. 58/1998 T. U.F.). Si veda F. RAPISARDA, *cit.*

legislativa sono sottoposti a sanzione amministrativa *ex art. 11 D.lgs.472/97* ed *ex art. 19 co. 2 D.lgs. 74/00*. Inoltre l'impossibilità di delegare gli obblighi tributari, renderebbe incompatibile con i delitti tributari l'esclusione da responsabilità prevista dall'art. 6 del Decreto 231³⁵⁵. Un secondo orientamento sostiene invece che i delitti tributari previsti dal d.lgs. 74/2000 rientrerebbero fra i reati presupposto della responsabilità degli enti *ex D.Lgs. 231/2001*. Al riguardo c'è infatti chi ritiene applicabile indirettamente la disciplina *ex D.lgs. 231/01* con riferimento ad ipotesi di reato che possono sfociare in una delle fattispecie espressamente elencate. Un orientamento giurisprudenziale ad esempio, riteneva ammissibile prevedere un coinvolgimento dell'ente per i delitti tributari, in virtù del concorso fra il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (prevista dall'art. 24 del decreto 231 quale reato presupposto) e l'emissione/utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti. La Corte di Cassazione ha però chiarito che sussistendo un rapporto di specialità fra i due reati e non essendo pertanto possibile un concorso, il disvalore penale della condotta di emissione o utilizzazione di fatture inesistenti è limitato alla normativa speciale tributaria³⁵⁶.

Questione diversa è stata posta con riferimento al delitto di autoriciclaggio³⁵⁷, rientrante *ex art. 25 octies* fra i reati presupposto: se una parte della dottrina ha

³⁵⁵ Cfr. I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231.it*, n. 1/2007; I. CARACCIOLI, *È giusto escludere i reati tributari*, in *Il Sole 24Ore* del 15 ottobre 2012.

³⁵⁶ Corte di Cass., SS.UU., sentenza 28 ottobre 2010, n. 1235.

³⁵⁷ L'art. 648 ter 1 c.p. consente ora di considerare i reati tributari quali presupposto del delitto di autoriciclaggio. Antecedentemente alla riforma operata con l. 184/2014 colui che commetteva il delitto di infedele dichiarazione *ex art. 4 D.lgs. 74/2000* non incorreva nel reato di autoriciclaggio e reimpiego anche se avesse integrato simili condotte, in forza di espressa clausola di esclusione prevista negli artt. 648 bis e 648-ter che recitavano "fuori dei casi di concorso nel reato". A seguito della modifica del 2014, però consente la considerare configurabile il delitto di autoriciclaggio anche

ritenuto estendibile il novero di reati di cui al decreto 231, giungendo indirettamente a comprendervi anche i reati tributari quali presupposto del delitto dell'autoriciclaggio³⁵⁸, non è mancato chi ha segnalato i problemi che emergerebbero sotto il profilo del principio di legalità, in seguito ad una indebita ed incontrollata- estensione del catalogo³⁵⁹. A prescindere però dalle problematiche relative all'ampliamento o alla lettura restrittiva del novero di reati presupposto, non può negarsi che l'adozione del mod. 231 rappresenti una garanzia quanto meno in termini di attribuzione di responsabilità all'interno delle imprese che forse avrebbe meritato una differente attenzione da parte del legislatore in sede di riforma.

Sebbene alla data di apertura del progetto pilota, il numero delle imprese coinvolte fosse stato notevole – circa 84- lo stesso è stato poi ridotto a 14³⁶⁰. Il procedimento è stato suddiviso in tre fasi, fra cui una prima che ha visto svolgersi alcuni tavoli tecnici, diretti a valutare i modelli di gestione e rischio fiscale adottati

nei confronti dell'autore del reato tributario presupposto. Si veda al riguardo R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e autoriciclaggio*, in *Rass. Trib.*, n. 2 / 2016, p. 316

³⁵⁸ “Se, invece, la provenienza del denaro è riconducibile a reati non rientranti nel catalogo di cui agli artt. 24 ss. D.Lgs. n. 231 del 2001 – in primo luogo vengono in considerazione i reati fiscali, la realizzazione di alcune tipologie dei quali determina non tanto la creazione di nuove disponibilità illecite, ma la permanenza nel patrimonio della banca, quale profitto dell'illecito, della somma corrispondente all'importo delle imposte evase - i presidi devono strutturarsi focalizzando il contenuto del Modello organizzativo non tanto sul controllo circa la provenienza del denaro, quanto sulle modalità di utilizzo dello stesso, in modo da far emergere eventuali anomalie o elementi non ordinari e impedendo il ricorso a tecniche idonee ad ostacolare in concreto l'individuazione della provenienza illecita dei beni. In tale ambito, andrà valutata, in particolare, la segmentazione dei flussi decisionali”. ABI, Circolare, 1 dicembre 2015, n. 6; P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231.it*, n. 3/2007,

³⁵⁹ Confindustria, Circolare del 12 giugno 2015, n. 19867 secondo la quale il reato presupposto deve esser fra quelli previsti dal decreto per poter assumere rilevanza ai fini della configurabilità del delitto di autoriciclaggio, poiché in senso contrario il sistema di controllo interno dell'impresa sarebbe sovraccaricabile ed imputabile *ad libitum*.

³⁶⁰ Cfr. V. POLLICE – G. QUAGLIANA, *Regime adempimento collaborativo: ok i primi passi del progetto pilota*, in *Fiscooggi.it*, 6 agosto 2013.

dalle imprese intervenute. Il risultato della prima fase ha fatto emergere assenza di uniformità fra le imprese coinvolte dipendente dal tipo di attività realizzate e dalle modalità di esercizio della stessa. Sotto altro profilo però tutte erano accomunate dall'utilizzo del modello COSO³⁶¹ per l'organizzazione del sistema di controllo interno. Una seconda fase, si è svolta poi con tutte le imprese aderenti, mentre l'ultima ha riguardato una attività di consultazione pubblica.

La legge delega del 2014³⁶² ha dato il via alla definizione dei principi reggenti il sistema di adempimento collaborativo cristallizzati poi nel decreto 185/2015³⁶³ anche se i lavori del progetto pilota, avevano evidenziato che pur in assenza di apposita disciplina normativa, la gestione dei rapporti collaborativi con i contribuenti, avrebbe potuto trovare la propria fonte in atti amministrativi³⁶⁴.

È in ogni caso indubbia la valenza e la portata innovativa – almeno nelle aspettative- della riforma progettata dalla legge del 2014. La legge titolata “disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita” è intervenuta su più fronti, fra cui anche quello sanzionatorio, in seguito meglio

³⁶¹ COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) Report rappresenta il modello di gestione di controllo interno più utilizzato sia a livello nazionale che a livello internazionale. Lo stesso nasce da un'iniziativa privata della *Treadway Commission* (organizzazione comprensiva di alcune fra le più prestigiose associazioni professionali *American Institute of Certified Public Accountant, American Accounting Association, Financial Executive Institute*). Tale modello si caratterizza per un particolare sistema organizzativo tendente ad agevolare il raggiungimento degli obiettivi imprenditoriali attraverso la garanzia dell'efficienza delle attività operative, dell'adempimento degli obblighi imposti dalla legge nei differenti settori, nonché della veridicità delle informazioni iscritte nei documenti finanziari della società. Si veda <http://www.coso.org/>

³⁶² Legge 11 marzo 2014, n. 23 Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. (14G00030) (GU Serie Generale n.59 del 12-3-2014)

³⁶³ Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (15G00146) (GU Serie Generale n.190 del 18-8-2015)

³⁶⁴ Cfr. M. LEONOTTI, "Co-operative compliance" nella delega fiscale e nel progetto pilota dell'agenzia delle entrate, in *Corr. Trib.*, n. 21/2014, pp. 1627 ss.

analizzato, al fine di semplificare gli adempimenti tributari per contrastare l'evasione e l'elusione fiscale nonché la pianificazione fiscale aggressiva³⁶⁵.

In particolare, l'art. 6 della suddetta legge delega, rubricato "Gestione del rischio fiscale, *governance* aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli" conteneva la delega al Governo per l'introduzione di "forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni". Contestualmente al co. 2 per le imprese di minori dimensioni, prevedeva un intervento semplificativo degli adempimenti tributari con conseguente riduzione delle sanzioni nonché un intervento diretto a revisionare e ampliare il sistema di tutoraggio.

Sulla scorta di tali indicazioni, nell'agosto del 2015, in attuazione dell'art. 6 ora citato è stato adottato il decreto n. 128, contenente la disciplina del regime di adempimento collaborativo³⁶⁶. Il sistema di cooperazione anche in questo caso è

³⁶⁵ Cfr. C. CARPENTIERI, *Riforma fiscale: da una delega equilibrata ad un'attuazione parziale orientata alle grandi imprese*, in *Corr. Trib.*, n. 47.48/2015, pp. 4599 ss.; G. CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 2/2016, pp. 465 ss.

³⁶⁶ Cfr. B. FERRONI, *Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*, in *Fisco*, n. 21/2016, pp. 2015 ss.; M. GALARDO, *Cooperative compliance: relazioni fisco-contribuente, la nuova sfida*, in *Corr. Trib.*, n. 36 / 2016, p. 2735; C. MELILLO, *Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale : incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir.Prat.Trib.*, n. 6./2015, p. 10963; A.SANTORO, R. LUPI, A. MANZITTI, *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la "cooperative compliance" della delega fiscale?* in *Dial. Trib.*, n. 2/ 2014, pp. 127 ss.; F. LEONE, B. BALDASSARRE, *"Co-operative compliance": verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente*, in *Amministrazione & Finanza*, n.8/2015, pp. 23 ss.

stato limitato ai cd. grandi contribuenti³⁶⁷, ma non è escluso che lo stesso possa essere esteso anche ai contribuenti minori in seguito³⁶⁸.

Coloro che intendono aderire al predetto sistema dovranno notificare una domanda in via telematica all'Agenzia delle Entrate che una volta verificati i requisiti e comunque non oltre i 120 giorni, comunicherà l'ammissione o il diniego. Nel primo caso, il contribuente, sarà considerato come facente parte del meccanismo a partire dal periodo di imposta nel quale è stata notificata l'adesione e sarà tacitamente rinnovato, a meno che non sia egli stesso a notificare istanza in senso contrario. Nulla vieta, ovviamente che il contribuente perda i requisiti necessari per poter accedere al meccanismo e sia escluso con provvedimento motivato da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il decreto 138 nel disciplinare i doveri delle parti nell'ambito del rapporto collaborativo, distingue quelli dell'Agenzia da quelli del contribuente, facendo ricadere sulla prima una serie di obblighi che possono trovare la propria fonte

³⁶⁷ Possono presentare istanza di adesione al regime:

- a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
- b) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota;
- c) le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

2.2 I requisiti dimensionali di cui alle lettere a) e b) del punto 2.1 sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori. Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, Provvedimento del 16 aprile 2016.

³⁶⁸ Cfr. F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6/2014, pp. 947 ss.; C. ROMANO, L. CHIODAROLI, *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Corr. Trib.*, n. 20/2015, pp. 1540 ss.

all'interno dagli artt. 3 e 97 della Costituzione fra cui quelli relativi ad una "valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità". Prevede inoltre sempre in capo a quest'ultima un obbligo di pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco di operazioni, strutture e schemi considerati di pianificazione fiscale aggressiva nell'intento di agevolare il contribuente che si trovi in una situazione di incertezza. Impone infine alla stessa un obbligo di effettuare un esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e di tenere in debita considerazione gli esiti delle valutazioni effettuate dagli organi di gestione.

Per quanto riguarda i contribuenti, è invece previsto in capo a questi ultimi un obbligo di tenere un comportamento collaborativo e trasparente, nonché di istituire e mantenere un sistema di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale. In particolare con riferimento a quest'ultimo punto, il provvedimento delle Entrate che ha indicato al punto 3 i requisiti che tale sistema deve avere. A tal riguardo è d'uopo segnalare che né il decreto 128, né il Provvedimento del 16 aprile 2016 dell'Agenzia delle Entrate fanno riferimento al modello *ex* D.lgs. 231/01. Ciò se da un lato elimina i problemi cui si è fatto cenno, dall'altro crea probabilmente una maggiore insicurezza giuridica lasciando al contribuente la definizione dello stesso seppur nel rispetto dei requisiti essenziali.

Oltre a dover garantire la promozione di una cultura aziendale ispirata a "principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali", tale sistema dovrà essere la principale fonte conoscitiva della strategia fiscale

imprenditoriale, da cui desumere i rischi tributari esistenti e le modalità con cui l'azienda intende farvi fronte. Dovrà inoltre attribuire in maniera chiara quali sono le responsabilità ed i ruoli, all'interno dell'impresa in particolar modo rispetto alle procedure per la rilevazione, misurazione e gestione del rischio fiscale.

L'obiettivo è quello di strutturare sistemi di gestione interna che si "autocorregano", capace cioè di individuare e correggere gli errori in modo da poter risultare attendibili nei rapporti con i soggetti esterni. A tal proposito è previsto che gli stessi con cadenza almeno annuale, inviino una relazione agli organi di gestione per effettuare le valutazioni conseguenti.

La previsione di un sistema di controllo interno, così strutturato, dovrebbe in teoria, essere in grado di ridurre sostanzialmente le verifiche svolte da parte dell'amministrazione tributaria, dal momento che a garantire l'esatta realizzazione degli adempimenti tributari dovrebbe essere il sistema stesso. Anche però a non voler andare così oltre, non può nascondersi che la presenza di un organo così strutturato capace di dialogare con l'amministrazione finanziaria, sia in grado di agevolare fortemente il lavoro dell'amministrazione finanziaria.³⁶⁹.

Dal decreto 128 del 2015, emerge chiaramente l'intenzione del legislatore che mira ad istituire con tale meccanismo uno strumento di dialogo permanente fra fisco e contribuente per consentire alle parti di pervenire ad una comune valutazione delle

³⁶⁹ Cfr. G. CANTON, M. MEULEPAS, *Cooperative compliance e tax control framework: strumenti di certezza fiscale preventiva*, in *Amm. & Fin.*, n.3/2014, pp. 37 ss.; P. VALENTE, *Tax governance ed erosione della base imponibile: modelli di gestione del rischio fiscale*, in *Fisc. & Comm.intern.*, n.11/2013, pp. 5 ss.

situazioni suscettibili di generare rischi fiscali³⁷⁰. Non si tratta più dunque di due soggetti che operano come “avversari diffidenti”³⁷¹, bensì di due componenti dello stesso rapporto che tendono verso il comune risultato del corretto adempimento.

Di particolare rilievo è nell’ambito di tale meccanismo, la previsione di una forma di interpello abbreviata. Il co. 2 dell’art. 6 del decreto, prevede infatti, una procedura semplificata rispetto all’interpello ordinario che consente l’analisi di casi concreti per i quali l’interessato ravvisi rischi fiscali. Il rischio fiscale cui fa riferimento la norma è, secondo il decreto ministeriale del 16 giugno 2016 che ha chiarito i meccanismi procedurali di accesso al programma, il “rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o le finalità dell’ordinamento tributario”³⁷². L’interpello potrà esser presentato dal contribuente anteriormente alla scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione ovvero all’assolvimento dell’obbligo tributario rispetto al quale ricorre il rischio ed è redatto in carta libera con indicazione della soluzione interpretativa prospettata dall’istante³⁷³: questa procedura, che si inserisce coerentemente nel quadro delle iniziative prese da molti altri Stati, sulla scia delle indicazioni OECD, rappresenta forse uno dei più importanti punti di partenza per

³⁷⁰ Cfr. B. FERRONI, *Lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*, cit.p. 2021.

³⁷¹ Cfr. J. ROZAS – E. SONETTI, *Tax penalties in a cooperative compliance framework*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n.2/2014, pp. 40 ss.

³⁷² Decreto ministeriale 15 giugno 2016 -Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo di cui all’articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (G.U. n. 148 del 27 giugno 2016).

³⁷³ Ove difetti l’interpretazione del contribuente e la risposta dell’Agenzia tardi oltre i termini previsti per legge, in caso di non conformità all’interpretazione fornita dall’Ente, l’istante sarà tenuto al versamento dell’imposta e degli interessi con esclusione delle mere sanzioni. Sembra quasi che in tal caso il legislatore riconduca la fattispecie ad un’ipotesi di obbiettiva incertezza, tutelando il contribuente che pur approssimativamente aveva presentato l’istanza.

concretizzare la figura del “fisco amico”³⁷⁴ cui puntano le principali azioni del governo e dell’Agenzia delle Entrate.

In tal caso, a seguito della richiesta notificata dal contribuente, l’agenzia dovrà entro 15 giorni dal ricevimento verificare e confermare l’idoneità della domanda e della documentazione prodotta. Al fine di impedire che tale strumento possa essere utilizzato per temperare procedimenti sanzionatori, il decreto esclude che lo stesso interpello possa avere ad oggetto, questioni già formalmente sottoposte ad attività di controllo e di cui il contribuente sia a conoscenza.

L’amministrazione, entro i successivi 45 giorni, dovrà poi dare una risposta all’istanza prodotta dal contribuente che non sarà vincolato dalla stessa ma potrà tenere comportamento difforme purché comunicato: emerge infatti dal decreto ministeriale che la risposta all’interpello non vincola il contribuente anzi, l’art. 8 espressamente prevede che quest’ultimo comunichi all’ufficio tempestivamente la sua decisione di tenere un comportamento non conforme stessa nonché le eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla cui base è stata formulata la risposta. Analogamente a quanto già accadeva per l’interpello ordinario *ex art. 11 L. 212/2000*, anche in tal caso il silenzio equivale ad assenso rispetto all’interpretazione. Il meccanismo così introdotto dalla riforma del 2014 sembra ricalcare il cd. *Pre-Filing Agreement program* previsto dal sistema americano: trattasi di un meccanismo previsto nei meccanismi di cooperazione e *management*

³⁷⁴Cfr. L. CASERO, Viceministro dell’Economia «Fisco amico vuol dire un fisco durissimo contro l’evasione ma anche un fisco che sta cambiando nel rapporto con il contribuente e l’impresa sull’azione preventiva», *Evasione, nel 2015 incassati 15 mld. Padoan e Orlandi: anno record per il fisco. Renzi: gufi stanno a zero*, in *IlSole24ore*, 1 marzo 2016.

con le Grandi imprese e con la divisione internazionale dell'IRS. Obiettivo dello stesso è quello di stimolare i contribuenti a manifestare dubbi relativi alla propria situazione contributiva o a risolvere eventuali controversie prima della compilazione della dichiarazione dei redditi, per ridurre, non solo eventuali incertezze in ordine al trattamento tributario di transazioni ed investimenti ma altresì i costi pubblici connessi all'accertamento successivo delle dichiarazioni³⁷⁵.

Altro aspetto particolarmente interessante relativo al regime di adempimento collaborativo è quello relativo al regime sanzionatorio. Per i contribuenti che comunicano tempestivamente i rischi fiscali, anche in caso di disaccordo con l'Agenzia delle Entrate, le sanzioni amministrative sono infatti ridotte alla metà e comunque non applicabili in misura superiore al minimo edittale. La mitigazione delle sanzioni in caso di collaborazione, rappresenta un aspetto particolarmente interessante dei meccanismi cooperativi su cui si tornerà dettagliatamente nel prosieguo. La previsione di trattamenti sanzionatori differenziati per coloro che collaborano e che hanno mostrato le proprie carte in anticipo all'amministrazione finanziaria, dovrebbe esser infatti logico corollario dell'instaurazione di meccanismi cooperativi. Il piano BEPS all'azione 12 del piano BEPS suggerisce ad esempio la previsione di specifiche sanzioni per la violazione dei doveri di trasparenza e comunicazione delle attività recanti particolari rischi fiscali³⁷⁶. Ancora, il sistema legislativo statunitense dispone specifiche sanzioni in caso di

³⁷⁵I.R.S., Pre-Filing Agreements Pilot Program (2000) <https://www.irs.gov/businesses/pre-filing-agreement-program>.

³⁷⁶In particolare differenza fra sanzioni pecuniarie e non per i casi di omesso adempimento, V. OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, pp. 56 ss.

omessa comunicazione di schemi di pianificazione fiscale o di prodotti finanziari, antecedentemente alla loro commercializzazione³⁷⁷. In Italia il sistema di prevenzione e risoluzione dei conflitti introdotto nel 2011, cd. reclamo e mediazione, con l'introduzione dell'art. 17 *bis* nel D.lgs. 546/92, prevede che i contribuenti che hanno raggiunto un accordo con l'amministrazione tributaria, possano ottenere una riduzione delle sanzioni nella misura del 35% sul minimo edittale. Analogamente anche in caso di conciliazione giudiziale, l'accordo consentirà di ottenere una riduzione al 50% del minimo edittale se intervenuto in secondo grado o del 40% nel caso in cui la conciliazione avvenga in Commissione tributaria provinciale³⁷⁸.

La sostituzione di un rapporto conflittuale con uno collaborativo ha pertanto quale logico corollario una diversa concezione dell'utilizzo del potere coercitivo che in altri sistemi è già diffusa e che dovrebbe fungere da guida per molti altri: *flexible when possible, extrict when necessary*³⁷⁹.

³⁷⁷ Cfr. S.W. MAZZA - L. LEDERMAN - S.R. JOHNSON, *Surcharges and Penalties in Tax Law: United States*, EATLP Congress, 2015, pp. 7-8 e 27-28.

(<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf>).

³⁷⁸ Cfr. M. PASINI – G. CAGGESE, *La riforma del processo tributario in pratica*, in *Prat. Fis. Prof.*, 12 / 2016, p. 39; E. MARELLO, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2015, pp. 1368; Sulla sussistenza di sanzioni improprie nel procedimento di mediazione, su cui si tornerà nel prossimo capitolo, si veda M. CHIONCHIO – Z. GOLLA – R. LUPI, *Mediazione tributaria: irragionevolezza vere e presunte sulla via della 'deprocessualizzazione'*, in *Dial. Trib.*, n. 2 / 2013, p. 194.

³⁷⁹ *Flexible when possible, extrict when necessary* è il motto dell'amministrazione finanziaria olandese che attraverso tale approccio tende a segnare una linea di confine fra i soggetti che cooperano e quelli che decidono di mantenere un rapporto conflittuale con il fisco. Si veda Dutch Administration Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration Tax supervision – Made to measure, in <http://www.belastingdienst.nl/>.

2.4.2. Gli interpelli.

Fra gli strumenti previsti dal legislatore di riforma con il fine di stimolare e semplificare l'adempimento delle obbligazioni tributarie da parte dei contribuenti, assumono una particolare rilevanza gli interpelli³⁸⁰. Anche in tal caso, la disciplina di riferimento è lo stesso art. 6 sopra citato, che contiene le intenzioni del legislatore di trasformare quello che è uno strumento di utilizzo sporadico in uno strumento di dialogo ordinario e preventivo rispetto all'adempimento degli obblighi tributari. L'interpello, rappresenta uno degli istituti centrali nei sistemi di cooperazione, la cui importanza emerge in particolare rispetto alla tutela dell'affidamento di seguito analizzato. In questa sede per quanto concerne i meccanismi di cooperazione col contribuente, è sufficiente segnalare le modifiche introdotte per rafforzare tale strumento.

È necessario a tal riguardo considerare la disciplina dettata dal D.lgs. 156/2015 e le successive indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 9/E del 1 aprile 2016³⁸¹. Le nuove tipologie di interpello, rappresentano uno strumento di indubbia importanza nell'ambito dei meccanismi di cooperazione e di dialogo fra la pubblica amministrazione ed il contribuente, consentendo a questi ultimi di poter analizzare in anticipo circostanze o norme incerte ai fini della loro

³⁸⁰ Cfr. A. MASTROMATTEO - B. SANTACROCE, *Nuovi interpelli: uno strumento di compliance fiscale per i contribuenti*, in *Il fisco*, n. 19 / 2016, p. 1811.

³⁸¹ Tale circolare segue il provvedimento direttoriale del 4 gennaio 2016.

applicazione. Rispetto alle tipologie di interpello originarie³⁸² presentano l'indubbio vantaggio di non escludere più il riferimento a circostanze concrete e di esser differenziati a seconda delle esigenze del contribuente³⁸³. La riforma ha inoltre tendenzialmente eliminato l'obbligatorietà prima prevista per alcune tipologie, mantenendo tale previsione solo per gli interpelli disapplicativi.

1) *Interpello ordinario puro.*

L'interpello ordinario cd. puro è quello già previsto dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del Contribuente e destinato a permettere l'interpretazione delle norme dal carattere obiettivamente incerto. In tal caso dunque la risposta dell'agenzia è destinata a risolvere una questione di obiettiva incertezza normativa.

2) *Interpello qualificatorio.*

Trattasi di una tipologia di interpello che consente di risolvere un'ipotesi di obiettiva incertezza qualificatoria, dando rilievo ad elementi fattuali, prima escluse dall'interpello ordinario. Lo stesso consente di ottenere una corretta qualificazione di un fatto, rilevante ai fini dell'applicazione di una disciplina. Stando a quanto indicato da parte della Circolare 9/E/2016, tale forma di istanza può essere utilizzata per ottenere una statuizione circa l'esistenza di una azienda o di una stabile organizzazione estera solo ai fini delle imposte dirette *ex art. 168-ter t.u.i.r.* ma non ai fini IVA. Può essere inoltre utilizzata per ottenere la corretta qualificazione di spese presuntivamente afferenti al settore delle spese di pubblicità o di

³⁸² Ordinario *ex art. 11 l. 212/2000*; antielusivo *ex art. 21*, e le varie tipologie di interpello disapplicativo.

³⁸³ Cfr. R. RIZZARDI, *I nuovi interpelli fra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corr. Trib.*, n. 20/2016, pp. 1535 ss.

rappresentanza mentre è esclusa ai fini della verifica della residenza delle persone fisiche, risolvendosi in tal caso in un mero accertamento di fatto.

3) *Interpello probatorio.*

Tale tipologia di interpello consente al contribuente di ottenere una risposta dall'amministrazione finanziaria in ordine alla sussistenza delle condizioni ed alla valutazione delle idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali. Lo stesso si caratterizza per la tassatività dei casi³⁸⁴ in cui può essere utilizzato e per la portata del regime di cui si chiede l'adozione che deve essere inteso in senso ampio, cioè comprensivo sia delle ipotesi di operatività che di esclusione dell'applicazione del regime speciale rispetto all'ordinario.

Con il chiaro obiettivo di incentivare le forme di dialogo con l'amministrazione finanziaria, in particolare rispetto a determinati regimi fiscali, tale tipologia di interpello pur non essendo obbligatoria, è caratterizzato da un particolare regime sanzionatorio: è infatti previsto che in caso di mancata presentazione dell'istanza

³⁸⁴ “a) Istanze di interpello previste dall'articolo 110, comma 11, TUIR

b) Istanze di interpello c.d. Controlled Foreign Companies (d'ora in avanti CFC)

c) Istanze presentate ai sensi dell'articolo 113 del TUIR dagli enti creditizi concernenti la non applicazione del regime di *participation exemption* di cui all'articolo 87 del TUIR con riferimento alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti derivanti dall'acquisizione di partecipazioni o dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria (interpello *ex* obbligatorio);

d) Istanze di interpello per la continuazione del consolidato, ai sensi dell'articolo 124, comma 5, del TUIR, presentate in occasione della effettuazione di alcune operazioni di riorganizzazione altrimenti interrutive del medesimo;

e) Istanze di interpello per l'accesso al consolidato mondiale;

f) Istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate “non operative” nonché le istanze delle società in perdita sistematica ai sensi e per gli effetti della disciplina prevista dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724;

g) Istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni di benefici, ai sensi dell'articolo 10 del decreto ministeriale 14 marzo 2012 (interpello *ex* obbligatorio)”. Circolare n. 9/E/2016 *cit.* pp. 13 ss.

ovvero in caso di risposta negativa, l'omessa segnalazione in dichiarazione dia luogo ad una sanzione amministrativa che va dai 2.000 ai 21.000 €³⁸⁵.

4) *Interpello anti-abuso.*

L'interpello anti-abuso costituisce logico corollario della previsione della cd. clausola generale antiabuso all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente³⁸⁶. La norma che positivizza il principio di origine europea, nel precisare che l'amministrazione finanziaria possa disconoscere gli effetti di un'operazione priva di qualsiasi finalità extraeconomica distinta dal mero risparmio di imposta, non poteva non esser seguita dalla previsione di uno strumento offerto al contribuente affinché lo stesso potesse dimostrare la liceità dell'operazione realizzata. Qualora infatti lo stesso consideri legittima l'operazione, dovrà presentare all'amministrazione finanziaria un'istanza contenente gli elementi qualificanti la stessa, il settore impositivo e le norme di riferimento nonché le "valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che

³⁸⁵ art. 8, comma 3-quinquies, del D.Lgs. n. 471/1997

³⁸⁶ Occorre segnalare che l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 104/E/201) ha consentito di uscire dall'*impasse* provocato dalla divergente efficacia temporale dell'abrogazione dell'art. 37-*bis* d.p.r. 600/73 (2/9/2015) e l'entrata in vigore del nuovo interpello (1/10/2015). *Impasse*, aggravato dal fatto che con il d. lgs. 156/2015, con cui si disponeva l'abrogazione dell'interpello antiabuso ex art. 21 co. 9 l. 413/91, era stato altresì disposto che il nuovo strumento diventasse operativo solo a partire dal 1/1/2016, creando un potenziale *vulnus* per i contribuenti. Pertanto l'Agenzia, al fine di tutelare la buona fede degli stessi ha dichiarato che le istanze presentate ai sensi dell'art. 37-*bis* d.p.r. 600/73, prima della sua abrogazione e a cui non era stata fornita ancora risposta, dovevano esser trattate ex art. 21 co 9 l. 413/91 e relativo decreto attuativo. Per le istanze presentate dal 2 settembre 2015 (abrogazione dell'art. 37-*bis*) al 30 settembre 2015 (data anteriore all'entrata in vigore del nuovo interpello) l'Agenzia, nel rispetto dei principi di buona fede e collaborazione, ha dichiarato, che il contribuente sarebbe stato invitato a presentare una nuova istanza ex art. 10 *bis* l. 212/2000, senza che fosse stato necessario allegare i documenti già trasmessi. Per le istanze presentate fra il 1 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2015, ex art. 10-*bis* co. 5, mancando una disciplina di riferimento, riteneva ammissibile un rinvio alla procedura ex art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, dovendosi in ogni caso individuare gli elementi essenziali dell'operazione e la documentazione essenziale. Si veda al riguardo G.M. COMMITTERI – G. SCIFONI, *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell'Agenzia*, in *Corr. Trib.*, n. 8 / 2016, pp. 585 ss.

rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”³⁸⁷.

5) *Interpello disapplicativo.*

L'interpello disapplicativo, rappresenta l'unica forma di interpello obbligatoria, necessaria per ottenere la disapplicazione della disciplina tributaria dettata al fine di contrastare fenomeni elusivi che limita detrazioni, deduzioni e crediti di imposta. La risposta non è vincolante³⁸⁸ ma la mancata presentazione è punita con una sanzione che va dai 2.000 ai 21.000 €, raddoppiata qualora l'amministrazione finanziaria disconosca successivamente la disapplicazione delle norme tributarie antielusive.

Probabilmente è presto per analizzare l'efficienza dei nuovi meccanismi di interpello che sicuramente rappresentano un passo in avanti nella definizione dei meccanismi cooperativi. A parere di chi scrive, però se da un lato è palese l'intenzione del legislatore di voler creare istituti attraverso i quali consentire ai contribuenti di risolvere in anticipo i propri dubbi, dall'altro potrebbe risultare eccessiva e per certi versi foriera di incertezze pratiche-operative la previsione di così tanti strumenti differenziati. A ciò si aggiunga che, escludendo l'ipotesi dell'interpello previsto in caso di adempimento collaborativo per le grandi imprese, nessuno dei nuovi meccanismi risponde alla necessità spesso avvertita anche dalle p.m.i. di ottenere risposte in maniera tempestiva. Sarebbe stato forse opportuno

³⁸⁷ Circolare 9/E p. 20.

³⁸⁸ Il contribuente anche successivamente potrà in fase di accertamento o contenzioso, dimostrare la sussistenza delle condizioni per ottenere la disapplicazione - Art. 11 co. 2 L. 212/2000.

pertanto, intervenire più che sull'oggetto dei diversi tipi di interpello, sulla riduzione dei tempi di risposta soprattutto allorché i quesiti riguardino problematiche che possono insorgere quotidianamente nell'adempimento delle obbligazioni tributarie.

2.5. El cumplimiento cooperativo en España y las otras medidas para realizar la cooperación entre la administración tributaria y el contribuyente.

2.5.1. El Código de buenas prácticas tributarias.

El desarrollo de las políticas cooperativas en España representa el resultado de un largo y difícil proceso dirigido a permitir la gestión del riesgo fiscal en las empresas y en particular en las grandes empresas. A partir del 2008, el gobierno español con la adopción del Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha tratado de dar aplicación efectiva al sistema tributario y de impulsar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En la introducción del Plan, se lee que el denominador común que motivó la elaboración del mismo, fue lo de prevenir los incumplimientos tributarios y los fraudes fiscales para que no sea disminuida la calidad de los servicios públicos. Este plan, aunque constituya la actualización del precedente del 2005, se caracteriza por haber fijado entre los objetivos a realizar la creación de un Foro de discusión con las grandes empresas que tenga entre sus actividades, el análisis de los principales temas que interesan las relaciones entre esas empresas y la administración tributaria. La experiencia del Foro, en las intenciones de la Agencia tributaria habría debido permitir identificar una regla de conducta por la cual las empresas, a cambio de transparencia sobre sus operaciones, hubieran podido conocer las consecuencias fiscales de las mismas³⁸⁹.

³⁸⁹ Actualización del Plan de Prevención contra el fraude fiscal, del 19 noviembre 2008, p. 12.

Bajo estas premisas, fue instituido en el 2009 el Foro de Grandes Empresas que en el 2010, aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias que se enmarcaba en las recientes recomendaciones de la OECD para fomentar la cooperación y la coordinación entre las empresas y la Administración tributaria”³⁹⁰. En el foro entraron 27 empresas³⁹¹ en el mes de julio del 2009: de hecho, la intención de la Agencia no era la de reunir expertos de impuestos, sino todas las máximas autoridades de las empresas, tratando de implicar los consejos de administración de las mismas en la gestión del riesgo fiscal³⁹².

En este contexto, la adopción de un Código de buenas Prácticas, debía ser leído como un valor añadido a la relación con la administración tributaria para que las partes pudieran obtener beneficios, aunque si fuera por una fuente de *soft-law*. El Código, representa un mecanismo para obtener una relación más transparente, basada sobre la buena fe y la confianza legítima entre las partes para que pueda ser garantizada la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad³⁹³. La intención de la Administración tributaria con la introducción de ese código era sí la de prever un *compliance program* adecuado a las indicaciones OECD, pero sobre todo tratándose de algo a lo que el contribuyente debe adherir, crear una diferencia entre los que cooperan y los que prefieren quedarse afuera de ese entorno, para los cuales

³⁹⁰ Agencia tributaria, Comunicado oficial sobre “El Foro de Grandes Empresas y la Agencia Tributaria presentan el código de buenas prácticas tributarias”

³⁹¹ Las 27 empresas representadas en el foro son: Acerinox, ACS, Banco Santander, BBVA, Caja Madrid, Cepsa, Cofares, El Corte Inglés, Endesa, FCC, Gas Natural, Generali España, Grupo WAM Acquisition, Iberdrola, Iberia, Inditex, La Caixa, Mapfre Caja Madrid, Mercadona, Michelin España Portugal, Norfin Holder, Renault España, Repsol YPF, Seat, Siemens, Telefónica y Vodafone.

³⁹² Cfr. A. ROMANÍ SANCHO, *La nueva relación Hacienda- Contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El foro de Grandes Epresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias*, en *Cuadernos de formación IEF*, colaboración volumen 41/10 pp.288 ss.

³⁹³ Cfr. J. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.*, p. 256.

será posible concentrar más atención en las actividades de control. Leyendo los artículos del código, se nota pronto que al primero están indicados los principios a los que va a inspirarse la relación con la administración tributaria y que debe inspirar toda la práctica fiscal empresarial: de hecho, son las empresas las que tienen que fomentar prácticas que conduzcan a la reducción de los riesgos fiscales significativos y a la prevención de todas las conductas que pueden generalos.

Los principios fundamentales enunciados en la primera parte del Código, están dirigidos a subrayar el sentido negativo de algunos tipos de conducta fiscales y evitar que las empresas puedan utilizar estructuras de planificación fiscal agresivas que dañan no solo sus accionistas sino también en general a los *stakeholders* y a la sociedad en la cual operan. En ese sentido son las mismas empresas que están llamada a desarrollar prácticas para detectar y erradicar las prácticas fiscales fraudulentas ya existentes y que pueden surgir. Esas prácticas, pueden caer en el ámbito de aplicación del artículo 15³⁹⁴ de la Ley General Tributaria o ser consideradas contrarias al “espíritu” de la ley. Un punto de inicio para aumentar la transparencia en las relaciones tributarias con el contribuyente ha sido vista en el art. 1.3. del Código, según el cual son las empresas mismas a colaborar para la detección de prácticas fiscales fraudulentas: no obstante, según una doctrina

³⁹⁴ Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

acreditada³⁹⁵, debe notarse como el Código, por un lado, evita de referirse explícitamente a esquemas de planificación fiscal agresiva y a la lucha contra los *tax shelter*³⁹⁶, pero por otro no menciona el derecho de los contribuyentes de hacer una planificación de sus actividades tributaria de manera legítima³⁹⁷.

Lo que, sí surge de manera clara desde los principios contenidos en el Código para limitar los riesgos fiscales, es la conexión entre las buenas prácticas fiscales y

³⁹⁵ Cfr. J. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.*, p. 263

³⁹⁶ El término *tax shelter* “responde a la misma idea que la planificación fiscal abusiva, pero incorpora un elemento distintivo esencial, esto es, se trata de un esquema de planificación estandarizado y convertido en un producto objeto de amplia y activa comercialización, lo cual incrementa en mucho la capacidad de drenaje sobre las bases imponible de los sistemas fiscales afectados”. A. AMORÓS VIÑALS, *La planificación fiscal agresiva*, en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 362, pp. 23-58.

³⁹⁷ Sin repetir cuanto ya se ha mencionado con referencia a la posición de la OECD cabe mencionar que la literatura española como en la de otros países ha sido muy discutido el límite entre la planificación fiscal legítima y agresiva. Muchas veces la doctrina se ha dividido entre quienes consideran que el límite está representado por los principios tributarios y por el espíritu de la ley, debiéndose considerar agresivos todos los comportamientos dirigidos a obtener una ventaja patrimonial que se resuelve en un mero ahorro fiscal (en un abuso, diría la jurisprudencia europea), y los que consideran la posibilidad de planificar hasta que la autorregulación de los intereses privados lo permita sin que algún juicio ético o moral lo pueda impedir. No faltan autores que advierten como la creación de otra categoría adicional a la elusión fiscal y al fraude fiscal puedan crear problemas bajo el perfil de la legalidad y de la seguridad jurídica, como que todas están basada en la existencia de un conflicto con el espíritu de la ley. Cfr. J. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.*, p. 44 ss. ; G. MARÍN BENÍTEZ, *¿Es lícita la planificación fiscal? : sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Valladolid, 2013; en jurisprudencia sobre este tema véase STC 46/2000 de 17 de febrero; SSTS 9 y 12 de febrero 2015. En sentido contrario, otros autores han considerado el concepto de planificación fiscal agresiva, demasiado vago y por eso incapaz de operar como principio antiabuso. J. FREEDMAN, *Responsive regulation, risk and rules: applying the theory to tax practice*, en *University of British Columbia tax review*, 44, n. 3/2011, pp. 627 ss.; K. HYMAN, *Paying a fais share of tax and aggressive tax planning- a tale of two myths*, en *eJournal of Tax Research*, vol. 12, n. 2, 2014, pp. 424 ss.

Otros autores, han considerado la planificación fiscal agresiva como la actividad, especialmente de los grandes contribuyentes de operar al límite de la legalidad, alejándose de las prácticas de buena gobernanza cooperativa. Véase A. FRIESE, S.LINK., S. MAYER, *Taxation and corporate governance, the state of the art*, in W. SCHON, *Tax and Corporate governance*, Belin, 2008, p. 400, mencionado por J. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.*, p. 49.

En cualquier caso y prescindiendo de las diferentes interpretaciones puede compartirse la posición de Calderón que considera la planificación fiscal agresiva como “una forma de optimización fiscal “cuasi-ilegal”. Pensada para actuar como mecanismo de persuasión negativo respecto a planificaciones fiscales que no resulten claramente amparadas por la legislación”. En ese sentido, a través de tal definición se pretende imponer los principios de responsabilidad fiscal corporativa y de buena gobernanza corporativa en materia tributaria. Véase J. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.*, p. 55 ss.

los principios de buen gobierno corporativo³⁹⁸: en ese sentido el art. 2 del Código menciona que las empresas que se adhieren al Código deben reflejar el efectivo cumplimiento del mismo en el informe anual de gobierno corporativo. Con referencia al informe anual, cabe aclarar que, no siendo obligatorio para las empresas no cotizadas, la mismas podrán demostrar la circunstancia de adhesión al Código en un informe de gestión o en una memoria³⁹⁹.

La referencia a los principios de buen gobierno corporativo, parece anticipar la reforma del 2014⁴⁰⁰ de ley Sociedades de Capital para la mejora del Gobierno Corporativo, previendo que el Consejo de Administración y órgano equivalente

³⁹⁸ Los principios de buen gobierno corporativo estaban regulados hasta el 31 de diciembre 2015, por el artículo 116 de la Ley 24/1988 de 28 de julio (abrogado por la Ley 2/2011, de 4 de marzo)

El art. 116 preveía que las sociedades anónimas cotizadas debían hacer público con carácter anual un informe de gobierno corporativo, comunicado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. El informe debía contener como mínimo:

- a) Estructura de propiedad de la sociedad, con información relativa a los accionistas con participaciones significativas, indicando los porcentajes de participación y las relaciones de índole familiar, comercial, contractual o societaria que exista, así como su representación en el consejo; de las participaciones accionariales de los miembros del consejo de administración que deberán comunicar a la sociedad, y de la existencia de los pactos parasociales comunicados a la propia sociedad y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, y, en su caso, depositados en el Registro Mercantil. Igualmente, se informará de la autocartera de la sociedad y sus variaciones significativas.
- b) Estructura de la administración de la sociedad, con información relativa a la composición, reglas de organización y funcionamiento del consejo de administración y de sus comisiones; identidad y remuneración de sus miembros, funciones y cargos dentro de la sociedad, sus relaciones con accionistas con participaciones significativas, indicando la existencia de consejeros cruzados o vinculados y los procedimientos de selección, remoción o reelección.
- c) Operaciones vinculadas de la sociedad con sus accionistas y sus administradores y cargos directivos y operaciones intragrupo.
- d) Sistemas de control del riesgo.
- e) Funcionamiento de la junta general, con información relativa al desarrollo de las reuniones que celebre.
- f) Grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo, o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones.

6. Cuando la sociedad cotizada sea una sociedad anónima europea domiciliada en España que haya optado por el sistema dual, junto al informe anual de gobierno corporativo elaborado por la dirección, se acompañará un informe elaborado por el consejo de control sobre el ejercicio de sus funciones.

³⁹⁹ Comisión de seguimiento del Código de buenas prácticas, 5 de noviembre 2010.

⁴⁰⁰ Ley 31/2014 de 3 diciembre 2014, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo en BOE-A-2014-12589.

debe estar informado de las políticas fiscales y de los asuntos fiscales de la compañía a través del responsable de los asuntos fiscales o la Comisión de auditoría. Además, si las operaciones deben ser aprobadas por el consejo de administración, el código, impone también de informar cuáles son las consecuencias fiscales de las mismas. La involucración de los consejos de administración en la adopción de buenas prácticas tributarias se alinea perfectamente con las indicaciones de la OCDE para reducir los riesgos fiscales.

En la misma línea de la OECD deben leerse la necesidad de procurar asistencia a los contribuyentes y el cumplimiento de las obligaciones a través de procedimientos como las consultas que puedan dar un mayor nivel de seguridad jurídica. De hecho, la importancia de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia en la conducta del contribuyente es evidenciada también por el código mismo que al ap. 2.1 precisa que la Agencia Tributaria en sus actuaciones tendrá en cuenta los precedente administrativos y jurisprudenciales y en su ausencia, solicitará informe a la Dirección General de Tributos. La previsión contenida en el código, aunque no referida a una fuente oficial del derecho, logra poner atención y cuidado sobre la confianza legítima del contribuyente que será analizada en el próximo capítulo. En el caso en que no haya doctrina o si la misma no coincida, parece obvio considerar que será necesario pedir un informe a la Dirección General de Tributos, a menos que no se trate de cuestiones de las cuales puedan nacer controversias con los contribuyentes. En ese caso, la última palabra será del Comité permanente de Dirección. El tema de la divulgación de los criterios utilizados por la administración tributaria forma parte importante del código, tanto

que al ap. 2.3. se prevé que la Agencia establezca con procedimientos las modalidades con las cuales los contribuyentes pueden resolver dudas sobre el tratamiento tributario de algunas operaciones. No se trata por lo tanto de consultas dirigidas a la interpretación de normas tributarias por la cual ya existe el procedimiento *ex art. 88 LGT* sino a la calificación de los supuestos de hecho que pueden surgir en la realización de operaciones. Las consultas informales prevista por el Código, pero no han sido objeto de una reforma, como habría sido de esperar⁴⁰¹, sino que se ha preferido un instrumento de *soft law*. En la séptima reunión del Pleno del 29 de octubre 2013⁴⁰², entre los elementos claves del modelo de relación cooperativa, el Foro ha dibujado los perfiles de una consulta dirigida a obtener los criterios aplicables para unos hechos concretos, previendo un deber de la administración tributaria de emitir un informe (a través del instrumento jurídicamente más adecuado, recita el texto) en un plazo de tres meses. Probablemente las mismas habrían podido encontrar su base normativa en el artículo 87 LGT⁴⁰³ o mejor, tratándose de cuestiones relacionadas con la aplicación

⁴⁰¹ Cfr. A. ROMANÍ SANCHO, *La nueva relación hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias, CEF Cuadernos de Formación*. Colaboración 41/10. VoL.11/2010, pp. 273 ss.

⁴⁰² Conclusiones del Grupo de Trabajo del Foro de Grandes Contribuyentes sobre el Nuevo Modelo de Relación Cooperativa entra la Agencia Tributarias y las Empresas Adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias. 29 de octubre 2013. In http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GT_Relacion_cooperativa_Plano_29_10_2013.pdf

⁴⁰³ El art. 87 LGT, titulado “comunicaciones y actuaciones de información” prevé un deber de la administración tributaria de informar a los contribuyentes de los criterios administrativos para la aplicación de las normas. En esas comunicaciones se podrían considerar también las actuaciones que aspiran a obtener algo más de la simple interpretación de una norma. Véase J. R. SANZ GÓMEZ, *La relación cooperativa entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal*, en *Crón. Trib.*, n. 3/2013, pp. 40.

de los tributos en los artículos 63 y ss. RAT⁴⁰⁴. En estos casos, en la opinión de algunos autores, tratándose de procedimientos individuales y informales, deberían tener efectos limitados sin crear derechos subjetivos en el contribuyente⁴⁰⁵. Bajo este perfil podría plantearse un problema de tutela de la confianza legítima - de lo que se hablará en seguida - puesto que, en el ámbito de protección de la doctrina de los actos propios, se admite tutela solo con referencia a actos o comportamientos capaces de “crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas”⁴⁰⁶. No obstante, si la idea es la de crear una relación basada sobre mutua confianza, transparencia y empatía, ese mecanismo, debería ser el heraldo de la seguridad jurídica entre las partes, reflejándose también sobre la responsabilidad del contribuyente en caso de infracciones⁴⁰⁷.

Lamentablemente desde la publicación del Código, aunque si ha tenido actualizaciones en esos años, no ha sido todavía introducido un parecido mecanismo de comunicación⁴⁰⁸. Aunque las conclusiones del foro del 2013, planteaban dos

⁴⁰⁴ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en seguida RAT.

⁴⁰⁵ Cfr. J. R. SANZ GÓMEZ, (2014) *La "relación cooperativa" entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*- Tesis doctoral, publicada en la página web de la Universidad de Sevilla.

⁴⁰⁶ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 4 de marzo de 2002. Véase también M. SÁNCHEZ MORÓN, *Venire contra factum proprium non valet*, en *Documentación administrativa*, n. 263-264/2002, pp. 229 ss.; Según parte de la doctrina la solución en ese caso sería la de reconocer la responsabilidad patrimonial de la administración por vulneración del principio de buena fe y confianza legítima. J. AGUDO GONZÁLEZ, *La concertación con la administración. Especial referencia a la concertación informal*, *Opinión Jurídica: Publicación de la facultad de derecho de la universidad de Medellín*, vol. 10, Etra n.1 pp. 15-32, mencionado por SANZ GÓMEZ, *cit.*, p. 42.

⁴⁰⁷ Como se analizará en seguida el ap. 2 del art. 179 a la letra d) afirma que no hará responsabilidad del contribuyente que haya actuado, ajustando su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria competente.

⁴⁰⁸ Con referencia a ese punto, una doctrina atenta señala que ya existen mecanismos parecidos en otros instrumentos de cooperación cual son los APAs, aunque tratase en ese caso de cuestiones

mecanismos muy interesantes para reforzar la seguridad jurídica, no ha sido realizada una concretización de los mismos. Ese tipo de consulta en la idea del grupo del trabajo habría debido facilitar el análisis de las cuestiones tributarias en un plazo de tres meses pero no se planteaba la oportunidad de introducir hipótesis de silencio-asentimiento que, como ya pasa en otros sistemas jurídicos, pueden aportar agilidad y seguridad en el marco de las relaciones cooperativas.

El código parece valorar o tener en cuenta la buena fe del contribuyente en el ap. 2.4. donde prevé que el mismo pueda presentar escritos explicativos junto a las declaraciones tributarias para manifestar los criterios seguidos en la preparación de la misma. Esta circunstancia será evaluada por la administración tributaria para determinar el elemento subjetivo del contribuyente. Siempre en el sentido de mejorar la transparencia fiscal, las empresas podrán transmitir a la Agencia todas las informaciones sobre la eventual presencia en paraísos fiscales, esquemas de tributación internacional de Grupo o cambios significativos en estructuras de las holdings, estrategias fiscales del grupo, operaciones a someter al consejo de administración e informaciones sobre los litigios fiscales existentes, de manera normal con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de las declaraciones⁴⁰⁹.

Finalmente, el último punto interesante del Código, está dedicado a la reducción de la litigiosidad y eliminación de los conflictos. Lamentablemente el Código no

limitadas a los precios de transferencia. Véase. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.*, pp. 273 ss.

⁴⁰⁹ Conclusiones del 2013.

prevé ningún mecanismo dedicado a los contribuyentes que se adhieren sino la utilización de los instrumentos que el ordenamiento jurídico tributario ofrece a ese efecto. Las únicas previsiones contenidas en esta sección son la de facilitar el conocimiento al contribuyente de los hechos susceptibles de regularización y que, previamente del envío de las actas de inspección, le sean comunicados los hechos que influyen en la eventual propuesta de regularización. En ese caso, el acta de inspección tendrá en cuenta y valorará las alegaciones del contribuyente en la parte de motivación. Además, aunque haya sido exhortada por muchos una reforma del sistema procesal que permita reducir la litigiosidad tributaria⁴¹⁰, la reforma de la Ley General Tributaria no ha introducido procedimientos parecidos a los que ya existen en Italia o en otros países, sino que se ha limitado a prever mecanismos de simplificación como la interposición electrónica de las reclamaciones⁴¹¹. Además, en la opinión de quien redacta, la reforma sobre todo con referencia a los perfiles procesales ha ido en dirección contraria a las indicaciones de la OECD, previendo la ampliación de los casos de condenas en costas⁴¹² inadmisión, temeridad o mala fe, sin que exista alguna medida de arbitraje preventivo que, repercutiendo también sobre el perfil sancionatorio, impulse las dos partes de la relación tributaria a buscar un acuerdo.

⁴¹⁰ Cfr. L. ALONSO GONZÁLEZ, *Informe propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*, Collegi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya marzo 2014; E. A. AUCEJO, *Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. Para cuándo en España?*, en *Revista Quincena Fiscal* num. 17/2014.

⁴¹¹ Cfr. L. E. RODRÍGUEZ OTERO, *La reforma de la Ley General Tributaria*, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.907/2015 part Comentario.

⁴¹² Art. 234, Ley General Tributaria.

En ese sentido la reforma, por una parte, advierte al contribuyente que en caso de mala fe, hará una condena en costas – en el justo equilibrio de la política “*carrots and steaks*” – pero por otra parte trata todos los contribuyentes como en la noche de las vacas negras teorizada por *Hegel* con referencia a la filosofía de *Schelling*⁴¹³, en la cual no hay ninguna diferencia entre litigios menores – que también por costas públicas sería más convenientes solucionar de manera adelantada - y mayores. Según parte de la doctrina, la revolución en sentido cooperativo no ha impregnado mucho el contexto español, sino que sólo pueden percibirse tímidos intentos en este sentido⁴¹⁴. Las previsiones del código, son bastante relevantes bajo el perfil teórico, pero no parecen adjuntar nada respecto a lo que ya está previsto en la Ley General Tributaria, por la doctrina y la jurisprudencia tributaria⁴¹⁵. En ese sentido, la Agencia tributaria, con el Código se compromete a algo, a lo que ya debería estar comprometida con todos los contribuyentes, no sólo con los firmantes del Código: habría sido necesaria por lo tanto una reforma cuanto menos organizativa de los instrumentos dedicados a los que cooperan. Efectivamente, en todos los documentos de conclusiones sobre el seguimiento y el desarrollo del código parece faltar todavía mucho para la implementación del sistema en sentido cooperativo. Ya hace mucho tiempo que el tema del “riesgo de empresa” viene analizándose por las autoridades tributarias, pero si se exceptúa la reforma de la ley de sociedades tratada en seguida, no pueden señalarse progresos significativos: en el 2008 por ejemplo había sido previsto otro instrumento de cooperación que podía funcionar

⁴¹³ Cfr. G.W. HEGEL, *Fenomenología del Espíritu*, 1807.

⁴¹⁴ Cfr. J. A. ROZAS, *cit.* p. 88.

⁴¹⁵ Cfr. A. ROMANÍ SANCHO, *cit.*

como modelo para el desarrollo del sistema, pero la intervención del legislador ha sido limitada al sector específico de los precios de transferencia⁴¹⁶. Además, una de los más importantes instrumentos previstos por el Código y consistente en la implementación de nuevas líneas de comunicación rápida entre administración y contribuyente no ha sido todavía introducida y nada parece verse en el horizonte.

Bajo el perfil de la implicación de los operadores del sector tributario en los mecanismos de cooperación, igualmente no parecen registrarse cambios significativos: en la modificación introducida con la ley 34/2015 por ejemplo, solo hay una tímida referencia en el art. 92⁴¹⁷ de la LGT a la necesidad de introducir acuerdos entre la administración tributaria y otras entidades públicas o privadas, entre los cuales se comprenden los asesores fiscales, para la aplicación de los tributos⁴¹⁸.

⁴¹⁶ Con referencia a eso, pueden nombrarse los llamados APA (Acuerdos previos de valoración) regulados por el art.- 91 de la LGT, con los cuales los contribuyentes pueden solicitar a la administración tributaria que determine previamente – y de manera vinculante- el valor de bienes, productos, gastos sobre los cuales se determinará la base imponible. Esos tipos de actas han sido considerados por el Grupo de Trabajo sobre los precios de transferencia como el resultado de “procedimientos basados en la confianza entre el contribuyente y la Administración tributaria con la finalidad de establecer un marco jurídico estable para las operaciones vinculadas durante una serie de períodos impositivos. Si esta confianza se rompe por la actuación de cualquiera de las partes, el sistema de APAS pierde todas sus ventajas”. Cabe notar que, en ese caso, tratándose de una relación basada sobre la confianza, el foro subraya como el desistimiento del contribuyente no pueda ser utilizado como indicador de riesgo para su comprobación.

⁴¹⁷ Ley General Tributaria. Artículo 92 Colaboración social

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

⁴¹⁸ Según Sánchez Pedroche, la modificación del art. 92 habría sido la ocasión para regular la profesión de los asesores fiscales, con mayor razón después de la reforma de la ley de sociedades y capitales, en seguida analizada, que le fortalece el deber de información sobre el estado financiero,

La reforma operada con la ley 34/2015, parece por lo tanto todavía débil para introducir un cambio de mentalidad en las relaciones con los obligados tributarios y no parece llegar definitivamente a una concertación y cooperación real entre las partes sociales que permita construir un sistema fundado sobre transparencia y mutua confianza y de hecho más justo⁴¹⁹.

2.5.2. Los nuevos deberes de los consejos de administración de las sociedades.

En el ámbito de las últimas reformas en España el legislador ha intentado hacer otros avances en la implementación de mecanismos de gestión del riesgo fiscal. En particular con la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, ha modificado la Ley societaria (RDL n. 1 del 2 julio 2010) con la previsión de específicos deberes para las sociedades cotizadas en el mercado de valores español. Se trata de una reforma que se inserta de manera complementaria en la disciplina dictada para el Bueno Gobierno corporativo: a ese propósito hay que recordar que en España en el

Véase J.A. SÁNCHEZ PEDROCHE, *La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015*, en *RCyT*, CEF n. 391, octubre 2015, pp. 1-103.

Ya por el pasado se había dado muchas veces relevancia a la oportunidad de incluir “colaboradores sociales” en estos mecanismos y por fin el legislador parece haberse encaminado en la dirección para construir una relación más transparente. A. SANCHÍS MANZANO – A.M. JUAN LOZANO, *El cierre del modelo de gestión tributaria: las ordenes ministeriales pendientes tras el reglamento general de la aplicación de los tributos. La evolución de las relaciones contribuyentes -administraciones tributarias- colaboradores sociales y la incidencia en la justicia de su intervención en la creación de las normas tributarias*, en *Actum Fiscal* nº 13. Marzo 2008.

⁴¹⁹ En ese sentido, la norma en cuestión puede según algunos autores ser considerada como una “norma propaganda” o como una “no-normas” que no dispone nada y no prohíbe nada. Véase J.J. FERREIRO LAPATZA, *La derrota del Derecho. Discurso a la entrada de la Academia de jurisprudencia y legislación de Cataluña, 2012*”, en *AAVV: La derrota del Derecho y otros estudios, comentados*, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje, Marcial Pons, 2012, pp. 467-479, mencionado por J. ROZAS, *cit.*, p. 89; R. S. GÓMEZ, *cit.*, pp.44.

2006 fue aprobado el Código unificado de Bueno Gobierno⁴²⁰, seguido en el 2013, por el Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas⁴²¹ que remitiéndose al art. 61 bis de la ley de Mercados de valores⁴²², prevé que las sociedades cotizadas deben mencionar en el informe anual de gobierno, cual fue el nivel de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo. En cuanto al sistema de gestión del riesgo fiscal, la guía para la elaboración del informe de gestión de entidades cotizadas de la CNMV⁴²³, prevé que las sociedades deben dividir los riesgos en dos grandes grupos: operativos y financieros con la explicación de las maneras utilizadas para mitigarlos.

Con la intención de responsabilizar a los miembros de los consejos de administración frente a la sociedad y a los *stakeholders*, para la gestión del riesgo fiscal, la ley de sociedades ahora, impone nuevos deberes para los administradores de la sociedad que no pueden ser objeto de delegación⁴²⁴. En particular el art. 529 *ter* DRL 1/2010, prevé que serán competencia exclusiva de los directores:

a) La aprobación del plan estratégico o de negocio, los objetivos de gestión y presupuesto anuales, la política de inversiones y de financiación, la política de responsabilidad social corporativa y la política de dividendos.

⁴²⁰ Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (2006) <http://www.cnmv.es/Portal/~/-/verDoc.axd?t={10a0ce91-4c3c-4094-808e-808681ea7455}>

⁴²¹ Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (2013) http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CUBGrefundido_JUNIO2013.pdf

⁴²² Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores Publicado en BOE de 29 de Julio de 1988- (Vigente hasta el 13 de noviembre de 2015).

⁴²³ Comisión nacional del mercado de valores. <http://www.cnmv.es/portal/home.aspx>

⁴²⁴ Cfr. J. G. CATALÁN, *Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014*, en *Crónica Tributaria*, n. 155/2015, pp. 87 ss.

b) La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control.

c) La determinación de la política de gobierno corporativo de la sociedad y del grupo del que sea entidad dominante; su organización y funcionamiento y, en particular, la aprobación y modificación de su propio reglamento.

d) La aprobación de la información financiera que, por su condición de cotizada, deba hacer pública la sociedad periódicamente.

e) La definición de la estructura del grupo de sociedades del que la sociedad sea entidad dominante.

f) La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.

g) La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo.

h) La aprobación, previo informe de la comisión de auditoría, de las operaciones que la sociedad o sociedades de su grupo realicen con consejeros, en los términos de los artículos 229 y 230, o con accionistas titulares, de forma individual o

concertadamente con otros, de una participación significativa, incluyendo accionistas representados en el consejo de administración de la sociedad o de otras sociedades que formen parte del mismo grupo o con personas a ellos vinculadas. Los consejeros afectados o que representen o estén vinculados a los accionistas afectados deberán abstenerse de participar en la deliberación y votación del acuerdo en cuestión⁴²⁵.

i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

En el mismo sentido, la ley de reforma adjunta también deberes a la Comisión de Auditoría, que compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos nombrados por el consejo de administración deberá cumplir con las siguientes funciones:

a) Informar a la junta general de accionistas sobre las cuestiones que se planteen en relación con aquellas materias que sean competencia de la comisión y, en particular, sobre el resultado de la auditoría explicando cómo esta ha contribuido a la integridad de la información financiera y la función que la comisión ha desempeñado en ese proceso.

⁴²⁵ Solo se exceptuarán de esta aprobación las operaciones que reúnan simultáneamente las tres características siguientes:

- 1.º que se realicen en virtud de contratos cuyas condiciones estén estandarizadas y se apliquen en masa a un elevado número de clientes,
- 2.º que se realicen a precios o tarifas establecidos con carácter general por quien actúe como suministrador del bien o servicio de que se trate, y
- 3.º que su cuantía no supere el uno por ciento de los ingresos anuales de la sociedad.

b) Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con el auditor de cuentas las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría, todo ello sin quebrantar su independencia. A tales efectos, y en su caso, podrán presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración y el correspondiente plazo para su seguimiento.

c) Supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva y presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración, dirigidas a salvaguardar su integridad.

d) Elevar al consejo de administración las propuestas de selección, nombramiento, reelección y sustitución del auditor de cuentas, responsabilizándose del proceso de selección, de conformidad con lo previsto en los artículos 16, apartados 2, 3 y 5, y 17.5 del Reglamento (UE) n. °537/2014, de 16 de abril, así como las condiciones de su contratación y recabar regularmente de él información sobre el plan de auditoría y su ejecución, además de preservar su independencia en el ejercicio de sus funciones.

e) Establecer las oportunas relaciones con el auditor externo para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan suponer amenaza para su independencia, para su examen por la comisión, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, y, cuando proceda, la autorización de los servicios distintos de los prohibidos, en los términos contemplados en los artículos 5, apartado 4, y 6.2.b) del Reglamento (UE)

n. ° 537/2014, de 16 de abril, y en lo previsto en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, sobre el régimen de independencia, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores externos la declaración de su independencia en relación con la entidad o entidades vinculadas a esta directa o indirectamente, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales de cualquier clase prestados y los correspondientes honorarios percibidos de estas entidades por el auditor externo o por las personas o entidades vinculados a este de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

f) Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre si la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría resulta comprometida. Este informe deberá contener, en todo caso, la valoración motivada de la prestación de todos y cada uno de los servicios adicionales a que hace referencia la letra anterior, individualmente considerados y en su conjunto, distintos de la auditoría legal y en relación con el régimen de independencia o con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

g) Informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre todas las materias previstas en la Ley, los Estatutos sociales y en el Reglamento del consejo y en particular, sobre:

1.º La información financiera que la sociedad deba hacer pública periódicamente,

2.º la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales

3.º las operaciones con partes vinculadas.

En fin, las sociedades anónimas cotizadas, presentarán el informe de gobierno corporativo anual en el cual deberán incluir informaciones sobre los sistemas de control de riesgo, incluido el fiscal. Las medidas de control fiscal, así descritas deben estar aprobadas por la asamblea de los accionistas en la convocatoria para la aprobación del informe⁴²⁶.

La reforma aprobada, afecta a los deberes de diligencia de los administradores sociales, que ya por expresa previsión normativa tienen que cumplir los deberes impuesto por la ley y por el estatuto con la diligencia del ordenado empresario⁴²⁷ ampliada por la reforma de requisitos adicionales. La diligencia debe evaluarse teniendo en cuenta la naturaleza del cargo, las funciones atribuidas y las conductas de cada uno de los administradores. El nuevo art. 226 de la ley de sociedades de hecho, mide la diligencia teniendo en cuenta la actuación según buena fe.

⁴²⁶ Cfr. J. ROZAS – M.P. NASTRI- E. SONETTI, *Tax good governance in Italy and Spain*, IN V. CANTINO – P. DE VINCENTIIS – G. RACCA, *cit.*, pp. 974 ss.

⁴²⁷ Cfr. S- BARRENECHEA F. GONZÁLEZ FERNÁNDEZ – MELLADO, *El nuevo marco del gobierno fiscal de las empresas cotizadas*, en *RCyT CEF*, n. 391/2015, pp. 111 ss.

En el ámbito de las decisiones estratégicas y de negocio, sujetas a la discrecionalidad empresarial, el estándar de diligencia de un ordenado empresario se entenderá cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado. Estas nuevas obligaciones, son diferentes aunque complementarias, a la responsabilidad administrativa o penal de los administradores por incumplimientos. La *ratio* de la reforma es de atribuir a los administradores la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendido como deber frente a la compañía misma y a la sociedad en la cual operan⁴²⁸.

Por último los administradores deberán asegurar la buena dirección y el control de la sociedad y podrán pedir a la sociedad, las informaciones necesarias para cumplir con las obligaciones.

Esos mecanismos, aunque referidos solo a las empresas cotizadas son, según una parte de la literatura, ejemplo y marco de referencia para todas las empresas que quieren reforzar su gobierno corporativo y de su sistema de control interno⁴²⁹. Constituyen de hecho, ejemplo para los consejos de administración sobre los cuales caerá la decisión de orientar las estrategias fiscales en un sentido de responsabilidad social y dirigidas a pagar lo debido – a la sociedad antes que al fisco- o de

⁴²⁸ Cfr. S- BARRENECHEA F. GONZÁLEZ FERNÁNDEZ – MELLADO, cit.

⁴²⁹ Cfr. J. G. CATALÁN, *Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la ley 31/2014*, cit.; Id., *Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas*, IEF, Doc. n.19/2014.

encaminarse hacia el objetivo de pagar menos impuestos posibles sin alguna consideración de los daños reputacionales que pueden seguir.

Tal vez puede ser temprano para pronunciarse sobre los efectos de esa reforma, pero seguramente la misma, es un punto de partida muy interesante: el fin último de todos los deberes enunciados encima es el de identificar y gestionar los riesgos fiscales, no solo para prevenir errores e infracciones, sino también para encontrar maneras para resolverlos, eso sí, a través de mecanismos de comunicación simplificados con la administración tributaria.

Finalmente, el legislador español se ha alineado a las tendencias de muchos Países miembros de la OECD, según las cuales los consejos de administración de las grandes empresas deben ser responsables de la política fiscal, de manera tal que no podrán eludir el deber de supervisar los riesgos fiscales en particular para las operaciones que se caracterizan en ese sentido.

2.5.3. La publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

Para completar la descripción del sistema español en materia de *compliance* es necesario hacer referencia a una de las novedades introducida por el legislador con la última reforma de la LGT con una modificación que abre muchas cuestiones bajo el perfil de la defensa del contribuyente y el carácter reservado de los datos tributarios. Bajo el ejemplo de otros países, que tienen sistemas de *tax compliance* muy desarrollados, también el legislador español ha previsto una medida para que puedan ser públicos los datos relativos a los contribuyentes que de manera

voluntaria no han cumplido con sus obligaciones tributarias⁴³⁰. El sistema británico, por ejemplo, prevé un mecanismo de publicación periódica que incluye los contribuyentes que de manera voluntaria han incumplido sus obligaciones⁴³¹. El importe evadido por el contribuyente debe ser superior a 25,000 £ y excluirá la publicación de las sanciones aplicadas si el contribuyente había informado la administración tributaria del incumplimiento al principio de las operaciones de comprobación o antes de estas. La lista, según el HMRC, podrá permanecer publicada por un máximo de 12 meses⁴³².

La reforma operada por el legislador español, introduce un nuevo artículo, el 95 *bis* en la Ley General Tributaria y también modifica los apartados 4,5 y 6 de art. 95 en materia de “Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria”. La letra del art. 95, de hecho, sigue mencionando el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que solo pueden ser utilizado para la efectiva aplicación de los tributos o para actividades cuya gestión tenga encomendada la administración tributaria, como la aplicación de sanciones⁴³³. En cambio, lo que hace esta reforma,

⁴³⁰ También el sistema legislativo irlandés ha previsto un listado de “deudores” que se publica cada tres meses. <http://www.revenue.ie/en/press/2016/pr-150316-defaulters.html>

⁴³¹ Será publicado, el nombre del contribuyente d, la dirección, el tipo de actividad realizada, el importe del impuesto y de sanciones evadidas y el periodo de incumplimiento.

⁴³² <https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd/details-included-in-the-list-of-deliberate-tax-defaulters#details-included-in-the-list-of-deliberate-tax-defaulters>;

⁴³³ El art. 95 expresa las hipótesis en las cuales estos datos puedan ser cedidos:

- a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

es ampliar los casos en los cuales será posible, no respetar el principio de confidencialidad de la información tributaria. Por lo tanto, el tema será justamente el de encontrar las razones de interés público, que, por ejemplo, podrán permitir la publicación de los datos tributarios del contribuyente⁴³⁴. Además, según una excepción introducida por la misma Ley 34/2015, el carácter reservado de estos datos cederá también cuando esta obligación se derive de la normativa de la Unión Europea. Esta previsión, no parece muy útil, puesto que ya el principio de supremacía del Derecho europeo, debería permitirlo⁴³⁵.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

⁴³⁴ Cfr. F.ESCRIBANO LÓPEZ, *La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias en la LGT*, en REDF, n. 171/2016, pp. 99 ss.

⁴³⁵ Cfr. A. MENÉNDEZ MORENO, *El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria*, en *Revista Quincena Fiscal*, parte Editorial, n.8/2016.

En ese sentido aparece claro que el problema principal será el de entender cuando se produzca una razón de interés público que pueda prevalecer sobre el derecho a la confidencialidad.

Junta a la modificación del art. 95, el legislador ha previsto también un instrumento ya utilizado en otros Países, o sea la publicación de una lista de “deudores” de la Hacienda pública. En este caso, si el importe de la deuda y de las sanciones supera 1.000.000 € y no hayan sido pagadas dentro del plazo previsto, la Hacienda puede publicitar la lista de estos contribuyentes. La información tendrá por objeto la identificación de los deudores (personas físicas, jurídicas con NIF, importe de las deudas y sanciones pendientes) y solo será posible solo para los impuestos estatales. La publicación de la lista de los deudores se hará con referencia a los contribuyentes que cumplan estos requisitos a la fecha del 31 de diciembre del año anterior en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y eso prescindiendo de lo que pasa en el momento exacto de la publicación. Con respeto a este punto, parece aceptable la posición de una doctrina que subraya como de esta manera se produce una lista de morosos por deudas o sanciones existentes en una fecha arbitrariamente determinada⁴³⁶. La propuesta de inclusión en la lista será comunicada al contribuyente que podrá formular alegaciones en un plazo máximo de 10 días de la recepción de la comunicación. Sólo podrán oponerse errores materiales o aritméticos, pero no sustanciales y no será afectado el régimen de impugnación previsto por la misma Ley General Tributaria.

⁴³⁶ Cfr. F. ESCRIBANO LÓPEZ, *cit*, p. 104.

Este instrumento se inserta en un contexto de reforma en el cual el legislador está tratando de tramitar el procedimiento tributario desde un sistema conflictivo a uno colaborativo: por esta misma razón no se entiende como se pretende incrementar a través de este mecanismo, la colaboración y el dialogo preventivo con la administración tributaria, puesto que el ap. 7 del mismo artículo prevé que el acuerdo de publicación “pone fin a la vía administrativa”. No obstante, paradójicamente, en una indicación que se encuentra en la primera lista de deudores y que un poco sorprende por su carácter contradictorio, se indica que será posible presentar recurso potestativo de reposición contra el acuerdo de publicación, ante el Director General de la AEAT en un mes o dentro de dos meses si se elige la vía del recurso contencioso administrativo⁴³⁷.

Lo que, sí surge de la lectura de la nueva norma, es que el legislador parece casi en una situación de incerteza, tratando de equilibrarse entre la necesidad de crear una clara diferencia entre deudores – o mejor sería llamarlos defraudadores- y sujetos no deudores y la necesidad de luchar contra la elusión fiscal. Esto, pero sin que hayan sido introducidos, para todos los contribuyentes, mecanismos estables de diálogo con la administración tributarias que permitan de individuar la razón de la morosidad. Además, parece curiosa la vinculación de la definición de la lista al 31 de diciembre del año siguiente que no tiene en cuenta lo que pasa en el momento de la publicación. Esta previsión como ya señalado por Escribano López, parece reflejar la “actitud” del legislador español, ya evidenciada por la LO 10/2015 que

⁴³⁷ Agencia Tributaria, Acuerdo de publicación de listado de deudores, Artículo 95 bis de la Ley General Tributaria, Madrid, 22 de diciembre 2015.

prevé que la publicación de las sentencias con la cual se condena una fraude contra la hacienda pública, puede ser evitada si “el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia”⁴³⁸. Es decir: el interés a la recaudación, antes que a la educación de los contribuyentes.

En la opinión de quien redacta, la publicación de la lista de morosos no es algo necesariamente ofensivo o irrespetuoso de cualquier Constitución. Sin embargo, este puede ser un instrumento en la lucha contra la evasión fiscal, a condición de que los contribuyentes tengan medidas suficientes y procedimientos para poder dialogar con la administración tributaria para que pueda realizarse no solo una diferencia entre quien “paga y quien no”, sino también entre los que no cumplen voluntariamente y los que disponen de una “excusa razonable”. Es decir: realizar de esa manera, no solo los intereses del Estado a la recaudación y a la estigmatización de los fines elusivos, sino también a la afirmación del principio de proporcionalidad.

⁴³⁸*Cfr.* F. ESCRIBANO LÓPEZ, *cit.* p. 109.

2.6. I meccanismi di cooperazione nel Regno Unito.

Nel descrivere i meccanismi di *cooperative compliance*, ed in particolare quelli Europei, è necessario fare alcuni cenni a quello sviluppato dal Regno Unito, che si è contraddistinto per efficacia ed efficienza. Le politiche poste in atto dal settore tributario dell'amministrazione inglese, si sono particolarmente contraddistinte per le attività dirette al monitoraggio e alla valutazione dei rischi tributari per meglio definire le attività di prevenzione degli stessi⁴³⁹.

Lo sviluppo del sistema di cooperazione – anche in tal caso previsto per le grandi imprese – è iniziato a partire dal 2006 con il cd. *Varney Report*⁴⁴⁰, nelle cui pagine iniziali emergono già chiare le intenzioni dei governanti inglesi: l'obiettivo era infatti quello di costruire dei meccanismi di “consultazione e di dialogo trasparente con le imprese” cui avrebbe fatto da contraltare un'amministrazione finanziaria, moderna e attenta alle esigenze delle stesse⁴⁴¹. Ciò, con l'obiettivo ultimo e non secondario di garantire certezza, equità e trasparenza nei procedimenti amministrativi nonché di consentire la prevenzione dei rischi.

Gli obiettivi ora indicati, non sono rimasti lettera morta, ma sono stati seguiti da una serie di iniziative dirette a semplificare e a rendere maggiormente trasparente le relazioni fra fisco e contribuente.

⁴³⁹ In tal senso sono stati individuate due indici di rischio: strutturali e comportamentali a seconda che dipendano dalla struttura dell'impresa, dalle aree di attività o se dipendano dai processi decisionali interni e da quelli di diretti al controllo. Si veda J. ROZAS, *cit.* p. 68 ss.

⁴⁴⁰ HMRC, *Making a difference: delivering the review of links with large business*, March 2007.

⁴⁴¹ HMRC, *Making a difference: delivering the review of links with large business*, *cit.* p. 7.

In *primis*, giova ricordare da un lato la creazione di un apposito ufficio destinato alla semplificazione tributaria, il cd. *Office of Tax Simplification*, avente quale obiettivo principale quello di monitorare i cambiamenti economico e finanziari che possono avere un impatto sul sistema tributario per agevolare i rapporti con la pubblica amministrazione e semplificare la legislazione tributaria. In tal senso l'ufficio ha contribuito alla semplificazione del sistema tributario in alcuni casi particolari quali ad esempio quello che ha consentito l'introduzione di un meccanismo di cassa per le piccole imprese⁴⁴². Attraverso una metodologia utilizzata da questo ed altri uffici finanziari del Regno Unito, le cd. *consultations*⁴⁴³, è inoltre possibile per le grandi imprese, associazioni di categoria o contribuenti fornire la propria opinione in ordine alle politiche normative ed interpretative adottate dal fisco. Questi procedimenti, aventi solitamente una durata di 2-3 mesi costituiscono prassi ordinaria e sono indicativi della capacità di ascolto e della "empatia" del legislatore e dell'amministrazione tributaria britannica rispetto alle esigenze dei contribuenti.

Non sono pochi inoltre, gli strumenti destinati ai singoli contribuenti per assicurare assistenza in ordine al corretto adempimento delle obbligazioni tributarie⁴⁴⁴. L'HMRC predispone infatti a favore dei contribuenti una rete di centri di consultazione, cd. *enquiry centers*, aventi l'obiettivo di aiutare gli stessi nelle attività di interpretazione delle norme tributarie. Le risposte fornite tramite questi

⁴⁴² HMRC, *Simplifying tax for the future – a consultation on our future strategy*, 2016, p. 4

⁴⁴³ A titolo esemplificativo si rinvia alla pagina web contenente le *public consultations*. https://www.gov.uk/government/publications?publication_filter_option=consultations

⁴⁴⁴ <https://www.gov.uk/guidance/non-statutory-clearance-service-guidance>

centri non hanno effetti vincolanti né diretti, né tanto meno sono obbligatorie per i contribuenti.

Per la realizzazione di alcune operazioni regolamentate dalla legge, sono previsti invece altri tipi di interpello preventivo, le cd. *Advance clearances*: queste devono essere presentate in maniera anticipata da parte dei contribuenti. In particolare le stesse devono essere presentate per la realizzazione di piani di acquisizioni di azioni o transazioni con azioni od obbligazioni, o per questioni relativi ai prezzi di trasferimento⁴⁴⁵. Accanto a tali interpelli la prassi ha negli anni definito tutta un'altra serie di interpelli, cd. *nonsatutory clearances*, che di norma possono essere presentate con riguardo a determinate questioni relative a trasferimenti di imprese, regime di trasparenza fiscale internazionale, operazioni di ristrutturazione di impresa, nonché investimenti di sviluppo e strumenti di finanziamento⁴⁴⁶. Infine, fra gli strumenti di “dialogo” con l'amministrazione finanziaria vanno menzionati i cd. *post transaction rulings*, gli interpelli che possono essere utilizzati a posteriori, con i quali i contribuenti possono chiedere informazioni in ordine a questioni tributarie, allegando all'istanza altresì la propria opinione motivata e la normativa o giurisprudenza a supporto della propria tesi. Le risposte ad interpelli sono vincolanti per i soli istanti e solitamente non costituiscono oggetto di divulgazione a meno che non siano di particolare interesse sociale⁴⁴⁷.

Fra le politiche dirette ad agevolare l'adempimento dei contribuenti maggiormente sviluppate in territorio anglosassone vanno ricordati gli schemi cd.

⁴⁴⁵ Cfr. J. ROZAS, *cit.*, p. 49 ss.

⁴⁴⁶ Cfr. J. ROZAS, *cit.*, p. 62 ss.

⁴⁴⁷ Cfr. J. ROZAS, *cit.*, p.64 ss.

di *disclosure of tax avoidance*, disposti a partire dalla seconda metà del 2000⁴⁴⁸: attraverso tali meccanismi i contribuenti possono “confessare” l’adozione di strumenti o strutture di pianificazione fiscale relativi all’imposta sul valore aggiunto o ad altri tributi che possono attribuire un vantaggio tributario⁴⁴⁹. In tali casi, il legislatore inglese ha predisposto uno specifico sistema sanzionatorio tanto per i professionisti che “suggeriscono” tali schemi, quanto per gli utilizzatori, facendo salva in ogni caso la possibilità di esclusione della responsabilità, in caso di sussistenza di una *reasonable excuse*⁴⁵⁰.

Passando in rassegna gli strumenti di *compliance*, in senso stretto, il legislatore inglese ha indirizzato la cooperazione con le grandi imprese, nel senso di coinvolgere maggiormente i consigli di amministrazione delle stesse. In particolare, a partire dal 2009, il direttore dell’ufficio contabile, il cd. *senior accounting officer* (SAO), è tenuto a monitorare e garantire l’assolvimento dei doveri tributari. Lo stesso annualmente deve certificare all’HMRC che gli strumenti utilizzati siano “appropriati per gli scopi propri della contabilità tributaria”⁴⁵¹. È su questo ufficio, che graverà l’onere di dialogare con l’amministrazione tributaria per il tramite del

⁴⁴⁸ Cfr. R. COLLIER- KEYWOOD, *Uk’s new disclosure regime needs refining*, in *International tax review*, Vol. 15, Issue 6 (June 2004), pp. 3 ss.

⁴⁴⁹ In particolare l’operazione dovrà essere comunicata all’HMRC allorché

- A) Ci si attenda che la stessa consenta di ottenere un vantaggio fiscale
- B) Se tale vantaggio fiscale possa essere il principale o uno dei principali benefici dell’operazione
- C) È uno schema caratterizzato dall’essere un’operazione che ricade in una delle ipotesi rilevanti previste dalla legge.

Si veda nel dettaglio la guida *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance contributions (NICs), Stamp Duty Land Tax (SDLT), Annual Tax on Enveloped Dwellings (ATED) and Inheritance Tax (IHT) HM Revenue and Customs (HMRC)*

⁴⁵⁰ *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes*, p. 152.

⁴⁵¹ Cfr. R. THOMAS, *New senior accounting officer rules may hit tax directors*, in *International tax Review*, 2009, vol. 20, 7, pp. 28 ss.

CMR, *customer relationship manager*⁴⁵², ed è sullo stesso organo, oltre che sulla società ovviamente, che saranno disposte sanzioni in caso di inadempimento delle obbligazioni tributarie.

La scelta di coinvolgere gli uffici contabili nella gestione e controllo del rischio fiscale è particolarmente importante in termini di prevenzione: “anticipare” la fase di controllo, in seno all’azienda, attribuendo ai direttori responsabilità in caso di inadempimento, consente di ridurre i controlli successivi e concentrare le energie sulle attività ad alto rischio.

Infine, nell’ambito delle attività dirette a ridurre il conflitto con i contribuenti, vanno annoverate le modalità alternative di risoluzione dei conflitti che a partire dalla riforma del sistema giurisdizionale tributario del 2009, sono state introdotte per far fronte all’enorme mole di contenzioso tributario⁴⁵³. La *Litigation and settlement strategy* (LSS), ovvero la politica di gestione e soluzione dei conflitti con i contribuenti, può essere analizzata da due prospettive differenti: quella relativa agli accordi aventi ad oggetto questioni specifiche di alcuni contribuenti e quella che può interessare più contribuenti. Le modalità di lavoro degli uffici amministrativi sono ben esplicitate nei documenti ufficiali dell’HMRC, che con l’obiettivo di migliorare la relazione con i contribuenti, attraverso una

⁴⁵² A tale organo sono attribuiti diversi compiti fra cui

- la predisposizione di una valutazione del rischio integrato per le imprese
- il coinvolgimento dell’impresa nella pianificazione di futuri interventi per identificare e risolvere eventuali divergenze di opinioni
- dare risposta agli interpelli dell’impresa in un breve termine
- mantenere informata l’impresa su eventuali accertamenti in corso

Si veda nel dettaglio <https://www.gov.uk/government/publications/large-businesses-customer-relationship-management-model/large-businesses-customer-relationship-management-model>.

⁴⁵³ Cfr. R. DORAN, *UK Considers ADR to Resolve Tax Disputes*, in *International tax review*, 2010, 3 pp. 41 ss.

comunicazione chiara e trasparente, precisa che le attività dirette alla prevenzione dei conflitti saranno diversificate a seconda della tipologia di contribuente: ai grandi contribuenti è destinato infatti il programma di sostegno e collaborazione di prevenzione dei rischi tributari mentre per gli altri contribuenti non si ritengono necessari contatti frequenti. In ogni caso, la metodologia comune è quella collaborativa⁴⁵⁴, di cooperazione più che di conflitto, tendente a risolvere le dispute⁴⁵⁵.

Ovviamente, là dove non sia possibile risolvere il conflitto in maniera preventiva, l'amministrazione tributaria inglese, predilige il ricorso a forme alternative di risoluzione di conflitti. In tali i casi il primo tentativo di risoluzione avverrà ad opera dei funzionari dell'HRMC, i cd. *commissioners*, che a seconda della complessità decideranno se chiedere o meno il parere di esperti, nonché del cd. *tax disputes resolution board* (TDRB).

Se il conseguimento di un accordo appare difficile o impossibile ed il contribuente non accetta la decisione presa dagli organi amministrativi, potrà o chiedere all'amministrazione di rivedere la propria posizione o agire in sede.

⁴⁵⁴ Anche con riferimento alle attività dirette a prevenire forme di elusione fiscale, il legislatore inglese è andato nell'ottica di migliorare il confronto con il contribuente. A partire dal 2014 è stata introdotta altresì la possibilità di presentare un appello online per i datori di lavoro rientranti nel programma *Employee Benefit Trust settlement opportunity* (EBTSO), consente di risolvere le controversie fra imprenditori e amministrazione tributaria relative a trust a beneficio dei dipendenti. <https://www.gov.uk/government/publications/employee-benefit-trusts-settlement-opportunity/employee-benefit-trusts-settlement-opportunity>

⁴⁵⁵ HMRC, *How we resolve tax disputes – the tax assurance commissioner's annual report 2014-2015*, pp. 7 ss.

2.7. La *tax compliance* nelle p.m.i.

Come già anticipato nei paragrafi antecedenti, sin dai primi documenti, l'OECD, ha dedicato attenzione per lo più alle grandi imprese dal momento che le stesse si caratterizzano per avere un margine tendenzialmente più alto di rischio di elusione e per la presenza di una struttura interna tale da consentire il monitoraggio dei rischi tributari.

A differenza delle grandi imprese, le p.m.i. invece per dimensioni e per struttura sono quasi sempre state escluse dai programmi specificatamente destinati a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti. Per le stesse infatti, a differenza delle grandi imprese, le strategie dirette a favorire l'adempimento si presentano più problematiche, in ragione dei fattori già menzionati all'inizio del presente capitolo. Ciò nonostante va sottolineato che queste costituirebbero terreno fertile per la definizione delle misure di *compliance* dato che seppur non paragonabili per dimensioni alle grandi imprese⁴⁵⁶, le p.m.i. sono quelle che più necessitano aiuto sotto questo profilo, poiché già faticano ad essere concorrenziali per la pressione fiscale e per il carico dei costi di adempimento. Fra questi ultimi vanno considerati i costi connessi alle diverse scadenze per i pagamenti, alla frequenza dei cambi normativi, alla complessità dei sistemi tributari -che grava maggiormente in assenza

⁴⁵⁶ Secondo l'OECD, mentre i costi totali di adempimento per le grandi imprese, risultano essere maggiori, per le p.m.i. i relativi costi tendono ad essere regressivi rispetto alle dimensioni, OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*, 2015, p. 90.

di processi di *internal audit*- nonché all'esistenza di diverse amministrazioni tributarie ed ai costi connessi alla tenuta della contabilità da parte di soggetti esterni.

Stante però l'eterogeneità che caratterizza questa categoria di imprese, le misure adottate da parte di numerosi sistemi legislativi hanno avuto quasi sempre aspetti differenti: molti hanno introdotto misure dirette a ridurre i costi di adempimento per le p.m.i. o hanno cercato di renderli maggiormente proporzionati rispetto alle loro dimensioni mentre se si esclude il caso olandese descritto in seguito, non esistono programmi ben implementati di *compliance* per le imprese di piccole o medie dimensioni. Il *Forum on tax administration* dell'OECD ha analizzato più di una volta la questione inerente i meccanismi di *compliance* per le p.m.i. sottolineando come il rispetto delle norme dettate in materia di adempimento, richiedendo specifiche competenze, comporti per le stesse significativi costi che incidono sulle proprie capacità reddituali⁴⁵⁷.

L'attenzione di molti Paesi, pertanto, si è concentrata su misure di semplificazione dirette ad incoraggiare la creazione di nuove forme di piccola imprenditoria nonché a semplificare l'adempimento delle obbligazioni tributarie. I criteri per poter accedere a tali semplificazioni, devono essere ovviamente ben chiari e definiti partendo dalla consapevolezza delle modalità di esercizio dell'attività economica da parte delle p.m.i. Dai dati analizzati dall'OECD, le stesse sono state sviluppate principalmente lungo tre profili:

⁴⁵⁷ OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*, cit., p. 90 ss..

- 1) Semplificazione della determinazione delle imposte (attraverso metodi presuntivi o adozione del criterio di cassa per la determinazione dei redditi annuali).
- 2) Semplificazione della contabilità e delle modalità dichiarative.
- 3) Esenzione da tutte o da alcune imposte.

Con riferimento alla prima tipologia di semplificazione, l'adozione di metodi presuntivi o del principio di determinazione del reddito per cassa, è stata utilizzata in molti paesi fra cui anche l'Italia⁴⁵⁸. Spesso infatti le piccole imprese, finiscono per esser sottratte alla normale determinazione delle imposte per cedere il passo ad una determinazione presuntiva, solitamente scelta in dichiarazione dai contribuenti stessi. Fra le modalità di determinazione presuntiva del reddito, v'è ad esempio l'adozione di un'imposta in misura fissa, uniforme per le imprese che si trovano al di sotto di una determinata soglia reddituale. Questa modalità di imposizione, sebbene riduca le incertezze, le difficoltà di adempimento ed i costi dell'amministrazione tributaria, è potenzialmente distorsiva della concorrenza, non tenendo conto delle differenti misure delle imprese ad essa sottoposta.

⁴⁵⁸ In Italia, i meccanismi semplificati sono previsti in materia di imposte sui redditi, addizionali regionali e comunali, per le piccole imprese. La legge finanziaria per il 2015, l. 190/2014 al comma da 54 a 89, ha infatti previsto un regime forfetario sostitutivo per persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, purché rientranti nelle condizioni previste dal co. 54 della l. 190/2014. La norma prevede al riguardo un'imposta sostitutiva unica del 15% delle imposte sui redditi, addizionali comunali e regionali, nonché IRAP, l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva. Si veda al riguardo G.FERRANTI, *Legge di stabilità 2015: il nuovo regime forfetario per imprese individuali, artisti e professionisti*, in *Il fisco*, 4 / 2015, p. 307. Sulle recenti modifiche di tale meccanismo G. FERRANTI, *Il nuovo regime forfetario dopo la legge di stabilità 2016*, in *Corr. Trib.*, 11 / 2016, p. 815 In particolare è stata ridotta, per i primi 5 anni di attività, l'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 15 al 5% ed è stato precluso l'accesso al regime forfetario se nell'anno precedente sono percepiti redditi di lavoro dipendente ed assimilati eccedenti l'importo di 30.000 euro.

Fra i metodi presuntivi, uno dei meccanismi più utilizzati è quello dipendente dalla tipologia di attività esercitata, nonché dal numero di impiegati, luogo di esercizio dell'attività, consumi⁴⁵⁹. In poche parole, su una base di dati variabili, si stima- o sarebbe meglio dire si presume- l'ammontare di ricavi o compensi che possono essere imputati al contribuente come accade nel caso degli studi di settore⁴⁶⁰. Giova menzionare al riguardo la proposta di modifica rispetto a questi ultimi, che più che riformare tale strumento, intende superare lo stesso a vantaggio di una misura in grado di stimare il grado di affidabilità del contribuente. L'idea è infatti quella di abbandonare il vecchio meccanismo presuntivo, che anche attraverso meccanismi premiali ha finito con indurre i contribuenti ad una esasperata ricerca di ricavi congrui e coerenti, per valutare attraverso differenti parametri il grado di *compliance* degli stessi. Sarà il riferimento al tipo di attività economica, al valore aggiunto e al reddito di impresa, nonché il livello di "dialogo" con l'amministrazione finanziaria, che consentirà di valutare l'affidabilità dei contribuenti⁴⁶¹.

⁴⁵⁹ Al riguardo, basti pensare al meccanismo degli studi di settore esistente in Italia, recentemente oggetto di una proposta di modifica. decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427

⁴⁶⁰ In Spagna per gli autonomi è previsto un meccanismo di "tassazione per moduli" ovvero un regime semplificato di tassazione ai fini IRPEF per le p.m.i. Tale sistema è specificamente destinato ad essere oggetto di opzione da parte di autonomi indicati in un apposito elenco ministeriale che non superino i limiti ivi indicati in termini di redditi, fatturazione ad imprese o professionisti e volume di acquisti, nonché che non abbiano rinunciato né siano esclusi dal regime semplificato previsto ai fini IVA. In tal caso i contribuenti ammessi a tale regime, potranno ridurre il rendimento netto dei moduli in un 5 per 100. Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si veda L. M. MULEIRO PARADA, *La paulatina reforma de los módulos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, in *RCyT CEF*, n. 400/2016, pp- 57-86.

⁴⁶¹ Cfr. M. MOBILI – G. PARENTE, *Studi di settore verso l'addio*, in *Ilsole24ore*, 8 settembre 2016.

Accanto ai metodi presuntivi, fra i meccanismi destinati all'agevolazione fiscale per le p.m.i., uno di questi è l'utilizzo del metodo di imputazione per cassa in luogo di quello per competenza. Per le p.m.i. l'adozione del principio di competenza, comporta numerosi svantaggi, primo fra tutti quello di creare una discrasia fra il reddito netto e i flussi di cassa ed in secondo luogo quello connesso alla capacità di delineare un chiaro disegno della situazione patrimoniale e finanziaria⁴⁶². Non godendo solitamente dei vantaggi connessi alla presenza di team di professionisti incaricati delle attività contabili, le imprese medio piccole, tendono ad essere inclini all'utilizzo di forme di contabilità semplificata o ordinaria. Tuttavia, limitando le proprie analisi al risultato economico, senza che allo stesso sia affiancato un rendiconto finanziario dal quale si possano evincere i flussi di cassa e le ragioni degli stessi, soffrono delle conseguenze negative connesse all'utilizzo del principio di competenza, già ampiamente oggetto di considerazioni critiche per le imprese in generale⁴⁶³. La consapevolezza dell'importanza del cd. *cash flow* ha portato pertanto numerosi Stati a consentire alle p.m.i. di calcolare i propri redditi in tal modo, accantonando il principio di competenza⁴⁶⁴.

Con l'obiettivo di ridurre i costi di adempimento, oltre alle misure ora indicate, molti Stati hanno agito altresì su altri fronti, disponendo ad esempio tipologie

⁴⁶² OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*, cit., p. 99 ss.

⁴⁶³ Cfr. R. LUPI - M. VERSIGLIONI, *Il 'reddito liquido' e la relativizzazione del principio di competenza*, in *Dial. Trib.*, n.8/2015, pp. 407 ss.

⁴⁶⁴ Il legislatore italiano, recentemente, cosciente delle difficoltà connesse all'utilizzo del principio di competenza, ha previsto con il D.lgs. 139/2015, di attuazione della direttiva 2013/34/UE fra le scritture contabili obbligatorie per le imprese che redigono il bilancio ordinario, l'adozione del rendiconto finanziario per dar rappresentazione del *cash flow* della stessa. Tuttavia, tale misura non è stata estesa anche alle p.m.i. per le quali avrebbe rappresentato un indubbio vantaggio. Si veda al riguardo R. BELOTTI - S. QUARANTINI, *Il superamento del principio di competenza nelle p.m.i.*, in *Il fisco*, n. 3/2016, pp. 257 ss.

particolari di contratti a lungo termine⁴⁶⁵, la possibilità di prevedere crediti inesigibili e la mitigazione dei requisiti per redigere la contabilità⁴⁶⁶. Semplificazioni sono presenti però non solo in fase di redazione di contabilità ma anche in fase di accertamento, come ad esempio la riduzione dei termini per la notifica degli stessi se destinati a p.m.i.⁴⁶⁷

Infine fra le misure rientranti nella terza categoria, possono essere menzionate quelle dirette ad esentare i redditi posseduti da piccoli e medi contribuenti, allorché non superino determinati limiti annuali⁴⁶⁸.

Nel corso degli anni, le p.m.i. si sono ovviamente evolute e con esse le modalità di esercizio dell'attività: le attività vengono per lo più esercitate in maniera elettronica e dunque anche gli adempimenti tributari sono diventati più agevoli, anche se ciò non riduce le difficoltà connesse all'interpretazione e all'applicazione della legge. Pertanto, al di là di tutte queste misure che rappresentano la forma più utilizzata di supporto alle p.m.i. e sebbene l'eterogeneità della categoria potrebbe rendere difficile per le amministrazioni tributarie la gestione dei bisogni delle stesse, sarebbe comunque auspicabile un meccanismo che si adatti alla dimensione di queste imprese e che consenta in tal modo di agevolarne l'adempimento

⁴⁶⁵ OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*, cit, p. 101.

⁴⁶⁶ In Spagna per esempio, le imprese che per due anni consecutivi non sperano determinati requisiti reddituali e di personale, possono accedere ad un piano generale di contabilità. Real Decreto 1514/2007

⁴⁶⁷ In Australia, ad esempio i tempi per la notifica degli accertamenti sono in tal caso ridotti, così come in Canada. OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*, cit p. 103

⁴⁶⁸ In Colombia ad esempio, le piccole imprese, ovvero quelle che hanno ricavi non superiori a 3.200.000 COP o cinquanta impiegati, saranno soggetti ad imposta sul reddito delle società con aliquota ridotta e tendente ad incrementare negli anni: 0% nei primi due anni, 25% per il terzo anno, 50% per il quarto anno e 75% per il quinto. Si veda CIAT, *Los sistemas tributarios de América latina, breve repaso de la legislación*, 2016, pp. 131 ss.

spontaneo. Già nel 2012, l'OECD⁴⁶⁹ aveva sollecitato la necessità che fossero definite le condizioni per agevolare l'adempimento delle p.m.i.: in particolare, la consapevolezza della loro struttura interna, spesso carente di meccanismi quali il *tax control framework* o di un organigramma specificamente definito con attribuzione di competenze, hanno imposto un approccio completamente differente. Le analisi compiute dall'OECD in questi anni, hanno evidenziato i maggiori trend consistenti da un lato nella ricerca di accordi preventivi, diretti ad assicurare l'adempimento e a ridurre i costi delle p.m.i. e dall'altro nella raccolta del maggior numero di dati possibile per tracciare i rischi sin dal principio.

Dagli studi OECD, emerge che per migliorare ed incrementare l'adempimento delle p.m.i. esistono due tipologie di approcci: il cd. "*secured chain approach*" e il "*centralised data approach*"⁴⁷⁰. Quanto al primo, l'idea centrale dello stesso è quello di creare un flusso sicuro di informazioni, ovvero di monitorare le attività dalle transazioni economiche fino alla determinazione del corretto ammontare da pagare. In questo caso, il ruolo dell'amministrazione tributaria è quello di facilitare le attività e di creare le condizioni ambientali per poter assicurare questo flusso sicuro di informazioni. Un chiaro esempio, in tale direzione è il sistema adottato in Danimarca, chiamato *EasySME*, nato da una collaborazione fra l'amministrazione tributaria e i programmatori di software danesi e che dovrebbe essere implementato a partire dalla fine 2016. L'idea alla base è che i contribuenti medio piccoli danesi

⁴⁶⁹ OECD, *Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*, 2010.

⁴⁷⁰ OECD, *Tax Compliance by Design Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, 2014 pp. 31 ss.

utilizzino un solo conto bancario per tutte le transazioni economiche ed un sistema informatico standardizzato di contabilità, chiamato *EasySME*, cui sono automaticamente trasferiti tutti i dati relativi alle transazioni e che consentirà di compilare in maniera automatica le dichiarazioni da inviare all'autorità finanziaria danese. Tali sistemi devono, per esser certificati come *EasySME*, rispondere ad una serie di parametri economici definiti dall'amministrazione.

Nel secondo approccio, il cd. *Centralised data approach*, è invece l'amministrazione stessa che “cattura le informazioni dalle transazioni dei piccoli e medi contribuenti, al fine di definire il corretto ammontare delle imposte dovute”. La differenza con il precedente approccio è che in tal caso non è il contribuente a fornire direttamente le informazioni all'ente impositore, bensì soggetti terzi, privi di qualsiasi interesse nel manipolare o nascondere informazioni. Fra i meccanismi utilizzati da questa tipologia di approccio, rientrano le ipotesi di trasmissione di informazioni da parte delle autorità bancarie o soggetti terzi, in ordine alle transazioni realizzate dai contribuenti che consentono – in maniera indiretta- di ricostruire il reddito. Quest'ultimo potrà in ogni caso essere verificato dall'interessato che dovrà attestare la veridicità di tali informazioni o correggere le stesse ⁴⁷¹. Meccanismi di tal portata sono stati sviluppati da numerose amministrazioni finanziarie soprattutto in materia di imposte indirette: a titolo esemplificativo può essere indicato il meccanismo esistente in Cile di fatturazione digitale, lanciato a partire dal 2002 per le imprese in regime semplificato e con

⁴⁷¹ OECD, *Tax Compliance by Design Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, 2014 *Tax compliance by design.*, pp. 34 ss.

vendite per un ammontare inferiore a 2.000.000 USD annui, che ha inciso notevolmente in termini di semplificazione dell'azione amministrativa⁴⁷². Il sistema, accessibile gratuitamente da parte delle imprese, ha riscosso particolare successo fra le stesse, che hanno ne hanno sottolineato non solo la capacità di semplificazione dei meccanismi di fatturazione ma altresì quella di riduzione di costi e tempi connessi agli adempimenti burocratici⁴⁷³.

Senza dubbio emerge immediatamente la differenza fra i due approcci che vedono in un caso un forte coinvolgimento del contribuente e nell'altro un utilizzo di tutte le informazioni relative allo stesso anche tramite fonti terze. Appare difficile dire quale sia il migliore dei metodi per rafforzare l'adempimento delle p.m.i.: entrambi infatti costituiscono il risultato di indagini relative ai contesti sociali ed economici in cui operano i contribuenti. I meccanismi afferenti al primo approccio hanno però maggiori possibilità di successo in contesti nei quali il contribuente può usufruire di un supporto per la compilazione delle proprie dichiarazioni o può giovare di meccanismi automatici di compilazione, mentre quelli relativi alla seconda tipologia di approccio, possono meglio funzionare là dove esistano sistemi di trasmissione automatica di informazioni all'amministrazione finanziaria.

⁴⁷² http://www.sii.cl/factura_electronica/

⁴⁷³ *Cile: più di 11mila imprese scelgono la fattura elettronica*, in *Fisco oggi* 7 agosto 2013.

2.7.1. Il sistema olandese: l'*Horizontal monitoring*.

Come già precisato nei paragrafi precedenti, la maggior parte dei Paesi che hanno adottato meccanismi di *cooperative compliance*, hanno previsto l'accesso agli stessi solo per le imprese di grandi dimensioni, dotate di meccanismi di controllo interno capace di assicurare la corretta esecuzione delle attività dirette alla gestione dei rischi fiscali. A tali sistemi fanno eccezione i Paesi Bassi che già a partire dal 2002, hanno iniziato a modificare l'idea di relazione fra il contribuente e l'amministrazione finanziaria. L'amministrazione tributaria olandese (NTCA⁴⁷⁴) ha percorso tre differenti strade per definire forme di cooperazione dirette ad assicurare il corretto adempimento degli obblighi fiscali⁴⁷⁵:

- a) Cooperazione con l'industria dei software contabili per poter creare mezzi efficienti per la trasmissione delle dichiarazioni dei redditi.
- b) Cooperazione con organizzazioni di settore per risolvere i problemi specifici dei diversi settori.
- c) Cooperazione con gli intermediari fiscali per garantire la qualità delle dichiarazioni dei redditi.

Nei primi due casi, i soggetti stipulanti le convenzioni non potranno essere considerati responsabili per l'accettabilità delle dichiarazioni dei redditi o per il

⁴⁷⁴ The Netherlands Tax and Customs Administration.

⁴⁷⁵ Cfr. B. HERRIIGERS, *Cooperative compliance: small and medium sized entities*, in R. RUSSO, *Tax assurance*, Deventer, 2015, pp. 163 ss.

monitoraggio delle stesse. Solo nella terza ipotesi di cooperazione si prevede una diversa forma di coinvolgimento dei contraenti.

A partire dal 2002, inizia quella che è considerata una vera e propria rivoluzione nel settore delle pratiche dirette a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti: il Consiglio Scientifico per le politiche di Governo, pubblicava un report *The future of law-based society*⁴⁷⁶ in cui dettava alcune raccomandazioni per garantire equità alle parti del rapporto tributario e che ha costituito la principale spinta all'adozione del progetto pilota del 2005, ampliato a partire dal 2007 anche alle p.m.i.⁴⁷⁷. Il sistema di cooperazione olandese lungi dall'essere caratterizzato da rapporti verticali, viene a definirsi in un meccanismo di cooperazione orizzontale basato su "una mutua fiducia fra il contribuente e l'amministrazione tributaria, sulla definizione precisa delle responsabilità di ciascuno e delle opzioni disponibili per il rispetto della legge e per la definizione di accordi fra le parti...". Un sistema che non disdegna l'uso della coercizione, ma che anzi lo considera di grande valore purché utilizzato a seguito di un processo di conoscenza delle società, spesso soggette a rapidi e complessi cambi ⁴⁷⁸.

Le indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria olandese, descrivono un rapporto basato su tre pilastri fondamentali: fiducia, empatia e trasparenza, caratteristica quest'ultima che deve connotare l'attitudine del contribuente nel

⁴⁷⁶ De toekomst van de Nationale Rechtsstaat, in <http://www.wrr.nl/content.jsp?objectid=2464>

⁴⁷⁷ The Netherlands Tax Customs and Administration, Guide to horizontal monitoring within the SMEs segment.

http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf

⁴⁷⁸The Netherlands Tax Customs and Administration, Horizontal monitoring, the medium to very large business p. 11

http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_business_dv4061z1pleng.pdf

permettere la conoscenza di tutte le questioni fiscalmente rilevanti alle autorità, mentre la comprensione – l’empatia- denotano l’atteggiamento dell’amministrazione nei riguardi del contribuente. *Condicio sine qua non*, per la realizzazione di tale rapporto è in ogni caso la fiducia, quella fiducia che l’amministrazione finanziaria olandese definisce come *the expectation that people and things will not fail us, even though they can. Trust is the willingness to accept the risk (or devote no attention to the risk)*. L’idea a base dell’*horizontal monitoring* è quella di sostituire il metodo del *control and punishment* fondato sull’utilizzo del “potere” con quello di un rapporto basato su fiducia⁴⁷⁹. Un rapporto, che seppur teleologicamente destinato ad un’ottimizzazione del livello di riscossione, non è più contraddistinto da uno Stato leviatano, bensì da un soggetto i cui principi ispiratori sono equità, trasparenza e giustizia e il cui *leitmotiv* è rappresentato dalla riduzione delle incertezze.

Il modello, costruito a partire dalla collaborazione con le grandi imprese, si fonda principalmente su un accordo, il cd. *individual compliance agreement*, che per le p.m.i. è reso possibile attraverso la presenza degli intermediari fiscali. Presupposto essenziale per l’attuazione delle collaborazioni è che i contribuenti abbiano quale obiettivo quello di adempiere alle proprie obbligazioni tributarie quanto meno in modo “accettabile”, ovvero di redigere una dichiarazione che sia scevra da errori grossolani e nelle quali siano disposti a dichiarare i redditi posseduti senza alcuna falsità. Ciò è reso possibile attraverso l’implementazione dei sistemi di controllo

⁴⁷⁹Cfr. J.L.M GRIBNAU, *Horizontal monitoring: some procedural tax law issues and their broader meaning*, in R. RUSSO, *cit.*, p.186.

interni che rispondendo a determinati requisiti, costituiscono la garanzia del corretto adempimento delle obbligazioni tributarie. A questi, secondo un effetto *matrioska*, seguono poi i controlli esterni e quelli dell'amministrazione finanziaria.

Senza voler scendere nel dettaglio del meccanismo e quanto alle grandi imprese, basti qui sottolineare che per accedere al programma è necessario stipulare un accordo con l'amministrazione finanziaria: questa fase, sarà gestita da un cd. *client coordinator*, ovvero da un membro dell'ufficio pubblico incaricato di "amministrare" il rapporto con il contribuente. Il compromesso fra le parti, da cui si evince la loro intenzione di cooperare, può essere considerato come un accordo di *soft law*, privo di effetti legali obbligatori, per lo meno non diretti e non immediati⁴⁸⁰. L'istanza di accordo, avanzata dall'impresa consente alle autorità di avviare delle indagini per valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa per l'adesione al programma⁴⁸¹. È questa infatti, una fase cruciale in cui si procede alla valutazione relativa all'efficienza del sistema di controllo interno, vero perno dell'*horizontal monitoring*, il cui regolare funzionamento costituisce garanzia di corretto adempimento delle obbligazioni tributarie per il fisco.

⁴⁸⁰ Cfr. J.L.M GRIBNAU *cit.*, p. 195

⁴⁸¹ Tale analisi può esser suddivisa in differenti step:

- 1) Step 0: *up-to-date client profile* : ricostruzione del profilo tributario del contribuente.
- 2) Step 1: *horizontal monitoring meeting*: riunione esplicativa del funzionamento del sistema.
- 3) Step 2: *compliance scan*: analisi del sistema di controllo e dell'organizzazione interna dell'impresa.
- 4) Step 3: *resolution of pending issues*: risoluzione delle liti pendenti.
- 5) Step 4: *compliance agreement*: stipulazione dell'accordo.
- 6) Step 5: *analysis & improvement of tax control*: implementazione dei controlli.
- 7) Step 6: *adjusted supervision*.

Il coordinamento fra controlli interni ed esterni, rappresenta nelle intenzioni del legislatore olandese, il primo elemento per la concretizzazione della linea politica del *no surprise*: nessun elemento sconosciuto, né per l'amministrazione che può contare sull'efficacia dei controlli interni ed esterni, né per il contribuente cui viene riconosciuto altresì uno strumento di interpello preventivo attraverso il quale può dare risposta ai propri dubbi in ordine all'interpretazione ed applicazione di norme tributarie.

Come già anticipato, la particolarità dell'*horizontal monitoring* è che lo stesso, sulla base dei principi ispiratori ora descritti, è aperto anche alle p.m.i.⁴⁸² In tal caso però, l'assetto organizzativo delle imprese medio piccole, che difficilmente dispongono al proprio interno di un ufficio di *compliance* o di una divisione *audit*, incide sul funzionamento del sistema. La difficoltà di gestire simili procedimenti con imprese spesso differenti fra loro in termini di dimensioni ed organizzazioni ha spinto il legislatore olandese a definire un meccanismo apposito di accesso per queste ultime. Assume rilievo in tali casi la figura dell'intermediario fiscale, incaricato di guidare e gestire il procedimento per un numero limitato di p.m.i., cd. *tax service provider*. Quest'ultimo per conto dei propri clienti, stipula un accordo di collaborazione con l'amministrazione tributaria, diretto a "certificare" le attività di controllo poste in essere rispetto all'adempimento degli obblighi tributari. La selezione degli intermediari avviene ad opera delle associazioni professionali di categoria che hanno stipulato a loro volta accordi con l'amministrazione finanziaria

⁴⁸² È esclusa in ogni caso, la partecipazione per le p.m.i. operanti in determinati settori quali quello della prostituzione, siti di case mobili e della vendita di droghe leggere. Questi settori sono sottoposti ad una speciale forma di supervisione da parte delle autorità.

olandese per assicurare alcuni standard di professionalità⁴⁸³. A concludere l'accordo con il *tax service provider* sarà il cd. *relationship manager*, che svolgerà un ruolo chiave nelle relazioni fra l'amministrazione finanziaria e gli intermediari fiscali e costituirà punto di riferimento per questi ultimi.

L'accordo di cooperazione fra l'amministrazione e gli intermediari fiscali implica un cambio nelle attitudini e nei procedimenti seguiti fra le parti, imponendo alle stesse correttezza, fiducia e trasparenza⁴⁸⁴. Nell'ambito delle attività di cooperazione, riveste una particolare importanza quella destinata alle già citate consultazioni preliminari⁴⁸⁵ che consentono di risolvere problematiche che possono sorgere in sede di redazione di dichiarazione dei redditi e di assicurare garanzia di qualità alle stesse: in tal senso gli atti trasmessi agli uffici finanziari, saranno "privi di sorprese" e considerati "accettabili", ovvero privi di errori materiali. Proprio la considerazione come "accettabile" delle dichiarazioni rese nell'ambito dell'*horizontal monitoring* consente di valutare in maniera differente eventuali -

⁴⁸³ SRA – Samenwerkende Registeraccountants en en Accountants-Administratieconsulenten e NOAB - Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen. Coloro che non sono iscritti ad una di queste due associazioni, hanno la possibilità di accedere ad un programma specifico, gestito dal cd. national service provider account team, attraverso delegazioni regionali.

⁴⁸⁴ Anche in tal caso la cooperazione, si sviluppa attraverso un procedimento suddivisibile in sei step:

- a) Discussione dell'accordo e conclusione dello stesso.
- b) Presentazione delle domande e selezione degli imprenditori.
- c) Consultazioni preliminari.
- d) Redazione e lavorazione degli accordi per le dichiarazioni dei redditi.
- e) Controlli semplici a campione di dichiarazioni dei redditi.
- f) Monitoraggio e valutazione degli accordi di cooperazione.

⁴⁸⁵ "Preliminary consultations contribute to the enhancement of the relationship and increase trust: the preliminary consultations give the parties an insight into each other's professionalism and intentions, as well as their approach to the quality or the products and service". *The Netherlands Tax Customs and Administration, Guide to horizontal monitoring within the SME segment*, p. 18.

Questo meccanismo inoltre non è ad esclusivo appannaggio dei soggetti partecipanti all'*horizontal monitoring* ma è aperto a tutti i contribuenti.

marginali- errori commessi nella redazione della dichiarazione su cui si tornerà in seguito. È d'uopo precisare che le parti in questa fase potranno altresì trovarsi in una posizione di disaccordo (*agree to disagree*): ciò non implica il fallimento delle attività di cooperazione ma determina alcune conseguenze per la dichiarazione dei redditi. In questo caso infatti la posizione del contribuente non potrà essere definita automaticamente ma dovrà esser soggetta ad una particolare attività di controllo⁴⁸⁶.

Uno dei tratti caratterizzanti l'*horizontal monitoring* è sicuramente l'attenuazione dei controlli rispetto ai soggetti coinvolti nei meccanismi di collaborazione. A tal riguardo si parla di *meta-monitoring*⁴⁸⁷, procedimento attraverso il quale l'amministrazione finanziaria riesce a valutare la qualità dei servizi resi da parte degli intermediari fiscali e di conseguenza delle dichiarazioni da questi resi. Solitamente questo tipo di controlli avviene già in fase di stipulazione degli accordi e a campione sulle dichiarazioni presentate. Il metamonitoraggio può concludersi con differenti risultati⁴⁸⁸:

- a) Le dichiarazioni controllate sono considerate "accettabili".
- b) Le dichiarazioni sono considerati accettabili, ma difetta della documentazione da parte del *Tax service provider* che sarà chiamato ad integrarla.
- c) Le dichiarazioni non sono considerate accettabili poiché contenenti errori materiali che però sono stati prontamente corretti da parte del *tax service provider*.

⁴⁸⁶*The Netherlands Tax Customs and Administration, Guide to horizontal monitoring within the SME segment*, p. 19

⁴⁸⁷ "Monitoring which is based on relying on the monitoring results of others" in A. REKENKAMER, *Horizonta vormen van verantwoording en interne voremn van toezicht*, n. 2, menzionato in nota n. 44 da B. HERRIJGERS *cit.* p.172

⁴⁸⁸ *The Netherlands Tax Customs and Administration, Guide to horizontal monitoring within the SME segment*, p. 25 ss.

d) La dichiarazione non è accettabile poiché contiene errori, o frodi conosciute da parte del *tax service provider*. Ciò comporterà la fine della collaborazione per l'intermediario e la sottoposizione a controlli regolari.

Di particolare interesse è infine, la modalità di valutazione di eventuali errori e l'approccio agli stessi. Nel caso in cui dal metamonitoraggio emerga infatti un errore, lo stesso sarà analizzato direttamente con il *tax control framework* o intermediario fiscale per poter identificare le cause dell'errore, valutarne le possibilità di rettifica o l'eventuale sistematicità dello stesso. La risposta a tali domande, determinerà o meno l'intervento necessario dell'amministrazione tributaria e l'eventuale applicazione di sanzioni. È però interessante sottolineare come per i soggetti coinvolti nel sistema di cooperazione, sussista un limite di "errore materiale tollerato" che si aggira attorno al 5% dell'imponibile⁴⁸⁹.

L'*horizontal monitoring* ha portato con sé una indubbia riduzione delle incertezze tributarie ma ha però avuto come moneta di scambio una parziale rinuncia alla libertà di pianificazione fiscale da parte dei contribuenti⁴⁹⁰. Inoltre,

⁴⁸⁹ L'amministrazione finanziaria olandese, determinerà l'ammontare dell'ammenda utilizzando la seguente tabella

Size of the organisation	materiality
-	300,000 Turnover x 5%
300,000	500,000 15,000
500,000	1,000,000 30,000
1,000,000	2,200,000 60,000
2,200,000	4,400,000 120,000
4,400,000	8,800,000 180,000
8,800,000	17,500,000 300,000
17,500,000	35,000,000 600,000
35,000,000	70,000,000 900,000
70,000,000	140,000,000 1,500,000
140,000,000	- 3,000,000

The Netherlands Tax Customs and Administration, Horizontal monitoring, the medium to very large business, p. 77

⁴⁹⁰ Cfr. J. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.*, p. 137.

non poche voci critiche sono state sollevate rispetto all'assenza di meccanismi di controllo relativi all'efficienza e all'efficacia⁴⁹¹ del programma e rispetto alla necessità di appositi inviti da parte delle autorità fiscali per l'adesione al programma⁴⁹². Si aggiunga, peraltro che il sistema si scontra per certi versi con i principi di legalità e certezza del diritto, introducendo *in primis* un concetto quale la fiducia fra le parti, difficilmente traducibile in lessico giuridico a meno che non si ricorra ai concetti di affidamento e buona fede su cui si tornerà in seguito. Fa riferimento poi a concetti quali *acceptable return, materiality error o responsive enforcement* senza fornirne una definizione giuridica⁴⁹³.

Curiosamente infine, il sistema tributario olandese, non dispone di meccanismi arbitrali di risoluzione delle controversie previsti dalla legge. Solo la pratica amministrativa ha consentito lo sviluppo di forme di mediazione in ambito tributario: a partire dal 2001, con un'iniziativa propria dell'amministrazione tributarie, poi riconosciuta anche dal Parlamento è stato infatti sviluppato un meccanismo di mediazione che può svolgersi sia in fase amministrativa che giudiziale e posto in essere direttamente da parte dell'amministrazione tributaria⁴⁹⁴.

Nonostante tutti gli spunti critici, non può nascondersi che si tratti di un esperimento unico, che sebbene sia stato probabilmente implementato con eccessiva rapidità rispetto al programma per le grandi imprese si caratterizza

⁴⁹¹ Mancano infatti dei coefficienti oggettivi in grado di consentire la valutazione dell'efficienza ed efficacia del sistema. *Cfr.* J. ROZAS, *cit.* p. 81

⁴⁹² *Cfr.* J. M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *cit.* p. 138

⁴⁹³ *Cfr.* J. ROZAS, *cit.*, p. 81

⁴⁹⁴ La mediazione è possibile purché gli incaricati siano registrati presso l'istituto Olandese di mediazione e purché si trovi in una posizione di neutralità. Si veda al riguardo J. ROZAS, *cit.* e bibliografia ivi citata, p. 81 ss.

sicuramente per coraggio ed innovazione nelle intenzioni. È infatti di fondamentale importanza segnalare, come l'attribuzione di determinate responsabilità agli intermediari fiscali, consenta in un certo qual senso di evitare che tutta la gestione delle questioni tributarie sia lasciata nelle mani degli imprenditori -caratteristica tipica delle p.m.i.- che incide notevolmente anche sulle capacità di crescita di queste ultime⁴⁹⁵.

⁴⁹⁵ Cfr. B.HERRINGERS, *cit.*,p 164.

2.8. Algunas consideraciones críticas. ¿Desde el perfil procedimental al sustancial?

Lo que surge del breve análisis de los sistemas de *cooperative compliance* es que, aunque con sus diferencias, tienen todos como objetivo lo de cambiar la actitud del contribuyente frente a la administración tributaria y la presunción de defraudador nacido que sigue afectando todos- o casi todos- los contribuyentes.

La perspectiva de los diferentes Estados miembros de la OECD, se ha concentrado en la prevención del riesgo fiscal, atribuyendo en algunos casos la plena responsabilidad de las actividades de planificación fiscal a los directores de las sociedades. Esa, por ejemplo, ha sido la perspectiva del legislador español, que aunque con un poco de lentitud ha dirigido sus esfuerzos en el involucramiento de los directores en las actividades de control interno. No más una simple responsabilidad interna a la empresa, sino una responsabilidad frente a la sociedad de los sujetos que están llamado a tomar decisiones que de una manera o de otra influyen sobre el desarrollo de la economía. En este sentido parece haber aportado un progreso significativo en la prevención de los riesgos y de consecuencia en la reducción de las intenciones elusivas de las empresas.

El enfoque del legislador italiano, en cambio ha sido bastante diferente y por algunos perfiles muy poco comprensibles. Si en el proyecto piloto, de hecho, se allanaba el camino para una reforma de la responsabilidad administrativa dependiente de delitos para los entes colectivos (que todavía no se aplica para los delitos tributarios), la cancelación en el decreto 185/2015 de referencias al decreto

231/2001 crea, según la opinión de quien redacta, más inseguridad sobre el tipo de mecanismos de control interno a implementar y sobre las consecuencias que nacen de sus decisiones. El control 231, de hecho, si por un lado permite de responsabilizar los directores en las actividades de prevención de delitos, al mismo tiempo representa una garantía para la sociedad que lo adopta que no será considerada responsable en el caso en que haya ajustado su organización interna a las indicaciones del decreto.

Además, bajo el perfil del involucramiento de los operadores tributarios, hay que señalar que, aunque si en la reforma del 2014, ha sido incrementada la responsabilidad de los asesores fiscales en caso de presentación de la declaraciones de rentas de los empleados (declaración pre-compilada)⁴⁹⁶, lo mismo no se ha verificado con referencia a las sociedades. En el primer caso, de hecho, si se averigua que la declaración es infiel, y excepto si haya alguna inducción en error por parte del contribuyente, los intermediarios estarán sujetos a una sanción administrativa más el pago de una cuota correspondiente al impuesto evadido⁴⁹⁷. En cambio, en el caso en que el profesional intermediario haya certificado las declaraciones de los sujetos titular de renta empresarial de los sujetos en contabilidad ordinaria y haya sido averiguado que la declaración puede ser considerada infiel, sólo se aplicará una sanción administrativa o eventualmente accesoria⁴⁹⁸.

⁴⁹⁶ Desde el año 2016 para los trabajadores empleados y los jubilados, pueden utilizar esa declaración ya compilada, descargable desde la página web de la Agenzia delle Entrate. Art. 1 del Decreto semplificazioni fiscali (D. Lgs. n. 175/2014)

⁴⁹⁷ De 258 a euro 2.582€ Art. 39 D.lgs. 241/97

⁴⁹⁸ Art. 39 D.lgs. 241/97".

No se entiende, por lo tanto, porqué no aprovechar de la reforma, para incrementar la participación de los directores o responsabilizar los intermediarios en las actividades tributarias. Confiar en cambio en las indicaciones de un documento de la administración financiera⁴⁹⁹ crea mucha más inseguridad bajo el perfil de las responsabilidades y termina con influir poco en las conductas de los directores.

Prescindiendo de los perfiles sancionatorios que serán analizados en seguida, hay que preguntarse si de verdad un mecanismo de cumplimiento cooperativo pueda ser la solución para incrementar el flujo de recaudación de los Estados. Como ya señala una literatura mencionada encima, en un cierto sentido, esos mecanismos representan una limitación del derecho a planificar las actividades económicas-tributarias de las empresas que, sobre todo en algunos Países, tienen una limitada capacidad de acción.

Pese a eso, pero, en mi opinión el problema no puede limitarse a los mecanismos administrativos para cumplir sino también al *quantum* de la obligación tributaria.

Hablando de las razones por las cuales los contribuyentes cumplen con sus obligaciones, se ha descrito la necesidad que el sistema tributario sea capaz de “reassignar honradez” bajo el perfil procedimental, sancionatorio pero sobre todo sustancial, o sea referido a la carga tributaria. Es decir ¿para eliminar el problema de la evasión fiscal, es suficiente con prever formas de cooperación que ayuden/controlen el contribuyente en las actividades de cumplimiento?

⁴⁹⁹ Agenzia delle entrate, Prov. del 14 aprile 2016.

Los niveles de evasión fiscal en Europa⁵⁰⁰, y en particular en el sur de Europa como en Italia o España, son muy elevados y parece bastante difícil imaginar que todos los contribuyentes no cumplan de manera premeditada y consciente. Aunque si parece complicado entender cuando hay plena voluntariedad y cuando el contribuyente no haya cumplido por error involuntario o por incapacidad, hay que considerar que los mecanismos de *compliance* sólo pueden prevenir errores – voluntarios o no- y los relacionados riesgos de incumplimiento, pero no pueden mucho frente a la posibilidad que las empresas no cumplan por indisponibilidad de liquidez. En el primer caso juega un rol fundamental la protección de la confianza legítima y de la buena fe de que se hablará en seguida. Con referencia a la segunda hipótesis, pero, es claro que, aunque si el objetivo a que se dirigen los legisladores nacionales es lo de “pagar todos para pagar menos”, negar que el nivel -a veces exagerado- de presión fiscal influye muchísimo sobre las posibilidad de cumplimiento, significa tratar de tapar el sol con un dedo.

Mirando a los niveles de Italia y España⁵⁰¹, emerge claramente que sobre todo por algunos Países, sería necesario no solo una intervención directa a simplificar el cumplimiento, sino también una directa a devolver equidad al sistema tributario, a través de una reducción de la presión fiscal en particular sobre las pequeñas y medianas empresas, verdaderas fuerzas motrices de la economía europea. Esta,

⁵⁰⁰ DG Taxation and Customs Union -Eurostat, Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2015.

⁵⁰¹ En Italia, en particular el nivel de presión fiscal sobre las empresas llega hasta el 64,80%, atribuyendole un (triste) primato en Europa, mientras en España se registran picos del 50%. Véase, “Corporate tax rate, la pressione fiscale in Italia oltre il 60%. La classifica”, en Ilsole24ore, 31 agosto 2016, disponible online http://www.infodata.ilsole24ore.com/2016/08/31/17011/?refresh_ce=1

junta a la redistribución del sumergido, es la única medida para crear “confianza” entre fisco y contribuyente.

3. Il legittimo affidamento del contribuente-impresa.

3.1. Evoluzione e sviluppo del principio del legittimo affidamento.

Gli orientamenti contenuti nelle indicazioni fornite dall'OECD⁵⁰² in materia di *cooperative compliance*, hanno comportato cambi notevoli in numerosi sistemi legislativi, fra cui anche quelli italiano e spagnolo, fino ad attribuire un nuovo significato al rapporto fra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti, con particolare riferimento all'ipotesi in cui si tratti di grandi imprese. La definizione di una strategia cooperativa, che consenta alle parti di dialogare in maniera preventiva rispetto all'adempimento dei propri obblighi tributari, rappresenta infatti uno strumento importante fra le attività dirette alla riduzione delle incertezze che tanto gravano sulle attività di pianificazione delle imprese.

I meccanismi analizzati nel capitolo secondo, hanno tutti un tratto caratterizzante comune che è quello della sostituzione del modello conflittuale con quello cooperativo: è attraverso tale rapporto che devono essere dirette le attività di prevenzione dell'evasione fiscale. Molti Stati membri dell'OECD al riguardo hanno fatto riferimento al concetto di fiducia, generando al contempo problemi in termini di certezza. Nonostante però possa apparire complicato dare una definizione giuridica del concetto di fiducia, va detto che in molte occasioni, il riferimento alla stessa è fatto in termini di buona fede oggettiva, ovvero come correttezza nel rapporto fra le parti. Accanto alla buona fede nell'ambito dei rapporti fra

⁵⁰² Si veda per tutti, OECD: *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, cit.

contribuente e pubblica amministrazione riveste un ruolo chiave altresì il principio del legittimo affidamento che meglio consente di spiegare la “fiducia” che i contribuenti ripongono negli atti dell’amministrazione finanziaria. Preliminarmente è d’uopo precisare che il principio del legittimo affidamento rappresenta cosa distinta dal principio di certezza del diritto di cui costituisce logico corollario ed a cui appartiene⁵⁰³. Il primo infatti, configurerebbe un profilo proprio della certezza, da tradursi nella possibile prevedibilità delle conseguenze rispetto all’applicazione di una norma giuridica. Secondo una parte della dottrina, i due principi sarebbero da considerarsi distinti, rappresentando il legittimo affidamento “l’aspetto di prevedibilità del principio di certezza del diritto”⁵⁰⁴. Nonostante tale separazione dottrinale, va però segnalato che la giurisprudenza europea ha sovente utilizzato certezza ed affidamento in maniera sinonimica⁵⁰⁵.

- o meglio sarebbe dire come strettamente connessi sino a formare un’unità⁵⁰⁶- secondo un criterio sostanzialista. La “*legal certainty*” sarebbe infatti molto più che

⁵⁰³ Cfr. G. GOMETZ, *cit.*, pp. 46 ss.

⁵⁰⁴ Cfr. J. RAITIO, *The principle of legal certainty in EC law*, Kluwer Academic, 2003, in A. PORTUOSE- O. GOUGH – J. TANEGA, *The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency*, in *European Journal of Law and Economics*, 2014, pp. 1-26.

⁵⁰⁵ Nel diritto tributario europeo, il principio è stato utilizzato dalla Corte di Giustizia in materia doganale e altri campi per bilanciare la relazione fra le aspettative del contribuente e gli interessi dell’amministrazione finanziaria alla certezza della riscossione. Ciò nonostante la Corte di Giustizia ha utilizzato – e continua ad utilizzare- I due principi in maniera sinonimica, secondo un criterio sostanziale. Si veda Corte di Giustizia casi 3 Dicembre 1998, C-381/97, *Belgocodex*, Racc. p. I-8153, p. 26, e 26 Aprile 2005, C-376/02, *Goed Wonen*, Racc. p. I-3445, p 32; 21 giugno 1988, C-257/86, *Commissione/Italia*, p. 12; 16 December 1976, C- 33/76, *Rewe*, p. 5; 16 Dicembre 1976, C-45/76, *Comet*, pp. 17- 18, in Racc. p. 2043; 10 Luglio 1997, C-261/95, *Palmisani*, in Racc. p. I-0000, p. 28; 10 Dicembre 1975, casi da 95/74 to 98/74, 15/75 e 100/75, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione e Consiglio*, pp. 43-45, in Racc. p. 1615; e 1 Febbraio 1978, C- 78/77, *Lührs*, p. 6 in Racc. pp. 169.

⁵⁰⁶ “Sebbene una parte della dottrina abbia segnalato la diversità e la derivazione del principio del legittimo affidamento da quello di certezza del diritto, lo stesso è solitamente invocato ed utilizzato attraverso il ricorso al parametro del principio di certezza del diritto. Conseguentemente appare superfluo distinguerli” in A. PORTUOSE- O. GOUGH – J. TANEGA, *cit.* p 4

un mero principio formale, avendo caratteristiche fortemente pragmatiche che inducono a considerare “gli effetti dell’assenza di prevedibilità da una prospettiva consequenzialistica”⁵⁰⁷.

L’affidamento è ritenuto un presidio a tutela dell’esigenza del cittadino a che i pubblici poteri nelle attività di interpretazione ed applicazione della legge agiscano conformemente ed entro i limiti degli scopi perseguiti⁵⁰⁸. Rappresenta inoltre una esigenza di uniformità⁵⁰⁹ che vincola il potere pubblico rispetto a scopi, metodi ed obiettivi dichiarati, impedendo in tal modo che possano alterarsi i rapporti giuridici basati su quelle premesse. In tal senso è strettamente connesso con le attività di interpretazione delle norme o delle regole pattuite attraverso contrattazioni private, fungendo da garanzia per la sicurezza e la libertà dei consociati⁵¹⁰.

Il principio del legittimo affidamento rappresenta un valore universalmente riconosciuto che trova spazio ed applicazione nei diversi settori dell’ordinamento. Lo stesso opera come limite al legislatore e ai soggetti chiamati ad applicare il diritto.

In particolare lo stesso trova espressione nel settore privatistico nel quale svolge una funzione di tutela dei terzi e della fiducia che gli stessi ripongono

⁵⁰⁷ Cfr. J. SCHWARZ, *Droit administrative europeen. Le principe de securite juridique*, Office des publications des Communautés Europeennes, 1994, in A. PORTUOSE- O. GOUGH – J. TANEGA, *cit.*, p. 2.

⁵⁰⁸ Cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2008, pp. 120 e ss.

⁵⁰⁹ Cfr. M. AIROLI, *La lunga marcia della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 5/2003, pp. 10799 ss.

⁵¹⁰ Cfr. E. DELLA VALLE, *cit.*, F. D’AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. Dir. Trib.* 2001, I, p. 915 ss.; E. DELLA VALLE, *La tutela dell’affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.* 2002, p. 459 ss; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, *cit.*

nell'apparenza delle situazioni. Un'autorevole dottrina privatistica, ha definito l'affidamento come «quella regola, secondo cui, rispettivamente, una certa situazione di fatto o di diritto è inoperante se non è nota ad un determinato soggetto, o se è contrastata da un'opposta apparenza, o dalle risultanze degli indici di pubblicità; e, reciprocamente, tutto procedere come se la situazione di fatto o diritto fosse quella erroneamente ritenuta da un certo soggetto, o quella apparente, o quella risultante dall'indice di pubblicità»⁵¹¹. Secondo altra dottrina⁵¹² il legittimo affidamento andrebbe distinto sia dalla buona fede soggettiva, in cui assume rilievo la convinzione di non ledere i diritti altrui⁵¹³, che dall'apparenza giuridica facente riferimento alla situazione di fatto manifesta che fa apparire reale una situazione giuridica non reale⁵¹⁴. Altri autori, ritengono invece che bisogna sì operare una distinzione, ma in seno al concetto stesso di buona fede, diversamente qualificabile come soggettiva od oggettiva⁵¹⁵. La buona fede oggettiva costituirebbe infatti il fondamento dell'obbligo di comportarsi con lealtà e correttezza, distinguibile dal dovere di diligenza che deve informare l'adempimento dell'obbligazione contrattuale contenuto nell'ordinamento italiano all'art. 1176 c.c. e nell'ordinamento spagnolo all'art. 1258 del *código civil*. Viceversa con l'espressione buona fede soggettiva, si farebbe riferimento ad un'ipotesi nella quale

⁵¹¹ Cfr. R. SACCO, *Affidamento*, in *Enciclopedia del diritto*, Vol. I, Milano, Giuffrè, 1958, pp. 661 e ss.

⁵¹² Cfr. M. AIROLDI, *La "lunga marcia" della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. prat. tr.*, 2003, p. 799 ss.

⁵¹³ Cfr. G. GROSSO, *Buona fede – premesse romanistiche*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. V, Milano, 1959, p. 661-664;

⁵¹⁴ Cfr. A. FALZEA, *Apparenza*, in *Enciclopedia del diritto*, Vol. II, Milano, 1958, pp. 682 - 702.

⁵¹⁵ Cfr. F. BOCCHINI - E. QUADRI, *Diritto privato*, quinta edizione, Torino, 2014, pp. 185 – 195.

il soggetto, senza colpa ignora l'esistenza di un fatto o di un diritto e avrebbe quale logico corollario la difesa del solo affidamento senza colpa.

L'affidamento si innesta quindi su una logica nella quale è fondamentale il contegno dell'altro contraente che ha fatto sì che fosse generato e conservato un atto invalido che diversamente non sarebbe stato stipulato⁵¹⁶. Pertanto va da sé che al soggetto che abbia confidato in una situazione di apparenza o in ogni caso in una situazione di fatto o di diritto diversa da quella reale non può opporsi quest'ultima. Il principio in ambito privatistico, risulta infatti direttamente connesso alla tutela della sicurezza dei traffici giuridici al fine di poter tutelare il terzo che in maniera non colposa sia stato inconsapevole dell'esistenza di una situazione di fatto o di diritto diversa da quella reale ed informa l'intero rapporto contrattuale, sia nelle fasi di trattativa che durante le fasi di attuazione.

Il principio trova spazio anche in altri settori dell'ordinamento quali ad esempio il diritto internazionale pubblico e il diritto penale. Nel primo caso, lo stesso opera come criterio di interpretazione o di valutazione del consenso⁵¹⁷ e nei principi *UNIDROIT* dove agli artt. 1.7⁵¹⁸ e 1.8⁵¹⁹ sono tutelati buona fede e legittimo affidamento.

Nel settore penale, invece può essere declinato nell'accezione della buona fede. Nell'ordinamento italiano, ad esempio si può far riferimento alla nota sentenza

⁵¹⁶ Cfr. M. AIROLDI., *op.cit.*

⁵¹⁷ Cfr. M. AIROLDI, *op. cit.* pp.809.

⁵¹⁸ Cfr. "Buona fede: (1) Ciascuna parte deve agire in conformità alla buona fede nel commercio internazionale.; (2) Le parti non possono escludere o limitare quest'obbligo" Art. 1.7 Buona Fede, Principi UNIDROIT dei contratti commerciali internazionali 2010, in seguito UNIDROIT

⁵¹⁹ Cfr. "*Venire contra factum proprium* : Una parte non può agire in modo contraddittorio rispetto ad un intendimento che ha ingenerato nell'altra parte, e sul quale questa ha ragionevolmente fatto affidamento a proprio svantaggio" Art. 1.8 UNIDROIT.

n. 364/88 della Corte Costituzionale⁵²⁰, secondo la quale la rimproverabilità del cittadino in ordine all'errore sulla legge penale è subordinata alla sussistenza quanto meno dell'elemento soggettivo della colpa che deve accompagnare la non conoscenza della norma. Ammettere che il cittadino possa aver potuto ignorare, senza colpa, l'esistenza di una norma avendo fatto affidamento sull'apparenza di una situazione diversa dalla realtà, ha quale logico corollario una diversa visione dei rapporti Stato-cittadino, che finiscono con l'esser posti su un piano "quasi" di parità, al pari di due privati contraenti.

Il principio espresso nella sentenza n. 364/88 ha assunto un rilievo di primaria importanza non solo nel settore penale ma anche nel settore degli illeciti amministrativi così come successivamente precisato dalle sentenze n. 8180/92⁵²¹ e n. 3693/94⁵²² della Corte di Cassazione: «il nuovo testo dell'art. 5 c.p. (come modificato dalla Corte Cost. 24 marzo 1988 n. 364) assume rilievo anche per l'illecito amministrativo disciplinato dalla legge n. 689/81, nel senso che deve ritenersi assente l'elemento soggettivo prescritto dall'art. 3 di detta legge nel fatto di chi commetta un illecito nella situazione psicologica di ignoranza inevitabile del precetto che lo configura»⁵²³. Anche il sistema spagnolo, consente di escludere la punibilità in caso di ignoranza incolpevole del precetto, prevedendo all'art. 14.3 del

⁵²⁰ Cfr. Corte Cost., sentenza del 24 marzo 1988 n. 364, in *Giur. Cost.* 1988, pp. 1504 e ss.

⁵²¹ Cfr. Corte di Cass., sez. civile, sentenza del 4 luglio 1992, n. 8180, in *CED Cassazione*, Rv. 78026.

⁵²² Cfr. Corte di Cass., sentenza del 18 aprile 1994, n. 3693, in *Foro italiano*, Rep. 1995, voce *Sanzioni amministrative e depenalizzazione*, n. 32.

⁵²³ Cfr. Corte di Cass., sentenza del 31 gennaio 1992, n. 8180, in *Pluris online*.

código penal, che l'errore invincibile sull'illiceità del fatto costitutivo della violazione esclude la responsabilità penale dell'autore.

3.2. Il principio del legittimo affidamento nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Nel corso degli anni, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha sovente affrontato il tema della tutela della certezza del diritto e del legittimo affidamento⁵²⁴. In ambito europeo il principio nasce dall'esperienza della giurisprudenza della Corte⁵²⁵ per poi trovare spazio anche nel diritto comunitario secondario, in particolare nella disciplina relativa ai dazi doganali⁵²⁶. Nel diritto comunitario infatti a partire dagli anni 70' il principio iniziò a farsi strada nel settore doganale: i regolamenti n. 1430⁵²⁷ e n. 1697⁵²⁸ del 1979 tutelavano l'affidamento dell'operatore a fronte di richieste di pagamento da parte dell'amministrazione di oneri doganali. In tale contesto, nel corso degli anni anche la giurisprudenza europea si è orientata sempre più nel senso di assicurare maggior tutela a questo principio prendendo spunto dai principi generali delle Costituzioni degli Stati membri. La sentenza *Defrenne c/ Sabena*⁵²⁹, con una indicazione che verrà

⁵²⁴ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenze, C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, p. 57; C-376/02, *Goed Wonen*, p.32, nonché NE, da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka*, p. 31.

⁵²⁵ “La normativa comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione prevedibile per gli amministrati. Questa esigenza di certezza del diritto è tanto più tassativa qualora si tratti di una normativa che può avere delle conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'entità degli obblighi che essa impone loro”, Corte di Giustizia UE sentenza del 15 dicembre 1987, C- 325/85, *Irlanda vs. Commissione*, p. 18. Si veda anche *Commissione/ Italia. cit.p.* 12, secondo la quale la normativa degli Stati membri deve essere formulata in modo non equivoco in modo da consentire ai cittadini di conoscere diritti ed obblighi in maniera chiara e precisa ed ai giudici nazionali di garantirne l'osservanza.

⁵²⁶ Reg. n. 1430 del 2 luglio 1979, in GUCE, L 197 del 3 agosto 1979, 1; Reg. n. 1697 del 24 luglio 1979 in GUCE L 197 del 3 agosto 1979, 1.

⁵²⁷ Cfr. Reg. n. 1430 del 2 luglio 1979, in GUCE, L 197 del 3 agosto 1979, 1.

⁵²⁸ Cfr. Reg. n. 1697 del 24 luglio 1979 in GUCE L 197 del 3 agosto 1979, 1.

⁵²⁹ Cfr. CGCE, sentenza del 8 aprile 1976, C- 43/75, *Defrenne c/ Sabena*, in Raccolta, 1976, p. 455 ss.

successivamente richiamata anche in altre pronunce, chiariva ad esempio che «soltanto in via eccezionale la Corte di Giustizia, potrebbe essere indotta, in base ad un principio generale di certezza del diritto, inerente all'ordinamento giuridico comunitario, e tenuto conto dei gravi sconvolgimenti che la sua sentenza potrebbe provocare per il passato nei rapporti giuridici stabiliti in buona fede, a limitare la possibilità degli interessati di far valere la disposizione così interpretata per rimettere in questione tali rapporti giuridici»⁵³⁰. Successivamente la famosa sentenza *Sopropè*, con una pronuncia avente particolare rilievo anche nel settore tributario, ha affermato l'imprescindibilità del contraddittorio procedimentale rafforzando ulteriormente il principio del legittimo affidamento e della buona fede nell'ambito dei rapporti fra amministrazione e cittadino, anche se nella accezione della partecipazione procedimentale del contribuente.

Il principio, in ambito europeo, è stato pertanto utilizzato per cercare di dare quanto maggior equilibrio possibile al rapporto fra legittime aspettative dei contribuenti ed interesse delle amministrazioni statali alla certezza dei propri ingressi fiscali⁵³¹. In particolare lo stesso, lungi dall'imporre una rigida visione per così dire formalista, è stato utilizzato in maniera sostanziale, tendente a considerare cioè gli effetti che produce l'assenza di prevedibilità del sistema normativo.

Le pronunce della Corte hanno avuto spesso ad oggetto questioni relative ad ipotesi di norme o di decisioni amministrative retroattive che incidono sulla

⁵³⁰ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza del 15 marzo 2005, C-209/03 *Bidar c/ London Borough of Ealing e Secretary of State for Education and Skills*, p. 66 in Racc. 2005 I- 02119.

⁵³¹ Cfr. M. AIROLDI, *cit.*, p. 781. Vedasi anche Corte di Giustizia UE, 14 maggio 75, C- 74/74, *CNTA*, Corte di Giustizia UE 3 maggio 1978, C- 112/77, *Topfer*.

posizione del contribuente⁵³² e che ledono fortemente l'affidamento di quest'ultimo. La *reformatio in peius* della posizione dei consociati, sia che avvenga attraverso una legge, sia attraverso un documento di prassi rappresenta un fattore che ostacola fortemente la costruzione di un ordinamento certo e nel quale il singolo cittadino può riporre la propria fiducia⁵³³. L'interesse della Corte si è inoltre soffermato sulla necessità che le norme siano redatte in modo chiaro e che la loro applicazione possa risultare prevedibile per coloro che vi sono sottoposti⁵³⁴: tale esigenza è ancora più forte allorché le norme possano comportare conseguenze finanziarie, dovendo in questi casi permettere ai contribuenti di conoscere con esattezza gli oneri che derivano dalla loro applicazione⁵³⁵. Le norme pertanto dovranno essere formulate in maniera chiara e non equivoca per consentire ai cittadini di conoscere con esattezza i propri diritti ed obblighi⁵³⁶.

⁵³² Si veda in merito Corte di Giustizia UE 18 marzo 1978, C-74/78, *Deuka c. evfg* ; *Topfer cit.*; C. ROMANO, *Advanced tax rulings and principles of law*, IBFD, 2002, p. 444.

⁵³³ Per un approfondimento del principio di irretroattività della norma tributaria si veda E. ALLORIO, *Imposizione tributaria retroattiva e criteri di determinazione del tributo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1961 I, p. 417 ss; F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005; G. MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie pseudoretroattive*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006; A. CONTRINO, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività "non autentica" nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.* 2012, p. 589; Su retroattività ed affidamento E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 46, F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, p. 915 ss.; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 459 ss; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, *cit.*

⁵³⁴ Rispetto a tale punto, è d'uopo segnalare che non sarà considerata carente di chiarezza una disciplina europea solo perché non tradotta in una delle lingue dei Paesi facenti parte dell'Unione. Al riguardo infatti, l'unica possibilità di riconoscere la mancata traduzione quale ostacolo all'applicazione della disciplina europea è che non ci sia altra possibile via per pervenire alla conoscenza del contenuto di un atto. *Cfr.* M. MICCINESI, *I principi comunitari nell'esperienza del giudice tributario. La cooperazione della giurisprudenza nazionale nella applicazione del diritto comunitario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 4, 2013, p. 10853.

⁵³⁵ CGCE, Sentenza 15 dicembre 1987, C-325/85, *Irlanda/Commissione*, p. 18.

⁵³⁶ CGCE, sentenza del 21 giugno 1988. C- 257/86, *Commissione/Italia*, p. 12.

Dall'analisi delle pronunce della Corte, emerge che il principio di certezza del diritto non va inteso in senso assoluto bensì come potenzialmente meritevole di tutela rispetto alle circostanze in cui viene in rilievo. La posizione del contribuente, non può in effetti essere rimessa perennemente in discussione: ciò non toglie che il principio, non costituisce un ostacolo per le amministrazioni tributarie rispetto alla possibilità di revocare una propria decisione o di riqualificare un'operazione se ciò avviene entro i termini previsti dalla legge⁵³⁷.

Sempre nell'ottica di adottare una interpretazione sostanziale del principio, la Corte ritiene necessario considerare le caratteristiche specifiche e le competenze reali del contribuente coinvolto: in più di un'occasione infatti ha escluso che le aspettative del contribuente possano dirsi lese allorché si tratti di un soggetto avveduto⁵³⁸, ossia di un operatore economico prudente e accorto⁵³⁹. In questi casi, le competenze specifiche del soggetto operante, dovrebbero consentirgli di comprendere le conseguenze economico-finanziarie derivanti dall'applicazione di una legge, senza contare che spesso i soggetti che svolgono complesse attività economiche si trovano ad avere frequenti contatti con le amministrazioni

⁵³⁷ Corte di Giustizia UE, sentenza 9 luglio 2015, C-183/14, *Salomie e Oltean* ; sentenza 2 febbraio 2014, C-424/12, *Factorie*, p. 46; sentenza 8 maggio 2008, *Ecotrade*, p. 44.

⁵³⁸ Corte di Giustizia UE, sentenza 14 settembre 2006 Cause riunite da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka* p.32.

⁵³⁹ La nozione di operatore economico prudente e accorto è contenuta all'interno delle Direttive in materia di appalti e fa riferimento ad ogni "persona fisica o giuridica o un ente pubblico o un raggruppamento di tali persone e/o enti che offra sul mercato, rispettivamente, la realizzazione di lavori/opere, prodotti o servizi" direttiva 2004/18/CE. La Corte di Giustizia tende ad interpretare tale nozione in maniera estensiva, si veda Corte di Giustizia UE, sentenza del 23 dicembre 2009, C-305/08, *Conisma*.

finanziarie o per lo meno a conoscere le modalità per interloquire con le stesse e per la risoluzione di dubbi⁵⁴⁰.

Se pertanto sotto un profilo oggettivo, l'affidamento è tutelato allorché sia posta in crisi la certezza del diritto a mezzo di norme equivoche, retroattive o novelle legislative, dall'altro lato tale analisi deve essere corroborata da un profilo per così dire soggettivo, attinente alla capacità del contribuente di comprendere il significato della norma o di prevedere l'entrata in vigore di una nuova disciplina, prescindendo dagli sviluppi auspicati dal contribuente. È questo forse uno dei punti fondamentali che emerge dalla giurisprudenza europea e che consente di non utilizzare il principio in maniera rigida: il possesso di conoscenze e di esperienza negli affari dovrebbe essere un ostacolo rispetto alla possibilità di invocare la lesione dell'affidamento in tutti quei casi in cui il contribuente sia stato in grado di prevedere le conseguenze delle sue attività⁵⁴¹.

La rilevanza delle pronunce della Corte di Giustizia in materia di collaborazione e tutela dell'affidamento ha assunto rilievo soprattutto in maniera indiretta, ovvero tutelando tutti quegli strumenti che consentano al contribuente di poter confidare nell'azione dei pubblici poteri. In particolare, sono da segnalare gli interventi della giurisprudenza europea a favore del rafforzamento del dialogo fra fisco e contribuente e delle ricadute che l'affidamento leso genera rispetto alla possibilità di sanzionare le violazioni tributarie. Rispetto al primo punto, vanno segnalate le

⁵⁴⁰ Corte di Giustizia UE, *Salomie e Oltean*, cit. pp. 44.49.

⁵⁴¹ In tal senso, CGCE sentenze 10 dicembre 1975, cause riunite da 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione* e Consiglio, Racc. pag. 1615, punti 43-45, e 1° febbraio 1978, causa 78/77, *Lührs*, Racc. pag. 169, punto 6.

sentenze *Sopropé*⁵⁴² e *Kamino Logistics*⁵⁴³ sull'obbligatorietà del contraddittorio procedimentale. La già citata prima pronuncia costituisce pietra miliare in materia di contraddittorio: è infatti da tale sentenza si è cominciato ad affermare il principio secondo cui allorché una decisione possa intaccare sensibilmente gli interessi di un contribuente, quest'ultimo deve poter manifestare il proprio punto di vista rispetto agli elementi di cui dispone l'amministrazione e che sono a base del provvedimento adottato. In tal senso allo stesso deve essere assicurato un termine sufficiente per consentire di spiegare la propria difesa in sede amministrativa prima che gli organi incaricati possano adottare la decisione⁵⁴⁴. Soprattutto, profilo fondamentale, è che a partire da tale momento il principio si considera applicabile in tutti i casi in cui gli Stati membri debbano adottare decisioni attinenti al diritto comunitario, anche se la disciplina nazionale non lo preveda⁵⁴⁵. La sentenza è considerata, un *leading case* in materia, anche se in maniera non del tutto corretta. La Corte infatti si era espressa già in altre occasioni in materia, ma ciò che permette di attribuire maggiore rilevanza a questa pronuncia è che per la prima volta si prova a dare una definizione

⁵⁴² Corte di Giustizia UE, sentenza del 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*.

⁵⁴³ Corte di Giustizia UE, sentenza del 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV*.

⁵⁴⁴ Cfr. M. GAMBARDELLA - D. ROVETTA, *Principi generali del diritto comunitario, diritto di difesa e obbligazione doganale: cosa cambia nell'ordinamento nazionale in seguito alla sentenza della Corte di Giustizia nel caso C-349/07*", in *Dir. Prat. Trib.* 4 / 2009, p. 20783; F. DEL TORCHIO, *Estensione dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo. Il diritto al contraddittorio nell'accertamento doganale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 3 / 2012, p. 20441.

⁵⁴⁵ "Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario". *Kamino International Logistics BV*, *cit.* p.38.

di “termine ragionevole” entro il quale attivare il contraddittorio. Ai fini dell’individuazione dello stesso, a parere dei giudici, sovengono i canoni dei principi di equivalenza ed effettività⁵⁴⁶: i termini infatti, non devono essere dissimili da quelli “dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili” e tali da non rendere “praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti alla difesa conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario”⁵⁴⁷. L’evoluzione del principio a partire da tale fondamentale pronuncia, è poi seguita attraverso l’inserimento dello stesso all’interno della Carta di Nizza⁵⁴⁸ e la conferma in numerose sentenze. L’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, nel prescrivere il “diritto ad una buona amministrazione” richiama al par. 2 “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”. Da ultima, va registrata la sentenza *Kamino*, con la quale la Corte è giunta ad affermare l’annullabilità del provvedimento adottato al termine di un procedimento amministrativo, il cui risultato avrebbe potuto essere diverso se il contribuente fosse stato ascoltato⁵⁴⁹. Il principio però,

⁵⁴⁶ I principi di equivalenza ed effettività sono stati spesso utilizzati dalla Corte di Giustizia con l’obiettivo di realizzare il processo di integrazione. Il primo, però pur obbligando lo Stato ad assicurare trattamenti equivalenti, non obbliga lo Stato ad assicurare il trattamento più favorevole esistente nel proprio ordinamento ma afferente ad altri settori giuridici. L’equivalenza dunque va intesa solo rispetto alla disciplina prevista per i tributi. Il principio di effettività invece è inteso in un senso di “positiva promozione degli standard di garanzia” e non può esser definito attraverso limiti meramente negativi. V. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pp. 153 ss.

⁵⁴⁷ Corte di Giustizia UE, *Sopropé*, cit., p. 38. Corte di Giustizia, 11 dicembre 2014, causa C-249/13, *Boudjlida*, p. 41; Corte di Giustizia, 5 novembre 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*, p. 51; Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, causa C-63/08, *Pontin*, p. 43 ss.

⁵⁴⁸ Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, firmata a Nizza il 7 dicembre 2000, in 18.12.2000 Gazzetta ufficiale delle Comunità europee C 364/1.

⁵⁴⁹ Corte di Giustizia UE, *Kamino International*, cit., p. 79.

lungi dall'essere inserito in un mero discorso sul diritto di difesa deve esser calato all'interno della più complessa problematica del rapporto di collaborazione fisco-contribuente: ebbene, la possibilità data al contribuente di "spiegare" le sue ragioni in maniera anticipata, non rappresenta solo una *chance* data a quest'ultimo di difendersi o di addivenire ad un accordo con l'amministrazione tributaria per la riduzione delle sanzioni. Al contrario, rappresenta per la stessa amministrazione, una possibilità per correggere eventuali errori ed evitare il proliferare di inutile contenzioso migliorando così il rapporto collaborativo e l'affidamento fra le parti⁵⁵⁰.

Quanto al profilo sanzionatorio, che verrà di seguito meglio analizzato, basti qui rammentare che nella definizione delle condizioni di non punibilità di comportamenti incolpevoli, previste in alcuni ordinamenti, come quello italiano e spagnolo, la concezione sostanzialistica dei rapporti tributari tipica del sistema europeo ed il principio di proporzionalità hanno influenzato in maniera determinante le scelte dei legislatori⁵⁵¹. La tutela dell'affidamento e della buona fede, passa infatti dalla valutazione concreta delle condizioni in cui ha operato il contribuente che consentono di valutare la possibilità di muovergli un rimprovero, severo o meno a seconda delle circostanze. Ciò perché l'affidamento, quale derivazione della certezza del diritto rappresenta per la Corte uno "strumento

⁵⁵⁰ Cfr. R. IAIA, *Il Contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea: Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1/2016, p. 10055; Sull'annullabilità del provvedimento per violazione del contraddittorio si veda anche A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *cit.*, p.479 ss.

⁵⁵¹ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, *cit.* p. 220 ss.

concettuale che non deve essere visto isolatamente ma in un contesto di ragionamento giudiziario visto come insieme”⁵⁵² che in quanto tale non può essere utilizzato in maniera astratta ed aprioristica, bensì tenendo conto delle concrete circostanze della situazione di fatto nella quale hanno operato i consociati⁵⁵³.

Quanto invece ai profili attinenti al principio di buona fede è qui necessario ricordare che nel diritto comunitario lo stesso è inteso come generale regola di comportamento che impone lealtà e correttezza nei rapporti personali e che è contenuto in numerose direttive europee⁵⁵⁴. Nel diritto tributario europeo lo stesso ha trovato applicazione soprattutto in materia di dazi doganali o di partecipazione in frodi carosello, consentendo di tutelare l’operatore incolpevole fino ad affermare la non debenza del tributo⁵⁵⁵. In particolare, se in materia doganale l’esistenza di un comportamento attivo da parte dell’amministrazione finanziaria consente di escludere la contabilizzazione di operazioni che l’operatore ha ommesso di registrare poiché tratto in inganno involontariamente⁵⁵⁶, in materia di fatturazione per

⁵⁵² Cfr. T. TRIDIMAS, *General principles of EU law*, Oxford University Press, in PORTUOSE- O. GOUGH – J. TANEGA, *cit.*, p. 11.

⁵⁵³ Corte di Giustizia UE, Sentenza *Factorie*, *cit.*, p. 46, Corte di Giustizia UE, sentenza del 9 luglio 2015, C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar*, p. 48.

⁵⁵⁴ la direttiva 93/13/CEE del 5 aprile 1993 sulle clausole abusive definisce vessatorie quelle clausole negoziali che "contrariamente ai precetti della buona fede" determinano un significativo squilibrio delle posizioni contrattuali. Un'analoga valorizzazione della buona fede si ritrova nella direttiva n. 1999/44/CEE del 25 maggio 1999 sulla vendita di beni di consumo e nella recentissima direttiva n. 2005/29/CEE dell'11 maggio 2005 relativa alle pratiche commerciali sleali.

⁵⁵⁵ L'220 del codice doganale comunitario L'art. 220, n. 2, del codice doganale così dispone:

«Eccetto i casi di cui all'articolo 217, paragrafo 1, secondo e terzo comma, non si procede alla contabilizzazione a posteriori quando:

b) l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana. Si veda anche Corte di Giustizia CE, Sez. III, 27 giugno 1991, causa C-348/89, *Mecanarte c/Alfandega do Porto*».

⁵⁵⁶ Cfr. F. CERIONI, *Trasformazione sotto controllo doganale, controllo a posteriori della dichiarazione e certezza del diritto*, in *Il fisco*, n. 38/2005, pp. 5960.

operazioni inesistenti la Corte di Giustizia è andata oltre, rafforzando la tutela del contribuente, attraverso l'onere della prova in capo al fisco e la garanzia della presunzione dell'operatività secondo buona fede di quest'ultimo.⁵⁵⁷

Ciò che giova conclusivamente sottolineare è che la Corte di Giustizia e il legislatore comunitario, lungi dall'utilizzare i due principi in chiave formalistica, ne fanno un uso tendente ad assicurare la giustizia in senso sostanziale.

⁵⁵⁷ Cfr. G. LIBERATORE, *Operazioni soggettivamente inesistenti: la buona fede deve essere presunta*, in *L'IVA*, n. 2/2016, p. 49.

3.3. Evoluzione e sviluppo del principio del legittimo affidamento nel diritto tributario italiano.

Lo sviluppo del principio del legittimo affidamento nel diritto tributario è strettamente connesso con le problematiche di incertezza che per caratteristiche proprie, affliggono il sistema dei tributi. Com'è stato già specificato nel capitolo I, il diritto tributario costituisce uno dei settori probabilmente più complessi del diritto dal punto di vista dell'incertezza normativa, per polisistematicità, per tecnicismo e per la tendenza verso una legislazione casistica spesso privilegiata dal legislatore⁵⁵⁸.

Una delle questioni più complesse rispetto al principio attiene alle sue origini e alle basi attraverso le quali lo stesso entra a far parte dell'ordinamento amministrativo italiano. L'origine del principio è da collocare secondo l'orientamento prevalente nell'ordinamento tedesco, cui è seguito il riconoscimento da parte degli altri sistemi giuridici⁵⁵⁹. Quanto alle sue basi, va sottolineato come la dottrina tedesca si sia divisa fra chi riteneva che la stessa dovesse essere individuata nella buona fede oggettiva di stampo civilistico -la *Treu und Glauben*- e fra chi invece lo faceva derivare dal principio di certezza giuridica. A favore della prima tesi, va richiamato quell'orientamento condiviso anche dal *Bundesverwaltungsgericht* secondo cui la buona fede sarebbe applicabile anche al diritto pubblico e alle parti del rapporto amministrativo. Ciò nonostante, la tesi non

⁵⁵⁸ Cfr. E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 5 ss.

⁵⁵⁹ Sull'origine del principio del legittimo affidamento nell'ordinamento tedesco si veda P. MARONGIU, *Dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *cit.*, p. 300 ss.; Per la letteratura spagnola si veda P. DÍAZ RUBIO, *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*, Universidad de Almería, 2012 pp. 8 ss.

tiene debitamente in considerazione la differenza di posizione su cui si collocano Stato e cittadino e il fatto che si tratti di una clausola operante in rapporti privati e non rapporti destinati a regolare pubblici interessi. La tesi contrapposta invece, tende a riconoscere al principio rango costituzionale⁵⁶⁰. Il cd. *Vertrauensschutz*, non sarebbe infatti nient'altro che espressione della necessaria tutela della sicurezza giuridica, la cd. *Rechtssicherheit*, fondamento stesso dello Stato di diritto⁵⁶¹. In questo senso e a partire dalla seconda metà del secolo scorso la giurisprudenza tedesca ha utilizzato il principio in funzione di limite alla retroattività. Tale approccio, che collegava la tutela dell'affidamento alla capacità contributiva del contribuente, si basava sull'esigenza di garantire al cittadino che aveva compiuto delle scelte economico-reddituali, di non vedere modificate *ex post* le condizioni giuridiche sulla cui base aveva agito. Il divieto di retroattività pertanto, rappresenta la migliore garanzia e forma di tutela non solo per l'affidamento del cittadino, ma più precisamente per garantire la tutela del più elevato valore della "sicurezza giuridica". In senso difforme si esprimeva un'autorevole dottrina, che non condivideva l'indissolubilità del legame fra legittimità della legge tributaria retroattiva *in peius* e principio della sicurezza giuridica. Secondo tale autore infatti,

⁵⁶⁰ Cfr. P. MARONGIU, *Dal diritto amministrativo al diritto tributario*, cit. p. 302.

⁵⁶¹ Questa conclusione ha rappresentato l'epilogo di un lungo cammino che ha interessato quasi un intero secolo. Negli anni della Repubblica di Weimar infatti, si iniziò ad affrontare il tema del legittimo affidamento del cittadino ma il principio si scontrava con la difficoltà di riconoscere una parità nei rapporti Stato – Contribuente. Per questo motivo molto spesso gli atti amministrativi illegittimi ma favorevoli al cittadino, erano considerati come revocabili a tutela dell'interesse dell'amministrazione. Solo a partire dal secondo dopoguerra, dottrina e giurisprudenza iniziarono a ragionare in maniera differente in relazione al principio. È però con le sentenze rese dall'*Oberverwaltungsgericht*, confermato poi dal *Bundesverwaltungsgericht*, che si afferma il principio secondo il quale gli atti amministrativi illegittimi e favorevoli al contribuente erano revocabili solo se sussiste un interesse superiore da salvaguardare. In caso contrario, infatti sarebbero risultati lesi i principi di buona fede e legittimo affidamento. Si veda P. MARONGIU, *Dal diritto amministrativo al diritto tributario*, cit., p. 300 ss.

la certezza del diritto non poteva dirsi in pericolo allorché il legislatore intervenisse con una norma istituyente nuovi tributi, avente efficacia retroattiva, giacché la stessa sarebbe stata violata solo allorché fossero stati lesi i cd. diritti acquisiti⁵⁶².

Occorre però al riguardo rammentare che la tutela dell'affidamento non rileva solo rispetto alle ipotesi di norme retroattive che intaccano i cd. diritti quesiti⁵⁶³. Soprattutto con riferimento alle attività di pianificazione fiscale poste in essere dalle imprese, il legittimo affidamento potrebbe dirsi leso altresì in caso di operazioni pianificate prima dell'entrata in vigore di un nuovo tributo o in generale di una nuova previsione legislativa. Richiedendo le attività di pianificazione tributaria, un disegno a lungo termine, appare possibile ipotizzare modificazioni normative, avvenute al termine dell'anno di imposta che incidono su fattispecie pianificate mesi prima.

La norma retroattiva però, è di per sé contraria alla certezza del diritto nella derivazione delle aspettative legittime, tranne che non sussista un interesse superiore a quest'ultima⁵⁶⁴. Al riguardo una parte della dottrina ha obiettato la difficoltà di individuare i casi in cui sia necessario far prevalere un interesse su un altro, posto che la certezza del diritto non rappresenta norma costituzionale, bensì

⁵⁶² Si veda, A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1964, pp. 225 ss.

⁵⁶³ In realtà secondo un'autorevole dottrina, la certezza del diritto è posta in crisi anche allorché la modifica retroattiva delle norme avvenga non *in peius*, bensì in senso migliorativo per i beneficiari in quanto potenzialmente in grado di infondere incertezza in ordine alla giustizia del riparto del prelievo. Si veda E. QUADRI, *Acquisiti (diritti)*, in *Noviss. Dig. It.* 1957, p. 238, citato da E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 47. ; Sulla retroattività *in bonam partem*: «il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e quindi mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in una ulteriore autolimitazione del potere legislativo» Corte di Cass., sentenza del 21 aprile 2001, n. 5931.

⁵⁶⁴ Cfr. G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1963, pp. 215 ss.

una “esigenza etica di buon funzionamento dello Stato”⁵⁶⁵. La difficoltà di definire il limite fra la tutela della certezza del diritto- e del suo logico corollario rappresentato dall’affidamento- e gli interessi che potrebbero prevalere su quest’ultima in casi particolari, costituisce il problema fondamentale per l’individuazione della legittimità di disposizioni legislative retroattive. Problematica ulteriormente complicata dall’inesistenza in Costituzione, di una apposita previsione legislativa che tuteli la certezza del diritto, come accade invece in altri ordinamenti quale ad esempio quello spagnolo, di seguito analizzato. La soluzione, secondo l’orientamento maggioritario sarebbe allora quella di ancorare il principio del legittimo affidamento al principio di capacità contributiva, in particolare per ciò che attiene alla necessaria attualità ed effettività di quest’ultima rispetto alla realizzazione del presupposto impositivo⁵⁶⁶. Ciò consentirebbe di tutelare il contribuente prudente e accorto ma solo se la modifica introdotta risulti coerente e prevedibile con il precedente quadro legislativo. Non potrebbe dirsi rispettosa del principio di certezza del diritto invece, la novella che pur rispettando il principio di capacità contributiva risulti non coerente e non prevedibile, incidendo così sulle attività pianificate dal contribuente.

Secondo altro orientamento, la tutela dell’affidamento troverebbe spazio all’interno del tema più ampio della buona fede oggettiva. Quest’ultima riceverebbe tutela già all’interno del testo costituzionale e imporrebbe allo Stato un generale dovere di correttezza dal quale discenderebbe un divieto di lesione dell’altrui

⁵⁶⁵ Cfr G. TABET, *Successione di tributi nel tempo e retroattività delle disposizioni transitorie*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1/1971, pp. 570 ss., menzionato da E. DELLA VALLE, *cit.* p. 75.

⁵⁶⁶ Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, *cit.* p. 72 ss.

affidamento a meno che ciò non sia richiesto da interessi superiori. In questo senso la correttezza sarebbe distinguibile dall'affidamento dei consociati imponendo una valutazione degli interessi contrapposti caso per caso⁵⁶⁷. In realtà però per quanto interessante e per quanto probabilmente più vicina a logiche codicistiche (più semplici da applicare) la riconduzione del principio del legittimo affidamento alla buona fede oggettiva, non può, così come accade per la certezza del diritto, superare l'ostacolo dell'inesistenza in Costituzione di una clausola generale. La difficoltà di rinvenire il fondamento del principio del legittimo affidamento o della buona fede oggettiva all'interno della Costituzione ha interessato a lungo la dottrina e la giurisprudenza: secondo un'opinione dottrinale, che si ritiene condivisibile⁵⁶⁸, la tutela dell'affidamento troverebbe spazio nelle disposizioni del testo fondamentali miranti a tutelare la libertà e la dignità della persona umana, che sono i parametri attraverso i quali valutare la legittimità dell'esercizio del potere. Sono questi valori che rafforzano lo Stato di diritto e a cui è strettamente connesso il principio della certezza del diritto nella sua specifica accezione del legittimo affidamento, in grado di proteggere le aspettative dei consociati determinate da una norma o da un'indicazione di prassi. Tale principio, è infatti strettamente connesso ai principi

⁵⁶⁷ “L'affidamento che sta di fronte al principio di non contraddizione è una situazione giuridica soggettiva caratterizzata dall'altrui comportamento (che può essere anche inerzia) e tutelata dal principio di buona fede che, in questo caso, prescrive che il successivo comportamento dell'affidamento sia coerente con quello che, in precedenza ha generato l'altrui fiducia. All'opposto di fronte all'obbligo di comportarsi secondo una correttezza non riferita ad un precedente comportamento c'è soltanto la generica aspettativa che la controparte si comporti *secundum jus*, anche se, nel caso, si tratta di un precetto non analitico e preciso, ma di una clausola generale che implica un procedimento di specificazione” F. MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1979 pp. 128 ss.

⁵⁶⁸ Cfr. A. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, pp. 325 ss., citato da E. DELLA VALLE, *cit.*, p.91.

di solidarietà, eguaglianza e libertà personale, nonché trattandosi di redditi sottoposti a tassazione, alla libertà di iniziativa economica: la definizione libera delle proprie scelte economiche, in particolar modo quando si tratta di imprese, rappresenta un elemento fondamentale dello Stato di diritto rispetto alla quale incide fortemente la certezza del diritto e la tutela dell'affidamento dei contribuenti⁵⁶⁹. L'attribuzione al legislatore o all'amministrazione finanziaria di cambiare opinione *ad libitum*, priverebbe invece il contribuente delle sue più essenziali libertà compresa quella di programmare le sue attività economiche. Per questa ragione, il principio, anche se non presente sotto forma di norma positiva non può non dirsi esistente nei dettami fondamentali della Carta Costituzionale a maggior ragione a seguito del suo riconoscimento da parte dell'ordinamento comunitario.

La naturale costituzionalizzazione del principio dell'affidamento, è stata sovente riconosciuta anche da parte della Corte Costituzionale⁵⁷⁰ che pur partendo dal

⁵⁶⁹ Cfr. E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 93.

⁵⁷⁰ Tale riconoscimento non riguarda solo il settore tributario, bensì anche gli altri rami dell'ordinamento: "Se è pur vero che costituisce manifestazione della discrezionalità del legislatore di collocare nel tempo gli effetti delle disposizioni legislative (ordinanze nn. 346 e 137 del 2008), è da tenere presente che l'emanazione di leggi con efficacia retroattiva incontra una serie di limiti che questa Corte ha da tempo individuato e che attengono alla salvaguardia, tra l'altro, di fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno compresi il rispetto del principio generale di ragionevolezza e di eguaglianza e la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo stato di diritto (sentenze n. 156 del 2007 e n. 282 del 2006)". Corte Cost., sentenza del 09 luglio 2009, n. 206; Ancora nel campo tributario, occorre segnalare che la norma vale anche nel settore processuale "In questa sede occorre in particolare soffermarsi sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica; principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (v. sent. n. 416 del 1999 e sent. n. 211 del 1997). Tale principio deve valere anche in materia processuale, dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali (cfr. la sentenza n. 111 del 1998.)". Corte Cost., sentenza del 22 novembre 2000, n. 525.

presupposto della possibilità di modifiche legislative sfavorevoli al contribuente, ha richiamato l'attenzione sulla necessità che le riforme vengano effettuate in maniera razionale e ragionevole, tali cioè da non frustrare l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica⁵⁷¹. A medesima conclusione, giunge con riferimento alle ipotesi di interpretazione autentica, che com'è noto, possono spesso sfociare in forme di legislazione retroattiva. Anche in tal caso infatti le leggi interpretative non devono esser tali da ledere i diritti dei cittadini, primo fra tutti quello del rispetto del legittimo affidamento⁵⁷². La Corte pertanto è ferma nel considerare l'affidamento e la sicurezza giuridica fra i principi fondamentali della Carta che in quanto tali possono cedere il passo solo di fronte ad interessi e valori superiori.

L'importanza del principio può essere desunta dal suo utilizzo in sede giurisprudenziale anche in assenza di una norma positiva. Già durante gli anni 60' infatti il principio era stato utilizzato in materia di imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, *ex l.* 246/63, dalla Corte Costituzionale secondo la quale era necessario che sussistesse un legame logico fra la norma retroattiva e prevedibilità delle sue conseguenze⁵⁷³. L'interesse dei giudici, si concentrava dunque sulla

⁵⁷¹ Corte Cost., sentenza del 17 dicembre 1985, n. 349.

⁵⁷² Con riferimento ad esempio ad una legge di interpretazione autentica avente ad oggetto l'art. 38 del D.lgs. 546/92, la Corte ha chiarito "La volontà di chiarire il senso dell'anzidetto art. 38, comma 2, del D.lgs. n. 546 del 1992 e le eventuali, pur legittime, considerazioni di convenienza del legislatore non avrebbero, quindi, dovuto portare a dichiarare applicabile anche per il passato la nuova disciplina delle notifiche delle sentenze tributarie, poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali (cfr. la sent. n. 211 del 1997). Detta fondamentale esigenza di garanzia si arresta, peraltro, nel momento in cui la norma interpretativa è entrata in vigore. Deve, pertanto, dichiararsi illegittima, per violazione dell'art. 3 della Costituzione, la sola parte della norma impugnata che estende anche al passato l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del D.lgs. n. 546 del 1992". Corte Cost. sentenza 525/2000, *cit.*

⁵⁷³ A norme dell'art. 25 co. 2 della suddetta legge i comuni potevano applicare il tributo sul plusvalore immobiliare ricavato da coloro che avevano alienato il bene successivamente alla data

possibilità di prevedere le conseguenze delle norme tributarie per valutarne la conformità all'art. 53 della Costituzione. Negli anni seguenti, i giudici hanno in più di un'occasione rimarcato questa necessaria correlazione fra la prevedibilità delle conseguenze e la sussistenza della capacità contributiva per valutare la compatibilità delle norme con l'art. 53⁵⁷⁴. E' però a partire dagli anni 80 che la giurisprudenza inizia a definire i contorni del principio, non più solo con riferimento a questioni di retroattività delle norme tributarie – su cui sarebbe tornata più volte anche dopo l'emanazione dello Statuto- bensì anche con riferimento a ipotesi di *revirement* amministrativi. Ciò nel tentativo di fornire il sistema tributario di una chiave di lettura garantista qual è l'affidamento. In quegli anni pur in assenza di un substrato positivo, fu affermato che al contribuente che si fosse conformato alle indicazioni dell'amministrazione finanziaria non potesse esser fatta richiesta né di contributi, né di sanzioni là dove ci fosse stato un *revirement* interpretativo⁵⁷⁵. Analogamente anche la dottrina, in quel periodo ha iniziato a sollecitare da più parti un intervento del legislatore affinché chiarisse quale garanzia dovesse esser riconosciuta al contribuente di fronte ai mutamenti di orientamento dell'amministrazione finanziaria⁵⁷⁶. Il principio infatti viene in rilievo non solo

prevista dalla legge per la determinazione del valore, riferita a periodi antecedenti all'entrata in vigore della stessa. In tal modo quindi anche se l'alienazione fosse stata realizzata in un periodo antecedente all'entrata in vigore della legge, non prevedibile dal contribuente, il plusvalore sarebbe stato potenzialmente soggetto ad imposta. Si veda, Corte Cost. 23 maggio 1966, n. 44, in *Giur. Cost.* 1966, pp. 737 ss.

⁵⁷⁴ Corte di Cass., sentenza del 27 luglio 1995 n 410. In altre ipotesi la giurisprudenza ha invece considerato sussistente l'elemento della prevedibilità confermando la compatibilità con l'art. 53. Si vedano le sentenze della Corte Cost. sentenza del 27 luglio 1995, n. 410 e sentenza del 20 luglio 1994 n. 315.

⁵⁷⁵ Cfr. G.MARONGIU, *ult. op. cit.*, pp. 106 ss.

⁵⁷⁶ Cfr. S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, vol. II, Padova, 1997, pp 1077 ss.

rispetto alle ipotesi di legislazione retroattiva bensì anche rispetto alla conoscibilità del precetto normativo e al significato attribuito allo stesso da parte della prassi amministrativa o dai tribunali⁵⁷⁷. Com'è stato già precisato nel capitolo I, l'interpretazione resa dalla pubblica amministrazione o dalla giurisprudenza tende sicuramente ad avere maggiore autorevolezza e a guidare il contribuente in maniera più chiara, pur non rientrando fra le fonti ufficiali del diritto. Va rammentato infatti che le stesse sono prive di efficacia vincolante per i contribuenti, limitando al più solo la discrezionalità degli uffici gerarchicamente subordinati⁵⁷⁸. Sul punto anche la giurisprudenza di legittimità è ferma nel sostenere l'efficacia limitata degli atti dell'amministrazione finanziaria⁵⁷⁹, giungendo a riconoscere l'esimente della obiettiva incertezza altresì in presenza di istruzioni ministeriali relative alla compilazione della dichiarazione dei redditi e ciò proprio in ragione del carattere non vincolante delle stesse⁵⁸⁰. L'unica funzione attribuibile alle stesse è pertanto quella di *mens legis* in grado cioè di dare solo indicazioni a cittadini e

⁵⁷⁷ Al riguardo si rammentino i casi in materia di individuazione del *dies a quo* per la proposizione dell'istanza di rimborso di imposte dichiarate comunitariamente illegittime. Sul punto, la Corte di Cassazione, ha chiarito che “un imprevedibile mutamento di giurisprudenza – che introduca una decadenza o una preclusione prima escluse- non può ridondare a svantaggio del cittadino che ha fatto incolpevole affidamento sul precedente consolidato orientamento” Cass. Sez. un. Sent. 15144/2011). In tal senso la Corte è giunta ad affermare la possibilità di giustificare le ipotesi di inerzia incolpevole, ovvero di inerzia giustificata dall'affidamento del contribuente nella legittimità della norma nazionale, escludendo l'operatività della decadenza dal diritto al rimborso. Cass. Sez. Uni. Sentenza del 16 giugno 2014, n. 13676

⁵⁷⁸ Cfr. G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari “interpretative” e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.* 1/1988, pp. 7 ss.; S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, cit. pag. 1077 ss.; E. DE MITA, *La tutela del contribuente contro la dottrina del Fisco*, in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, pp. 259 ss.

⁵⁷⁹ Corte di Cass., ordinanza del 15 marzo 2011, n. 6056, con nota di E. DI GIACOMO, *Circolari pro-contribuente solo per le sanzioni*, in *Diritto e Giustizia*, 25 maggio 2011, pp. 99 ss.; Id., 25 novembre 2005, n. 24978 ; Id., 14 luglio 2003, n. 11011; Id., Sez. lav., 10 aprile 2006, n. 8296.

⁵⁸⁰ Corte di Cass., ordinanza del 28 dicembre 2011, n. 29401; M. LOGOZZO, *Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *Corr. Trib.* n. 11 / 2012, pp. 810.

giurisprudenza. A ciò si aggiunga, infine, che in materia tributaria, l'efficacia vincolante delle circolari amministrative dovrebbe considerarsi come esclusa a priori in ragione della limitata e vincolata discrezionalità tipico del settore. Ciò nonostante, gli orientamenti forniti dall'amministrazione finanziaria rivestono una particolare importanza rispetto all'affidamento dei contribuenti che devono perciò essere tutelati di fronte a rapidi mutamenti di orientamento. Le interpretazioni fornite dagli organi pubblici dovrebbero in teoria, non esser disattese da parte degli stessi soprattutto allorché abbiano creato una situazione "oggettiva" di affidamento.

La distinzione fra la nozione soggettiva ed oggettiva di affidamento, riveste una particolare importanza rispetto all'individuazione dell'affidamento tutelabile. Appare infatti ovvio e scontato che non ogni condizione di affidamento sarà tutelabile, giacché in tal modo si aprirebbe la via ad una eccessiva protezione del contribuente a prescindere dalla buona fede di quest'ultimo. Solo l'affidamento che ha raggiunto un "elevato livello di consolidamento"⁵⁸¹ è considerato tutelabile e ciò comporta in primo luogo l'esclusione di qualsiasi riferimento allo *status* psicologico del contribuente: in questo senso un'autorevole dottrina, tende ad escludere la sussistenza di un affidamento tutelabile allorché si faccia riferimento ad uno stato soggettivo di fiducia⁵⁸². L'affidamento da tutelare deve essere pertanto di tipo oggettivo e non può, a parere di chi scrive esser confuso con un atteggiamento di fiducia che a prescindere dalle difficoltà di inquadramento giuridico, richiede un collegamento con lo stato soggettivo del contribuente. I

⁵⁸¹ Corte Cost. sentenza del 26 luglio 2005, n. 390.

⁵⁸² Cfr. E. DELLA VALLE, *cit.*, p. 102.

parametri che consentono pertanto di individuare il tipo di affidamento tutelabile attengono in realtà al rapporto giuridico stesso: fra questi rientra sicuramente il fattore coerenza⁵⁸³ da intendere sia rispetto ai cambi normativi, sia rispetto alla prevedibilità della nuova legislazione che com'è comprensibile non riguarda le ipotesi in cui le novelle vengono introdotte per correggere una disposizione illegittima. Accanto a questo elemento, va poi considerato secondo parte della dottrina il fattore tempo⁵⁸⁴.

Proseguendo nell'analisi dell'evoluzione dei principi è necessario segnalare che la vera e propria rivoluzione rispetto all'affidamento dei contribuenti avviene con l'introduzione della l. 212/2000 e la previsione di un'apposita norma a ciò destinata.

In tale contesto il principio trova tutela nelle sue diverse forme e sfaccettature: sotto il profilo della certezza del diritto, diversamente articolato fra retroattività, chiarezza e ragionevolezza sia delle norme che delle indicazioni fornite dalla prassi e sotto il profilo dei rapporti fra cittadino e amministrazione finanziaria. Lo Statuto costituisce la risposta del legislatore alle esigenze di "istituzionalizzare" il sistema tributario mediante la previsione di una serie di principi generali. In particolare, rappresentava la naturale prosecuzione di quel processo avviato con la l. n. 241/90⁵⁸⁵ tendente ad assicurare che i rapporti fra pubblica amministrazione e cittadino, fossero improntati ad economicità, efficacia, pubblicità ed alla massima

⁵⁸³ Cfr. A. MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2009, pp. 439 ss.

⁵⁸⁴ Se infatti si considera l'affidamento come strettamente connesso alla sussistenza della capacità contributiva, allora si comprenderà che più tempo trascorre, più improbabile sarà la conservazione dell'attitudine ad esser soggetto passivo. Si veda A. MARCHESELLI, *ult. op. cit.*

⁵⁸⁵ Cfr. L. 7 agosto 1990, n. 241, in *Gazzetta Ufficiale* n. 192 del 18 agosto 1990.

correttezza. L'impossibilità di applicare al procedimento tributario le norme proprie della legge n. 241/90 in ragione della varietà degli stessi, dell'assenza di sequenze procedurali ordinarie e dell'assenza di quel meccanismo di bilanciamento degli interessi proprio del procedimento amministrativo⁵⁸⁶ spinse il legislatore ad introdurre un apposito sistema di norme – *rectius* principi generali- appositamente destinate al settore tributario. La regolamentazione del procedimento tributario costituiva la *condicio sine qua* per attribuire al rapporto contribuente fisco caratteristiche rivolte a «garantire il primato non del gettito bensì del tributo dovuto per legge»⁵⁸⁷ nell'ottica di tutelare sia la posizione del cittadino di fronte all'amministrazione finanziaria, che quest'ultima, affinché da tale rapporto corretto e collaborativo, discenda l'impossibilità per il contribuente di poter invocare a giustificazione di contegni elusivi od evasivi, la contraddittorietà o l'intellegibilità delle disposizioni legislative⁵⁸⁸.

La struttura complessa dello Statuto, che una parte della dottrina non ha esitato a definire eterogenea⁵⁸⁹ proprio a sottolineare la diversità delle disposizioni ivi contenute, contiene richiami e forme di tutela del principio del legittimo affidamento del contribuente: in particolare agli artt. 2-3 prevedendo l'obbligo di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie e l'irretroattività delle stesse,

⁵⁸⁶ Cfr. L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in A. BODRITO- A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *op. cit.*, pp. 220 ss.

⁵⁸⁷ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo statuto dei diritti del contribuente*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *op. cit.*, p. 15.

⁵⁸⁸ Cfr. G. MARONGIU, *ult. op. cit.* p. 220.

⁵⁸⁹ Cfr. "Lo statuto è un coacervo di norme a struttura zibaldonesca", in G. FALSITTA, *Lo statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. Giur.*, n. 2/2001, pp. 145 ss.

abbraccia due specifiche sfaccettature del principio⁵⁹⁰. Ancora agli artt. 5-6 tutela il diritto del contribuente di esser posto su un piano di parità nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, consentendo allo stesso di aver piena conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti, nonché degli atti disponenti sull'organizzazione e sui procedimenti ed assicurandogli la piena conoscibilità degli atti a lui destinati o di ogni circostanza dalla quale possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione.

Ad ulteriore rafforzamento di tali previsioni, l'art. 7, con formulazione ricalcante l'art. 3 della l. n. 241/90, dispone un obbligo motivazionale in capo all'amministrazione finanziaria in grado di assicurare al contribuente la piena comprensione delle ragioni di fatto e di diritto poste a base delle decisioni o degli atti adottati⁵⁹¹.

Al fine di rendere "operativi" tali principi generali, il legislatore dello Statuto ha attribuito al contribuente uno strumento che riveste una fondamentale importanza nell'ambito delle attività di *compliance* che è l'interpello, recentemente oggetto di modifiche già indicate nel capitolo 2. Quest'ultimo ha quale precipuo scopo quello

⁵⁹⁰ In particolar modo con riferimento all'art. 3, va segnalata una questione sovente analizzata da parte di dottrina e giurisprudenza, ovvero il tema delle modifiche alla disciplina dei tributi periodici. Rispetto a questo tema, la giurisprudenza ha sovente sottolineato come le modifiche per la disciplina dei tributi periodici debbano valere solo per i periodi di imposta successivi così come recita il co. 1 dell'art. 3. La disposizione mira a tutelare l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica e impone al legislatore di tutelare "i comportamenti posti in essere dal contribuente sulla base di una determinata disciplina giuridica, garantendo anche in presenza di modifiche sopravvenute in corso d'anno, l'ultra-attività della disciplina fiscale vigente, anteriormente all'entrata in vigore dell'intervento modificativo per il periodo di imposta alla data di entrata in vigore della modifica, e solo per un periodo, agli atti-fatti posti in essere in tale periodo". Vedasi Com. Trib. Reg. Piemonte, sez V, sent. 23 luglio 2012, n. 41 in Rassegna Di merito GT, Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 11/2012, p. 864 ss.

⁵⁹¹ Cfr. R. LUPI – F. NICCOLINI, *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, in *Dial. Trib.*, n. 6/2007, pp. 815 ss.

di impedire errori nell'interpretazione delle leggi: al contribuente è data infatti facoltà di inoltrare all'amministrazione finanziaria richieste dirette ad ottenere chiarimenti in ordine all'applicazione delle disposizioni tributarie, «qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza in ordine alla corretta interpretazione delle stesse»⁵⁹².

In tale contesto, norma cardine è sicuramente l'art. 10 dello Statuto. Lo stesso come già precisato costituisce la migliore espressione di quel percorso iniziato dopo la seconda metà degli anni 80' da parte della dottrina e della giurisprudenza per garantire tutela al contribuente che si fosse conformato alle indicazioni dell'amministrazione finanziaria nel caso in cui fossero cambiati gli orientamenti di quest'ultima.

Appare però immediatamente evidente che l'art. 10, rubricato "tutela della buona fede e del legittimo affidamento" va ben oltre le aspirazioni di dottrina e giurisprudenza ponendosi a tutela non solo dell'affidamento propriamente detto ma altresì della buona fede. Al co. 1 tracciando una linea netta rispetto al passato, prevede in primo luogo che i rapporti fra contribuente e amministrazione finanziaria siano improntati al principio della collaborazione e della buona fede: la trasposizione dei principi di natura privatistica nell'ambito di un rapporto non sempre paritario, ha quale conseguenza la costituzione sia di un limite all'attività del legislatore e degli uffici finanziari sia al tempo stesso, di una garanzia a favore di entrambi⁵⁹³. La norma infatti non è solo disposta a tutela del contribuente che

⁵⁹² Cfr. Art. 11 Statuto dei diritti del contribuente.

⁵⁹³ Corte di Cass., sentenza del 10 dicembre 2002, n. 27574.

gode di un vero e proprio diritto alla correttezza e chiarezza da parte dell'amministrazione finanziaria, ma prevede in capo a quest'ultimo un obbligo di collaborazione e buona fede, non potendo tale diritto fungere da esimente per comportamenti elusivi o abusivi. L'art. 10 co. 1 pertanto si pone quale principio generale atto a fungere da guida per il legislatore e per l'amministrazione finanziaria, trovando poi ulteriore specificazione nei diversi diritti previsti dalle restanti norme dello Statuto ora citate.

Quanto alla buona fede⁵⁹⁴, essa viene intesa in senso oggettivo⁵⁹⁵, dalla quale far discendere un obbligo di reciproca correttezza delle parti⁵⁹⁶. Parte della dottrina fonda proprio sulla buona fede il divieto della retroattività *in peius* della norma tributaria, ponendo sullo stesso principio, già tutelato dall'art. 97 Cost. e dall'art. 1175 c.c.⁵⁹⁷, le fondamenta del divieto di applicare retroattivamente una interpretazione diversa che comporta un aggravio per il contribuente. Buona fede oggettiva, secondo un'autorevole dottrina, è sinonimo di «regola di governo delle relazioni soggettive –non necessariamente paritarie- che impone atteggiamenti solidali, leali, non capziosi e non contraddittori»⁵⁹⁸. L'evoluzione del principio di buona fede da appendice del principio del legittimo affidamento a principio

⁵⁹⁴ Cfr. G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, cit.

⁵⁹⁵ Com'è noto la buona fede oggettiva, riguarda una regola di comportamento che impone correttezza alle parti, mentre il concetto di buona fede soggettiva fa riferimento ad uno status soggettivo che «si atteggia, volta a volta, come convinzione (erronea) di agire in conformità al diritto, come ignoranza di ledere un altrui diritto, come affidamento in una situazione giuridica apparente (difforme da quella reale)» M. BESSONE - A. D'ANGELO, *Buona fede*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, vol. V, 1988, pp. 1ss.

⁵⁹⁶ Cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, pp. 27 ss.

⁵⁹⁷ Cfr. E. DELLA VALLE, *op. cit.*, pp. 133 ss.

⁵⁹⁸ Cfr. E. DELLA VALLE, *op. cit.*, pp. 147 ss.

autonomo, ha percorso una strada lunga. Il principio di buona fede viene per lo più in rilievo in sede di applicazione delle norme, quindi nel momento in cui ad avere un ruolo da protagonista è la pubblica amministrazione. In tal senso, il richiamo all'art. 97 della Costituzione, consente di porre le basi per il divieto di venire *contra factum proprium*, imposto all'amministrazione, ovvero l'obbligo di tenere un comportamento coerente con quelle che sono le aspettative che sono scaturite da indicazioni di prassi o da altri tipi di comportamento⁵⁹⁹. La buona fede rileva soprattutto per garantire, in sede di applicazione del tributo, che sia pienamente assicurata la corrispondenza fra quanto previsto e quanto riscosso, in un'ottica di realizzazione della giustizia tributaria sostanziale⁶⁰⁰. Sarà pertanto questa a consentire che le attività di applicazioni del tributo non siano costrette da ragioni formalistiche che facciano valere la funzione impositiva *tout court* del potere esecutivo, senza tener conto dell'imposta effettivamente dovuta. Al riguardo anche la Giurisprudenza della Suprema Corte ha censurato l'atteggiamento dell'amministrazione finanziaria che si limitava a sottrarre i costi connessi a fatture inesistenti dal passivo di bilancio, aumentando così l'imponibile, senza annullare in maniera corrispondente i ricavi. Tale comportamento infatti, oltre che esser palesemente in contrasto con l'art. 53 della Cost. è in contrasto coi principi di correttezza e buona fede nell'azione amministrativa di cui agli artt. 10 L. 212/2000 e 97 della Cost.⁶⁰¹. Queste conclusioni consentono di comprendere meglio anche

⁵⁹⁹ Cfr. A. MARCHESELLI, *op. cit.*

⁶⁰⁰ Per un approfondimento sul tema del principio di buona fede nel rapporto tributario si veda M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009.

⁶⁰¹ “Ricorda, a buon diritto, la società resistente che l'azione dell'amministrazione deve essere improntata ai principi di collaborazione e buona fede recepiti nell'art. 10 dello Statuto del

le scelte operate negli ultimi anni da parte della giurisprudenza della Suprema Corte tendente a riconoscere e considerare come esimente la buona fede dell'operatore inconsapevolmente coinvolto in frodi carosello, rompendo così un contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia che andava avanti da anni⁶⁰². Si superava così la presunzione di una responsabilità oggettiva del contribuente coinvolto in frodi carosello e si valutava concretamente il suo apporto all'interno della catena di operazioni, rafforzando così anche le aspettative di quest'ultimo e la certezza del diritto⁶⁰³.

A parere della scrivente però la migliore espressione del principio di buona fede è rinvenibile all'interno della disciplina dettata in materia di disciplina anti-elusiva: la non opponibilità degli atti privi di una valida ragione economica all'amministrazione finanziaria, sebbene fondata da parte della dottrina sul dovere di solidarietà sociale e sul principio di capacità contributiva⁶⁰⁴, può rinvenire la sua

contribuente richiamati da questa Corte, che nella sent. n. 17576/02 ha affermato che "Il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.), e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto e ne limita l'attività legislativa e amministrativa, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico ed anche nell'ambito della materia tributaria, dove è stato reso esplicito dall'art. 10, comma primo, della legge n. 212 del 2000 (cosiddetto Statuto del contribuente). Quest'ultima previsione, a differenza di altre che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, costituisce una delle disposizioni statutarie che, per essere espressive ai sensi dell'art. 1 della stessa legge n. 212 del 2000 dei principi generali, anche di rango costituzionale, già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, vincolano l'interprete in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, ed è pertanto applicabile anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore" Cass. civ. sentenza del 12 dicembre 2003, n. 19062, .

⁶⁰²Cfr. M. CARDILLO, *Tutela della buona fede e del legittimo affidamento del soggetto passivo nelle frodi IVA mediante operazioni "carosello"*, in *Rass. Trib.* 2008,1, p. 246; F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della mala fede del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.* 2014,1 p. 10145.

⁶⁰³Cfr. S. ARMELLA – D. MIRARCHI, *Detraibilità IVA risultante da fatture oggettivamente inesistenti se c'è buona fede*, in *L'IVA*, 4/2015, pp.49; G. LIBERATORE, *Operazioni soggettivamente inesistenti: la buona fede deve essere presunta*, in *L'IVA*, 2 / 2016, p. 49.

⁶⁰⁴Cfr. A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2009, pp. 49 ss; Corte di Cass. SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056,

ratio anche all'interno del generale principio di buona fede e del dovere di collaborazione previsto dall'art. 10⁶⁰⁵. Il problema, anche se nato in assenza di una normativa specifica anti-abuso, è probabilmente ancora avvertito, nonostante la novella prevista con l'introduzione dell'art. 10 *bis* nello Statuto dei diritti del contribuente. I comportamenti che, seppur rispettosi della lettera della norma, tendendo in realtà a disattenderne la *ratio*, ledono il più generale e fondamentale dovere di correttezza e buona fede che discende dall'art. 10 ed impongono una valutazione degli interessi del contribuente e di quelli del creditore. Sarà proprio la buona fede, costituente un *plus* rispetto alle condotte indicate dall'art. 10 *bis*, a permettere di valutare la correttezza della condotta del primo per meglio contemperare gli interessi in gioco⁶⁰⁶.

Affidamento e buona fede, pertanto nell'ordinamento italiano, rappresentano due pilastri che orientano e governano il rapporto fra fisco e contribuente. In questo senso gli stessi, hanno ripercussioni rispetto a diritti e doveri delle parti, ma soprattutto rispetto alla possibilità di sanzionare il contribuente in caso di violazioni. In questo senso i commi 2 e 3 dell'art. 10, disciplinano il rapporto fra affidamento e buona fede da un lato e dall'altro, applicazione di sanzioni e interessi al contribuente che sarà meglio approfondito in seguito. In questa sede basti rammentare che sia l'art. 10 dello Statuto, che gli artt. 5 - 6 D.lgs. n. 472/97⁶⁰⁷ e 15

30057. G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema, e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. Giur.* n. 3/2009, pp. 293 ss; G. ZIZZO, *Clausola antielusiva e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, pp. 487 ss.

⁶⁰⁵ Cfr. A. LOVISOLO, *La buona fede del contribuente quale norma generale antiabuso e la connessa problematica della prova contraria*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2 / 2011, pp. 161 ss.

⁶⁰⁶ Cfr. A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3 / 2016, pp. 895 ss.

⁶⁰⁷ Cfr. D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in *Gazzetta Ufficiale* n. 5 del 8 gennaio 1998.

D.lgs. 74/2000, con disposizioni apparentemente analoghe, intervengono sul versante del rapporto fra affidamento e buona fede da un lato e sanzioni e circostanze esimenti dall'altro.

3.4. El principio de confianza legítima en el derecho tributario español.

Las cuestiones planteadas en materia de incerteza jurídica afectan también al sistema tributario español, en el que, como ya se ha señalado en el capítulo primero, se enfrentan necesidades de simplificar y al mismo tiempo garantizar los derechos de los contribuyentes. Del mismo modo, en este contexto se destaca el principio de confianza legítima y el de buena fe, cual garantías para ambas las partes de la relación tributaria. La importancia del principio de confianza legítima, es notable en el contexto jurídico español y sobre todo en el europeo, que “recabando” la tradición alemana, ha desarrollado y moldeado el principio a través de pronunciamientos judiciales⁶⁰⁸. Resulta superfluo, recordar que el derecho de la Unión Europea se produce también a través de la asimilación de principios y de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros que a su vez se ven influenciados por el derecho comunitario⁶⁰⁹.

Según una doctrina acreditada, el principio entraría a formar parte del Derecho español a través del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, que a su vez lo asumía del derecho alemán⁶¹⁰. Es solo bajo estas premisas que los tribunales

⁶⁰⁸ Cfr. J. GARCÍA LUENGO, *El principio de protección de la confianza legítima en el derecho administrativo*, Madrid, 2002, pp. 180 ss.; M. PONT MESTRES, *Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta*, en *Revista técnica tributaria*, n. 74/ 2006, pp 51-78.

⁶⁰⁹ Cfr. P. BOYMANS – M. ELIANTONIO, *Europeanization of Legal Principles? The influence of the CJEU’S case law on the principle of legitimate expectations in the Netherland and the United Kingdom*, in *European Public Law*, n.4/2013 pp. 715 ss.

⁶¹⁰ Cfr. E. GUILLÉN LÓPEZ, *Sobre el origen y el contenido constitucional posible del principio de protección de la confianza legítima*, en *VV. AA., Libro homenaje al profesor Rafael Barranco Vela*, Volumen 1, Navarra, 2014, pp. 781 ss.

ordinarios y sobre todo el Tribunal Supremo, han encontrado a lo largo de los años la manera para que el principio pudiera tener la máxima aplicación posible, utilizándolo sobre todo en materia de responsabilidad patrimonial de los poderes públicos. Encontrar de hecho, una base al principio no ha sido fácil. Cabe mencionar que en la doctrina hay quien ha pretendido reconstruir el principio relacionándolo con otros los principios constitucionales, como la clausola contenida en el art. 1.1. que subraya la naturaleza del Estado como social y democrático de Derecho o la contenida en el art. 9.3. que tutela la seguridad jurídica. Entre las voces de la doctrina también en este caso, no ha faltado quien ha ubicado su fundamento en los derechos fundamentales⁶¹¹.

En cuanto al primer principio invocado, es necesario precisar que la confianza legítima, está íntimamente conectada con el concepto mismo de Estado de Derecho y con la necesidad de certeza que de este último nace, dando garantías a los operadores del mercado. Además, constituye la base de la democracia misma que exige confianza y cooperación entre los ciudadanos y el Estado⁶¹². Sin embargo, sería un error, considerar el Estado de Derecho como un impedimento a la modificación de las normas, porque este viene respetado cuando las reformas sean

⁶¹¹ Cfr. C. GARCIA NOVOA, *cit.*, p. 30 ss.

⁶¹² Según García de Enterría “Un buen sistema democrático es, pues, aquel que se esfuerzan partir de la confianza del pueblo en la designación de los gobernantes, por supuesto, pero también por mantenerla constantemente viva, como exige, la estructura real del trust, fiducia o confianza, de modo que el pueblo se reconozca siempre como titular del poder y beneficiario único de sus actuaciones. El análisis y el argumento jurídico se apoyan entre sí para llegar a esta conclusión, que es tan importante en el terreno de los principios como en el de las aplicaciones prácticas”. En E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Democracia, Jueces y control de la administración*, Madrid, 1997, p. 106, mencionado por F. A. CASTILLO BLANCO, *El principio europeo de confianza legítima y su incorporación al Ordenamiento jurídico español*, en *Noticias de la Unión Europea*, Vol. 202/2005, pp. 29 ss.

coherentes y conforme a lo que prevé la Constitución sobre la protección jurídica⁶¹³.

Lo que sí impone la coexistencia del Estado de derecho y de la seguridad jurídica es el logro de un justo equilibrio de los conflictos en juego.

Con respeto al principio de seguridad jurídica, protegido por el art. 9.3. de la Constitución Española, es necesario mencionar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ya en el 1981 la calificaba como “la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interacción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”⁶¹⁴. La seguridad jurídica ha sido fuertemente conectada con el principio de confianza legítima para garantizar la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. El ejercicio del poder público, comportará, por lo tanto, una violación de la confianza legítima, cuando sea arbitraria o sea cuando produzca una discriminación no coherente o sin una razonable explicación⁶¹⁵.

La tesis que individúa el origen del principio en la seguridad jurídica y que más se ha difundido, aceptada también por el Tribunal Constitucional – aunque como segunda opción- se conforma a la teoría difundida en el ordenamiento alemán y en los ordenamientos de buena parte de la Unión europea. Cabe mencionar que la

⁶¹³ Cfr. E. GUILLÉN LÓPEZ, *cit.*, pp. 790 ss.

⁶¹⁴ Tribunal Constitucional, sentencia 20 de julio 1981, n. 27, en BOE n. 159 de 13 de agosto 1981.

⁶¹⁵ Véase Tribunal Constitucional, sentencia del 1 de junio 2009, n. 128, en BOE 2 de julio de 2009, Núm. 159; STC 149/2006, de 11 de mayo, FJ 6; SSTC 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 6.

Constitución española, a diferencia de otras menciona expresamente el principio de seguridad jurídica entre sus postulados fundamentales. El art. 9.3, de hecho, prevé que “la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”. Es necesario precisar que el Tribunal Supremo ha considerado el principio de confianza legítima como fundado en la seguridad jurídica⁶¹⁶ y que según una doctrina, representa una manifestación subjetiva de este último⁶¹⁷ que tutela las expectativas legítimas de los contribuyentes.

Con referencia a la relación entre el ciudadano y la Administración financiera, el principio se encuentra reconocido también por la LPAC⁶¹⁸ sobre el régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común que ya en su título preliminar, indicaba entre los principios de actuación de la administración pública, al mencionar la buena fe y la protección de la confianza legítima, en cuanto derivados del superior principio de seguridad jurídica.

⁶¹⁶ El Tribunal supremo, ha aclarado más que una vez que en el ordenamiento español hay una relación entre el principio de confianza legítima con el principio de seguridad jurídica y el principio de buena fe. STS Sala 3ª, sec. 2ª, sentencia de 13 junio 2011.

⁶¹⁷ Cfr. P. DÍAZ RUBIO, *op. cit.*, pp. 77 ss.

⁶¹⁸ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, publicado en BOE núm. 236 de 02 de Octubre de 2015, que sustituye la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Vigente hasta el 02 de Octubre de 2016). Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Parece claro, pues, que esas circunstancias, en el Derecho administrativo, adquieren más importancia debido a la transformación de la relación entre el ciudadano y la administración financiera ⁶¹⁹. Obviamente también en el ordenamiento jurídico español el principio de protección de la confianza legítima, se concibe como un parámetro de actuación de los poderes públicos⁶²⁰ que junto a otras expresiones de la seguridad jurídica, de la cual proviene, cabe referr tanto al contribuyente, como a la administración misma. En este sentido, por lo tanto, la confianza legítima se muestra como tutela con respecto de las leyes retroactivas ⁶²¹. Cabe mencionar sobre este punto, la sentencia del Tribunal Constitucional del 31 de octubre del 1996 en la cual se ha llamado la atención sobre la modificación de la normativa tributaria aplicadas de manera retroactiva con relación a un tributo periódico: es el Tribunal mismo el que indica que el principio de protección de la confianza legítima, impone “ciertos límites al legislador” ⁶²² entre los cuales, se

⁶¹⁹ En este sentido puede señalarse el derecho de audiencia de los interesados en algunos procedimientos que han surgido a la luz de las directivas del derecho comunitario. Véase J.M. IGLESIAS CASAIS, *Compatibilidad del plazo de audiencia concedido a los contribuyentes incurso en un procedimiento tributario con el principio comunitario de respeto del derecho de defensa. (A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 2008, Sopropé, As. C-349/2007)*, en *Noticias de la Unión Europea*, n. 316/2011, pp. 81 ss.

⁶²⁰ Cfr. F. A. CASTILLO BLANCO, *op. cit.*, p. 36.

⁶²¹ Según cierta doctrina, la confianza legítima tendría su ámbito de aplicación, no tanto en todos los casos de retroactividad, cuanto en el caso de la denominada retroactividad impropia, expresión con la cual se indica la aplicación de la ley a situaciones no concluidas. Véase F. A. CASTILLO BLANCO, *op. cit.*

⁶²² Véase sentencia del Tribunal Constitucional del 31 de octubre 1996, n. 173, en BOE num. 291/1996; J. GARCÍA LUENGO, *¿Retroactividad normativa o protección de la confianza? A propósito de la sentencia del tribunal constitucional de 31 de octubre de 1996*, en *El derecho administrativo en el umbral del siglo XXI : homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo / coord. per F. Sosa Wagner Abre*, 2000, pp. 2499 ss.; M. VILLAR EZCURRA, *La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas. Consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el gravamen complementario de las tasas de máquinas de azar*, en *Quincena fiscal*, n. 6/1996, pp. 35 ss.

destaca la necesidad de cambios normativos que sean coherentes, o sea que puedan ser previstos por los contribuyentes⁶²³.

Conectado a las cuestiones en materia de retroactividad está el tema de los derechos adquiridos y de la protección de la confianza. Parece, al respecto compartible la tesis de Sanz Rubiales que los considera “intangibles” así como los que están en vía de constitución, por los cuales se puede hablar de “interés o de un tipo particular de derecho de propiedad limitado por el interés público”. El título de derecho adquirido sería según este autor, más fuerte aún que el principio de protección de confianza legítima⁶²⁴.

Sin embargo, la confianza legítima afecta los diferentes campos del ordenamiento: desde la fase de formación hasta la fase sancionadora y procesal.

En particular el principio se manifiesta de forma particularmente interesante en la fase interpretativa del Derecho⁶²⁵. En este ámbito el principio de confianza

⁶²³ “Como hemos dicho antes, el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, va que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el art. 9.3 C.E.” Fundamento jurídico 5, Sentencia Tribunal Constitucional del 31 de octubre 1996, n. 173, *cit.*

⁶²⁴ Cfr. I. SÁNZ RUBIALES, *El principio de confianza legítima limitador del poder normativo comunitario*, en *Revista de derecho comunitario europeo*, n. 7 / 2000, pp. 2291 ss; En sentido contrario, mencionado por el mismo autor Schwarze, según el cual reduciendo el marco aplicativo del concepto de confianza legítima solo a las expectativas legítimas, se reduciría demasiado el concepto mismo. J. SCHWARZE, *Droit administratif européen*, I, Bruxelles 1994, p. 994, Véase I. SANZ RUBIALES, *cit.*, pp. 103 ss.

⁶²⁵ Cabe mencionar con referencia a la interpretación la posición de la jurisprudencia que diferencia entre la interpretación y la analogía, prohibida por la Ley General Tributaria: “En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los primeros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 14 de la Ley General Tributaria, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas. Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a

legítima se traduce en una prohibición de la *reformatio in pueis* y en una búsqueda de estabilidad de la aplicación de la norma jurídica. El tema de la interpretación de la norma tributaria ha sido siempre muy discutido, en particular en relación a los criterios admitidos para interpretar el derecho: hoy en día, aunque parezca pacífica la aplicación de los criterios generales del derecho, siguen planteándose dudas sobre la interpretación de la norma tributaria, en particular por lo que concierne a su relación con la tutela de la confianza legítima de los contribuyentes. Sin embargo, el problema principal en materia de interpretación de la norma tributaria abarca el tema de la diferente posición y de los diferentes intereses perseguidos por las partes. No es necesario recordar, de hecho, que la administración es un sujeto público que, aunque sí debería tener un general interés por la definición del tributo justo, casi siempre termina privilegiando interés el de recaudación⁶²⁶. Por otro lado, los contribuyentes, tienen cual principal interés lo de la reducción de su carga tributaria y por lo tanto no parece difícil imaginar un conflicto de intereses entre las partes en la interpretación de la norma. Además, en este proceso, influye no poco la discrecionalidad de la que dispone la administración pública: en particular en el sector de las infracciones y sanciones la discrecionalidad ha crecido a lo largo de

desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el arto 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias”. Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 24-4-2014 en *QMemento fiscal- base de datos*.

⁶²⁶ Según Gorospe Oviedo y Herrera Molina, la razón del interés en la recaudación más que en el impuesto justo, se encuentra también en el sistema de incentivos de productividad de los funcionarios de la Agencia tributaria y en el porcentaje de participación de la misma en las sumas recaudadas. Véase J.I. GOROSPE OVIEDO – P. M. HERRERA MOLINA, *La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa*, en *Crónica Tributaria*, n. 100/2001, pp. 127 ss.

los años, puesto que la sanción depende de los criterios adoptados en la actividad de inspección y que puede tenerse en cuenta la buena fe del contribuyente en realizar la interpretación de la norma, especialmente en casos de oscuridad normativa. La ausencia de una regla positiva- que igualmente parece utópico imaginar que exista- deja espacio a la discreción de la administración en la evaluación de la existencia de una interpretación razonable, aunque no debería haber ningún espacio en este campo para la discrecionalidad⁶²⁷. La cuestión se plantea sobre todo con referencia al tema de la tutela de la confianza legítima en el caso en que el contribuyente haya adaptado su conducta a una interpretación de la norma razonable o a una indicación de la administración tributaria. Sin embargo, el Derecho tributario, en España como en otros Países, prevé una forma de tutela por el contribuyente que haya realizado una infracción sin ser culpable y eso es evidente

⁶²⁷ Calderón Carrero, refiriéndose a la LGT anterior a las reformas del 2003, niega la posibilidad que exista discrecionalidad en el campo interpretativo, refiriéndose al tema de la interpretación en materia tributaria y a su relación con los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Con respeto a este punto, subrayaba el debate en materia de eficacia vinculante del precedente administrativo que aún no encuentra hoy una solución clara.

Con respeto a la tutela de los contribuyentes, pero y en una óptica de derecho comparado, renvía a las garantías ofrecidas a estos últimos por los artt. L80 y L 80 B, del libre des procédures fiscales français según los cuales la situación fiscal de un contribuyente no puede ser alterada basándose en una nueva interpretación hecha con posterioridad al momento en que él haya realizado una liquidación de impuestos. En estos casos, ni siquiera si la doctrina administrativa esté contraria a la ley, la opinión expresa sigue vinculando la administración a la posición formalmente tomada antes. No obstante, la posición de doctrina y jurisprudencia en España sobre este punto no es pacífica. Cabe mencionar de hecho, que, según otra parte de la doctrina, la vinculación de la administración a sus precedentes, involucrando el tema de la relación entre seguridad jurídica y principio de legalidad, implica la difícil búsqueda del equilibrio entre los dos principios.

Véase J.M. CALDERÓN CARRERO – P. ALVAREZ BARBEITO, *La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y propuestas de reforma*, en RCT, 58/2001, pp. 60 ss; En favor de la eficacia vinculante de los precedentes administrativos véase J. M. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *La vinculación de la administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013*, en *Quincena fiscal*, n. 7/2014 part Estudio; R. FALCÓN Y TELLA, *La confianza legítima en el ámbito tributario (II): la vinculación de la AEAT al precedente (SSAN de 3 de diciembre de 2009 y de 26 de enero y 24 de julio de 2012)*, en *Quincena Fiscal*, n. 21/2012, Parte editorial.

al leer las normas sobre la exclusión de responsabilidad previstas por la LGT. Otra cuestión, es si la tutela de la confianza que en general pueda verse afectada por cambios interpretativos o por la inexistencia de una clara y uniforme orientación de la doctrina administrativa o jurisprudencial. A continuación, serán analizadas las normas sobre la exención de responsabilidad en caso de errores o infracciones debidos a interpretaciones razonables de la norma o a indicaciones de la administración financiera. En este contexto, con todo, es necesario llamar la atención sobre unas normas en particular de la Ley General Tributaria que, en la opinión de quien redacta, se enfrentan con el principio de confianza legítima. Las normas son los artículos 88 y 89 LGT, que se refieren a las consultas tributarias escritas: como se ha señalado las consultas representan, un instrumento de dialogo con la administración tributaria para que los contribuyentes puedan formular preguntas con respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria en caso concretos⁶²⁸. Se traducen, en la práctica en un instrumento muy parecido al “interpello” italiano con una importante diferencia. El apartado 2 del artículo 89 entre los efectos de las contestaciones prevé la posibilidad de que se apliquen al contribuyente criterios diferentes de lo que han sido expresados en la contestación, cuando se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso concreto. En el caso del “interpello” italiano, la contestación vinculará la administración tributaria y a todos sus empleados de la oficina, aunque si hubieran cambiados las

⁶²⁸ Cfr. F. D. ADAME MARTÍNEZ, *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001; F. D. ADAME MARTÍNEZ, *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

orientaciones jurisprudenciales referidas al caso concreto⁶²⁹. Ya en la precedente Ley General Tributaria, el art. 107.4 preveía algo parecido, estableciendo una excepción al efecto vinculante de las resoluciones a consultas en el caso de que se modificase la legislación o existiese jurisprudencia aplicable al caso. Una doctrina acreditada⁶³⁰, llamaba la atención sobre las diferentes orientaciones en relación con esta norma, indicando que, por excepciones jurisprudenciales, debía considerarse el criterio jurisprudencial ampliamente compartido por los tribunales, y no solo por la jurisprudencia del TC, TS y TJCE, mientras otras orientaciones consideraban aplicable la excepción solo para los ejercicios futuros, pero no en relación a hechos imponibles realizados antes de la sentencia. En fin, los mismos autores, se refieren a otra orientación según la cual el cambio de criterio resultante de la jurisprudencia para influenciar la contestación debe haber sido notificado al contribuyente⁶³¹. Otra parte de la doctrina, en relación al carácter vinculante de la consulta tributaria escrita, ha considerado que del concepto de “cambio de legislación” que permitiría a la administración de utilizar la exención prevista por el art. 89 ap 2 deben excluirse las órdenes interpretativa no tratándose de fuentes del derecho y convirtiéndose en

⁶²⁹ Véase la sentencia de la Corte de Casación 17 de julio 2014, n. 16331 en la cual los jueces, subrayaron que para que el interpello tenga eficacia vinculante para las dos partes de la relación tributaria, es necesario que la instancia a la administración tributaria preceda la realización de las operaciones del contribuyente. En general, se considera que la contestación a interpello, vincula solo a la administración tributaria, pudiendo el contribuyente actuar de manera diferente a las indicaciones con la siguiente asunción de riesgos. La administración, en cambio, está vinculada exclusivamente con el contribuyente que presentó la instancia y con relación al caso concreto. El carácter vinculante de la contestación, puede derogarse solo en el caso en que hayan cambiado las condiciones de hecho o de derecho que justificaron la instancia. A. MASTROMATTEO – B. SANTACROCE, *Gli effetti degli interpelli su accertamento e contenzioso*, in *Il Fisco*, 26/2010, pp. 2518 ss.; R. FANELLI, *Nuovo regime dell'interpello basato sulla responsabilizzazione del contribuente*, in *Corr. Trib.* 37/2015, pp. 3797 ss.

⁶³⁰ Cfr. J.M. CALDERÓN CARRERO – P.ÁLVAREZ BARBEITO, *cit.*

⁶³¹ Cfr. J.J ZORZONA PÉREZ, *Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria*, en *Crónica Tributaria*, n. 50/1984, pp. 225 ss.

el caso concreto en un instrumento de amplia discrecionalidad en las manos de la administración misma⁶³². Lo que parece, más problemático, en la opinión de quien redacta es justificar el carácter no vinculante sobre la base de un cambio jurisprudencial, porque en este caso lo que sí que vería afectada sería la confianza legítima de los contribuyentes y la seguridad jurídica, cuya tutela debería ser el principal objetivo de las consultas. En este sentido, Salvo Tambo, con opinión que se ajusta a los cambios jurisprudenciales, considera el principio de confianza legítima, como el criterio para proteger el ciudadano frente a la actuación de la administración en caso de cambio de orientación, subrayando como el principio “puede traducirse en el mantenimiento del carácter vinculante de la consulta cuya prevalencia puede determinar la anulación del acto administrativo que la contradiga; o simplemente puede traducirse en la exoneración de responsabilidad con sacrificio del carácter vinculante; o bien en el reconocimiento o en el nacimiento de un derecho a ser indemnizado por los daños y perjuicios padecidos a pesar de adecuar la conducta al sentido de la contestación de la consulta”⁶³³.

En conclusión, la consulta, aunque debería ser un instrumento para evaluar la coherencia de los poderes públicos en el ejercicio de sus actividades, comporta el riesgo de crear una mayor incerteza en los contribuyentes que no tutela de manera plena, ni bajo el perfil de la confianza legítima, ni bajo lo de la la seguridad del derecho.

⁶³² Cfr. F.D. ADAME MARTÍNEZ, *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, cit.

⁶³³ Cfr. I. SALVO TAMBO, *Las consultas tributarias*, en A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 498 ss, mencionado por P. DÍAZ RUBIO, cit, pp. 250.

En el análisis del principio de confianza legítima, cabe mencionar que el Tribunal Constitucional español se ha pronunciado más de una vez en referencia al principio de confianza legítima y a su fundamento y en algunas ocasiones ha compartido la tesis de su origen en el principio de buena fe⁶³⁴: en este sentido, las expectativas legítimas están protegidas en la medida en que el sujeto que invoca protección haya actuado de buena fe⁶³⁵. El tema de la relación entre el principio de buena fe y el principio de confianza legítima interesa a la doctrina y a la jurisprudencia española, desde hace mucho tiempo, debido a la dificultad de su limitación: en particular, mientras algunos consideran que no existe una grande diferencia sustancial entre los dos principios sino simplemente de alcance, como si el principio de confianza fuera una derivación de la buena fe⁶³⁶, otros los consideran como diferenciados⁶³⁷.

Seguramente, la involucración del principio de buena fe en el sector de Derecho público, se originaba desde la necesidad que también la acción de la administración pública fuera orientada a la aplicación de los principios generales del derecho y en

⁶³⁴ La buena fe sería “confianza, seguridad y honorabilidad basadas en ella, por lo que se refiere sobre todo al cumplimiento de la palabra dada; especialmente, la palabra fe, fidelidad, quiere decir que una de las partes se entrega confiadamente a la conducta leal de otra en el comportamiento de sus obligaciones, fiado en que ésta no le engañará”. STS 11 de junio 1986 (RJ/1986/3528) fundamento de derecho n. 5, mencionada también POR P. DÍAZ RUBIO, *cit.*, p. 73

⁶³⁵ En este caso, la doctrina se refiere al concepto de buena fe objetiva, o sea a aquel modelo de conducta que expresa una actitud en el tráfico jurídico que se exige conforme a un imperativo ético. En cambio, la buena fe subjetiva se traduce en una “disposición lógica basada en una creencia errónea de que la conducta es adecuada a derecho de modo que excluye del comportamiento del sujeto toda posible antijuridicidad”. A. GONZÁLEZ MÉNDEZ, *Buena fe y derecho tributario*, Madrid 2001, p. 50.

⁶³⁶ Cfr. L. PAREJO ALFONSO, *Reflexiones sobre la libertad, la seguridad y el Derecho*, en *Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo*, n. 21/2003, pp. 18, mencionado por F. A. CASTILLO BLANCO, *cit.*, p. 38 en nota.

⁶³⁷ Cfr. J. GONZÁLEZ PÉREZ, *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, Madrid, 2004, mencionado por F. A. CASTILLO BLANCO, *cit.*, p. 38

entre esos también al principio de buena fe. Ya en el año 1963, García de Enterría, llegaba a esta conclusión en razón de la «la insuficiencia de la sumisión de la Administración a la simple legalidad formal, para que su enfrentamiento con los administrados, supuesta su formidable potenciación actual, pueda discurrir por cauces de justicia»⁶³⁸. Por otros autores que han indagado el tema, la buena fe opera como principio jurídico que limita el ejercicio de un derecho subjetivo de un poder jurídico⁶³⁹. Al mismo tiempo, sin embargo consideran que no sería posible teorizar sobre una regla general de la buena fe, válida para el Derecho público y privado, aunque solo fuera solo por la posición diferente de las partes de los tipos de relación y por los diferentes intereses en liza. La posición institucional de las personas públicas, con todo no depende de su diferente naturaleza, sino del hecho de que ejercitan un servicio directo a satisfacer los intereses generales: justo esa particularidad, o sea la vinculación a tutelar los intereses de los ciudadanos, debería imponer la vigencia del principio de buena fe. No caber pues recurrir, por lo tanto, la tesis de los intereses en contraste de las partes que justificaría la obligación de buena fe para los dos, ya que en la relación pública no habría intereses que no estuvieran encaminados a tutelar los ciudadanos⁶⁴⁰. Además, en la protección de los intereses públicos, la administración está sometida al respeto del principio de legalidad, y como tal al respeto de leyes y principios entre los cuales no puede faltar

⁶³⁸ Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo*, en *Revista de Administración Pública*, n. 40/1963, pp. 204 ss.

⁶³⁹ Cfr. F. SÁINZ MORENO, *La buena fe en las relaciones de la administración con los administrados*, en *Revista de administración pública*, n. 89/1979, pp. 307 ss.

⁶⁴⁰ “No existen “intereses públicos "impersonales" distintos de los que interesan particularmente a los ciudadanos. Los intereses públicos y los intereses privados están implicados entre sí hasta tal punto que cualquier interés público es, también, interés privado”. F. SÁINZ MORENO, *cit.*, p. 312.

el de buena fe. Esta tesis, no obstante en mi opinión no puede ser compartida en razón del rol diferente de las partes en la relación tributaria y de la discrecionalidad de la cual es titular la administración pública.

Algunos autores y la jurisprudencia han a menudo utilizado los conceptos de buena fe y de confianza legítima como sinónimos, también por las dificultades de diferencias los dos conceptos⁶⁴¹. Según Castillo Blanco, en cambio, los dos conceptos son perfectamente deslindables porque la buena fe, exige que las dos partes estén en una posición paritaria y por eso se adapta mejor al sector del Derecho privado. El principio de confianza legítima bien se adapta a las relaciones públicas en las cuales tutela, no solo la buena fe de las partes sino también el Estado social y democrático en el ejercicio de potestades y poderes administrativo⁶⁴²

Por otra parte, no falta doctrina que considera que el principio de confianza legítima es una expresión de la buena fe, y en particular de la buena fe subjetiva, aunque reconozca a esta última una dimensión más amplia.

El principio de buena fe en el específico sector tributario, ha sido desarrollado sobretodo en el sector sancionador de que se hablará a fondo en seguida. En este momento, basta con recordar que ya la versión vigente hasta el 1995 de la Ley General Tributaria, preveía en el art. 85, entre los criterios de graduación de las sanciones tributarias, la buena o la mala fe del sujeto infractor, previsión esta que

⁶⁴¹ Cfr. J. GONZÁLEZ PÉREZ, F. GONZÁLEZ NAVARRO, J.J. GONZÁLEZ RIVAS, *Comentarios a la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992*, Madrid 1999, p. 89 mencionado por A. GONZÁLEZ MÉNDEZ, *cit* p. 61 y jurisprudencia ahí mencionada.

⁶⁴² “Se aplica la buena fe cuando dicho principio se predica de la actuación del ciudadano, pero cuando el sentimiento de confianza defraudada es exigible a la administración la invocación se suele realizar con cierta habitualidad respecto del principio de protección de confianza”. F.A. CASTILLO BLANCO, *La protección de confianza en el derecho administrativo*, Madrid, 2001, pp. 271 ss, mencionado por A. GONZÁLEZ MÉNDEZ, *cit.*, p. 61.

fue eliminada por las fuertes críticas doctrinales⁶⁴³. Con referencia a los otros sectores del Derecho tributario, el principio de buena fe se ha aplicado muy poco y casi siempre relacionado con el procedimiento sancionador y más que nada con la finalidad de indicar un modelo de conducta tributaria⁶⁴⁴.

Una de las cuestiones más analizadas y debatidas en relación con el tema de la confianza legítima, tiene que ver con la probable responsabilidad patrimonial del Estado. Sobre este punto es necesario apuntar que la infracción del principio de confianza legítima implica normalmente la imposibilidad de aplicar sanciones o intereses, cuestión sobre la cual se hablará en seguida. No implica, según la orientación jurídica mayoritaria la nulidad de la norma sino la posibilidad de una declaración de responsabilidad patrimonial de los poderes públicos⁶⁴⁵. La justificación de esta conclusión debe encontrarse en el hecho de que el principio protege al particular, frente a los cambios normativos desfavorables que no son prevenibles por falta de coherencia con el ordenamiento jurídico o frente al cambio de orientación de la administración tributaria cuando el contribuyente haya ajustado su conducta razonablemente a indicaciones dadas por el mismo ejerciente del poder público. Y eso quiere decir, que está defendida la confianza relacionada con expectativas que se hayan podido generar de manera legítima, razonable. No cabe mencionar que esto no implica una petrificación del Derecho o de las orientaciones

⁶⁴³ Como señalaba García de la Mora y Martínez Lago, la previsión del elemento de culpabilidad para la contestación de una infracción tributaria ya debería excluir la posibilidad de evaluar la buena fe. Véase M.A. GARCÍA DE LA MORA- L. MARTÍNEZ LAGO, *La sanción de las infracciones tributarias y su graduación*, en A. AGULLÓ AGÜERO, ANTONIA – F. SÁINZ DE BUJANDA, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de estudios fiscales, 1991, pp. 1218 ss.

⁶⁴⁴ Cfr. A. GONZÁLEZ MÉNDEZ, *cit.*, pp. 169 ss.

⁶⁴⁵ Cfr. E. GUILLÉN LÓPEZ, *cit.*, p. 795.

de la administración: esto quiere decir que el contribuyente que haya actuado con diligencia no tiene que ser perjudicado por cambios normativos imprevisibles⁶⁴⁶. La indemnización de los daños sufridos con todo debería ponerse sobre un perfil diferente y no resolverse en un remedio sucesivo o residual del ciudadano por daños derivados de actos del legislados ya que “he no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes”⁶⁴⁷. La tutela de la confianza legítima a través de la previsión de indemnización constituye una garantía para el ciudadano. Sin embargo, no faltan, autores críticos, que advierten un peligro en admitir el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado derivada de la vulneración de un principio que no encuentra una expresa consagración constitucional⁶⁴⁸.

⁶⁴⁶ Un ejemplo muy claro de la confianza tutelada frente a cambios normativos, se encuentra en un pronunciamiento del Tribunal Supremo mediante el cual se desestimó la indemnización reclamada por los Agentes de Aduanas por los perjuicios económico que habían derivado desde la aplicación del Acta única europea. En este sentido e tribunal supremo, subrayó que el ingreso en el mercado común europeo no se adoptó de forma inopinada y brusca, sino de manera gradual y conocida por los ciudadanos. Tribunal Sumpremo sentencia del 7 de junio 1997 (RJ1997/4632) mencionada por P. DÍAZ RUBIO, *cit.*, p.231.

⁶⁴⁷ Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 8ª, S 17-6-2016, nº 394/2016, ref. 611/2014.

⁶⁴⁸ E. GUILLÉN LÓPEZ, *cit.* p. 798. Sobre el tema de la responsabilidad del Estado se véase J.A SANTAMARIA PASTOR, *La teoría de la responsabilidad del Estado legislador*, en *Revista de administración pública*, n. 68/1972, pp. 57 ss.

3.5. Il legittimo affidamento nel sistema tributario olandese e britannico.

L'evoluzione del principio del legittimo affidamento a livello comunitario è stata fortemente influenzata dalle tradizioni costituzionali dei Paesi membri, a loro volta, successivamente influenzati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Lo sviluppo all'interno dei diversi Stati membri è però stato differente ed ha comportato divergenze sia sotto il profilo della gestione del rapporto Stato – Cittadino, sia sotto il profilo dell'eventuale trattamento sanzionatorio da riservare al contribuente il cui legittimo affidamento sia stato leso. Com'è stato già precisato, i sistemi italiano e spagnolo, non divergono in ordine alle origini del principio e come in seguito meglio sarà esplicito, consentono una mitigazione del trattamento punitivo a carico del contribuente che abbia agito sulla scorta di un affidamento derivante o da indicazioni fornite dalla prassi o da un'interpretazione ragionevole della norma. Può però al riguardo essere utile analizzare due sistemi legislativi, i cui meccanismi di *tax compliance* sono stati già analizzati e le cui cause di esclusione di responsabilità in caso di infrazioni tributarie saranno trattate in seguito. Si fa riferimento ai sistemi Olandese e Britannico, posti a confronto anche in ragione della appartenenza a due diversi sistemi giuridici: uno di *civil law*, l'altro di *common law*.

Per quanto concerne il contesto olandese, la *General Administrative Law Act* (GALA), non codifica espressamente il principio ma si limita a fare dei rinvii indiretti allo stesso in alcune previsioni: all'art. 4: 84 ad esempio, si prevede che le

autorità amministrative, devono attendere i propri doveri che, al di fuori di circostanze eccezionali non possono comportare restrizioni ai diritti dei singoli né concretarsi in trattamenti sproporzionati⁶⁴⁹.

Non si tratta pertanto di un dovere incondizionato di rispettare le aspettative dei contribuenti, bensì di tutelare quelle legittime che sorgono dal contegno o dall'azione amministrativa degli organi pubblici, fra le quali non rientrano ovviamente i “fraintendimenti” consapevoli dei contribuenti. Secondo la dottrina infatti la tutela è solo in parte influenzata dalle competenze e dalle abilità dei singoli sebbene sia posto a carico delle autorità un particolare dovere di correttezza e lealtà⁶⁵⁰. Uno dei criteri utilizzati per valutare se sussiste o meno aspettativa tutelabile è il cd. *dispositievereiste*: in tal senso, l'azione compiuta dai contribuenti sulla base delle aspettative generate deve essere differente da quella che, secondo “buon senso” ed ordinaria diligenza, avrebbero posto in essere⁶⁵¹. Sarà ovviamente necessario valutare le giustificazioni poste a base del mancato rispetto delle aspettative dei cittadini, come ad esempio la tutela di pubblici interessi superiori. Rispetto alle conseguenze, appare interessante notare come la giurisprudenza, sia giunta fino ad affermare la possibilità per l'amministrazione di disapplicare la legge, quando il risultato ottenuto dalla stessa sia non solo contrario a quella che è la ratio del legislatore, ma anche lesive delle aspettative dei contribuenti⁶⁵². Il

⁶⁴⁹ Article 4:84 The administrative authority shall act in accordance with the policy rule unless, due to special circumstances, the consequences for one or more interested parties would be out of proportion to the purposes of the policy rule.

⁶⁵⁰ Cfr. P. BOYMANS – M. ELIANTONIO, *cit.*, p. 5.

⁶⁵¹ Cfr. P. BOYMANS – M. ELIANTONIO, *cit.*, p. 6.

⁶⁵² Una interpretazione *contra legem*, è permessa solo allorché si tratti di relazioni Stato-Contribuente ma non nel caso in cui sia coinvolta una terza persona e solo allorché l'interesse del

principio pertanto, opera per lo più come principio non scritto, tendente a valutare la ragionevolezza delle attività della pubblica amministrazione nel caso di eventuali lesioni di situazioni di affidamento legittime dei contribuenti. Diversamente opera il principio di buona fede, che è presunto a favore del contribuente che coopera nel programma *Horizontal Monitoring*: in tal senso, la presunzione di buona fede del contribuente che ha deciso di giocare “a carte scoperte” con l’amministrazione finanziaria, avrà dei riflessi anche sul piano sanzionatorio sul quale si tornerà in seguito.

Per quanto concerne il contesto britannico, la particolarità del sistema giuridico di *common law*, ha influenzato notevolmente anche la formazione del principio attraverso i diversi precedenti giurisprudenziali⁶⁵³. Lo sviluppo del principio nell’ordinamento inglese si è sviluppato dapprima sotto il profilo procedimentale per poi diventare effettivo anche dal punto di vista sostanziale, grazie soprattutto alle influenze delle sentenze della Corte di Giustizia Europea. Uno dei casi emblematici in materia di legittimo affidamento è rappresentato dal caso *LJ in R(Bhatt Murphy) v Independent Assessor*, nel quale i giudici hanno chiarito che il “potere delle pubbliche autorità di cambiare orientamento è limitato dal dovere legale di essere giusti”⁶⁵⁴.

singolo sia sufficientemente determinabile e non sia generico, Cfr. P. BOYMANS – M. ELIANTONIO, *cit.*

⁶⁵³ Cfr. D. DE COGAIN, *A changing role for the administrative law of taxation*, in *Social & Legal studies*, 2015, vol. 24(2) pp. 251 ss.

⁶⁵⁴ *Bhatt Murphy (a firm), Regina (on the application of) V the independent assessor; Ca 9 July 2008*, p. 50 in <http://swarb.co.uk/>.

La declinazione del principio del legittimo affidamento procedurale passa attraverso alcuni doveri che incombono sulle pubbliche autorità: in particolare, sostengono i giudici, se le autorità si impegnano a consultare un cittadino che possa essere affetto, o potenzialmente affetto da una decisione, dovrebbero provvedere a rispettare tale impegno⁶⁵⁵, così come non potrebbero allontanarsi dall'applicazione di un orientamento che hanno dichiarato di voler utilizzare. Anche nel caso *Schmidt v. Secretary of State for Home Affairs*, la giurisprudenza aveva già chiarito che il Cittadino ha un diritto di essere ascoltato prima che l'amministrazione adotti una decisione che possa danneggiare i suoi interessi, qualora egli abbia un diritto in merito o semplicemente goda di un affidamento tutelabile rispetto alla stessa⁶⁵⁶.

Quanto al profilo sostanziale del legittimo affidamento, occorre rammentare che la dottrina inglese, tende a distinguere questa "teoria" a seconda del tipo di rappresentazione: si distinguono la cd. *intra vires representation*, dall'*ultra vires representation*. Quanto alla prima, si fa riferimento al caso in cui un'autorità abbia determinato la rappresentazione di una situazione o di un orientamento rientrante fra i suoi propri poteri, per poi cercare di allontanarsi dalla stessa. *Leading case* al riguardo è considerato il *R. v. North and East Devon Health Authority, ex parte Coughlan*. Nel caso di specie, la signora *Coughlan* aveva fatto ricorso alle cure di una casa di Riabilitazione, la cd. *Mardon House* dietro la rassicurazione, fornita dalle autorità di salute pubblica, della possibilità di ottenere la copertura pubblica

⁶⁵⁵ *Bhatt Murphy, cit.*, paragraph 22.

⁶⁵⁶ *Schmidt -v- Secretary of State for Home Affairs, Ca 19 Dec 1968*, in <http://swarb.co.uk/>.

delle sue spese sanitarie⁶⁵⁷. Solo sette anni dopo, la *Health authority*, rivalutando i costi sanitari come eccessivi, decise di negare alla signora la copertura degli stessi. L'interessata pertanto, sentendo leso il suo legittimo affidamento decise di ricorrere contro la decisione amministrativa. In questo caso la Corte d'appello ha considerato sproporzionato l'interesse pubblico che aveva consentito di disattendere le indicazioni prima fornite alla contribuente ledendo così l'affidamento che questa aveva risposto circa le coperture sanitarie.

La giurisprudenza della Corte d'appello inglese, si è pronunciata in più di un'occasione con riferimento alle ipotesi di legittimo affidamento tutelabili. In particolare, le pronunce possono essere divise in tre grandi gruppi: un primo, comprendente quei casi in cui, un cambio di orientamento della prassi può interessare un gran numero di soggetti, che potranno esser oggetto di valutazione, attraverso il cd. *Wednesbury test*, tendente a verificare se la decisione della pubblica amministrazione fosse o meno ragionevolmente prevedibile⁶⁵⁸. Analogamente, anche in assenza di specifiche promesse, se una persona o un gruppo, sono direttamente e sostanzialmente interessate da uno specifico orientamento di prassi e pertanto continuano ad agire sulla base dello stesso, prima di procedere ad un cambio dello stesso, sarebbe opportuno per l'amministrazione consultare gli interessati⁶⁵⁹. In secondo luogo, considera quei casi in cui il contribuente ha l'aspettativa ragionevole di poter esser consultato prima dell'adozione di una

⁶⁵⁷ *R v. North and East Devon Health Authority, ex p Coughlan, Ca 16 July 1999, in* <http://swarb.co.uk/>

⁶⁵⁸ *R. v. Secretary of State for the Home Department, ex p Hargreaves, Ca 20 November 1997, in* <http://swarb.co.uk/>

⁶⁵⁹ *Bhatt Murphy, cit., paragraph 41.*

decisione che in tal caso dovrebbe essere analizzata utilizzando il canone dell'equità per verificare se l'amministrazione abbia attuato in maniera giusta. In tali casi, appare superfluo dire che trattasi del cd. affidamento procedurale, mentre per quanto riguarda una terza categoria di casi, riferita al cd. affidamento sostanziale, l'attenzione della Corte si è concentrata su ipotesi in cui è stato l'interesse di un singolo ad essere frustrato al fine di valutare se il cambio di orientamento fosse proporzionato rispetto agli interessi coinvolti⁶⁶⁰.

Fra i fattori presi in considerazione dalla giurisprudenza britannica per valutare se sussiste affidamento tutelabile, rientra in primo luogo quello cd. della "rappresentazione": è infatti necessario che sussista una rappresentazione univoca che possa pertanto legittimare la convinzione comune dei cittadini nell'agire in un determinato modo. Occorre poi rammentare l'influenza degli atti emessi dall'amministrazione pubblica che costituiscono un punto di riferimento per l'applicazione del diritto da parte dei singoli. La verifica concernerà quindi, le aspettative che può generare l'attività della p.a. rispetto ad un soggetto che attua con una ordinaria e ragionevole diligenza ma non consentirà di tutelare situazioni in cui era già nota la corretta rappresentazione di una circostanza o la corretta interpretazione di una norma.

Con riferimento alla cd. *ultra vires representation*, si fa riferimento a quelle ipotesi in cui la pubblica amministrazione ha generato un'aspettativa avente ad oggetto qualche decisione o qualche atto che non poteva adottare per legge, esorbitante cioè dai propri poteri. Si tratta pertanto di casi di azione *contra legem*

⁶⁶⁰ R v. North and East Devon Health Authority, ex p Coughlan, cit., paragraph. 57.

dell'autorità amministrativa o di eccesso di potere, che solitamente finiscono con l'esser considerati non vincolanti per gli organi pubblici, nonostante il danneggiamento degli interessi dei privati⁶⁶¹.

Fatti questi brevi cenni, occorre precisare che nel caso olandese, come d'altronde in buona parte dei Paesi di *civil law*, influenzati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'affidamento legittimo può sorgere sia da una rappresentazione prospettata dal contribuente, sia da leggi, principi e decisioni delle autorità amministrative senza contare quelle sorte in seguito a "promesse" degli stessi organi amministrativi. In ogni caso, è necessario, per valutarne la meritevolezza di tutela, effettuare un bilanciamento fra gli interessi pubblici e privati in gioco. Ciò nonostante, a differenza del prevalente orientamento della Corte di Giustizia, che tutela il legittimo affidamento nella misura in cui il cittadino che invoca protezione abbia adottato la diligenza dell'operatore economico, prudente e accorto, il giudice olandese pone scarsa attenzione alle competenze del cittadino a fronte di condotte illegali – o meglio sarebbe dire di abuso di potere- delle autorità. In secondo luogo, mentre i giudici di *Bruxelles*, tendono a non riconoscere la tutela delle aspettative nate da un'attività *contra legem*, nel caso olandese, la stessa può essere riconosciuta in circostanze eccezionali sempre che non si tratti di atti contrari al diritto Europeo. Infine, come già anticipato, la buona fede riveste una importanza notevole nel

⁶⁶¹ "Il concetto di possesso, previsto dall'art. 1 (della Convenzione) include un affidamento legittimo circa la possibilità di ottenere una situazione di godimento effettivo di un bene, corrispondente ad un diritto di proprietà, risultante da un atto ultra vires di un'autorità pubblica. Il *council*, ha agito sulla base di una erronea credenza circa le proprie capacità. Non sono stati intaccati interessi di parti terze e l'interferenza con il diritto di proprietà privata, era sproporzionato". *Stretch v. United Kingdom* [2004] ECHR 24 June 2003, in <http://swarb.co.uk/>

sistema olandese, tanto da essere oggetto di previsione nei programmi di cooperazione. Trattasi in tal caso di una buona fede, imposta ad ambo le parti del rapporto tributario ma in particolar modo in capo alle autorità pubbliche. Ciò lo si desume anche dal già esaminato art. 4:49 del GALA, che pur riferendosi espressamente alla buona fede, sembra invocare un alto livello di protezione dei singoli e un dovere di protezione posto in capo alle autorità amministrative.

Per quanto concerne invece il contesto britannico, la giurisprudenza ha tutelato nel corso degli anni il legittimo affidamento per lo più da un punto di vista procedimentale. Solo negli ultimi anni e sotto l'influenza della Corte di Giustizia, ha iniziato a trovare tutela l'affidamento sostanziale. Con riferimento all'orientamento della Corte di Giustizia, i tribunali inglesi, condividono la necessità di valutare le capacità del soggetto che invoca tutela, tant'è che riconoscono protezione a quelle situazioni nelle quali qualsiasi persona avrebbe ragionevolmente tenuto la medesima condotta: sembra pertanto comune il concetto di operatore economico prudente e accorto da cui invece si distanzia la giurisprudenza olandese. Analogamente nelle ipotesi di lesione di interessi derivanti da un esercizio abusivo di poteri o da un'attività *contra legem*, l'ordinamento inglese tende a non riconoscere tutela al cittadino leso in maniera automatica ed incondizionata. Ciò che risulta diverso rispetto al contesto europeo, è rappresentato dalla discrezionalità che hanno le autorità amministrative inglesi rispetto alla possibilità di cambiare i propri orientamenti, senza contare la tendenza delle corti a non intervenire rispetto a situazioni di affidamento lese da un mutamento della prassi. L'unica censura che spesso si trova a muovere la

giurisprudenza, attiene infatti alla necessaria ragionevolezza dell'azione della pubblica amministrazione, spesso prescindendo dall'applicazione del principio di proporzionalità. Si tratta pertanto di un atteggiamento lontano da quello solitamente adottato da parte della Corte di Giustizia, tendente a valutare la proporzionalità fra il sacrificio imposto al singolo e l'interesse pubblico che ha determinato il mutamento di prassi imposto alla collettività.

È proprio dunque nella maggiore discrezionalità di cui godono le autorità amministrative inglesi⁶⁶², che può rinvenirsi la maggiore differenza rispetto all'ordinamento non solo olandese ma anche della restante Unione Europea: una discrezionalità, che come si vedrà a proposito delle sanzioni e delle cause di esclusione della responsabilità, consente non solo di garantire una sorta di "perfetta autonomia" alla stessa ma anche di analizzare in maniera quasi "individuale" i casi dei singoli cittadini.

⁶⁶²Cfr. J. FREEDMAN – J. VELLA, *HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion*, in C. EVANS – J. FREEDMAN – R. KREVER (eds), *The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, 2011 -Oxford Legal Studies Research Paper No. 73/2012

4. L'influenza del legittimo affidamento nel sistema sanzionatorio.

4.1. Le sanzioni nell'ordinamento giuridico europeo.

Il principio del legittimo affidamento esplica tutta la sua efficacia all'interno delle diverse fasi del rapporto tributario, da quella di produzione della norma a quella di applicazione del tributo ed eventualmente delle sanzioni in caso di infrazione. Com'è stato indicato nel capitolo precedente, nei sistemi italiano, spagnolo, olandese e britannico, lo stesso svolge una funzione di tutela sia a livello procedimentale, assicurando un diritto di audizione al contribuente quando una decisione possa incidere sulla sua posizione, sia a livello sostanziale, ovvero tutelandolo allorché possa ricevere un danno da un cambio di orientamento di prassi o dall'applicazione di una norma dal significato oscuro. In particolar modo con riferimento a queste ultime due ipotesi, la tutela del legittimo affidamento tutela il contribuente sotto il profilo relativo all'applicazione di interessi e sanzioni.

Le questioni concernenti i profili sanzionatori nel diritto tributario hanno da sempre interessato la dottrina e la giurisprudenza nazionale: diversamente a livello europeo, quello sanzionatorio, rappresenta un settore privo di armonizzazione⁶⁶³ e che pertanto è lasciato alla competenza degli Stati membri seppur nei limiti del rispetto del diritto e dei principi generali

⁶⁶³ Sul tema si veda A. DI PIETRO, *Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, Milano, 2001.

dell'Unione⁶⁶⁴. Stando all'orientamento della Corte di Giustizia, la sanzione nel settore tributario ha una funzione deterrente e non principalmente punitiva: per tale motivo, non va considerata come l'effetto della violazione di una norma, bensì “come il mezzo giuridico approntato dall'ordinamento tributario nazionale per il raggiungimento di uno scopo”⁶⁶⁵ che consente di tutelare l'effettività del diritto stesso.

È opportuno precisare che la Corte di Giustizia ha sempre evitato di pronunciarsi sulla materia sanzionatoria, lasciando la stessa agli Stati ai quali si è limitata a chiedere il rispetto dei principi di effettività, equivalenza e proporzionalità. Il primo due principi tende a garantire l'effettività della tutela giurisdizionale ed è previsto dagli artt. 6 e 13 della CEDU che impongono un processo in grado di assicurare una tutela effettiva all'interesse sostanziale dedotto in giudizio dal ricorrente che abbia ottenuto l'accoglimento della propria istanza. Il principio di equivalenza, invece tende ad assicurare che le procedure previste per la tutela dei diritti spettanti ai singoli in virtù del diritto comunitario, non siano meno favorevoli di quelli previsti per analoghi ricorsi di natura interna⁶⁶⁶. Il principio di proporzionalità, secondo costante orientamento dottrinale trova le sue fonti all'interno della cd. tesi

⁶⁶⁴ In alcune ipotesi la Corte di Giustizia ha sottolineato che “sebbene la legislazione penale e il regime sanzionatorio, anche in materia fiscale, rientrino senz'altro nella competenza degli Stati membri, il diritto comunitario pone dei limiti nel caso in cui la normativa nazionale possa incidere sulla neutralità dei tributi interni rispetto agli scambi intracomunitari, voluta dall'art. 95 del Trattato, nonché sul buon funzionamento del sistema comune IVA istituito dalle direttive comunitarie” Corte di Giustizia UE, 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Drexler*, in *www.curia.europa.eu*; Si veda anche S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 2/2012, p. 10241.

⁶⁶⁵ Cfr. F. AQUILANTI, *Le sanzioni tributarie amministrative per le violazioni IVA al vaglio europeo di proporzionalità*, in *Rass. Trib.* n. 3/2014, p. 645.

⁶⁶⁶ Corte di giustizia UE, sez. grande, 13 marzo 2007, causa C-432/05, *Unibet*, p. 82

retributiva e impone ai soggetti chiamati ad applicare gli strumenti del diritto, l'adozione di quello che sia in grado di raggiungere gli obiettivi preposti senza che ci sia una eccessiva lesione degli altri interessi coinvolti⁶⁶⁷.

La giurisprudenza della Corte si è spesso espressa in materia di sanzioni in particolar modo con riferimento al principio di proporzionalità: lo stesso impone agli Stati membri che eventuali maggiorazioni, siano esse qualificate o meno formalmente come sanzioni, siano proporzionate rispetto agli scopi da perseguire, ossia non eccedano quanto necessario per realizzare gli stessi⁶⁶⁸. È però il giudice nazionale a dover verificare nel merito il rispetto di tali limiti e quindi saranno i diversi indirizzi forniti in materia di lotta all'evasione e all'elusione che influenzeranno direttamente o indirettamente tale valutazione. La Corte però in alcune occasioni si è pronunciata fin nel merito del rispetto del principio di proporzionalità: basti ricordare ad esempio, la sentenza *Rēdlihs*⁶⁶⁹, nella quale i giudici hanno ritenuto non proporzionata rispetto agli scopi una sanzione che era pari all'importo "dell'imposta normalmente applicata sul valore dei beni ceduti, anche quando tale soggetto risulterebbe esonerato dall'imposta nel caso in cui avesse effettuato l'iscrizione al registro"⁶⁷⁰. In tale caso la Corte ha avuto occasione

⁶⁶⁷ Cfr. A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n.3/2013, pp. 572 ss.

⁶⁶⁸ CGCE, sentenze del 21 settembre 1989, C-68/88, *Commissione/Grecia*, p. 23 in Racc. pag. 2965; del 16 dicembre 1992, C-210/91, *Commissione/Grecia*, p.19, Racc. pag. I-673, del 26 ottobre 1995, C-36/94, *Siesse*, p. 21, Racc. pag. I-3573.

⁶⁶⁹ Corte di Giustizia UE, sent. del 19 luglio 2012, C- 263/11, *Rēdlihs*.

⁶⁷⁰ Nel caso di specie, il contribuente lamentava che nell'abito di un controllo effettuato dall'amministrazione finanziaria quest'ultima aveva considerato come soggette ad IVA delle cessioni di legname e gli aveva irrogato una sanzione pari all'importo dell'imposta evasa per la mancata iscrizione al registro dei soggetti passivi IVA.

di precisare che la pena deve essere proporzionata alla natura e alla gravità dell'infrazione e pertanto non può gravare in maniera eccessiva sul contribuente.

A livello europeo il principio, desunto dall'ordinamento tedesco, era già previsto dal Trattato CEE all'art. 5 co. 3 ed è ora contenuto nell'art. 5 del TUE⁶⁷¹ che pur facendo riferimento ai limiti relativi all'azione dell'Unione europea rispetto al campo di competenza degli Stati membri, è stato considerato come applicabile anche ai privati⁶⁷². È inoltre previsto dall'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea⁶⁷³.

Nel corso degli anni, le diverse pronunce della Corte a favore e a tutela di questo principio hanno consentito di fare dello stesso una vera e propria norma⁶⁷⁴ capace di influenzare la disciplina prevista nei diversi Stati membri. Lo stesso interessa non solo la fase di normazione, ma altresì quella dell'interpretazione ed applicazione del nome tributarie in fase di azione amministrativa. Il principio ha trovato applicazione soprattutto nel settore dell'imposta sulla cifra d'affari: in non poche occasioni soprattutto in materia IVA, alcune misure adottate dagli Stati quali ad esempio il diniego di detrazione, si sono rivelate quali sanzioni improprie⁶⁷⁵, sproporzionate rispetto all'infrazione e con un carattere "velatamente" punitivo, in

⁶⁷¹ "In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati".

⁶⁷² "È in contrasto col principio di proporzionalità applicare la medesima sanzione all'inadempimento dell'impegno che la cauzione è destinata a garantire, ed al semplice ritardo nella presentazione delle prove del corretto e tempestivo adempimento dell'impegno" CGCE, sentenza 20 febbraio 1979, C- 122/78, *Buitoni* ; vedasi anche sent. 14 luglio 1967, C- 8/77, *Sagulo*.

⁶⁷³ Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo.

⁶⁷⁴ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., pp. 24 ss.

⁶⁷⁵ Per un maggior approfondimento della questione si veda L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 6/2014 pp. 693 ss.

grado di incidere sul principio di neutralità. Basti guardare ad esempio al caso *Salomie e Oltean*, fra gli ultimi analizzati da parte della Corte di Giustizia, nel quale la violazione di un obbligo formale è stata sanzionata con un diniego di detrazione dell'imposta assolta a monte, misura questa considerata sproporzionata dai giudici⁶⁷⁶. Il diniego di detrazione, infatti non può costituire una modalità per punire comportamenti elusivi o abusivi del diritto dovendo le pene, rispettare il principio di legalità ed esser previste da specifiche norme che può definirsi legittimo nel caso in cui sia impossibile verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali o sia fraudolentemente o abusivamente invocato il diritto stesso⁶⁷⁷.

Accanto a quello di proporzionalità, sono altri i principi di chiara ispirazione europea che hanno influenzato fortemente gli ordinamenti nazionali: in particolare gli stessi, trovano spazio all'art. 6 del Trattato UE che li fa propri tramite un rinvio alla Carta Dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea, nonché alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali⁶⁷⁸. Fra i principi desumibili dall'ordinamento europeo e che hanno un particolare rilievo nel settore fiscale, occorre rammentare quello del cd. *ne bis in idem*: le problematiche che ruotano attorno a questo principio ed in particolare, alla possibilità che lo stesso trovi espressa applicazione anche negli ordinamenti statali pur in assenza di una

⁶⁷⁶ Corte di Giustizia UE, *Salomie e Oltean*, cit.

⁶⁷⁷ Il diniego, al contrario rappresenta un elemento proprio del funzionamento del sistema comune IVA che può definirsi legittimo nel caso in cui sia impossibile verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali o sia fraudolentemente o abusivamente invocato il diritto stesso Cfr. P. MASSARI, *Diritto alla detrazione IVA e "consilium fraudis", coesistenza impossibile*, in *L'IVA*, n. 2 / 2015, pp. 19 ss.; E. SONETTI, *La prevalenza del profilo sostanziale in caso di violazione di obblighi formali in materia IVA*, (Nota a Corte di Giustizia dell'Unione Europea - Sezione settima - Sentenza 9 luglio 2015 - Causa C-183/14) in *RDTI*, n. 1/2015, in corso di pubblicazione.

⁶⁷⁸ In seguito CEDU.

espressa previsione nella legislazione domestica, è da anni oggetto di dibattito in dottrina e giurisprudenza e costituisce forse uno dei temi maggiormente rilevanti rispetto al rapporto fra sistemi sanzionatori e diritti umani⁶⁷⁹. Da più parti infatti, è stato fatto notare come l'armonizzazione legislativa europea, non possa riguardare solo le norme positive ma debba necessariamente considerare anche quelle procedurali ed in particolare il settore sanzionatorio⁶⁸⁰. La previsione del divieto di doppia punizione a carico di un medesimo soggetto per uno stesso reato, è previsto dall'art. 4 prot. n. 7 della CEDU nonché dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Ciò nonostante la giurisprudenza europea non concorda sull'estendibilità *in toto* del principio anche agli Stati membri, probabilmente in ragione della mancata armonizzazione del settore sanzionatorio. Nel caso *Hans Akenberg Frassons*⁶⁸¹ ad esempio, la Corte ha chiarito che “il principio del *ne bis in idem*, sancito all'art. 50 della Carta non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA, una sanzione tributaria e successivamente una sanzione penale, qualora la prima sanzione non sia di natura penale, circostanza che dev'essere verificata dal giudice nazionale”⁶⁸². Il tema è di particolare interesse ed ha trovato spesso tutela

⁶⁷⁹ Per un maggiore approfondimento del tema si veda la relazione del Prof. G. Marino al Congresso EALTP del 2015: G. MARINO, *Limitation of administrative penalties by the european convention of human rights and the EU charter of fundamental rights*, disponibile on line al sito http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Section4_Marino.pdf

⁶⁸⁰ Cfr. P. CENTORE, *Alla Corte UE la rilevanza del ne bis in idem nel comparto fiscale – ne bis in idem e sanzioni fiscali: una rivoluzione culturale prima che giuridica*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 1/2016, pp. 78 ss.; A. GIOVANNINI - L.P. MURCIANO, *Il principio del 'ne bis in idem' sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. Trib.*, n. 20/2014, pag. 1548.

⁶⁸¹ Corte di Giustizia UE, ordinanza del 7 maggio 2013, C-617/10, *Hans Akenberg Frassons*, in <http://curia.europa.eu/>

⁶⁸² Corte di Giustizia UE, *Hans Akenberg Frassons*, p. 47.

anche nella giurisprudenza della Corte EDU, che pur sottolineando la legittimità della celebrazione di due procedimenti paralleli considerati compatibili, ha chiarito che uno dei due dovrà subire una sospensione necessaria nel caso in cui il primo sia diventato definitivo; non occorre specificare che si tratta di due procedimenti svolti da due autorità differenti che possono portare all'applicazione di due diverse sanzioni una penale e l'altra amministrativa: ciò che vieta il principio invocato dalla Corte EDU è l'applicazione di entrambe le sanzioni⁶⁸³. In tal senso, trova conferma dunque un principio già menzionato nel famoso caso *Grande Stevens*⁶⁸⁴ che anche se non specificatamente riguardante il tema del settore tributario ha avuto comunque un grande riflesso in materia⁶⁸⁵. Analizzando la giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU, è possibile identificare le condizioni affinché il divieto operi: è *in primis* necessario che entrambi i procedimenti siano definitivi, ossia che siano stati esperiti i tentativi di impugnazione dei provvedimenti dinanzi alle autorità competenti per poter invocare il divieto e deve trattarsi inoltre di due sanzioni con natura afflittiva⁶⁸⁶. Infine, affinché possa esser invocato il principio del *ne bis in idem* dev'esserci identità della condotta tenuta dal contribuente. I fatti devono essere infatti i medesimi da un punto di vista sostanziale⁶⁸⁷ così come

⁶⁸³ Corte EDU, sentenza del 20 agosto 2014, caso 11828/11, *Nikänen*, in <http://www.echr.coe.int/>

⁶⁸⁴ Corte EDU, sentenza del 4 marzo 2014, caso 18640/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*, <http://www.echr.coe.int/>

⁶⁸⁵ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass.Trib.*, n. 5 / 2014, p. 115.

⁶⁸⁶ “A tal riguardo, sono pertinenti tre criteri. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nella natura e nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere”. Corte di Giustizia UE, 5 giugno 2012, C-489/10, *Lukasz Marcin Bonda*. Si veda anche v., in particolare, Corte EDU, sentenze dell'8 giugno 1976, serie A, n. 22, §§ 80-82, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, nonché sentenza del 10 febbraio 2009, C-14939/03, §§ 52 e 53, *Sergey Zolotoukhine c. Russia*.

⁶⁸⁷ “Il criterio pertinente ai fini dell'applicazione di tale articolo è quello dell'identità dei fatti materiali, inteso come l'esistenza di un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro,

identico dev'essere il soggetto: con riferimento a quest'ultimo, lo stesso non potrà esser perseguito con due distinti procedimenti, non coordinati fra di loro⁶⁸⁸.

Rispetto al rapporto fra principio del legittimo affidamento e sanzioni, manca una specifica giurisprudenza, essendosi la Corte di Giustizia, limitata per lo più ad invocare il rispetto del principio di proporzionalità⁶⁸⁹. Non esiste pertanto un generale principio di buona fede ed affidamento in grado di impedire l'esigibilità del tributo ed in particolare delle sanzioni a causa dei problemi connessi all'assenza di armonizzazione⁶⁹⁰. Una forma di tutela al riguardo, è però probabilmente rinvenibile in maniera indiretta all'interno del principio di legalità, che impone che i contribuenti non siano soggetti a pene istituite con legge entrata in vigore dopo la realizzazione della violazione.

Per quanto la competenza dell'Unione Europea, sia dunque limitata in materia sanzionatoria, non c'è dubbio sul fatto che abbia inciso e continui ad incidere sulle legislazioni nazionali attraverso la previsione di principi generali con il fine di assicurare un sistema tributario più equo e giusto. Le esigenze di armonizzazione che potrebbero coadiuvare tale obiettivo sono pertanto forti, sebbene sia comprensibile la scelta del mancato intervento legislativo per chiare ragioni legate

indipendentemente dalla qualificazione giuridica di tali fatti o dall'interesse giuridico tutelato” Corte di Giustizia EDU *Sergey Zolotukhin c. Russia*, cit.

⁶⁸⁸ Cfr. A. GIOVANNINI, *ult.op. cit.*

⁶⁸⁹ Ciò nonostante esistono disposizioni e precedenti giurisprudenziali mediante i quali è stata esclusa la debenza di tributi – per lo più in materia doganale- allorché sia stata accertata la lesione della buona fede e dell'affidamento del contribuente. CGCE sentenza del 6 aprile 1995, C- 310/93, *BPB Industries plc e British Gypsum Ltd contro Commissione delle Comunità europee*.

⁶⁹⁰ “l'eventuale presa in considerazione della buona fede è una questione che rientra nel diritto nazionale di ciascun Stato membro. A tal proposito, qualora esista nel diritto nazionale, in materia repressiva, un principio generale secondo il quale la legge non ammette ignoranza, il diritto comunitario non osta a che tale principio si applichi in caso di procedimenti per infrazione della normativa”. Corte di Giustizia UE, sentenza del 12 luglio 2001, C-262/99, *Paraskevas Louloudakis*

al rispetto del principio di legalità e alle scelte di politica preventiva e repressiva che adotta ciascuno Stato.

4.2. L'incidenza del principio del legittimo affidamento nel sistema sanzionatorio amministrativo italiano.

Prima di procedere all'analisi del principio del legittimo affidamento e dicome quest'ultimo, negli ordinamenti italiano e spagnolo incide sulla configurabilità della responsabilità del contribuente è necessario compiere alcune considerazioni sui caratteri principali dei sistemi sanzionatori amministrativi⁶⁹¹. L'attuale sistema amministrativo sanzionatorio in Italia è disciplinato dai Decreti Legislativi 471, 472 e 473 del 1997 che hanno sostituito il precedente sistema previsto dalla legge 4/1929⁶⁹². Il sistema antecedente alla Costituzione si basava sulla “*summa divisio*” fra delitti e contravvenzioni penali che potevano essere puniti con multa e reclusione o con arresto e ammenda nonché obbligazioni di carattere civile che potrebbero identificarsi con gli attuali illeciti amministrativi e che discendevano dalla violazione di leggi finanziarie⁶⁹³. Si caratterizzava per avere un carattere tendenzialmente punitivo in campo penale, mentre in campo amministrativo mirava per lo più a voler ripristinare il danno commesso dal contribuente evasore⁶⁹⁴. In particolare tali elementi risultavano chiari dall'esistenza della cd. soprattassa, ovvero una somma di denaro in percentuale o fissa, che si poteva aggiungere o

⁶⁹¹ Cfr. D.COPPA - S.SAMMARTINO, voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, XLI, Milano 1989, 415 ss.

⁶⁹² Legge 7 gennaio 1929, n. 4. Gazzetta Ufficiale del 14 gennaio 1929, n. 11. Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie.

⁶⁹³ Si veda al riguardo G. FALSITTA, *Corso di diritto tributario – parte generale*, cit., p. 325 ss.

⁶⁹⁴ Ciò discendeva dalla stessa configurazione del rapporto di imposta- in senso atomistico- considerato come un rapporto di “debito-credito”. Fra i sostenitori di tale teoria possono ricordarsi G. Mantellini, Santi Romano, Benvenuto Griziotti, Oreste Granelletti, Enrico Allorio e Giuseppe Abbamonte. Si veda per maggiori approfondimenti S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 60.

cumulare alla sanzione penale, dalla possibilità di sanzionare indistintamente persone fisiche e giuridiche (queste ultime in via solidale) e dalla trasmissione agli eredi della sanzione irrogata. Il sistema era ispirato per lo più al sistema civilistico, dettaglio questo che può desumersi altresì dalla responsabilità solidale prevista in caso di illecito realizzato da più soggetti: in questo caso dunque il soggetto che pagava, liberava tutti gli altri a prescindere dalla condotta realmente tenuta. Si trattava dunque di un sistema in cui l'elemento soggettivo del contribuente che realizzava l'illecito aveva una scarsa – per non dire nulla- rilevanza e ciò che fungeva da parametro per la determinazione dell'ammontare della sanzione era il danno che era stato cagionato all'Erario. Il sistema delineato dalla legge del 1929 è rimasto in vigore seppur con le modifiche apportate nel corso degli anni sino alla seconda metà degli anni 90'. Durante gli anni 70, il legislatore è intervenuto sull'accertamento tributario prevedendo la possibilità per gli uffici di irrogare le sanzioni⁶⁹⁵ ed introducendo delle singole previsioni sanzionatorie rispetto ai diversi tipi di imposta⁶⁹⁶. Solo con l'approvazione della legge in materia di illeciti amministrativi, la n. 689 del 1981, di chiara ispirazione penalistica, iniziano a sorgere problemi di compatibilità – o forse sarebbe stato meglio dire di opportunità- fra la l. 4/1929 e i principi costituzionali: le garanzie dettate dalla nuova legge in

⁶⁹⁵ Nel modello del 1929 il procedimento per l'irrigazione delle sanzioni, previsto dall'art. 55, conferiva all'intendente di finanza la relativa competenza. Quest'ultimo poteva però intervenire solo dopo che erano state realizzate tutte le attività investigative e cognitive da parte degli uffici impositori o della Guardia di finanza. Le ipotesi di violazioni infatti potevano emergere nell'ambito dell'esercizio delle attività impositrici o di quelle investigative. Si veda al riguardo A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1967, p. 314 e E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, V ed, 1969, p. 502, menzionati da E. M. PICCIRILLI, *La revisione in senso personalistico del sistema sanzionatorio tributario, con un'inversione di tendenza in tema di responsabilità dei rappresentanti: principio del favor rei*, in www.innovazionediritto.unina.it

⁶⁹⁶ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit. p. 911.

materia di illeciti amministrativi maggiormente rispondenti ai principi previsti dalla Costituzione, stridevano con la disciplina prevista in materia di illeciti tributari ancora legati a finalità meramente risarcitorie⁶⁹⁷. Si arriva in tal modo attraverso gli anni, all'approvazione della legge delega del 26 dicembre 1996 n. 662, dove all'art. 3 co. 133 si conferiva al Governo la delega per l'adozione di decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali. È a partire da tale momento che cambia totalmente il panorama sanzionatorio amministrativo italiano, attraverso l'adozione dei decreti 471⁶⁹⁸, 472⁶⁹⁹ e 473⁷⁰⁰ del 1997. Il nuovo sistema, si fonda su un modello di tipo "personalista"⁷⁰¹ che sostituisce il precedente di tipo risarcitorio. In particolare, le indicazioni che sorgono dal decreto 472, consentono di definire un sistema che ha quale principale obiettivo quello di "punire" il

⁶⁹⁷ Un primo passo verso la riforma del sistema tributario era stata già rappresentata dalla legge n. 516/1982, cd. "manette agli evasori" che abrogava parte della l. 4/1929 che se da un lato, introduceva le sanzioni tributarie penali nel sistema, dall'altro abrogava la cd. pregiudiziale tributaria che non consentiva lo svolgimento parallelo del processo penale e amministrativo ed imponeva la preventiva conclusione di quest'ultimo per potersi avere un intervento del giudice penale. L'idea, era quella di non sanzionare penalmente semplicemente l'omesso versamento d'imposta quanto piuttosto i comportamenti prodromici che potevano danneggiare gli interessi dell'erario. Tuttavia la legge, mostrò presto i suoi limiti e l'incapacità di contrastare i fenomeni evasivi solo con gli strumenti penali. Si veda E. MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rass. Trib.* n. 5/2010, pp. 1179 ss.

⁶⁹⁸ Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 5 dell'8 gennaio 1998 - Supplemento Ordinario n. 4.

⁶⁹⁹ Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 5 dell'8 gennaio 1998 - Supplemento Ordinario n. 4.

⁷⁰⁰ D. Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 473 Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della L. 23 dicembre 1996, n. 662.

⁷⁰¹ "La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione" Art. 2 D.lgs. 472/97.

trasgressore, ponendo dunque particolare attenzione alle garanzie nonché ai profili soggettivi e alle modalità di realizzazione della violazione⁷⁰². Quanto alle garanzie, il nuovo modello, è retto dal principio di legalità nell'accezione del divieto di retroattività e del *favor rei*⁷⁰³

L'influenza dei principi penali, emerge pertanto sotto più profili: sotto quello dell'ipotesi di violazione realizzata da più soggetti dal momento che alla responsabilità solidale si sostituisce la disciplina penalistica del concorso di persone; sotto il profilo della responsabilità delle persone giuridiche rispetto alle quali si riafferma il principio *societas delinquere non potest*⁷⁰⁴ ed infine sotto il profilo della personalità della responsabilità, emergente da un lato da un espresso divieto di trasmissione delle sanzioni agli eredi e dall'altro dalla previsione del

⁷⁰² Art. 7 D.lgs. 472/97.

⁷⁰³ Art. 3 D.lgs. 472/97.

⁷⁰⁴ Va rammentato al riguardo l'originario disegno prospettato dal d.lgs. 472/97, che all'art. 11, rubricato "responsabili per la sanzione amministrativa" prevede che "quando la violazione che ha inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è posta in essere dal dipendente o dal rapp.te legale o negoziale di una persona fisica o di una società, ente con o senza personalità giuridica, nell'adempimento del suo ufficio:

a) la persona fisica che ha agito nell'interesse di una persona giuridica (o anche di altra persona fisica) risponde della sanzione prevista se ha agito con dolo o colpa grave. La persona giuridica, invece potrà esser chiamata a rispondere come coobbligato solidale e dovrà pagare una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso nei confronti dell'autore.

b) se l'autore (persona fisica) della violazione, ha agito senza dolo o colpa grave, risponderà della violazione solo se avrà conseguito dalla stessa un diretto vantaggio superiore ad € 51.645,69; Ciò non esclude che la persona fisica o giuridica nel cui interesse è stata commessa la violazione sia chiamata in via principale a rispondere della sanzione irrogata per la violazione.

Rispetto a tale quadro però, nel 2003 in materia è intervenuto il D.l. 269 che all'art. 7 prevede: "Le sanzioni amministrative inerenti il rapporto fiscale di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". A seguito di tale modifica dunque la sanzione si dovrebbe concentrare sul soggetto che ha tratto effettivo vantaggio dalla violazione. Sorgeva – e sorge – un problema di evidente contrasto con il disposto dell'art. 11 D.lgs. 472/97 non abrogato a seguito di tale previsione. Secondo l'orientamento maggioritario a seguito della novella del 2003, si sarebbe creata una distinzione di trattamento fra enti con personalità giuridica per i quali si applica il D.L. 269/03 ed enti privi di personalità giuridica, per i quali continua ad applicarsi la disciplina ex art. 11 D.lgs. 472/97. Vedasi G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 327 ss.; R. FANELLI, *Eliminata (in parte) la responsabilità per le sanzioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, n. 41 / 2003, p. 3369; F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, n. 11/2005, p. 11.

concetto di colpevolezza. È infatti la rilevanza dell'elemento psicologico il principale tratto distintivo del nuovo modello rispetto a quello del 1929: all'art. 5, il decreto prevede che “nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa” per poi identificare al co. 3 dello stesso articolo la colpa grave come imperizia o negligenza del comportamento indiscutibili tali da non consentire di dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata, permettendo di dedurre in maniera evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari⁷⁰⁵. In particolare il testo dettato dall'art. 5 nel richiamare implicitamente la disposizione *ex art.* 42, u.c. del codice penale relativo alle contravvenzioni e il co. 1 dell'art. 3 della l. 689/81, dispone che degli illeciti si risponde per dolo o per colpa⁷⁰⁶. Da più parti è stato segnalato come il problema nell'ambito tributario sia quello di provare la colpevolezza, dal momento che l'illecito tributario amministrativo si sostanzia nella violazione di una legge o di un regolamento che consentono all'amministrazione di non soccombere all'obbligo di

⁷⁰⁵ “La nozione, adattata alla materia delle sanzioni amministrative tributarie, implica che sussista colpa ogni qualvolta le violazioni siano conseguenza di insufficiente attenzione o di inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale (negligenza), ovvero di atteggiamenti o decisioni avventate, assunte cioè senza le cautele consigliate dalle circostanze, nei comportamenti intesi ad adempiere gli obblighi tributari (imprudenza), ovvero in una insufficiente conoscenza degli obblighi medesimi che si possa però far risalire ad un difetto di diligenza in relazione alla preparazione media riferibile ad un soggetto i cui comportamenti rilevano ai fini fiscali (imperizia). Occorre precisare, a questo riguardo, che l'imperizia colpevole non è soltanto quella di colui che, in relazione all'attività che gli è propria, si deve ritenere in grado di conoscere ed interpretare correttamente la legge, ma anche quella di colui che, non essendo in grado di curare personalmente l'adempimento degli obblighi fiscali, è però in condizione di rendersi conto della insufficienza delle sue cognizioni e della necessità di sopperire a tale insufficienza. In ultima analisi, ciò che si pretende è che ciascuno operi, di persona o ricorrendo all'ausilio di altri, tenendo un comportamento caratterizzato da diligenza e prudenza”. Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 180-E del 10 luglio 1998.

⁷⁰⁶ Circolare n. 180-E/1998.

complessi accertamenti: la colpa infatti, è presupposta allorché l'agente abbia violato il precetto che poteva astrattamente osservare ⁷⁰⁷ seppur grava sull'amministrazione l'obbligo di motivare i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.

La definizione del concetto di colpevolezza rappresenta un cambio indiscutibile nel sistema tributario, avvertibile in maniera ancor più forte se si guarda alle ipotesi di non punibilità o alle norme contenute sia nel decreto 472 che nello Statuto dei diritti del contribuente in materia di rapporti fra affidamento, buona fede e applicazione delle sanzioni. In primo luogo, occorre tenere in considerazione la disciplina dettata dall'art. 6 del D.lgs. 472/97 che nel dettare le cause di esclusione della punibilità fa riferimento alle ipotesi di errore sul fatto, sempre che non sia determinato da colpa, a quella dell'omesso pagamento del tributo per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile a terzi ovvero dipendenti da forza maggiore o infine all'ignoranza inevitabile della legge tributaria.

Fra tutte le ipotesi previste dall'art. 6 ve ne sono però due che sembrano anticipare, in un caso e ricalcare nell'altro, le previsioni previste nell'art. 10 dello Statuto dei diritti del Contribuente. Si fa riferimento rispettivamente al co. 2 e al co. 5 *bis* dell'art. 6 e che rivestono una grande importanza ai fini della presente ricerca, intrecciando tematiche connesse alla punibilità delle violazioni tributarie commesse in condizioni di incertezza. Come anticipato, le due norme richiamano due disposizioni in particolare contenute nello Statuto dei diritti del contribuente all'art.

⁷⁰⁷ Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 1/1999, pp.1509; Circ. n. 180-E/1998.

10. L'art. 10, rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" definisce *in primis*, il principio di collaborazione cui sono ispirati i rapporti fra pubblica amministrazione e contribuente e ai commi 2 e 3 disciplina il rapporto fra affidamento e buona fede da un lato e dall'altro, applicazione di sanzioni e interessi al contribuente.

Nello specifico il comma 2 dell'art. 10 prevede che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione, ancorché successivamente modificate, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione. Il comma 3 impedisce invece l'irrogazione delle sanzioni allorché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata o sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduca in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta: in entrambi i casi dunque vengono in rilievo l'affidamento e la buona fede del cittadino anche se sotto distinti profili.

Con riferimento al rapporto fra l'art. 10 e l'art. 6 D.lgs. 472/97, va precisato che il primo potrebbe essere considerato quale principio generale: l'affidamento del contribuente trova infatti tutela anche nell'art. 6 co. 2 D.lgs. n. 472/97, che prevede fra le ipotesi di non punibilità dell'autore, le violazioni determinate da incertezze sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme o se dipendenti dalla indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione di pagamento. L'art. 10 dello Statuto, però sottolinea tale divieto disancorandosi da prescrizioni od obblighi specifici, riferendosi meramente alla non irrogazione delle

sanzioni e, rubricandosi proprio quale norma posta a fondamento di tali principi. Secondo autorevole dottrina però, stante la quasi identità di prescrizioni, il co. 2 dell'art. 10 finisce col rafforzare la tutela già ivi prevista senza innovare alcunché⁷⁰⁸. Con riferimento all'ipotesi prevista dal co. 2 dell'art. 10 dello Statuto, ad esempio va infatti chiarito che già il principio di colpevolezza *ex art. 5 D.lgs. 472/97* era in grado di escludere una responsabilità del contribuente che si fosse conformato alle indicazioni rese dall'amministrazione finanziaria. Piuttosto, una differenza, seppur marginale, fra le due norme potrebbe leggersi nel fatto che mentre l'art. 6 del D.lgs. n. 472/97 è rubricato "cause di non punibilità", l'art. 10 semplicemente parla di mancata irrogazione di sanzioni sottolineando «la completezza dell'illecito e la rinuncia da parte dello Stato all'esercizio della propria potestà punitiva per ragioni di equità»⁷⁰⁹. In questo caso, ciò che viene tutelato è, nell'art. 6 co. 2, l'affidamento del contribuente che deriva da una ragionevole interpretazione di una norma, di una richiesta di informazioni o di un modello di pagamento poco chiari e nell'art. 10, co. 2 la buona fede⁷¹⁰ che lo stesso ripone nelle indicazioni fornite da parte dell'amministrazione finanziaria nell'ottica di un rapporto collaborativo che consente di escludere l'irrogazione delle sanzioni e dei relativi interessi, senza che sia perciò stesso coinvolta anche la debenza del tributo⁷¹¹. Analogamente dovrà considerarsi tutelabile il cittadino che abbia errato

⁷⁰⁸ Cfr. DEL FEDERICO L., *Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario*, in MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2004, pp. 33 e ss.

⁷⁰⁹ Cfr. DEL FEDERICO L., *ult. op. cit.* p. 33.

⁷¹⁰ La tutela della buona fede dipende dallo stesso divieto di *venire contra factum proprium*, imposto dallo stesso art. 97 della Costituzione. V. A.COLLI VIGNARELLI *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3 / 2005, p. 10501.

⁷¹¹ Da ultimo si veda Corte di Cass., sentenza del 18 maggio 2016, n. 10195.

in ordine alla portata e all'ambito di applicazione di una norma in ragione di indicazioni erronee e contraddittorie ricevute da enti pubblici che pur non facendo parte dell'amministrazione finanziaria erano in ogni caso qualificati ed attendibili⁷¹². Sarà in ogni caso necessario dedurre in sede di giudizio la relativa questione per poter beneficiare dell'esimente⁷¹³.

Problemi maggiori sorgono rispetto all'art. 10 ed alla qualificazione del concetto di obiettive condizioni di incertezza che pone il co. 3 pone a base dell'esclusione di punibilità e dell'omessa irrogazione di sanzioni.

Secondo le indicazioni della prassi relative al decreto 472/97, le condizioni di incertezza *ex art. 6 co 2* sarebbero quelle derivanti da "previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie assai spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori"⁷¹⁴. La posizione assunta dalla circolare relativa al decreto del 1997, era stata già adottata da altra circolare del 1996, relativa al decreto 546 nel quale è contenuta una norma che consente ai giudici tributari di dichiarare non applicabili le sanzioni non penali allorché la violazione sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e

⁷¹² Corte di Cass. sentenza del 22 aprile 2015, n. 8197.

⁷¹³ Corte di Cass. sentenza 28 gennaio 2015, n. 1570.

⁷¹⁴ Circolare 180/1998.

sull'ambito di applicazione delle disposizioni cui si riferisce⁷¹⁵. Nella circolare si sottolineava come l'incertezza, non potesse dipendere da una situazione soggettiva del contribuente bensì da elementi esterni allo stesso in grado di produrre una situazione di confusione: doveva -e deve- trattarsi pertanto di una situazione oggettiva procurata ad esempio da un atto dell'amministrazione stessa⁷¹⁶. Rispetto al tema dell'incertezza si è espressa sovente anche la giurisprudenza di legittimità riguardo al tema della possibile disapplicazione delle sanzioni⁷¹⁷. In particolare è stata riconosciuta la possibilità di non irrogare sanzioni là dove la disciplina di riferimento si articoli in una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento possa apparire molto difficile e foriero di incertezze⁷¹⁸. La nozione in questione, non è di facile definizione e nel corso degli anni è stata in un certo senso plasmata per lo più da parte della giurisprudenza. Secondo un orientamento consolidato, la stessa fa riferimento ad un ipotesi di "oggettiva incertezza normativa tributaria ed è costituita per una situazione giuridica oggettiva che si crea nella normazione per effetto di

⁷¹⁵ Art. 8 D.lgs. 542/96.

⁷¹⁶ Circolare - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. II Circ. del 23 aprile 1996, n. 98/E.

⁷¹⁷ Prima della riforma del '97 la dottrina e la giurisprudenza si erano divise fra chi enfatizzava l'elemento oggettivo della obiettiva incertezza e chi invece prediligeva l'elemento soggettivistico. In particolare mentre il primo orientamento tendeva a considerare la causa di non punibilità come derivante da una generale, concreta e riscontrabile incertezza che non permetteva di scegliere fra una pluralità di interpretazioni possibili (potenzialmente tutte fondate), l'orientamento soggettivistico collegava l'obiettiva incertezza ad una giustificazione soggettiva che in sostanza si risolveva nella presenza della buona fede o nell'esclusione della colpevolezza. S. DI CIACCIA, *La portata della generale esimente per l'obiettiva incertezza della legge*, in *Boll. Trib.*, n. 21/1985; F. RANDAZZO, *L'inapplicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza delle norme*, in *Corr. Trib.*, n. 44/1986; M. CARBONE, *Le cause di non punibilità nel nuovo sistema sanzionatorio tributario non penale*, in *Il fisco*, n. 23/1998 pp. 7609 ss.

⁷¹⁸ Corte di Cass. sentenza del 14 marzo 2012, n. 4031; Corte di Cass. sentenza del 24 giugno 2015, n. 13076. Analogamente secondo la Corte di Cassazione deve essere riconosciuta l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza normativa qualora per la risoluzione di una questione controversa sia stato necessario invocare l'intervento della Corte di Giustizia. Corte di Cass. 28 novembre 2007, n. 2467; Corte di Cass., 13 marzo 2009, n. 6105.

tutti i formanti del diritto ... ed è caratterizzata dall'impossibilità esistente in sé accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie"⁷¹⁹. Si tratta in sostanza di qualcosa di diverso rispetto all'ignoranza incolpevole del diritto disciplinato dal co. 5 dell'art. 6 del D.lgs. 472/97⁷²⁰ e che deve costituire pertanto oggetto di valutazione da parte del giudice. L'ignoranza derivante da obiettiva incertezza sul contenuto, l'oggetto o i destinatari di una norma tributaria per poter fungere da esimente deve pertanto esser valutata come tale dal giudice, unico soggetto titolare del potere-dovere di verificare il carattere ragionevole di una interpretazione⁷²¹. Il giudizio pertanto, sebbene non manchi chi invochi il potere dell'amministrazione di disapplicare le sanzioni in caso di incertezza⁷²² è competenza del giudice che potrà valutare la sussistenza di elementi oggettivi di confusione ma solo sulla scorta delle prove fornite dal contribuente⁷²³.

⁷¹⁹ Corte di Cass., sentenza del 23 marzo 2012, n. 4685.

⁷²⁰ "In tema di responsabilità amministrativa tributaria, la condizione d'inevitabile "incertezza normativa tributaria" sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, che costituisce causa di esenzione, consiste in un'oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, d'individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa. (Principio enunciato con riferimento alla utilizzabilità del credito di imposta per aree svantaggiate, ai sensi dell'art. 8 della legge 13 dicembre 2000, n.388)" Corte di Cass., sentenza del 24 giugno 2015, n. 13076.

⁷²¹ Corte di Cass. sentenza del 16 febbraio 2012 n. 2192.

⁷²² Cfr. M. LOGOZZO, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, Università Luiss Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012.

⁷²³ "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. L'onere di allegazione della ricorrenza di siffatti elementi di confusione, laddove esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, né

Le problematiche connesse alla disapplicazione delle sanzioni in caso di incertezza si intrecciano fortemente con il tema della certezza-giustizia: è infatti l'esistenza di regole certe che favorisce i traffici giuridici e soprattutto che consente di valutare correttamente le modalità di azione dell'autore di un illecito, riuscendo altresì a creare un discrimine fra i trasgressori volontari e non, per poter sottrarre questi ultimi all'applicazione delle sanzioni. È però necessario che l'interpretazione delle norme possa essere univoca e non oggetto di incertezze. Con riferimento a tale ipotesi pertanto, opera la nozione di oggettiva incertezza cui fa riferimento il co. 3 dell'art. 10 e che consente di poter impedire l'irrogazione delle sanzioni.

Infine, sempre il co. 3 dell'art. 10, prevede che non sono irrogate sanzioni quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta⁷²⁴. Com'è noto, la *summa divisio* fra violazione sostanziale e formale⁷²⁵, è determinata dall'attitudine della prima ad incidere sulla esatta determinazione

che sia consentita censura per la mancata pronuncia d'ufficio, ovvero la declaratoria di inammissibilità della questione perché tardivamente introdotta solo in corso di causa. Corte di Cass. sentenza del 14 gennaio 2015, n. 440.

⁷²⁴ Con riferimento alle ipotesi di violazioni meramente formali, una parte della dottrina ha invocato gli errori in materia di imputabilità dei costi, ovvero che rappresentano violazioni del principio di competenza. Le violazioni del principio di competenza, siano esse volontarie o involontarie possono infatti comportare l'applicazione di sanzioni commisurate al tributo anche se l'imponibile sia stato correttamente dichiarato in un esercizio successivo: ciò potrebbe determinare ipotesi di doppia imposizione in seguito ad un ricavo re-imputato dall'ufficio ad un periodo diverso rispetto a quello in cui è stato già tassato dal contribuente. In questi casi, nonostante l'esistenza del principio di autonomia dei periodi di imposta, la violazione non genera in teoria alcun debito di imposta e dunque potrebbe rientrare all'interno della disciplina ex art. 10 co. 3. Il riconoscimento della violazione in esame come violazione meramente formale potrebbe però rendere più vantaggioso il mancato rispetto del principio di competenza qualora ci siano stati ritardi nel versamento. In tale ultimo caso la soluzione potrebbe essere pertanto quella di sanzionare esclusivamente il ritardo nel versamento connesso al differimento dell'imposizione. Si veda al riguardo D. STEVANATO, *Non punibilità di errate imputazioni a periodo che si traducono in violazioni meramente formali*, in *Dial. Trib.* n. 5/2011, pp. 507 ss.

⁷²⁵ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano 1993; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano 1996; G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 2011; D. COPPA - S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, cit.

dell'imponibile, sul corretto espletamento delle attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria ovvero a determinare un'evasione di imposta⁷²⁶.

Le violazioni formali attengono invece al mancato rispetto di obblighi formali.

In questo caso, la norma sembra richiamare negli effetti, quella prevista all'art. 6 del D.lgs. 472/97, che al co. 5-*bis* dispone la non punibilità “delle violazioni che non arrecano pregiudizio alle azioni di controllo e che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”. In dottrina si è lungo discusso circa l'effettiva portata della definizione di “violazione formale” apparentemente riferibile a qualsiasi violazione meramente formale ma che secondo parte della stessa andrebbe intesa nel senso di violazione ad effetti meramente formali⁷²⁷, applicandosi alle violazioni cd. “formali pure” la diversa disposizione contenuta nell'art. 6 co. 5-*bis*, D.lgs. n. 472/97. Inoltre la differenza fra le due norme è ulteriormente rimarcata dal fatto che per poter trovare applicazione l'art. 6 co. 5-*bis* è necessario che sussista almeno una delle condizioni richiamate dalla norma, che sono pertanto alternative e non concorrenti⁷²⁸. I rapporti fra le due norme sono stati sovente oggetto di discussione in dottrina: non è mancato infatti chi ha considerato le stesse in un rapporto di norma generale e di attuazione, individuando la prima nell'art. 10, mentre quella di attuazione, nell'art. 6 co. 5-*bis*⁷²⁹. Le norme però in realtà tutelerebbero due beni giuridici differenti: nel caso

⁷²⁶ Cfr. A. GIOVANNINI – L. TROMBELLA, *Violazioni formali e omessa annotazione delle dichiarazioni di intento IVA*, in *GT-Riv. Giur.Trib.*, n 2/ 2014, pp. 121 ss.

⁷²⁷ Cfr. D. STEVANATO. *op. cit.* 528 ss.

⁷²⁸ Agenzia delle entrate circolare del 3 agosto 2001, n. 77, p.3.1.

⁷²⁹ Con riferimento al rapporto fra art. 10 e l'art. 5-*bis*, va segnalato che quest'ultimo è stato introdotto sulla scorta delle indicazioni fornite dall'art. 16 dello Statuto che incaricava il Governo di adottare entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore dello statuto, dei decreti legislativi

del co 5-bis, sarebbe tutelato l'interesse pubblico ad un efficiente ed efficace adempimento degli accertamenti tributari. Le sanzioni rispetto a questa posizione non sarebbero altro che gli strumenti per dissuadere il contribuente dal non adempiere spontaneamente. L'art. 10 al contrario, sarebbe in un certo senso espressione del principio di offensività nel sistema tributario amministrativo, consentendo di difendere la corretta determinazione dei redditi da tassare e la riscossione dei tributi. La norma infatti partendo da una concezione sostanzialistica dell'illecito tributario⁷³⁰ esclude che la pena possa essere applicata allorché manchi una concreta offesa del bene giuridico tutelato⁷³¹. Secondo lo stesso orientamento, l'art. 10 co. 3 dello Statuto sarebbe inoltre espressione altresì del principio di proporzionalità che in ragione del disvalore delle violazioni meramente formali consente di non applicare la sanzione.

Con riferimento ai profili operativi connessi alla disapplicazione delle sanzioni va detto che si ritiene che rientri fra i poteri del giudice anche se parte della dottrina tende a riconoscere tale potere anche agli uffici: in particolare, se con riferimento all'art. 10 co. 3 sembra pacifica la competenza esclusiva degli organi

correttivi delle leggi tributarie già esistenti necessari per garantire la coerenza di queste ultime con i principi dello stesso.

⁷³⁰ Già la legge 241/90 rappresentava un superamento del mito della conformità al paradigma legale per poter giungere a quello della correttezza sostanziale dell'atto e dei rapporti. Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 292 ss.

⁷³¹ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 291; G. ALICE, *Il principio di offensività nell'illecito sanzionato in via amministrativa*, in *Il Fisco*, n. 45/2000, pp. 13442 ss.

giurisdizionali⁷³², rispetto al co. 5-bis si ritiene che la competenza possa essere attribuita altresì agli uffici⁷³³.

Rispetto al tema del legittimo affidamento e della buona fede, è stata a lungo discussa in dottrina e giurisprudenza, la possibilità di escludere l'esigibilità del tributo in presenza di una violazione dei principi. Sul tema della debenza del tributo, dottrina e giurisprudenza si sono infatti a lungo divise fra chi riteneva il principio di collaborazione e buona fede in grado di incidere altresì su tale aspetto e chi invece, interpretando la norma in maniera più restrittiva, limitava la possibilità di esenzione solo ad interessi e sanzioni così come previsto dai commi 2 e 3. A tal riguardo, è stato sostenuto che il principio di buona fede, contenuto nel co. 1 dell'art. 10 possa rappresentare una base per imporre all'amministrazione di non emanare atti di imposizione rispetto a fattispecie in precedenza considerate non imponibili e soprattutto per far sì che eventuali cambi di orientamento possano valere solo *ex tunc*. Una parte della dottrina ha sostenuto la possibilità che l'affidamento consentisse una tutela piena, fino a ricomprendervi la possibilità di

⁷³² Cfr. M. FANNI, *Esimente della obiettiva incertezza: la suprema Corte chiarisce "termini" e "modi" nei quali va fatta valere*, in *Riv. Giur. Trib.*, n.12/2015, pp. 934 ss; Id. *Ruolo e poteri del giudice e dell'Amministrazione nella disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza*, *Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 14 marzo 2014, n. 5979; Cass., sez. VI-T, ord. 24 febbraio 2014, n. 4394*, in *GT, Riv. Giur. Trib.*, 21/ 2014, pp. 874 ss.; La Corte di Cass. con la sentenza del 21 luglio 2015 n. 15294 ha chiarito che l'esimente dell'obiettiva incertezza deve essere oggetto di una precisa e tempestiva eccezione di parte sollevata dal contribuente. In senso contrario, la fondazione nazionale dei Dottori commercialisti sostiene che in realtà tale competenza spetterebbe altresì all'amministrazione finanziaria. Va inoltre segnalata l'opinione di una parte della dottrina che riferendosi alla famosa sentenza 24670/2007, dichiarava "Perplexità suscita, tuttavia, il fatto che il rilievo di siffatta incertezza sia stato attribuito esclusivamente al giudice, reputando che solo questi e non anche l'Amministrazione finanziaria possa tenerne conto" - F. BATISTONI FERRARA, *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del fisco - Commento alla sentenza Cass. 28 novembre 2007, n. 24670*, in *Corr. Trib.*, n. 3/2008, pp.203 ss.

⁷³³ Cfr. D. DEOTTO, *Divieto di sanzioni per violazioni formali senza debito di imposta*, in *Corr. Trib.*, n. 34 / 2000, pp. 2461 ss.

negare l'esigibilità del tributo. In particolare tale teoria facendo riferimento alla possibilità di esperire l'azione di responsabilità extracontrattuale nei confronti dell'amministrazione per i danni causati al contribuente da atti o indicazioni fuorvianti, estende una tutela di tipo civilistico ai rapporti fra amministrazione contribuente. In tal caso, però sembra che più che tutelare l'affidamento, la teoria in esame tuteli la buona fede delle parti, alla pari di un rapporto contrattuale di tipo privatistico, nel quale ciò che viene risarcito non è tanto l'essersi affidati alle indicazioni dell'amministrazione quanto il danno ingiusto subito nonostante la buona fede nell'esecuzione delle obbligazioni nascenti dal rapporto tributario. Al riguardo, è stato obiettato che così facendo, in caso di condizioni di incertezza un mutamento interpretativo potrebbe esser fonte di una colpa *in re ipsa* dell'amministrazione, in quanto trattasi di indicazioni provenienti da un soggetto altamente competente. La questione non è di facile soluzione e si scontra inevitabilmente con il carattere di obbligazione legale proprio dell'obbligazione tributaria: la stessa infatti discende immediatamente dal combinato disposto degli artt. 2,23,53 della Costituzione e non rappresenta il frutto di un rapporto fra privati. In ragione di ciò è stato affermato che il legittimo affidamento nell'ordinamento italiano riceve una tutela parziale, limitata solo a sanzioni ed interessi⁷³⁴.

Le difficoltà di risolvere il tema della esigibilità del tributo secondo logiche risarcitorie, ha spinto la giurisprudenza della Suprema Corte ad incontrare una differente soluzione. La Corte di Cassazione, ha infatti affermato che è la stessa interpretazione adeguatrice dell'art. 10 che potrebbe consentire in teoria di rendere

⁷³⁴ Cfr. M.LOGOZZO, *cit.*

inesigibile l'imposta nel caso in cui il contribuente abbia errato sulla base di informazioni fornite da parte dell'amministrazione finanziaria. In tal caso qualora dimostri che ci sia stato una profonda lesione del suo affidamento potrà ottenere il riconoscimento della non imponibilità⁷³⁵. L'importanza di tali orientamenti non è di poco conto poiché consentirebbe in pratica di modificare completamente l'approccio nell'ambito dei rapporti collaborativi fra fisco e contribuente: secondo l'opinione della giurisprudenza infatti, l'origine Costituzionale del principio del legittimo affidamento, rinvenibile negli artt. 3, 23, 53 e 97 consente di non limitare l'efficacia dello stesso solo ad interessi e sanzioni bensì anche ad elementi differenti, avendo il co. 2 solo finalità esemplificative. Sulla scorta di tali orientamenti appare condivisibile la tesi di chi, conformemente ad alcuni precedenti giurisprudenziali ammette la possibilità di escludere l'esigibilità del tributo, ma sempre che ciò avvenga dietro valutazione caso per caso diretta a valutare la sussistenza di affidamento tutelabile⁷³⁶.

⁷³⁵ La giurisprudenza di legittimità ha dichiarato che qualora sussistano i requisiti propri dell'affidamento del contribuente, ovvero un'attività dell'amministrazione finanziaria in grado di creare una situazione di apparente legittimità della condotta e la conformazione in buona fede (in senso oggettivo) del contribuente caratterizzata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sulle parti, possono darsi dei casi in cui "in cui, accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente, ne consegue necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l'inapplicabilità di sanzioni e/o interessi moratori, bensì l'inesigibilità tout court della prestazione tributaria» (Corte di Cass., sentenza del 10 dicembre 2002, n. 17576, confermata da Corte di Cass. sentenza del 14 aprile 2004, n. 7080; Corte di Cass., sentenza del 6 ottobre 2006, n. 21513); Corte di Cass., sentenza del 5 giugno 2007, n. 18218 in.

⁷³⁶ Cfr. D. PERUZZA, *Affidamento ed esigibilità del tributo*, in *Rass. Trib.* 2/2014, pp. 273 ss.

4.3. Confianza legítima y sanciones tributarias en el ordenamiento jurídico español.

En el ordenamiento jurídico español las sanciones tributarias pueden dividirse en sanciones administrativas y sanciones penales. La disciplina de las sanciones administrativa se encuentra en la Ley General Tributaria que ya desde su primer artículo precisa que la Ley establece todos los principios y las normas generales del sistema tributario español y que se aplica a todas las administraciones tributarias. Las sanciones tributarias penales en cambio, están incluida en el código penal⁷³⁷ en el título XIV, sobre los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Limitando el análisis al Derecho sancionador administrativo, es necesario, preliminarmente, tener en cuenta el poder de intervención de las comunidades que pueden actuar en materia sancionadora siempre en el límite de las garantías constitucionales y siempre que no introduzcan ninguna “divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio”. Aunque puede imaginarse que el poder en materia administrativa sancionadora de las Comunidades Autónomas pueda crear diferencias relevantes en los diferentes territorios nacionales, es necesario tener en cuenta que las mismas tendrán que adecuarse a los principios generales y al “administrativo común” que según lo que prevé el art. 149.1. de la Constitución Española quedan de competencia exclusiva del Estado⁷³⁸. Dentro de estos límites

⁷³⁷ Ley orgánica 23 de noviembre de 1995, n. 10 en: «BOE» núm. 281, de 24 de noviembre de 1995.

⁷³⁸ Cfr. R. MANCHO ROJO, *El régimen sancionador tributario y su aplicación a las Haciendas locales*, Malaga, 2005.

las autonomías podrán modular tipos y sanciones siempre fundándose en los principios generales del ordenamiento sancionador estatal⁷³⁹.

En el análisis de la Ley General Tributaria, cabe tener en cuenta que una primera redacción de 1963 preveía como infracciones tributarias las de omisión y de defraudación. Las infracciones simples eran incumplimientos formales y otras omisiones que ocultaban a la administración financiera la realización de hechos imposables o de la renta real. En estos casos, la sanción se concretaba por la mayoría de las veces en una multa proporcional a la deuda ocultada. Las infracciones de defraudación en cambio eran hipótesis en las cuales ocurría mala fe del contribuyente, anomalías contables y eran sancionadas con una multa parí al triplo de la deuda tributaria defraudada. Uno de los méritos de esta ley ha sido lo de asumir el principio de *ne bis in ídem* que encontró defensa también en la jurisprudencia⁷⁴⁰. En los años siguientes la necesidad de ajustar el sistema a la Constitución y a las modificaciones de la sociedad, llevó a la aprobación de la Ley orgánica 2/1985 con la cual se abolió la prejudicialidad administrativa y se estableció que las infracciones tributarias eran sancionables también a título de mera negligencia descartando de esa manera cualquier posibilidad de responsabilidad objetiva⁷⁴¹. Esta ley fue modificada muchas veces con la finalidad sobre todo de diferenciar las sanciones entre simples y graves a través de unos criterios aplicables a todos los infractores y para introducir las sanciones no

⁷³⁹ Tribunal Constitucional, sentencia del 16 de julio 1985, n. 87 en BOE n.- 194 del 14 de agosto 1985. *Ex plurimis* 102/1987, f. j. 2º; 48/1988, f. j. 25º, y 227/1988, f. j. 29º

⁷⁴⁰ Cfr. M. HERMOSÍN, *Procedimiento sancionador tributario*, Navarra, 2008, pp. 286 ss.

⁷⁴¹ Cfr. C. D. DELGADO SANCHO, *Principios de derecho tributario sancionador*, Madrid, 2010, pp. 41 ss.

pecuniarias. Con respeto al presente trabajo tiene una importancia particular la Ley 1/1998 del 26 de febrero de derechos y garantías del contribuyente⁷⁴²: esta ley tenía la finalidad de garantizar los derechos de los contribuyentes frente a las administraciones financieras en los procedimientos tributarios. Entre los principios previstos por esta ley, también se incluía el principio de seguridad jurídica cual característica de las sociedades democráticas más avanzadas. La ley, ahora abrogada después de su integración en la Ley General Tributaria, se ha diferenciado del Estatuto de los contribuyentes italiano por no haber sido calificada como carta fundamental en la que se encuentran los principios generales del procedimiento tributario sino como algo más parecido a un código ⁷⁴³. Bajo el perfil del derecho sancionador, esta ley se destacaba por fijar los plazos máximos de resolución de los expedientes y prever la posibilidad de tener la suspensión de las sanciones y, sobre todo, por consagrar la presunción de buena fe y la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias hasta que adquirieran firmeza en vía administrativa. Lo que sí es necesario subrayar en esta reconstrucción rápida de la legislación tributaria en materia sancionadora es que desde la reforma de los años 60 en las intenciones del legislador español había la voluntad de construir un procedimiento tributario en el cual fuese garantizada la colaboración entre el fisco y el contribuyente, no más directa a marcar la supremacía de la administración pública sino a construir una relación fundada sobre “reciprocidad” entre los derechos del contribuyente y su

⁷⁴²Art. 1 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en BOE n. 50, de 27 de febrero de 1998,

⁷⁴³ Cfr. P. RUBO DIAZ P., *cit.*, pp. 150 ss.

deber constitucional de participar en el sostenimiento de las cargas públicas⁷⁴⁴. En el 2003, el legislador aprueba la nueva Ley General Tributaria que, por primera vez, dedica un título independiente a la regulación de la potestad sancionadora. El título IV, diferencia de hecho, la potestad sancionadora de los actos de aplicación de los tributos⁷⁴⁵. El procedimiento sancionador tributario, así como regulado en las normas contenidas en la Ley General Tributaria, se integra a través de leyes, reglamentos de los distintos tributos y de la LPAC.⁷⁴⁶

Los principios generales a los cuales se informa el sistema español son muy parecidos al sistema italiano: con respecto a este último, pero, el sistema de sanciones tributarias españolas, como ya dicho se remite a los principios generales contenidos en el derecho administrativo sancionador, previstos por la LPAC.⁷⁴⁷ En la Ley General Tributaria de hecho se mencionan algunas especialidades desde el artículo 178 hasta el 180 pero por el resto se hace un renvío a la ley sobre el procedimiento administrativo. El ejercicio de la potestad sancionadora según el art. 178 LGT, sigue por lo tanto los principios reguladores de la misma materia administrativa con las especialidades derivadas del sector tributario. En particular, ya el mismo ap. 2 del art. 178 hace referencia a los principios de legalidad, tipicidad, culpabilidad bajo

⁷⁴⁴ Cfr. S. GARCÍA ALVAREZ, *Las relaciones entra la administración y los contribuyentes : la necesidad de adaptación de la administración tributaria*, en *Entemu*, n° 12,/2000, pp. 1-28.

⁷⁴⁵ Cfr. C. D. DELGADO SANCHO, *cit.*, p. 44 ss.; M. HERMOSÍN, *cit.*, pp. 129 ss.

⁷⁴⁶ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. La ley sustituye la n 30/1992.

⁷⁴⁷ El art. 1 ap. 3 de la LPAC. prevé que “Quedan excluidos del presente Reglamento los procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria y los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social. No obstante, este Reglamento tiene carácter supletorio de las regulaciones de tales procedimientos”.

el perfil de la personalidad y responsabilidad y además a los de proporcionalidad y no concurrencia⁷⁴⁸.

El principio de legalidad, también en la declinación de la tipicidad, encuentra su fuente en la Constitución en el art. 25.1 que prevé de un lado, que la ley establezca de manera preventiva las infracciones y la sanciones y de otro, una general prohibición de retroactividad que se encuentra también en el art. 10 ap. 2 de la Ley General Tributaria. En este último mismo artículo el legislador español, informa el sistema sancionador a otro principio típico de derecho penal, el *favor rei*: se prevé, de hecho, que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto a los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

La influencia de los principios de derecho penal se nota además de la imposición de los principios de personalidad de la pena y de responsabilidad que imponen que la sanción sea exigida solamente al sujeto que haya cometido la infracción tributaria⁷⁴⁹ y que sea caracterizada por el elemento subjetivo de la culpa, del dolo, o cuanto menos de la negligencia excluyendo de esta manera la responsabilidad

⁷⁴⁸ Con la sentencia de 10 de febrero de 1986, el Tribunal Supremo señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

⁷⁴⁹ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, *El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario*, en VV.AA. *Temas de derecho penal tributario*, Madrid, 2000, pp. 30 ss.; J. ANEIRO PEREIRA, *Las sanciones tributarias*, Madrid, 2005, pp. 39 ss.; S. ANÍBARRO PÉREZ, *El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias*, en VV.AA. *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid 2005, tomo I, pp. 250 ss.

objetiva y la proscripción de la sanción a los herederos del infractor⁷⁵⁰. A diferencia de lo que pasa en el sistema italiano, pero, la Ley General Tributaria es bastante clara sobre la responsabilidad de las personas jurídicas⁷⁵¹ en caso de infracciones: según el art. 181 de la misma ley serán sujetos a las sanciones las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionada en el ap. 4 del art. 35⁷⁵². La responsabilidad administrativa de las personas jurídicas ha sido siempre muy debatida⁷⁵³: la tesis

⁷⁵⁰ Art. 182 ap. 3 LGT.

⁷⁵¹ Con referencia al sector penal, el art. 31 *-bis* del Código penal prevé que las personas jurídicas serán penalmente responsables:

“a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.

b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso”. Establece al mismo tiempo un *numerus clausus* de delitos que pueden ser atribuidos a las sociedades entre los cuales se mencionan también los delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social *ex* artt. 310 *bis* y ss.

Bajo este perfil, aunque siempre se haya señalado el problema de la configuración de la responsabilidad de las personas jurídicas y de su compatibilidad con el principio *societas delinquere non potest*, hay que señalar una importante sentencia del Tribunal Supremo que, en el mes de febrero del 2016, ha dictado la primera sentencia por responsabilidad penal de una persona jurídica de acuerdo al art. 31 bis del Código penal. Aunque los hechos de fondo de juicio no eran de derecho tributario, la sentencia se destaca por su importancia en materia. En particular, la sentencia toma como presupuesto inicial, la comisión de un delito por una persona física que forma parte integrando de la persona jurídica y que en este caso era el administrador de hecho o de derecho. Además, en este caso, se subrayó como la empresa había fallecido principalmente con el deber de establecer medidas de vigilancia y control para la evitar la comisión del delito. La condena, por lo tanto, se funda, en el incumplimiento del deber de control que representa algo parecido a lo que está previsto en Italia – excepto que para los delitos tributarios – por el D.lgs. 231/01 y que se va desarrollando en la mayoría de los Países OCSE: atribuir a la sociedad y en particular a los administradores, la responsabilidad de las consecuencias de sus acciones. Véase, Tribunal Supremo, sentencia del 29 de febrero de 2016, n. 154, en Fiscalía General del Estado, Circular 1/2016, de 22 de enero, “Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015;

J. J. MUERZA ESPARZA, *Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas y el proceso*, en *Actualidad jurídica*, n. 822/2011, pp. 2.

⁷⁵² Art. 35 ap. 4. “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

⁷⁵³ Tradicionalmente se ha siempre rechazado la posibilidad de prever la responsabilidad de las personas jurídicas, tanto en el derecho penal cuanto en el administrativo: la evolución de la disciplina

que ha prevalecido es la que considera la persona jurídica como un ente que expresa una voluntad propia a través de sus órganos y es la manifestación de voluntad de estos últimos que permite de imputar jurídicamente a la persona jurídica los resultados de las actuaciones que realizan las personas físicas ahí integradas⁷⁵⁴.

La imputación a la persona jurídica siempre ha representado un problema muy sentido, tanto que algunos autores han llegado a afirmar que imponer penas a las personas jurídicas implica castigar al inocente “en cuanto la sanción no recae exclusivamente sobre los autores materiales sino sobre todos los componentes de la entidad, fueran o no culpable del hecho cometido”⁷⁵⁵. A este autor ha sido contestado que siguiendo esta teoría no haría ninguna diferencia entre infracciones y delitos⁷⁵⁶ y que la previsión contenida en la Ley General Tributaria responde también a principios de eficacia e interés público del ámbito jurídico administrativo. En la opinión de quien redacta, pero, ni siquiera este argumento, así como lo que quisiera encontrar en el sector penal un diferente valor político criminal al principio *societas delinquere non potest*, logra en explicar la diferencia entre los dos tipos de pena que más parece atribuible solo a razones de tutela de la recaudación pública y para impedir fraudes. Esta solución se impone más si se quiere mantener firme el

se ha desarrollado alrededor de dos tesis. Una primera -la llamada teoría de la ficción – según la cual las personas jurídicas son igualmente que las personas físicas, sujetas a derechos y obligaciones con la sola particularidad que los entes colectivos son una ficción jurídica. Por otro lado, a mitad del siglo XIX se desarrolló otra teoría que se ha ido afirmando según la cual la persona jurídica es un organismo realmente existente que tiene una voluntad distinta de sus miembros particulares y que por lo tanto podría responder de sus actos. H. LÓPEZ LÓPEZ, *El principio de culpabilidad en materia tributaria*, Navarra, 2009, pp. 82 ss.

⁷⁵⁴ Cfr. A. NIETO GARCÍA, *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, 2005, pp. 442 ss; Véase también A. PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, Madrid, 1996, pp. 198 ss.

⁷⁵⁵ Cfr. M. BAJO FERNANDES, *Derecho Penal económico (aplicado a la actividad empresarial)*, Madrid, 1978 pp. 110, mencionado por H. LÓPEZ, LÓPEZ, *cit.*, pp. 91 ss.

⁷⁵⁶ Cfr. H. LÓPEZ, LÓPEZ, *cit.*, pp. 83.

principio de personalidad de las sanciones. La *ratio*, por lo tanto, podría encontrarse, más que en el concepto de personalidad de la pena, en la de responsabilización de los órganos que actúan en el interés de la persona jurídica a título de mera culpa o de negligencia. La ley general tributaria de hecho, se limita a declarar la responsabilidad por infracción de las personas jurídicas, pero no refiere nada más: es decir, como ha señalado una atenta doctrina⁷⁵⁷ que en este caso podría ser sancionada tanto la entidad colectiva, cuanto las personas físicas que componen sus órganos o podría ser establecida una responsabilidad acumulada. De la lectura atenta de la norma y de los principios del texto regulador del sistema tributario administrativo español, parece que se pueda adoptar la primera hipótesis. A confirmación de esta conclusión cabe mencionar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha considerado conforme al principio de personalidad, la aplicación de la pena a las personas jurídicas, puesto que el principio permite la responsabilización del ente colectivo por infracciones y esto no significa que se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino que en este caso se utiliza la ficción jurídica que le responde a este últimos. Quiere decir que “falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir la norma a las que están sometidos”⁷⁵⁸.

Con referencia a los sujetos infractores, la Ley General Tributaria disciplina el caso en que la infracción haya sido cometida por más que un autor. En este caso,

⁷⁵⁷ Cfr. P.M. HERRERA MOLINA, *Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos*, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 152/1995, pp. 3-26.

⁷⁵⁸ Tribunal Constitucional de España, Sentencia del 19 de diciembre 1991, n. 246.

aunque no han sido pocas las ocasiones de reforma (última, la del 2015) la reglamentación de este punto sigue siendo bastante problemática. La reglamentación del caso de coautores en las infracciones tributarias se encuentra en los artt. 181 últ. Ap. y. 182 LGT cuya interpretación literal no debería dejar dudas sobre la configuración de una responsabilidad solidaria. La previsión que no ha dejado de atraer críticas, no se aleja mucho de la Ley General Tributaria del 1963 y a su art. 38.1⁷⁵⁹. Con respecto al art. 38.1, había una parte de la doctrina según la cual la norma podía ser interpretada como referida a una coparticipación típica del derecho penal⁷⁶⁰. La tesis no ha sido siempre aceptada por la jurisprudencia⁷⁶¹ y la doctrina que han negado esta posibilidad⁷⁶². El tema sigue siendo de actualidad y como han señalado con razón otros autores, y en algunos casos también la jurisprudencia siguiente al 1991, la interpretación que niega el encuadramiento

⁷⁵⁹ Artículo 38. 1. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

⁷⁶⁰ Cfr. F. ALONSO FERNÁNDEZ, *La interpretación del derecho sancionador a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional*, en *Tribuna fiscal*, n. 3/1991, p. 11 ss.; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria*, en *Crónica Tributaria*, n. 64/1992, pp. 77.

⁷⁶¹ “Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa, aunque sea leve. En segundo lugar, debemos declarar que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable "a posteriori" entre los distintos responsables individuales. De ahí la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico”. STC, sentencia del 26 de abril 1990, n. 76.

⁷⁶² La tesis que se orientaba para la corresponsabilidad en sentido penal subrayaba que esta sería la única manera para evitar la impunidad de alguno de los autores de una infracción, puesto que, si uno solo paga la totalidad de la sanción sin repetir contra los demás o si ejercita la acción de regreso, el importe de la multa va a recaer, sólo sobre uno de los autores. Véase R. CARLO ORTEGA, *La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*, en *H.P.E.* n. 5/1970, pp. 51.

según los principios de derecho penal, determina una trasgresión del principio de personalidad y sobre todo influye sobre la función misma de la sanción que es algo diferente que una garantía directa a asegurar la solvencia del crédito tributario⁷⁶³. El riesgo que deriva de una interpretación de la sanción según una responsabilidad solidaria determina la transformación de su función: de una medida castigadora, represiva a un derecho subjetivo, patrimonial de la administración misma⁷⁶⁴. En el mismo sentido se ha expresado también el Tribunal Supremo según el cual la responsabilidad solidaria “no puede penetrar en el ámbito del derecho sancionador, porque se derrumbaría el fundamento del sistema punitivo según el cual cada uno responde de sus propios actos, sin que queda, con el fin de una más eficaz tutela de los intereses públicos, establecer una responsabilidad alguna sancionable solidariamente por actos ajenos”⁷⁶⁵. La responsabilidad solidaria se enfrentaría de hecho no solo con el principio de personalidad sino también con el de proporcionalidad, puesto que la sanción tiene que ser graduada o moderada atendiendo las circunstancias personales e individuales del infractor⁷⁶⁶. El texto del art. 181 al último apartado, pero de manera análoga a cuanto previsto en el art. 35.6 de la LGT sobre la previsión de solidaridad en la realización del presupuesto impositivo, permite de concluir que excepto por algunas hipótesis⁷⁶⁷, el legislador

⁷⁶³ Sobre este mismo punto se señala J.A. SÁNCHEZ PEDROCHE, *La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015*, en *Revista de Contabilidad y Tributación CEF* n.391/ 2015.

⁷⁶⁴ Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *La potestad sancionadora*, en VV.AA. *La Nueva Ley General Tributaria*, Madrid 2004, pp. 716.

⁷⁶⁵ STS sentencia del 26 de enero 1998 n. 1394; STC sentencia del 20 de febrero 1989, n45/1989; STC Sentencia del 12 de mayo 1994 n. 146.

⁷⁶⁶ Cfr. H. LÓPEZ LÓPEZ, *cit.*, pp. 81 ss.

⁷⁶⁷ Por ejemplo, el art. 195 en materia de casos de determinación o acreditación impropia de partidas positivas o negativas a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones de

español ha preferido mantener firme el carácter de garantía del crédito de las sanciones tributarias.

El apartado 2 del artículo 182 prevé otra forma de responsabilidad que es la subsidiaria que también no ha dejado de atraer críticas - aunque en medida menor que en caso de la solidaridad ahora analizada -por lo cual como reacción al cumplimiento de una infracción podrá haberse un responsable principal y un subsidiario⁷⁶⁸. La jurisprudencia de hecho, ha admitido la legitimidad de la responsabilidad subsidiaria de los sujetos indicados por el art. 43 pero las problemáticas más fuertes se han desarrollado alrededor de la responsabilidad prevista por los administradores de sociedad. Con referencia a este punto, cabe mencionar que, aunque si subsidiaria, este tipo de responsabilidad exige de la misma manera la existencia del elemento subjetivo: en este caso, pero, la lectura del art. 43 ap. 1 no permite de entender cuál es la diligencia mínima requerida al administrador. Según una parte de la doctrina es necesario para que exista su responsabilidad, el elemento del dolo, consistente en no haber realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios⁷⁶⁹. Y esto, sin diferencia en que el administrador sea nombrado con acta de la sociedad o que sea un administrador de hecho⁷⁷⁰. Lo que sí merece

terceros prevé que cada uno de los sujetos podrá ser sancionado de manera diferente en razón de la infracción cometida.

⁷⁶⁸ Cfr. J. MARTÍNEZ ALONSO, *La responsabilidad solidaria y subsidiaria en los tributos*, en *Rev. Auditoría Pública*, n. 17/1999, pp. 48 ss.

⁷⁶⁹ Cfr. I. Pérez Jordá, *Los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el art. 43 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, (LGT)* en *Revista de Derecho UNED*, núm. 18, 2016, pp. 253 ss. En sentido contrario, admitía una posibilidad de responsabilidad por culpa J.I. MARTÍNEZ ALONSO, *cit.*

⁷⁷⁰ Son administradores de hecho aparentes o notorios quienes, sin título jurídico formalmente válido y eficaz, se comportan manifiestamente en el tráfico como administradores, ante los socios o ante

atención, pero es que el elemento subjetivo ha sido en muchas ocasiones presumida en razón del simple cargo cubierto por el sujeto responsable subsidiario⁷⁷¹. En un caso, por ejemplo, han sido considerados responsables los administradores de una entidad declarada en fallido por la misma condición de administrador. Estos últimos de hecho han sido considerados como por no haber actuado con la diligencia exigible a un ordinario comerciante⁷⁷².

En relación con el principio de proporcionalidad⁷⁷³, el sistema español dispone al art. 31.3 de la Constitución que los tributos deben en primer lugar ser justo e inspirados en los principios de igualdad y progresividad y que, en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio. El principio impone que los comportamientos tipificados como infracciones sean elegidos a través de una evaluación de la gravedad de la ofensa al bien jurídico protegido, en el sentido que no haya otra manera para permitir la protección del mismo. El mismo principio limita el ejercicio de poder de los sujetos público que solo podrán actuar de manera vinculada a los fines que persigue la ley y por lo tanto constituye la base para una cooperación leal

terceros, al menos por consentimiento o tolerancia de éstos y asunción por la entidad de los resultados de su gestión.

⁷⁷¹ Con referencia al tema de la responsabilidad de los administradores de sociedades véase I. PÉREZ JORDÁ, *cit.*; J. CALVO VÉRGES, *La responsabilidad subsidiaria tributaria de los administradores de personas jurídicas que incurrir en la comisión de infracciones tributarias*, en *Actum fiscal*, n. 26/2009, pp. 49 ss.; J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004.

⁷⁷² STSJ de Cantabria, del 21 de marzo 2000, n. 471.

⁷⁷³ *Cfr.* M. Á. MARTÍNEZ LAGO, *La graduación de las sanciones en la nueva Ley General Tributaria, Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*. 22-25 noviembre 2004; J.A. ROZAS VALDÉS – M.VILLAR EZCURRA, *La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad*, en *Noticias de la Unión Europea*, n. 254/2006, pp. 73 ss.; C. M. GAMBA VALEGA, *El principio de proporcionalidad también rige las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias: a propósito de un principio fundamental olvidado en el ámbito tributario*, en *Estudios de derecho constitucional tributario* / coord. por F.IANNACONE S.CÉSAR ; A. DUARDO SÁNCHEZ *El principio de proporcionalidad: dimensión comunitaria e incidencia en el Derecho Tributario español*; en *Noticias de la Unión Europea*, n. 302/2010, pp. 73-91.

que prevé la intervención pública sólo cuando sea necesario para salvaguardar intereses constitucionalmente y socialmente relevantes. El principio finalmente se expresa en la graduación de la sanción según la gravedad del hecho, de la modalidad de la acción u omisión y del perjuicio económico para la hacienda pública⁷⁷⁴. Para completar el cuadro de los principios generales de la potestad sancionadora en la Ley General Tributaria hay que mencionar el principio del *ne bis in idem*, también llamado de no concurrencia, que prohíbe la aplicación de dos o más sanciones en el caso que se refieren a la misma infracción, o sea cuando hay identidad de sujeto, hecho y fundamento. De este principio se ha ocupado a menudo la jurisprudencia del tribunal constitucional, afirmando su derivación de los principios de legalidad, tipicidad y proporcionalidad⁷⁷⁵. La finalidad del principio, consagrado en el art. 180 de la Ley General Tributaria, se encuentra en prohibir un exceso punitivo y encuentra su fundamento en el art. 25 de la Constitución⁷⁷⁶. El artículo 180 ha sido modificado por la última reforma tributaria, operada con Ley 34/2015. La previsión normativa anterior a la reforma, con la finalidad de asegurar la prevalencia del procedimiento penal en el caso en que un mismo hecho fuese presupuesto de una infracción y de un delito penal y para impedir un nuevo pronunciamiento sobre el mismo hecho⁷⁷⁷, preveía la paralización de la actividad de la administración

⁷⁷⁴ Art. 187 Ley General Tributaria.

⁷⁷⁵ Tribunal Constitucional sentencia del 30 de enero del 1981 n. 2.

⁷⁷⁶ “Si la exigencia de *lex praevia* y *lex certa* que impone el artículo 25.1 de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese contenido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita”. STC 2/1981.

⁷⁷⁷ Ya la precedente formulación del art. 180 LGT preveía la preferencia al orden penal en la imposición de las sanciones. En la práctica, pero lo que si pasaba era que se suspendía el

tributaria en el caso en que esta última estimaba que la infracción podía constituir un delito tributario. La reforma tributaria del 2015 incide sobre los aspectos sustanciales del principio y sobre los procedimentales, moviendo al nuevo Título VI, la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos en caso de delito fiscal⁷⁷⁸. Además, modificando los artt. 180 e 250 de la Ley General Tributaria introduce una nueva modalidad de liquidación diferenciando la liquidación de las deudas tributarias conectadas con el delito de los otros. De esta manera, permite que siga el procedimiento administrativo sancionador tributario, pero en el caso en que haya una condena penal, se impedirá la imposición de la sanción administrativa para los mismos hechos.

En el ámbito de las relaciones tributarias, los principios de confianza legítima y buena fe, plasman y caracterizan la relación entre fisco y contribuyente en las hipótesis de errores del contribuyente. En particular, bajo el perfil sancionador estos principios y en particular el de culpabilidad determinan los casos en los cuales puede excluirse la punibilidad del contribuyente. Como ya se ha dicho, la ley n. 1/98, aunque no preveía una norma parecida a la que dicta el Estatuto italiano al art. 10, tenía la finalidad de garantizar el equilibrio en las relaciones entre el fisco y el contribuyente y de reforzar la seguridad jurídica en el sector tributario. Entre las disposiciones de la Ley tenía particular importancia la presunción de buena fe

procedimiento de liquidación en caso de delito fiscal: la paralización del procedimiento administrativo provocaba de hecho el retraso en el cobro de las deudas tributarias o la conversión de las mismas en la responsabilidad civil derivada del delito. Véase M. HERMOSÍN, *cit.*, pp. 310 ss.

⁷⁷⁸ Cfr. Y.MARTÍNEZ MUÑOZ, *Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario*, en *Quincena Fiscal, Part Estudio*, n. 6/2016.

garantizada al contribuyente y prevista por el art. 33: el apartado 2 imponía la inversión de la carga de la prueba sobre la administración financiera para la demostración de la existencia de la infracción tributaria. La incorporación a la Ley General Tributaria y el reenvío a la disciplina el procedimiento administrativo ahora, permite una aplicación “indirecta” de los principios de buena fe y de confianza legítima⁷⁷⁹. La función de los principios en la Ley General Tributaria, ya ha sido descrita en el capítulo 3 en relación con la retroactividad en la interpretación de las normas, pero es necesario señalar su importancia cual parámetro en la evaluación de la culpa en las acciones u omisiones que pueden determinar infracciones tributarias. Cabe mencionar con referencia a este perfil el art. 179 de la Ley General Tributaria que individua las hipótesis de no punibilidad de las infracciones tributarias. En señalar los casos en los cuales no hará culpa del infractor la norma se refiere a un listado cerrado de hipótesis⁷⁸⁰. La primera causa eximente de responsabilidad es el caso de falta de capacidad de obra: en este sentido se supone una falta de actitud para realizar actos con eficacia jurídica. Lo que sí es imposible si falta capacidad de obra es, de hecho, la reprochabilidad del comportamiento o de la omisión del infractor⁷⁸¹. Además, así como en el sistema italiano, el art. 179, ap.

⁷⁷⁹ En art. 3 de la LRJSP se prevé que las “Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho”. Además, entre los principios a respetar en su actuación la ley nombra también los de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.

⁷⁸⁰ El hecho de que se trate de un *numerus clausus* está confirmado a contrarias por los casos en los que el legislador ha utilizado las expresiones “entre otros”: en estos últimos casos, se considera que la elección que hace la norma es sólo ejemplarizada. Véase VV.AA., *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Vol. 2, Madrid 2005, pp. 314 ss.

⁷⁸¹ Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala del Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 136/2016 de 21 marzo. “Aquí debemos significar en primer lugar que no consta que el demandante, en relación con el período temporal al que se refieren las actuaciones, estuviera incapacitado, debiendo recordar que el principio general que se extrae tanto de la Norma Foral

2 letra b) prevé entre las causas eximentes de responsabilidad, la concurrencia de fuerza mayor⁷⁸², o sea circunstancias ajenas, imprevisibles o irresistibles que excluyen la voluntariedad de la acción u omisión⁷⁸³. Entre las causas que excluyen la punibilidad del infractor, la letra c) del ap. 2 del art. 179 se refiere al caso de las decisiones colectivas desde que puedan originarse infracciones tributarias y que tienen una particular relevancia en la individuación de la responsabilidad de los administradores de sociedades. En este caso de hecho, la responsabilidad se excluirá solo para los que hayan salvado su voto o que no hayan asistido a la reunión en que se adoptó la decisión que provocó la infracción. Cabe subrayar que para “salvar el voto” es necesario que haya una oposición a la decisión y no una simple abstención. Otra hipótesis prevista por la Ley General Tributaria como causas eximentes es la que excluye la aplicación de sanciones, es la que ocurre si las infracciones sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

General Tributaria como del Código Civil (LEG 1889, 27), es la capacidad jurídica de las personas físicas, así, la Norma Foral General Tributaria, en su art. 44, reconoce capacidad de obrar en el orden tributario, además de aquellas personas que la tienen conforme a Derecho, a los menores y a los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial, además de que, como precisó la resolución recurrida, según el art. 199 del Código Civil, nadie puede ser declarado incapaz sino por sentencia judicial en virtud de las causas establecidas en la Ley”.

⁷⁸² Véase la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala del Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 2931/2015 de 30 diciembre en la cual se ha anulado el acto impugnado por fuerza mayor (en este caso una sociedad había impedido aportar las facturas e información requeridas por la Administración y cuya no aportación constituye la base del supuesto tipo infractor sancionado)

⁷⁸³ Cfr. VV.AA., *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, cit. P. 316

En referencia al tema de la confianza legítima, tiene una particular relevancia la eximente prevista por el art. 179 ap. 2 let. d) en la que se excluye la responsabilidad del autor de la infracción en el caso en que haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o si haya actuado ajustando su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria en la contestación a una consulta formulada por otro obligado. La primera parte de la letra d) del mencionado apartado 2 hace referencia a la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria y por lo tanto parece referirse más que al respeto del principio de confianza legítima, al principio de buena fe. En este caso, falta una definición tributaria de diligencia o de negligencia como la que prevé el código civil, que señala al art. 1104 que la culpa o la negligencia es la “omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y les corresponda a las circunstancias de las personas del tiempo y del lugar” y que individúa en la diligencia del buen padre de familia, la que ha de prestarse si la obligación no exige algún tipo en particular. Las únicas fuentes para que pueda ser definida la diligencia necesaria, por lo tanto, son las prescripciones de derecho civil y penal en materia de actuación diligente o negligente: el contribuyente será considerado diligente en el caso en que haya cumplido con sus obligaciones y deberes, poniendo el cuidado que las mismas piden⁷⁸⁴. Además, podrá hacerse referencias a las hipótesis que considera la norma misma en la parte en que declara que hará diligencia necesaria cuando el contribuyente haya actuado amparándose en una interpretación razonable

⁷⁸⁴ Cfr. VV.AA., *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, cit., pp. 318 ss.; H. LÓPEZ LÓPEZ, cit., pp. 288 ss.

de la norma o cuando haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la LGT. El concepto de interpretación razonable⁷⁸⁵ ha sido plasmado por la jurisprudencia y por la doctrina que han contribuido en los años en identificar los casos en que pueda justificarse el error del contribuyente⁷⁸⁶: en particular esta situación, de manera parecida a la correspondiente norma italiana, puede verificarse cuando la norma, no tenga un significado unívoco o no sea posible individuar un claro sentido de la misma⁷⁸⁷. El sentido equivoco de una norma jurídica, incidiendo sobre la seguridad jurídica y afectando la confianza legítima de los contribuyentes impide que pueda considerarse existente el requisito de la culpabilidad: ningún contribuyente, por lo tanto, podrá ser considerado responsable cuando haya actuado en una situación de incertidumbre interpretativa provocada por una norma poco clara o por contrastes jurisprudenciales⁷⁸⁸. En estos casos, no cabe mencionar que la interpretación para ser razonable no debe depender de factores subjetivos sino objetivos: no es posible

⁷⁸⁵ Cfr. S. ANIBARRO PÉREZ, *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Valladolid, 1999; S. DE MIGUEL ARIAS, *Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma*, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 12/2014.

⁷⁸⁶ Cabe mencionar que la precedente versión de la Ley General Tributaria al art. 77.4.d) establecía que no había ninguna responsabilidad del sujeto “cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. Según parte de la doctrina esta norma podía crear situaciones en las cuales el obligado no declaraba todo lo que tenía que declarar, basándose, en una interpretación razonable de la norma. Por esta razón se prefirió adoptar una fórmula más sencilla y general. Cfr H. LÓPEZ, LÓPEZ, *cit.*, p. 289; I. SÁNCHEZ AYUSO, *cit.*, pp. 255 ss.

⁷⁸⁷ Tribunal Supremo (Sala del Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 19 diciembre 2013. RJ 2014\42; Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta) de 14 de octubre de 2010 (JUR 2010, 397235) y 11 de noviembre de 2010 (JUR 2011, 52065).

⁷⁸⁸ Tribunal Supremo Sentencias del 25 de enero de 2002 (RJ 2002, 1921) y 16 de julio de 2002.

afirmar que cualquier duda interpretativa permita de reconocer una eximente y excluir la responsabilidad del infractor. Es necesario por lo tanto encontrar un equilibrio, entre la necesidad de tutelar el contribuyente frente a una norma oscura y la necesidad de evitar de cualquier duda pueda ser utilizada para justificar una infracción. En este sentido, una notable doctrina, sostenía que, se trata a de un concepto jurídico indeterminado que contiene inevitablemente un contenido valorativo o subjetivo⁷⁸⁹. Por esta razón, aunque si en un primer momento la evaluación de la racionalidad será a cargo de la administración, en última instancia será como tal solo verificable por los tribunales en cada caso: se concreta por lo tanto en un concepto normativo que exige una valoración objetivamente válida y unívoca, hecha por el único que pueda asegurar imparcialidad, o sea el poder jurisdiccional⁷⁹⁰. La exención de responsabilidad en caso de interpretación razonable de las normas es lógica consecuencia de la misma legitimación a sancionar de la administración puesto que “es lógico exigir (*para poder sancionar*) que la declaración- liquidación sea tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente”⁷⁹¹. Eso no quiere decir que cualquier duda

⁷⁸⁹ Cfr. R. CARLO ORTEGA, *Curso de derecho financiero, I, derecho tributario*, Madrid 2008, pp. 407 ss. mencionado por H. LÓPEZ LÓPEZ, *cit.*, pp. 294 ss. A. GARCÍA GÓMEZ, *La simple negligencia en la comisión de las infracciones tributarias*. Madrid, 2002. En particular sobre el tema del perfil subjetivo de la interpretación razonable hay que tener en cuenta la división en doctrina entre los que consideraban relevante para la operatividad de la causa eximente, el cumplimiento del deber de información del ciudadano. No cabe mencionar que la cuestión podría exceder los límites del presente trabajo, pero hay que recordar que la doctrina y la jurisprudencia española, amparándose a la jurisprudencia de la Unión europea han subrayado como el deber de diligencia y por lo tanto de información, se incrementa en el caso de profesionales del derecho, pero esta no puede ser asumida como regla general e invencible. H. LÓPEZ LÓPEZ, *cit.*, pp. 307 ss.

⁷⁹⁰ Cfr. R. CARLO ORTEGA, *Curso de derecho financiero, I, derecho tributario*, Madrid 2008, pp. 407 ss. mencionado por H. LÓPEZ LÓPEZ, *cit.*, pp. 294 ss

⁷⁹¹ STS sentencia del 9 diciembre de 1997, n. 85.

pueda justificar infracciones tributarias ⁷⁹² sino que debe haber ciertas condiciones para que pueda definirse razonablemente dudosa una norma. Estas condiciones se encuentran en las mismas razones que puedan determinar incerteza normativa y de que se ha hablado de manera profundizada en el capítulo 1 ⁷⁹³.

La segunda causa de exclusión de la responsabilidad que prevé la Ley General Tributaria al art. 179 ap. 2 let.d) es la hipótesis en que el obligado haya actuado de manera diligente, adaptando su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 y en la contestación a una consulta formulada por otro obligado. Es además necesarios que los criterios de la administración no hayan sido modificados.

En este caso la ley se refiere a una hipótesis parecida a la del art. 10 co. 2 del Estatuto italiano. No cabe mencionar que si la contestación se refiere a otro obligado es necesario que exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables los criterios. La norma en este punto reitera lo que ya mencionaba el art. 89 LGT relativo a los efectos de las consultas tributarias escrita: en esta misma norma de hecho, se menciona la vinculación de la administración tributaria a la contestación

⁷⁹² STS sentencia del 3 de octubre 1998,

⁷⁹³ “Todo gira, pues, alrededor de que, de verdad, la interpretación que ha hecho el contribuyente sea razonable, concepto este jurídicamente indeterminado, que deberá ser enjuiciado por los Tribunales en cada caso, en el entendimiento, insistimos, de que en un sistema de gestión tributaria basado en la liquidación o autoliquidación («actuaciones de los obligados tributarios») por parte de los contribuyentes, existirá siempre una zona de indeterminación y de natural y lógica controversia entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, con las consecuencias que hemos apuntado, bien entendido que la causa principal de esta situación se halla algunas veces en la deficiente redacción gramatical, lógica y técnica de las Leyes tributarias, y por qué no decirlo en la omisión de las necesarias normas reglamentarias, cuando no en su irregularidad”. Tribunal Supremo (Sala del Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 25 enero 2002.

dada al consultante y se afirma que la misma estará obligada a seguir el mismo criterio para terceros que se encuentren en una situación de identidad de los hechos y las circunstancias. Una notable doctrina ha afirmado que existiría una diferencia entre el art. 89 y el art. 179.2.d) porqué en este último caso solo se habla de igualdad sustancial mientras en el art. 89 de identidad de hechos y circunstancias⁷⁹⁴. La primera norma, por lo tanto, sería capaz de atribuir un mayor margen de actuación para la administración. En la opinión de quien redacta, pero, una mera diferencia lingüística en las formulaciones de las normas no podría llevar a este resultado, puesto que de esta manera se lesionaría la confianza legítima⁷⁹⁵ que los contribuyentes ponen en las actuaciones de la administración y la buena fe que tiene que dirigir la relación entre las partes⁷⁹⁶. En particular con referencia a la buena fe, los actos de las administraciones públicas tienen que seguir un general principio de coherencia puesto que, si con sus actos determinan una expectativa en una determinada conducta futura, que no depende de una percepción objetiva del obligado, sino del sentido objetivamente deducido de la conducta anterior, no podrán defraudar esta confianza mutua⁷⁹⁷. La segunda parte del art. 179.2.d) así como el ap. 2 del art. 10 del Estatuto italiano, parecen fundar sus raíces en la doctrina de los actos propios que impone que nadie pueda cambiar de comportamiento o sus actuaciones de manera injustificada cuando haya generado

⁷⁹⁴ Cfr. H. LÓPEZ LÓPEZ, *cit.*, pp. 313 ss.

⁷⁹⁵ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, R, *cit.*

⁷⁹⁶ Cfr. A. ORENA DOMÍNGUEZ, *Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe*, en *Revista Quincena Fiscal* parte Estudio, n. 7/2015; L.A. MARTÍNEZ GINER, *La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley*, en *Revista Quincena fiscal*, n. 20/2015.

⁷⁹⁷ Cfr. L. DíEZ-PICAZO, *La doctrina de los propios actos*, Barcelona, 1963, pp. 139 ss.

en la otra parte de la relación una expectativa de comportamiento futuro⁷⁹⁸. Por esa misma razón se considera que lo que está puesto en peligro, en el caso de cambio de orientación de la administración tributaria sin justificación, no es tanto el general principio de confianza legítima, cuanto el principio mismo de buena fe que “implica un deber de coherencia del comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro, la conducta que los actos anteriores hacían prever”⁷⁹⁹. En este caso, es la necesidad de coherencia misma prevista por el principio de buena fe que permitiría en mi opinión, de considerar un acto contrario como un acto no protegible por el ordenamiento y que este último debería rechazar. Y esta conclusión debe imponerse con mayor fuerza si se considera la norma en el marco del nuevo contexto cooperativo.

En todas las hipótesis consideradas por el art. 179.2 el comportamiento del contribuyente, así como previsto por el Estatuto italiano, no será punible: no puede, pero compartirse la tesis de quien consideraba que estas circunstancias habrían permitido de excluir la antijuridicidad de la conducta del obligado, puesto que en estos casos se habría convertido en permitido un comportamiento tipificado como infracción tributaria⁸⁰⁰.

En el análisis de las causas eximentes de responsabilidad, cabe mencionar que en la última reforma de la Ley General Tributaria ha sido adjuntado al ap. 2 del art.

⁷⁹⁸ Cfr. M. LÓPEZ MESA, *La doctrina de los actos propios*, Montevideo, 2013, pp. 81 ss, mencionado por A. ORENA DOMÍNGUEZ, *cit.*

⁷⁹⁹ Cfr. L. DÍEZ-PICAZO, *La doctrina de los propios actos*, *cit.*, pág. 245 mencionado por A. ORENA DOMÍNGUEZ, *cit.*

⁸⁰⁰ Cfr. J. ZORNOZA PÉREZ, *Las consultas a la administración en la Ley General Tributaria*: art. 107, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 2, 1991, pp. 1385 ss.

179 una última parte en la cual se invierte la carga de la prueba sobre el contribuyente. Según la nueva formulación del art. 179 ap. 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 *bis* – relativo a una nueva específica infracción para determinadas conductas de elusión tributaria – caerá sobre el contribuyente la demostración de que haya tenido la diligencia pedida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o que haya actuado según una interpretación razonable de la norma⁸⁰¹.

Finalmente es necesario subrayar que falta en el art. 179 una previsión parecida a la que en el art. 10 co. 3 del Estatuto italiano que permita de excluir la responsabilidad en caso de infracciones formales que no producen alguna deuda tributaria. En este caso, de hecho, se considera suficiente para excluir la responsabilidad, la formulación del principio de culpabilidad. Esta conclusión ha sido compartida también por la jurisprudencia que en un caso reciente ha de hecho afirmado que “el error material del contribuyente en la presentación de un tributo, detectado en el ámbito de gestión tributaria, sin necesidad de que intervenga la inspección y sin que se haya producido perjuicio económico alguno a la hacienda pública, no puede equipararse a la negligencia o culpabilidad necesaria para

⁸⁰¹ Con respecto a la hipótesis de elusiones fiscales hay que considerar que la LGT del 1963 así como la del 2003, no preveían la aplicación de sanciones en el caso de fraude a la ley (conflicto en la aplicación de normas). No obstante, la Ley 34/2015 que ha modificado la LGT ha creado una particular sanción – que no deja de atraer críticas- con la introducción del art. 206 *bis* que sanciona los actos ejecutados en fraude a la ley. Véase M. MORÓN PÉREZ, *Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, en *Revista Quincena Fiscal* part Estudio, n. 22/2015; M. LUCAS DURÁN, *Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo*, en *RCyT, CEF*, abril 2016, pp. 5 ss

sancionar esa conducta”⁸⁰². No sería necesaria por lo tanto ninguna intervención del juez a diferencia de lo que pasa en el sistema italiano, en el cual para comprobar la ausencia de perjuicio económico y por lo tanto la exclusión de punibilidad del contribuyente, el art. 10 co. 3 se pide un pronunciamiento de la autoridad judicial.

⁸⁰² TSJ Andalucía (Málaga) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 6 de noviembre 2015 nº 2513.

4.4. Legittimo affidamento, buona fede e punibilità degli errori tributari nei sistemi olandese e britannico.

Nei capitoli antecedenti sono stati analizzati i sistemi di *cooperative compliance* e l'operatività dei principi del legittimo affidamento e della buona fede nei sistemi olandese e britannico, ponendo in luce in primo luogo la diversità di approccio al rapporto collaborativo fra fisco e contribuente ed in secondo luogo il fatto che sebbene si tratti di due sistemi giuridici differenti – *common e civil law* – entrambi abbiano regolato tale relazione su un concetto di fiducia che incide profondamente sui profili sanzionatori.

Con riferimento al sistema olandese, sono le stesse linee guida *dell'horizontal monitoring*⁸⁰³, nella sezione dedicata agli errori del contribuente, a specificare che sussiste una presunzione generale di buona fede relativa alle attività poste in essere da questi ultimi. Gli errori pertanto, se anche dovessero verificarsi, sono in prima battuta considerati come realizzati in buona fede o in ogni caso in maniera non intenzionale. Su tale presupposto il sistema tende a considerare che sia gli intermediari, sia gli stessi contribuenti -in particolare gli operatori economici – siano mossi dalla volontà di redigere dichiarazioni dei redditi cd. “accettabili” (*acceptable return*) ovvero scevre da errori e da omissioni. Qualora però si verifichi un errore, l'amministrazione finanziaria olandese tende ad avere un approccio per così dire comprensivo – di *responsiveness* direbbe la dottrina inglese – tendente

⁸⁰³Cfr. G. ALLEVATO, *Cooperative compliance italiana e progressivo allineamento agli standard internazionali*, in *Corr. Trib.* n. 41 / 2016, pp. 3168 ss.

perciò stesso a comprendere in primo luogo, la causa dell'errore e se lo stesso possa essere corretto. Viene dunque di solito, offerta la possibilità all'intermediario di rimuovere o modificare l'errore sulla base di una costruttiva cooperazione, atteggiamento quest'ultimo che non sussisterà là dove si tratti di errori sistematici: in quel caso sarà la stessa cooperazione con l'intermediario – tax service provider – a dover esser rimessa in discussione per impedire la sottrazione di imponibile alle casse dello Stato. Se però nonostante i tentativi di correzione la violazione permane, sarà allora necessario applicare le sanzioni, sempre che ovviamente sussista una condotta attribuibile al contribuente quanto meno a titolo di colpa.⁸⁰⁴ La commissione di un errore determina dunque l'inizio di un'analisi che riguarda tanto un aspetto qualitativo, circa la sussistenza della colpa quanto un aspetto quantitativo, circa la possibilità che riguardi anche altri periodi di imposta. È proprio partendo da tale presupposto che l'amministrazione finanziaria può estendere la verifica ad altri periodi di imposta e ad altre dichiarazioni.

In ogni caso l'applicazione della sanzione dovrà considerare non solo la valutazione del livello di colpa ma anche le circostanze da cui è scaturita l'infrazione e dovrà esser rispettosa dei principi del contraddittorio e di proporzionalità: l'amministrazione finanziaria olandese è infatti ferma nel prevedere che dovrà esser riconosciuto al contribuente la possibilità di discutere le cause e le ragioni per cui il sistema di controllo interno sia stato incapace di prevenire la commissione della violazione. Ciò che però preme in questo contesto sottolineare è la previsione del limite massimo di sanzioni tollerato per i soggetti

⁸⁰⁴ Cfr. H. GRIBANAU, *cit.*, p. 202.

facenti parte del sistema cooperativo. Coloro i quali hanno aderito al meccanismo dell'*horizontal monitoring* godono infatti di un margine di errore materiale per così dire "tollerato" del 5 % di quanto dovuto per ciascuna imposta. In sostanza si crea una situazione di tolleranza per un margine di errore considerato connaturale a qualsiasi sistema tributario⁸⁰⁵ e si crea una differenza anche da un punto di vista sanzionatorio per coloro i quali decidano di giocare "a carte scoperte" con l'amministrazione finanziaria. Nello stesso senso, la sanzione potrà esser mitigata, ove possibile, per i soggetti facenti parte del meccanismo collaborativo attraverso la collaborazione del sistema di controllo interno, mentre non godranno della stessa possibilità quei contribuenti che decideranno di non aderire al programma⁸⁰⁶.

Quanto al sistema inglese, la diversità dell'ordinamento giuridico non consente di far riferimento ad una particolare norma bensì ai pronunciamenti dell'autorità giudiziaria e alle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria. Sono infatti queste ultime che hanno qualificato la nozione della cd. *reasonable excuse* o del cd. *innocent error*, che appare spesso soprattutto nell'ambito della tassazione indiretta pur essendo priva di una specifica definizione legislativa. La causa di esclusione di responsabilità nel sistema inglese trova le sue origini all'interno del *Taxes Management Act 1970* che alla sezione 118.2 dispone che " ai fini del presente atto, un soggetto che ha adempiuto ad un'obbligazione con un breve ritardo o se sia stato autorizzato a ciò da parte di un'autorità giudiziaria, non verrà considerato infrangitore; allo stesso modo, se una persona ha una scusa ragionevole per non

⁸⁰⁵ Cfr. J.A. ROZAS, *Estudio sobre la cooperative compliance*, cit. p.76.

⁸⁰⁶ Cfr. H. GRIBANAU, cit., p. 209

aver adempiuto e provvede a regolarizzare la propria posizione non appena la causa ostantiva abbia cessato di esistere, non sarà considerato inadempiente”.

A parte questa indicazione, però non è possibile dare una definizione delle ipotesi di scuse ragionevoli previste dal sistema inglese, i cui limiti di utilizzabilità dovranno essere ricostruiti attraverso il ricorso alla giurisprudenza e alla prassi.

La *reasonable excuse* secondo alle indicazioni fornite dal Servizio per la riscossione e le dogane di Sua Maestà⁸⁰⁷ è “un evento eccezionale fuori dal controllo del contribuente che impedisce allo stesso di adempiere puntualmente alle proprie obbligazioni tributarie”⁸⁰⁸. Il HMRC in una guida ha fornito una serie di indicazioni di massima per comprendere quando una “scusa” possa essere considerata ragionevole e pertanto possa giustificare un errore escludendo l’applicazione della sanzione o prevedendo la riduzione della stessa⁸⁰⁹. Occorre segnalare che sono molti i casi in cui però l’ufficio di riscossione è stato contraddetto dalla giurisprudenza che ha considerato privo di basi legislative l’approccio seguito dagli organi amministrativi⁸¹⁰. Ciò posto, appare ovvio che la

⁸⁰⁷ Cfr. *Her Majesty's Revenue and Customs*, in seguito HMRC.

⁸⁰⁸ Cfr. J. MALCOLM, *The UK Tax System: An Introduction*, Spiramus press Ltd, 2009.

⁸⁰⁹ Si fa riferimento ad esempio alla morte di un congiunto o a una lunga permanenza in ospedale che impedisce al contribuente di poter redigere o presentare la propria dichiarazione dei redditi. Vengono considerate positivamente anche giustificazioni connesse a problemi tecnici ossia ai programmi di preparazione e/o presentazione delle dichiarazioni dei redditi nel caso in cui questi ultimi subiscano danni derivanti da virus o se vengano gravemente danneggiati – ad esempio – da un incendio ed impediscano in tal caso la finalizzazione o altre operazioni connesse alla dichiarazione dei propri redditi. Si tratta dunque, di qualcosa fuori dal controllo del contribuente e che in ogni caso non lo esime dal provvedere a regolarizzare la propria posizione non appena l’impedimento cessa di esistere. <https://www.gov.uk/tax-appeals/reasonable-excuses>

⁸¹⁰ A differenza di quanto espresso dagli organi amministrativi in non pochi casi, la giurisprudenza ha riconosciuto come causa di giustificazione, la carenza di fondi per poter provvedere al pagamento dei tributi. Nel caso *Ak Construction Company* (TC1090) ad esempio è stata riconosciuta al contribuente una giustificazione ragionevole rispetto ad un ritardato pagamento per insufficienza di risorse economiche.

giustificazione addotta dal contribuente, debba passare per un test per così dire oggettivo, che potrebbe esser definito di ragionevolezza⁸¹¹: non è possibile infatti che una qualsiasi circostanza che abbia impedito la redazione, la presentazione della dichiarazione dei redditi o il versamento dei tributi, sia considerata come causa esimente.

Dall'analisi della giurisprudenza dei tribunali britannici emerge chiaramente che il contribuente deve adempiere alle proprie obbligazioni tributarie in maniera diligente rispetto alla natura e al tipo di pretesa. Affinché la scusa ragionevole possa escludere l'applicazione della sanzione è necessario che lo stesso avesse seriamente intenzione di onorare i propri doveri tributari e che ciò sia stato impedito dalla causa ostativa⁸¹². Anche la stessa invocazione di una scusa ragionevole nel corso di un appello amministrativo o giudiziale che sia, deve esser retta dal criterio di responsabilità: ad esempio, nel caso in materia IVA: *The Clean Car Company limited v C & E commissioners*⁸¹³, i giudici hanno chiarito che "l'appello è giustificato se il ricorrente sia davvero convinto dell'esistenza di una scusa ragionevole diretta a giustificare la condotta dell'impresa".

⁸¹¹ Basti pensare ad esempio che se in un caso è stata considerata come ragionevole la scusa addotta da un contribuente che aveva versato in ritardo i propri tributi per un problema connesso al sistema informatico (*Joanna L Porter t/a Crafty Creations v HMRC [2015] UKFTT 0170 23 April 2015*), in altre l'ignoranza del precetto non è stata considerata in grado di mitigare né impedire l'applicazione di sanzioni. In particolare non sono state considerate sufficienti le giustificazioni del contribuente il quale era pienamente consapevole della data ultima per il pagamento dei tributi, ma non era a conoscenza dello specifico regime sanzionatorio. (*The Bunker Secure Hosting v HMRC [2015] UKFTT 146 - 14 April 2015*).

⁸¹² *Mark Kelly TC 30 may 2014*, in <https://cases.legal/en/act-uk2-155374.html>.

⁸¹³ *The Clean Car Company limited v C & E commissioners*, 3 agosto 2015, in <https://cases.legal/en/act-uk2-267330.html>

La struttura dell'ordinamento inglese, tendente ad analizzare *case by case* le singole posizioni dei contribuenti rende difficile la ricostruzione di un principio fermo ed immutabile che possa consentire ai contribuenti di comprendere a priori ed in ogni situazione quando la scusa sarà considerata ragionevole. Seppure infatti, la valutazione delle scuse sia affidata al principio di ragionevolezza, non possono tacersi alcune titubanze in ragione della diversità di decisioni rispetto a circostanze apparentemente simili. In non pochi casi infatti la giurisprudenza britannica ha compiuto scelte differenti a seconda delle circostanze. Nel caso *Sudar Shini Mehendran v HMRC*⁸¹⁴, ad esempio, ha considerato ragionevole la scusa addotta dal contribuente per un pagamento ritardato che aveva subito un ritardo a causa dell'esperto fiscale contattato. In un altro caso invece l'essersi affidati ad un esperto fiscale non è stata considerata come scusa ragionevole ma ha consentito una mitigazione delle sanzioni (*Jaswinder Dhariwal v HMRC*⁸¹⁵). Alla base di questa differente decisione, rilevava la distinzione fra il supporto tecnico specialistico di un esperto tributario che può essere considerata come scusa ragionevole e l'adempimento di ordinari doveri tributari che in teoria possono essere posti in essere anche dallo stesso contribuente. In altre occasioni ciò che ha rilevato è stata la buona fede del contribuente come ad esempio nel caso *Providence Health Consultants Ltd*: i giudici hanno infatti accordato l'esimente della buona fede per il contribuente

⁸¹⁴ *Sudar Shini Mehendran v HMRC*, 9 June 2015, in <https://cases.legal/en/act-uk2-267330.html>

⁸¹⁵ *Jaswinder Dhariwal v HMRC*, 27 January 2015, in <https://cases.legal/en/act-uk2-267330.html>

che non aveva presentato il mod. P35 per aver affidato i propri affari ad un contabile che poi si è rivelato non esser tale⁸¹⁶.

Non sussiste pertanto una serie tipica di casi nei quali il contribuente può identificarsi e ai quali possa fare riferimento per conoscere in maniera anticipata quello che sarà il tipo di sanzione che potrà o meno essergli applicata. In questo caso infatti il modello inglese comporta una valutazione caso per caso delle circostanze relative agli inadempimenti sulla base del criterio di ragionevolezza.

La *reasonable excuse*, rappresenta pertanto una formula aperta che si avvicina al concetto di norma open textured, teorizzata da Hart e che consent, sulla scorta di indicazioni generali di valutare la sussistenza della colpa nel caso concreto.

⁸¹⁶ Providence Health Consultants Ltd v HMRC 1 November 2013, <https://cases.legal/en/act-uk2-267330.html>

CONCLUSIONI.

Il presente lavoro di ricerca richiede per sua stessa natura, due diverse conclusioni: una pratica ed una teorica che costituisce base e giustificazione della prima.

Dall'analisi compiuta durante i tre anni di ricerca, sono emerse numerose difficoltà in ordine alla qualificazione del concetto di incertezza giuridica: le cause determinanti una situazione di indeterminatezza non sono riconducibili ad un *numerus clausus* e, cosa fondamentale, tendono a moltiplicarsi e a cambiare in ragione dello sviluppo economico e sociale degli Stati. Se infatti, fino ad un secolo fa le transazioni commerciali costringevano il legislatore a costruire per lo più meccanismi di accertamento e riscossione dei redditi occultati sui singoli territori nazionali, la globalizzazione e la possibilità di svolgere attività commerciali anche in assenza di una sede fisica⁸¹⁷ ha generato nuovi e differenti problemi. In questo contesto, l'attitudine all'utilizzo della decretazione d'urgenza per "contrastare" rapidi e continui mutamenti economico-sociali, l'iperlegificazione in un settore già di per sé complesso per tecnicismo e polimorfismo, la tendenza a legiferare in maniera retroattiva o peggio, a nascondere nelle pieghe delle leggi finanziarie nazionali norme che incidono sulla tassazione delle attività economiche, sono tutti fenomeni che non consentono agli operatori commerciali di poter pianificare in

⁸¹⁷ A tal riguardo basti pensare ai casi di vendita on line rispetto ai quali si è spesso discusso dei criteri per individuare la sede fisica e dunque lo Stato legittimato a sottoporre a tassazione i proventi derivanti (criterio della residenza / territorialità).

maniera legittima le loro attività, stante la difficoltà di prevedere le conseguenze delle loro operazioni.

L'incertezza però, ha una duplice faccia: da un lato infatti rappresenta un serio problema per quegli imprenditori che vogliono programmare le proprie attività economiche sul lungo periodo ed evitare che da un'erronea interpretazione della legge possa derivarne un maggior carico economico, in termini di maggior imposta - non preventivata – sanzioni ed interessi – ancor meno preventivati e desiderati-. Dall'altro lato però rappresenta una risorsa per chi, in maniera sapiente e riuscendo a sfruttare significati dubbi o oscuri pone in essere schemi di pianificazione fiscale aggressiva tendenti a ridurre il carico fiscale, allocando i propri redditi in maniera tale da beneficiare di doppia non imposizione. La ricerca di certezza dunque ha quale obiettivo finale quello della lotta all'evasione fiscale.

Per fronteggiare i rischi derivanti dall'erosione della base imponibile e dall'occultamento di redditi imponibili, l'Unione Europea e l'OCSE hanno dettato negli ultimi anni diverse indicazioni miranti a designare sistemi fiscali che contribuissero a migliorare il rapporto con il contribuente, per ridurre l'evasione ed incrementare i livelli di certezza tributaria.

Anche i legislatori spagnolo ed italiano hanno provveduto ad adeguare i loro sistemi a queste indicazioni, attraverso la previsione dei meccanismi di cooperazione. Entrambi i sistemi rappresentano, seppur con i propri limiti, il tentativo di adeguarsi al contesto internazionale: in entrambi i casi però, oltre a risentire di una certa lentezza nell'attuazione, risultano disciplinati solo per una platea limitata di contribuenti. La *cooperative compliance*, sia in Italia che in

Spagna, infatti si scontra in primo luogo con problemi nascenti da un'attuazione lenta e da scarsa incisività. Quanto al sistema italiano, ad esempio solo con l'ultimo provvedimento dell'Agenzie delle Entrate, la Circolare del 16 settembre 2016 n. 38/E, è stata ampliata la platea di soggetti che possono accedere al regime prevedendo la cd. per estensione per trascinamento⁸¹⁸: se una società appartiene ad un gruppo di imprese e soddisfa i requisiti dimensionali di ammissione al regime può permettere l'accesso anche a quella società del gruppo, che sebbene individualmente priva dei requisiti dimensionali svolga una funzione di controllo del rischio fiscale⁸¹⁹. L'ammissione però sarà possibile solo allorché la stessa sia necessaria per una completa rappresentazione dei processi aziendali. Inoltre, quello che poteva essere un ottimo strumento per incentivare la collaborazione, ovvero la pubblicazione dei soggetti aderenti al regime di collaborazione, nonostante fosse stato previsto già in presenza del progetto pilota e dal decreto 128/2015, non è stato ancora realizzato. Le ultime indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate prevedono che la pubblicazione dei primi elenchi dei contribuenti aderenti sarà resa nota alla fine del 2016 ed entro il 31 luglio 2017 sarà redatta una prima relazione sullo stato di attuazione del nuovo sistema. Non può dimenticarsi, poi che sotto il profilo sanzionatorio, il regime di adempimento collaborativo, finisce con l'essere scarsamente "attrattivo": lo stesso, lungi dal prevedere un minimo di errore "accettabile" come accade nel sistema olandese, prevede solo per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo, la possibilità di ottenere una riduzione a

⁸¹⁸ Assonime Circolare del 26 aprile 2016, n.14.

⁸¹⁹ Cfr. A. MERCATELLI, *Estensione del regime di "Cooperative compliance" e altre risposte dell'Amministrazione*, in *Prat. Fisc. Prof.*, n. 46 / 2016, pp. 21 ss.

metà delle sanzioni in caso di disaccordo dell'amministrazione finanziaria: si tratta di uno schema che replica il sistema premiale dell'accertamento con adesione, dove a fronte "dell'accettazione" da parte del contribuente delle pretese dell'Agenzia delle Entrate, è accordata allo stesso la riduzione delle sanzioni nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge. Tale meccanismo però, prescinde in un certo senso dalle allegazioni fatte dal contribuente, dalle sue giustificazioni e dal suo essere o meno parte collaborativa nel rapporto tributario.

Il sistema spagnolo, invece nasce e si sviluppa in un contesto completamente differente. I prodromi del sistema cooperativo originano infatti da un meccanismo di adesione volontaria ad un codice che potrebbe esser definito di "buone pratiche tributarie" diretto al miglioramento delle politiche di autogoverno delle grandi imprese. Questo sistema, pur avendo riscosso un discreto successo risente però dei problemi connessi alla mancata effettiva implementazione di alcuni strumenti, primo fra tutti quello di dialogo con l'amministrazione tributaria, che consentirebbe allo stesso di fungere da base del rapporto collaborativo. Occorre poi considerare che il codice non si preoccupa di differenziare attraverso il sistema sanzionatorio, i soggetti che fanno parte dei meccanismi cooperativi da quelli che invece preferiscono mantenersi fuori da questo sistema. Gli unici passi in avanti nella definizione di un sistema basato su mutua cooperazione, sono rappresentati dalla modifica dei doveri pendenti in capo agli amministratori delle società: con una riforma della legge sulle società di capitali, è stato infatti posto fra i doveri non delegabili dei dirigenti societari, la definizione delle strategie fiscali. Si tratta quindi di una responsabilizzazione dei soggetti posti in posizioni apicali aventi il potere di

adottare decisioni strategiche per l'impresa. In realtà nonostante l'importanza della riforma, questa modifica, non costituisce una "novità" in senso stretto, dato che già gli artt. da 41 a 43 della LGT consentivano una responsabilizzazione degli stessi anche con le difficoltà interpretative ed applicative connesse alla compatibilità dei detti articoli con il principio di personalità della sanzione di cui si è discusso nel capitolo 4. Ciò nonostante, questa misura rappresenta una buona realizzazione delle cd. *tax good governance* che nelle ambizioni dell'OCSE e dell'Unione Europea dovrebbe fungere da traino nelle operazioni di lotta contro l'evasione fiscale e che in Italia stenta a svilupparsi a causa dell'impossibilità di applicare il sistema definito dal D.lgs. 231/01 alla materia tributaria.

E' però opportuno segnalare che in entrambi i sistemi legislativi analizzati, sono state introdotte delle modifiche che sicuramente vanno nella direzione di voler contribuire al contrasto contro l'elusione e l'evasione fiscale: in particolare se il legislatore italiano ha cercato di rafforzare gli strumenti di dialogo, prevedendo un interpello speciale per i soggetti ammessi all'adempimento collaborativo e introducendo differenti tipologie di interpello per tutti i contribuenti, il legislatore spagnolo ha cercato di far leva su un elemento dissuasivo quale quello della pubblicazione dell'elenco dei contribuenti evasori. Ciò nonostante entrambe le misure, seppur lodevoli sotto numerosi punti di vista, presentano l'indubbio svantaggio di costituire misure isolate. A ciò si aggiunga che, nonostante il tessuto produttivo italiano e spagnolo sia composto al 90% da piccole e medie imprese, l'attenzione in materia cooperativa da parte del legislatore è stata rivolta unicamente

alle grandi imprese, a differenza di ciò che accade in Olanda dove è da anni implementato un programma di cooperative *compliance* per le p.m.i.

Sebbene si tratti di una scelta comprensibile sotto il profilo dei costi sociali che comporterebbe l'estensione di meccanismi cooperativi a tutte le imprese presenti sul territorio nazionale, sarebbe opportuno procedere alla semplificazione degli strumenti di dialogo e cooperazione anche per queste imprese che spesso si trovano a dover fronteggiare le medesime difficoltà delle grandi imprese, ma con una struttura organizzativa e decisionale incapace di farlo efficacemente⁸²⁰. Difficoltà che aumentano in presenza di una legislazione, complessa, incerta e oscura e che possono avere quale conseguenza non solo la rideterminazione di imponibili ma altresì l'applicazione di sanzioni che in più di un'occasione sono state riconosciute anche da parte della Corte di Giustizia- come non proporzionate⁸²¹. A prescindere dall'esistenza o meno di un rapporto collaborativo formalizzato per questi contribuenti, sarebbe necessario che in presenza di un'attitudine cooperativa, cambi la valutazione della buona fede, che sia riconosciuta piena centralità al legittimo affidamento e che ciò possa incidere sulla scusabilità degli errori in particolar modo

⁸²⁰ Va rammentato con riferimento alle p.m.i. che già nel 2011 era stato fatto un tentativo diretto stimolare l'adempimento tributario dei contribuenti minori. Fra le misure previste erano comprese l'invio telematico dei corrispettivi, fatture emesse e ricevute nonché delle cessioni non soggette a fattura e l'istituzione di un conto corrente dedicato all'attività posta in essere. L'adesione a questo regime avrebbe permesso ai contribuenti di godere di misure semplificative e premiali nonché dell'assistenza dell'amministrazione finanziaria che si impegnava alla predisposizione automatica delle liquidazioni periodiche IVA, dle mod 770 e del mod CUD. Fra le misure premiali, va menzionata la possibilità di non esser soggetti ad accertamenti basati sulle presunzioni semplici per i contribuenti non soggetti agli studi di settore. Anche in tal caso, l'attenzione del legislatore rispetto ai profili sanzionatori era scarsa prevedendo accanto ad una sanzione amministrativa la mera perdita dei benefici spettanti. Tale regime però non è in realtà mai entrato in vigore a causa della mancata adozione del provvedimento attuativo. Si veda, D. COPPA, *Trasparenza e cooperazione nei rapporti tra Fisco e imprese*, in AA.VV. *Fiscalità decentrata, prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI*, Napoli, 2015, pp. 177 ss.

⁸²¹ Corte di giustizia UE, del 17 luglio 2014, C-272/13, *Equoland*.

allorché si tratti di norme oscure o di errori cagionati da indicazioni dell'autorità amministrativa. In situazioni di incertezza o di *revirement* dell'amministrazione finanziaria, ciò che viene meno, infatti, è la fiducia che il contribuente ripone nelle norme e nelle istituzioni chiamate ad applicarle.

In questi casi entrambi gli ordinamenti analizzati prevedono agli artt. 10 dello Statuto dei diritti del Contribuente e 179 LGT, la possibilità di tutelare il contribuente che aveva agito in buona fede o sulla scorta di un legittimo affidamento ma consentono la possibile disapplicazione delle sole sanzioni solo a seguito di intervento giudiziario; per i casi di norme incerte e dal significato equivoco, la tutela troverebbe origine nello stesso principio del legittimo affidamento e ovviamente nel principio della certezza del diritto. Nel caso di cambi di orientamento da parte delle autorità finanziarie, sarebbe la stessa buona fede che regge i rapporti fra le parti e che impedisce alla pubblica amministrazione di *venire contra factum proprium*, ad impedire l'applicazione di sanzioni.

Il limite dell'intervento dell'autorità giudiziaria, è però innegabile: la necessaria proposizione di un giudizio, mal si concilia con l'idea di un contribuente che collabora, che lavora fianco a fianco con l'amministrazione finanziaria e quindi almeno nei contesti cooperativi il riconoscimento di tale discrezionalità anche all'amministrazione finanziaria, al pari di quanto accade nei sistemi olandese e britannico, consentirebbe di migliorare il rapporto fra le parti incrementando l'adempimento e riducendo la litigiosità. Tale potere, a parere di chi scrive, sarebbe già implicito fra quelli dell'amministrazione finanziaria: in questi casi infatti, soprattutto per gli errori materiali di importo non elevato, per quelli dipendenti da

incertezza determinata dalla stessa struttura della norma o da un intervento della p.a., sarebbero gli stessi principi di colpevolezza, proporzionalità ed offensività che potrebbero consentire un cambio di prospettiva ed evitare l'applicazione delle sanzioni o nei casi più gravi, condurre ad un mancato recupero dell'imposta non corrisposta. Sarebbe infatti possibile, grazie a questi principi assumere in maniera diversa gli errori dei soggetti che collaborano sulla scorta della valutazione del loro legittimo affidamento o della buona fede secondo un'ottica sostanzialistica, già esistente in entrambi i sistemi. Ciò non significa adottare una direzione antiformalista, i cui rischi sono ben noti, ma significa intervenire precisando i limiti dell'attività sanzionatoria in presenza di collaborazione e buona fede⁸²². La questione affrontata nel presente lavoro di ricerca, si intreccia dunque con il delicato

⁸²² Va segnalato che l'ultima riforma non ha apportato particolari modifiche al sistema sanzionatorio amministrativo, nonostante la stessa legge delega lo prevedesse al fine di adeguare il sistema al principio di proporzionalità. L'unica novità rilevante sotto il profilo sanzionatorio è rappresentato dalla modifica della disciplina del ravvedimento operoso: la regolarizzazione di mancati pagamenti, errori od omissioni è ora possibile entro termini più ampi rispetto ai precedenti (anche se a seconda dello stesso si modifica la percentuale di riduzione) ma soprattutto è possibile, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, anche dopo che sia avvenuta una contestazione o siano iniziate attività di accesso o ispettive, sempre che non siano stati notificati atti di liquidazione e accertamento ex art. 36 bis, ter d.p.r. 600/73 54-bis d.p.r. 633/72. Non possono nascondersi rispetto a quest'ultima modifica alcune perplessità, perché benché sia stato segnalato come strumento di *compliance*, in tal caso la riduzione progressiva delle sanzioni rispetto alla scadenza dei termini per i controlli, assomiglia di più ad uno strumento tendente a salvaguardare le esigenze di riscossione. “.l'aver in un certo senso equiparato il “pentimento” del contribuente allorché provveda a regolarizzare la propria posizione prima o dopo la contestazione della violazione, non consente di comprendere se tale contegno sia il frutto o meno di una sua spontanea volontà: nulla vieta infatti al contribuente di tempo-reggiare fino alla scadenza dei termini per la notifica degli atti impositivi. Non si comprende pertanto come possa essere instaurato quel clima di leale cooperazione, di fiducia fra le parti, tipico degli ordinamenti tributari orientati verso la *cooperative compliance* nei quali ad avere una importanza fondamentale sono le sanzioni aventi funzione deterrente e non punitiva proprio in ragione della collaborazione esistente”. E. SONETTI, *Profili sanzionatori nella fiscalità locale*, in AA.VV. *Fiscalità decentrata: prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI. Un'analisi comparata*, Aracne, 2015, pp. 431; A. GIOVANNINI, *Legge di stabilità 2015- il nuovo ravvedimento operoso: il “fisco amico” e il “condono permanente”*, in *Il fisco* 4, 2015 p. 315; M. BASILAVECCHIA, *Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?* in *Corr. Trib.*, 31, 2015, pp. 2383; Cfr. CERIONI F., *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 36, 2015, pp. 3767 ss.

tema del rapporto fra formalismo ed antiformalismo e sul ruolo del soggetto chiamato ad interpretare la legge. La norma, per sua stessa natura, non può essere certa in assoluto, permanendo sempre una zona d'ombra oscura, da lasciare alla discrezionalità dell'interprete.

Di fronte all'incertezza, di fronte ad una norma o ad una condotta del soggetto pubblico dal dubbio significato, l'abilità dell'interprete è quella di trovare un punto di equilibrio fra formalismo e antiformalismo⁸²³ ed a parere della scrivente ciò è possibile solo applicando il canone della proporzionalità.

La spinta sostanzialista proveniente dal diritto dell'Unione, che trova già spazio anche all'interno dell'ordinamenti giuridici italiano e spagnolo, attraverso un intervento del potere giurisdizionale dovrebbe dunque pervadere anche l'azione dell'organo amministrativo chiamato ad interpretare ed applicare le norme, incrementando in tal modo la cooperazione, la tutela della buona fede e del legittimo affidamento del contribuente. Il tutto, a vantaggio non solo della riscossione ma di un sistema tributario più equo e giusto che sia in grado di differenziare i soggetti evasori dai soggetti che spontaneamente partecipano alle spese pubbliche.

Conclusioni pratiche: la risposta al quesito posto da parte dell'impresa che ha ospitato lo *stage*.

L'incontro che ha determinato la nascita del presente progetto di ricerca ha avuto ad oggetto le problematiche di un'impresa che quotidianamente si scontra con le

⁸²³ «Il formalismo e lo scetticismo sulle norme sono le Scilla e Cariddi della teoria del diritto: esse sono delle grandi esagerazioni, salutari quando si correggono reciprocamente, e la verità sta in mezzo a loro». H.L.A. HART, *Il concetto del diritto*, Torino, 1994, p. 173.

difficoltà nascenti dall'interpretare e applicare le norme tributarie e non, in assenza di meccanismi di cooperazione e soprattutto in assenza di un'organizzazione interna capace di prevenire i rischi di erronea interpretazione. Le principali problematiche poste dall'impresa alla quale è stato fornito supporto, prima attraverso la presenza in azienda e poi attraverso una collaborazione a distanza, hanno avuto ad oggetto la ricerca di soluzioni tese ad impedire crisi di impresa o quanto meno ad attenuare le conseguenze derivanti dalla mancata riscossione dei crediti. In particolare, in collaborazione con il commercialista di fiducia dell'azienda, sono stati passati in rassegna tutti i crediti vantati dalla stessa per comprendere se gli stessi potessero costituire oggetto di deduzione a titolo di perdite su crediti *ex artt. 101 co. 5 TUIR*. In secondo luogo, durante i mesi di permanenza in azienda, l'attività di *stage* è stata diretta alla gestione dei rapporti con lavoratori ed enti esterni. Infine, di concerto con l'attività di ricerca è stata valutata l'opportunità di strutturare un sistema di controllo interno adeguato alle dimensioni medie dell'azienda, che sia in grado di verificare preventivamente che le scelte aziendali siano pienamente rispondenti ai dettami legislativi o eventualmente di adottare una differente soluzione atta a prevenire la commissione di violazioni tributarie. Un sistema di controllo interno, costituisce uno strumento in grado di assicurare impulso e supporto alle decisioni aziendali⁸²⁴ e rappresenta – a prescindere dalle dimensioni aziendali- una garanzia in termini di Responsabilità sociale dell'azienda⁸²⁵.La necessità di definire un

⁸²⁴ Cfr. FORTUNA F., *Corporate Governance – Soggetti, modelli e sistemi*, FrancoAngeli Editore 2007, pp. 66 ss.

⁸²⁵ Nell'ambito della diffusione delle politiche di Responsabilità sociale un ruolo fondamentale secondo l'UE può essere svolto proprio dalle P.M.I., stante la loro enorme diffusione. In non poche occasioni l'analisi dei miglioramenti, in termini di crescita sostenibile delle imprese, derivanti

protocollo interno in grado di prevenire la commissione di violazioni tributarie sia da un punto di vista amministrativo che penale, è ancora più forte se si considera che l'esenzione da responsabilità prevista dal D.Lgs. 231/01 non vige in ordine ai reati tributari, finendo così per sanzionare personalmente la persona fisica che ha agito⁸²⁶. Tali meccanismi di controllo interno, sono strettamente legati alle attività di pianificazione, risultando in grado di migliorare l'utilizzo delle risorse aziendali e renderle quanto più efficaci ed efficienti possibile, soprattutto in un'ottica di espansione delle attività della stessa oltre i confini aziendali.

L'impossibilità di accedere a meccanismi di adempimento collaborativo, in Italia, ove è sita la sede principale dell'impresa e in Spagna, luogo in cui l'impresa è intenzionata a svolgere attività attraverso una stabile organizzazione, impongono però una soluzione per così dire "personalizzata" e rispondente alle proprie esigenze.

I costi e le risorse umane disponibili, tendono spesso a dissuadere le p.m.i. dall'adozione di meccanismi di controllo interno, incaricati non solo di prevenire e gestire i rischi fiscali ma altresì di dialogare con il fisco. Proprio per tale motivo, si ritiene che per le p.m.i., come quella seguita durante la fase di stage, possa esser conveniente strutturare al meglio un sistema di supervisione interno da sottoporre

dall'adozione di codici di autoregolamentazione e di buone politiche di responsabilità sociale, è stata accantonata, considerandola da un lato, questione attinente solo allo sviluppo delle grandi imprese e dall'altro una fonte di costi, prescindendo dalle potenzialità di tali *good practices*. Nel *Report on corporate social responsibility* del 2013, è stato sottolineato come le strategie di elusione o di sfruttamento di paradisi fiscali, siano incompatibili con un comportamento socialmente responsabile, e che pertanto la politica fiscale delle aziende, a prescindere dalla dimensione devono essere considerate come parte delle politiche di responsabilità sociale.

⁸²⁶ Cfr. Corte di Cass. Sez. Unite, sentenza n. 10561 del 30 gennaio 2014.

poi “alla certificazione” di un soggetto esterno dotato di particolari conoscenze tecniche. Ciò consentirebbe, soprattutto in situazioni di incertezza normativa, di poter dimostrare quanto meno un contegno diligente del contribuente che ha cercato di adempiere al meglio alle proprie obbligazioni tributarie. Ricostruire in sostanza, sebbene in assenza di un substrato normativo e attraverso il rinvio ai principi generali, un meccanismo simile a quello previsto dal sistema olandese nel quale la diligenza del soggetto che volontariamente coopera viene premiata anche sotto il profilo sanzionatorio attraverso la previsione di un margine di errore tollerato.

BIBLIOGRAFIA.

AA.VV., *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*”, IBFD Book, 2010.

ADAME MARTÍNEZ F. D., *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

ADAME MARTÍNEZ F. D., *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

ADINOLFI A, *La nozione di «abuso del diritto» dell’ordinamento dell’Unione europea*, in *Riv. dir. int.*, 2012, pp. 329.

AGUDO GONZÁLEZ J., *La concertación con la administración. Especial referencia a la concertación informal*, *Opinión Jurídica: Publicación de la facultad de derecho de la universidad de Medellin*, vol. 10, Etra n.1 pp. 15 ss.

AIROLDI M., *La “lunga marcia” della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. Prat. Trib.* 1/2003, pp. 799 ss.

AIROLI M., *La lunga marcia della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 5/2003, pp. 10799 ss.

ALICE G., *Il principio di offensività nell’illecito sanzionato in via amministrativa*, in *Il Fisco*, n. 45/ 2000, pp. 13442 ss.

ALIGHIERI D., *La Divina Commedia, Paradiso, Canto IV*, 10-12.

ALLEGRI M., *Risk reporting e sistemi di controllo interno. Un’analisi comparata tra Italia e Regno Unito*, Milano, 2011.

ALLEVATO G., *Cooperative compliance italiana e progressivo allineamento agli standard internazionali*, in *Corr. Trib.* n. 41 / 2016, pp. 3168 ss.

ALLINGHAM M.– SANDMO A., *Income tax evasion: a theoretical analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, Vol. 1, No. 3-4, pp. 323 ss.

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, V ed, 1969.

ALLORIO E., *Imposizione tributaria retroattiva e criteri di determinazione del tributo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1961 I, pp. 417 ss.

ALM AND MCCLELLAN, *Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective*, in *Kyklos*, 2012, February Vol. 65 — No. 1, pp. 1 ss.

ALM J., *Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies*, in *International Tax and Public Finance*, 2012, Vol. 19, No. 1, pp. 71 ss.

ALONSO FERNÁNDEZ F., *La interpretación del derecho sancionador a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional*, en *Tribuna fiscal*, n. 3/1991, pp. 11 ss.

ALONSO GONZÁLEZ L. M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Madrid, 2008.

ALONSO GONZÁLEZ L., *Informe propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*, Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya marzo 2014.

ALTIERI E., *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. Trib.*, n.3/2014, pp. 521.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ J., *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004.

AMATUCCI A., *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1964, pp. 225 ss.

- AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005.
- AMORÓS VIÑALS A., *La planificación fiscal agresiva*, en RCyT CEF, núm. 362, pp. 23 ss.
- ANEIROS PEREIRA J., *Las sanciones tributarias*, Madrid, 2005.
- ANÍBARRO PÉREZ S., *El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias*, en VV.AA. *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid 2005, tomo I, pp. 250 ss.
- ANIBARRO PÉREZ S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Valladolid, 1999.
- AQUILANTI F., *Le sanzioni tributarie amministrative per le violazioni IVA al vaglio europeo di proporzionalità*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2014, pp. 645 ss.
- ARDIGO' F., *Sul requisito dell'intento speculativo per l'imposizione del plusvalore nelle vendite di immobili*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, IV.
- ARMELLA S.–MIRARCHI D., *Detraibilità IVA risultante da fatture oggettivamente inesistenti se c'è buona fede*, in *L'IVA*, 4/2015, pp.49 ss.
- ARTAVANIS N.–MORSE A.–TSOUTSOURA M., *Tax Evasion across Industries: Soft Credit Evidence from Greece*, Chicago Booth Research Paper, settembre 2012. No. 12-25.
- AUCEJO E. A., *Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. Para cuándo en España?*, en *Revista Quincena Fiscal* num. 17/2014.
- BAJO FERNANDES M., *Derecho Penal económico (aplicado a la actividad empresarial)*, Madrid, 1978.
- BANACLOCHE J., *Los derechos del contribuyente, impuestos*, T., II, 1999.

- BARINETTI P., *Diritto romano: parte generale*, Milano, 1865.
- BARRENECHEA S.- GONZÁLEZ FERNÁNDEZ F. – MELLADO, *El nuevo marco del gobierno fiscal de las empresas cotizadas*, en *RCyT CEF*, n. 391/2015, pp. 111 ss.
- Basel Committee on Banking Supervision Implementation of the compliance principles, A survey*, August, 2008.
- BASILAVECCHIA M., *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n.10/2015, pp. 741 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?* in *Corr. Trib.*, n. 31/2015, pp. 2383 ss.
- BASILAVECCHIA M., *L'art. 10-bis dello Statuto: "the day after"*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n.1/2016, pp. 5 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del fisco - Commento alla sentenza Cass. 28 novembre 2007, n. 24670*, in *Corr. Trib.*, n. 3/2008, pp.203 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 1/1999, pp.1509 ss.
- BECK U., *La sociedad del riesgo: hacia una nueva modernidad*, Barcelona, 1998.
- BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il fisco*, n.23/2015, pp. 2207 ss.
- BELLAGAMBA G.– CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 2011.
- BELOTTI R.– QUARANTINI S., *Il superamento del principio di competenza nelle p.m.i.*, in *Il fisco*, n. 3/2016, pp. 257 ss.

- BENNO T., *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*, Cheltenham 2007.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1967.
- BERLIRI A., *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, 3 ss.
- BERLIRI A., *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in *Giur. Imp.*, 1984, pp.417 ss.
- BERLIRI, A. *El impuesto justo*, IEF Madrid, 1986.
- BERNASCONI P., *Gestione del rischio legale e reputazionale sul mercato bancario e finanziario svizzero*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 3/2011, pp. 26 ss.
- BERTEA S., *Certezza del diritto e argomentazione giuridica*, Catanzaro, 2002.
- BERTEA S., *La concezione della certezza del diritto nel dibattito teorico-giuridico contemporaneo*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica XXXI*, 2001.
- BERTOLISSI M., *Legge tributaria*, in *Digesto disc. Priv. Sez. com.*, vol. VIII, Torino 1992, pp. 525 ss.
- BESSONE M.- D'ANGELO A., *Buona fede*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, vol. V, 1988, pp. 1ss.
- BOBBIO N., *La certezza del diritto è un mito?*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1951, pp. 151 ss.
- BOBBIO N., *Studi per una teoria generale del diritto*, a cura di T. Greco, Torino, 2012.

- BOCCHINI F.- QUADRI E., *Diritto privato*, quinta edizione, Torino, 2014.
- BOYMANS P.–ELIANTONIO M., *Europeanization of Legal Principles? The influence of the CJEU'S case law on the principle of legitimate expectations in the Netherland and the United Kingdom*, in *European Public Law*, n.4/2013 pp. 715 ss.
- BROCCARDO L. –CULASSO F.– GIACOSA E. –TRUANT E., *How to face risk management in Italian Smes*, in CANTINO V. –DE VINCENTIIS P.– RACCA G., *Risk management: perspectives and open issues*, London, 2016.
- BROCKMANN H. –GENSCHEL P.- SEELKOPF L., *Happy taxation: Increasing tax compliance through positive rewards?*, in *Journal of Public Policy*, Vol. 36, Iss.3, Settembre 2016, pp. 381 ss.
- CABEZA M.– TORRA S., *El riesgo en la empresa – medida y contro mediante @RISK*, Palisade, 2007.
- CALAMANDREI P., *La relatività del concetto di azione*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, Vol. I., 1939, pp. 24 ss.
- CALDERÓN CARRERO J.M. –ALVAREZ BARBEITO P., *La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y propuestas de reforma*, en *RCT*, 58/2001, pp. 60 ss.
- CALDERÓN CARRERO J.M. –QUINTAS SEARA A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza en la era BEPS*, Navarra, 2015.
- CALVO VÉRGES J., *La responsabilidad subsidiaria tributaria de los administradores de personas jurídicas que incurren en la comisión de infracciones tributarias*, en *Actum fiscal*, n. 26/2009, pp. 49 ss.;

CAMAÑO DOMÍNGUEZ F. - GÓMEZ MONTORO A.J. –MEDINA GUERRERO M. -.
REQUEJO PAGÉS J. L., *Jurisdicción y procesos constitucionales*, Madrid, 2000.

CANTANARI L. - D’ALESSIO G., *Le opinioni degli italiani sull’evasione fiscale*,
Tema di discussione n. 618, Banca d’Italia 2007.

CANTON G. - MEULEPAS M., *Cooperative compliance e tax control framework*:
strumenti di certezza fiscale preventiva, in *Amm. & Fin.*, n.3/2014, pp. 37 ss.

CAPOGRASSI G., *Studi sull’esperienza giuridica* (1932), in *Opere II*, Milano, 1959.

CARACCIOLI I., *È giusto escludere i reati tributari*, in *Il Sole 24Ore* del 15 ottobre
2012.

CARACCIOLI I., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231.it*, n.
1/2007.

CARBONE M., *Le cause di non punibilità nel nuovo sistema sanzionatorio tributario
non penale*, in *Il fisco*, n. 23/1998 pp. 7609 ss.

CARCATERRA G., *Certezza, scienza, diritto*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1962.

CARDILLO M., *Tutela della buona fede e del legittimo affidamento del soggetto
passivo nelle frodi IVA mediante operazioni “carosello”*, in *Rass. Trib.* 2008,1, p.
246.

CARINCI A., *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio
e crisi del sistema*, in *Rass. Trib.* n. 2/2015, p. 499.

CARLO ORTEGA R., *Curso de derecho financiero, I, derecho tributario*, Madrid
2008.

CARLO ORTEGA R., *La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*, en
H.P.E. n. 5/1970, pp. 51.

- CARNELUTTI F., *La certezza del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.* XX, 1943, pp. 81 ss.
- CARPENTIERI C., *Riforma fiscale: da una delega equilibrata ad un'attuazione parziale orientata alle grandi imprese*, in *Corr. Trib.*, n. 47.48/2015, pp. 4599 ss.
- CASTILLO BLANCO F.A., *La protección de confianza en el derecho administrativo*, Madrid, 2001.
- CATALÁN J. G., *Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014*, in *Crónica Tributaria*, n. 155/2015, pp. 87 ss.
- CECI F., *L'esperienza insegna come gestire il rischio finanziario*, in *A&F*, n. 24/2001, pp. 50 ss.
- CENTORE P., *Alla CorteUE la rilevanza del ne bis in idem nel comparto fiscale – ne bis in idem e sanzioni fiscali: una rivoluzione culturale prima che giuridica*, in *GT – Riv.Giur.Trib.*, n. 1/2016, pp. 78 ss.
- CERIONI F., *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della mala fede del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, n.1/2014, p. 10145.
- CERIONI F., *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 36/2015, pp. 3767 ss.
- CERIONI F., *Trasformazione sotto controllo doganale, controllo a posteriori della dichiarazione e certezza del diritto*, in *Il fisco*, n. 38/2005, pp. 5960.
- CHIONCHIO M.– GOLA Z.– LUPI R., *Mediazione tributaria: irragionevolezza vere e presunte sulla via della 'deprocessualizzazione'*, in *Dial. Trib.*, n. 2 / 2013, p. 194.

CIAT, *Los sistemas tributarios de América latina, breve repaso de la legislación*, 2016, pp. 131 ss.

CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza Costituzionale*, in AA.V.V. *Diritto Tributario e Corte Costituzionale* a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI, Napoli, 2006, pp. 163 ss.

CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1995, pp. 744.

COLLI VIGNARELLI V. A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3 / 2005, p. 10501 ss.

COLLIER R.- KEYWOOD T., *Uk's new disclosure regime needs refining*, in *International tax review*, Vol. 15, Issue 6 (June 2004), pp. 3 ss.

COMANDUCCI P. - GUASTINI R., *Analisi e diritto*, cit.: A. PIZZORUSSO, *Certeza del diritto (profili applicativi)*, in *Enc.Giur.Trec.* 1988; E. DÍAZ, *Sociología y filosofía del derecho*, II ediz., Madrid, 1980, pp. 45 ss.

COMANDUCCI P. - GUASTINI R., *L'analisi del ragionamento giuridico. Materiali ad uso degli studenti*, Torino 1987.

Commissione Europea, *Compliance risk management guide for tax administration*, *Fiscalis Risk Management Platform Group*, in *ec.europa.eu*, 2010.

Commissione Europea: *Risk management guide for tax administrations, fiscals risk analysis project group*, *Risk Analysis Project Group*, 2006 in *ec.europa.eu*.

COMMITTERI G.M. –SCIFONI G., *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell'Agenzia*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2016, pp. 585 ss.

CONTRINO A.- MARCHESELLI A., *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, n.1/2016, pp. 15.

CONTRINO A., *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività non autentica nello statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n.3/2012, pp. 589 ss.

COPPA D., *Trasparenza e cooperazione nei rapporti tra Fisco e imprese*, in AA.VV. *Fiscalità decentrata, prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI*, Napoli, 2015.

COPPA D.- SAMMARTINO S., voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, XLI, Milano 1989, pp. 415 ss.

CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 2/2016, pp. 465 ss.

CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013.

CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3/2014, pp. 10467.

CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996.

CORDEIRO GUERRA R., *Reati fiscali e autoriciclaggio*, in *Rass. Trib.*, n. 2 / 2016, pp. 316 ss.

Corporate tax rate, la pressione fiscale in Italia oltre il 60%. La classifica", en *Ilsole24ore*, 31 agosto 2016.

- CORSALE M., *Certezza del diritto e crisi di legittimità*, Milano, 1974.
- CORSALE M., *La certezza del diritto*, Milano, 1970.
- CRISAFULLI V., *Disposizione (e norma)*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964 p. 195 ss.
- CUADRADO PÉREZ C., *La moderna configuración de la doctrina del abuso del derecho*, Madrid, 2014.
- D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2001, p. 915 ss.
- D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. Dir. Trib.*, I/2010, pp. 915 ss.
- DE COGAIN D., *A changing role for the administrative law of taxation*, in *Social & Legal studies*, 2015, vol. 24(2) pp. 251 ss
- DE LA FEIRA R. - VOGENHAUER S. (a cura di), *Prohibition of buse of Law. A New General Principle of EU Law?*, Oxford, 2011.
- DE LUCA A., *La gestione dei rischi aziendali e finanziari: il risk managment*, in *PMI*, n. 2/2001, pp. 32 ss.
- DE MIGUEL ARIAS S., *Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma*, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 12/2014.
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000.
- DE MITA E., *La legalità tributaria*, Milano, 1993.
- DEL FEDERICO L., *Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario*, in
- MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2004, pp. 33 e ss.

- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano 1993.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 6/2014 pp. 693 ss.
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.
- DEL TORCHIO F., *Estensione dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo. Il diritto al contraddittorio nell'accertamento doganale*, in *Dir.Prat. Trib.*, 3 / 2012, p. 20441.
- DELGADO SANCHO C. D., *Principios de derecho tributario sancionador*, Madrid, 2010.
- DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2002, pp. 459 ss.
- DEOTTO D., *Divieto di sanzioni per violazioni formali senza debito di imposta*, in *Corr. Trib.*, n. 34 / 2000, pp. 2461 ss.
- DI CIACCIA S., *La portata della generale esimente per l'obiettiva incertezza della legge*, in *Boll. Trib.*, n. 21/1985, pp. 1864 ss.
- DI GIACOMO E., *Circolari pro-contribuente solo per le sanzioni*, in *Diritto e Giustizia*, 25 maggio 2011, pp. 99 ss.
- DI PASCALE A., *La responsabilità sociale dell'impresa nel diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2011
- DI PIETRO A - TASSANI T., *I principi europei di diritto tributario*, Cedam, 2014.
- DI PIETRO A. (a cura di), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, 1999.
- DI PIETRO A., *Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, Milano, 2001.

- DÍAZ E., *Sociología y filosofía del derecho*, Madrid 1971.
- DÍAZ RUBIO P., *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*, Universidad de Almería, 2012.
- DICKMANN R., *Il drafting come metodo della legislazione*, in *Rass. Parl.* , n. 1/1997, pp. 233 ss.
- DÍEZ-PICAZO L., *La doctrina de los propios actos*, Barcelona, 1963
- DORAN R., *UK Considers ADR to Resolve Tax Disputes*, in *International tax review*, n.3/2010, pp. 41 ss.
- Dutch Administration Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration Tax supervision – Made to measure, in <http://www.belastingdienst.nl/> .
- DWORKIN R. (1986), *Law's empire*, Oxford, 2000.
- ESCRIBANO LÓPEZ F., *La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España*, in *REDF*, n. 76/1992, pp.654 ss.
- ESCRIBANO LÓPEZ F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, 1988.
- ESCRIBANO LÓPEZ F., *La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tribuarias en la LGT*, en *REDF*, n. 171/2016, pp. 99 ss.
- EVANS C.- CARLON S.- MASSEY D., *Record Keeping Practices and Tax Compliance of SMEs*, in *EJournal of tax research*, Vol. 3, n. 2/ 2005, pp. 288 ss.
- F. MOSCHETTI, *Il “principio democratico” sotteso allo statuto dei diritti del contribuente*, in BODRITO A. – A. CONTRINO –MARCHESELLI A., *Consenso, equità*

e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, Torino, 2012., p. 15.

FALCÓN Y TELLA R., *La confianza legítima en el ámbito tributario (II): la vinculación de la AEAT al precedente (SSAN de 3 de diciembre de 2009 y de 26 de enero y 24 de julio de 2012)*, en *Quincena Fiscal*, n. 21/2012, Parte editorial.

FALSITTA G., *Elefantiasi e oscurità nella norma finanziaria 1996*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996, pp.143 ss.

FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema, e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. Giur.* n. 3/2009, pp. 293 ss.

FALSITTA G., *Lo statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. Giur.*, n. 2/2001, pp. 145 ss.

FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.* 1/1988, p. 7 ss.

FALSITTA G., *Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 414 ss.

FALSITTA, G. *L'imposta confiscatoria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.

FALZEA A., *Apparenza*, in *Enciclopedia del diritto*, Vol. II, Milano, 1958, pp. 682 - 702.

FANELLI R., *Eliminata (in parte) la responsabilità per le sanzioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, n. 41 / 2003, p. 3369.

FANELLI R., *Nuovo regime dell'interpello basato sulla responsabilizzazione del contribuente*, in *Corr. Trib.* 37/2015, pp. 3797 ss.

FANNI M., *Esimente della obiettiva incertezza: la suprema Corte chiarisce "termini" e "modi" nei quali va fatta valere*, in *Riv.Giur.Trib.*, n.12/2015, pp. 934 ss.

FANNI M., *Ruolo e poteri del giudice e dell'Amministrazione nella disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza, Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 14 marzo 2014, n. 5979; Cass., sez. VI-T, ord. 24 febbraio 2014, n. 4394*, in *GT, Riv. Giur. Trib.*, 21/ 2014, pp. 874 ss.

FANTOZZI A., *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in BODRITO A. – CONTRINO A.– MARCHESELLI A, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, p.479 ss.

FANTOZZI A.- FEDELE A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

FARCHIONE A., *La componente del rischio e le decisioni dell'investimento*, in *PMI*, n.7/2011, pp 35.

FELD P. L. - FREY B.S., *Trust breeds trust: How taxpayers are treated*, in *Economic of Governance*, n.3/2002, pp. 87 ss.

FERNÁNDEZ LÓPEZ R.I., *La retroactividad de las normas tributarias en la reciente jurisprudencia*, in *Jurisprudencia Tributaria*, n.11/2000, pp. 21 ss.

FERRAJOLI L., *Diritto e ragione: teoria del garantismo penale*, Bari, 1990.

FERRANTI G., *Il nuovo regime forfetario dopo la legge di stabilità 2016*, in *Corr. Trib.*, 11 / 2016, pp. 319 ss.

FERRANTI G., *Legge di stabilità 2015: il nuovo regime forfetario per imprese individuali, artisti e professionisti*, in *Il fisco*, 4 / 2015, p. 307.

FERREIRO LAPATZA J.J., *El Estatuto del Contribuyente*, in *Civitas REFD*, n. 88 1995, pp. 643.

FERREIRO LAPATZA J.J., *La derrota del Derecho. Discurso a la entrada de la Academia de jurisprudencia y legislación de Cataluña, 2012*”, en *AAVV: La derrota del Derecho y otros estudios, comentados*, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje, Marcial Pons, 2012.

FERRONI B., *Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*, in *Fisco*, n. 21/2016, pp. 2015 ss.

FERRONI B., *Lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*, in *IlFisco*, n. 25/1025, pp. 2021 ss.

FIANDACA G.– MUSCO E., *Responsabilità da reato degli enti collettivi*, in S. CASSESE, *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano 2006.

FIORAVANTI M., *Costituzione*, Bologna, 1999.

FLOREANI A., *Enterprise Risk Management: I rischi aziendali e il processo di risk management*, Milano, 2004.

FOOKEN J. –HEMMELGARN T. - HERRMANN B., *Improving VAT Compliance - Random Awards for Tax Compliance*, Brussels: European Commission Taxation Papers Working Paper n. 51/2014.

FORTUNA F., *Corporate Governance – Soggetti, modelli e sistemi*, FrancoAngeli Editore 2007.

FRANCIOSI G., *Corso storico istituzionale di diritto romano*, Torino, 2014.

FRANK J., *Law and modern mind*, New York, 1930.

FREEDMAN J. –VELLA J., HMRC's *Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion*, in EVANS C. –FREEDMAN J. –KREVER R. (eds), *The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, 2011 - Oxford Legal Studies Research Paper No. 73/2012.

FREEDMAN J., *Responsive regulation, risk and rules: applying the theory to tax practice*, en *University of British Columbia tax review*, 44, n. 3/2011, pp. 627 ss.

FREEDMAN J., *Tax Risk Management and Corporate Taxpayers – International Tax Administration Developments*, in AA.VV, *Tax risk management, from risk to opportunity*, Amsterdam, 2010.

FREGNI M. C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

FREY B.S. - TORGLER B., *Tax morale and conditional cooperation*, in *Journal of Comparative Economics*, 2007, Vol. 35, No. 1, pp. 136 ss.

FRIEDMAN M., *The social responsibility of business to increase profits*, in *The New York Times*, 13 settembre 1970.

FRIESE A., LINK S., MAYER S., *Taxation and corporate governance, the state of the art*, in W. SCHON, *Tax and Corporate governance*, Berlin, 2008.

FROSINI V., *La lettera e lo spirito della legge*, Milano, 1994.

FUEST C. - SPENGEL C.- FINKE K.-. HECKEMEYER J.H - NUSSER H., *Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*, in *World Tax Journal*, 2013 (Volume 5), No 3; disponibile online ZEW Discussion Papers, No. 13-044

FUXA D., *Usa: dal 2011 con il Form 1120 Utp colpo d'occhio sulle incertezze. L'Agenzia delle Entrate intensifica l'attenzione sui casi di incertezza nell'applicazione della norma fiscale*, in www.fiscooggi.it, 29 luglio 2011.

GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1963.

GALARDO M., *Cooperative compliance: relazioni fisco-contribuente, la nuova sfida*, in *Corr. Trib.*, n. 36 / 2016, p. 2735.

GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6/2014, pp. 947 ss.

GALLO F., *Brevi spunti in tema di frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1989, pp. 11 ss.

GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, n. 11/2005, pp. 11 ss.

GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Ras. Trib.*, n. 6/2015, pp. 1315.

GAMBA VALEGA C. M., *El principio de proporcionalidad también rige las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias: a propósito de un principio fundamental olvidado en el ámbito tributario*, en *Estudios de derecho constitucional tributario* / coord. por F.IANNACONE S.CÉSAR ; A. DUARDO SÁNCHEZ *El principio de proporcionalidad: dimensión comunitaria e incidencia en el Derecho Tributario español*; en *Noticias de la Unión Europea*, n. 302/2010, pp. 73 ss.

GAMBARDELLA M.- ROVETTA D., *Principi generali del diritto comunitario, diritto di difesa e obbligazione doganale: cosa cambia nell'ordinamento nazionale in seguito alla sentenza della Corte di Giustizia nel caso C-349/07*”, in *Dir. Prat. Trib.* 4 / 2009, pp. 20783.

GARCIA ANOVEROS J., *Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales*, in *C.R.E.F.D.F.*, n.90/1996, pp. 213 ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA E., *Democracia, Jueces y control de la administración*, Madrid, 1997.

GARCÍA DE ENTERRÍA E., *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo*, en *Revista de Administración Pública*, n. 40/1963, pp. 204 ss.

GARCIA DE ENTERRIA E.Y TR. *Curso de derecho administrativo*, Pamplona, 2013.

GARCÍA DE LA MORA M.A. - MARTÍNEZ LAGO L., *La sanción de las infracciones tributarias y su graduación, cap. de Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, en *VV.AA. Libro Homenaje al Profesor Sainz de Bujanda*, I.E.F., Madrid, 1991, vol. II, Pp. 1.211 y ss.

GARCÍA ALVAREZ S., *Las relaciones entra la administración y los contribuyentes : la necesidad de adaptación de la administración tributaria*, en *Entemu*, nº 12,/2000, pp. 1 ss.

GARCÍA GÓMEZ A., *La simple negligencia en la comisión de las infracciones tributarias*. Madrid, 2002.

GARCÍA LUENGO J., *¿Retroactividad normativa o protección de la confianza? A propósito de la sentencia del tribunal constitucional de 31 de octubre de 1996*, en

El derecho administrativo en el umbral del siglo XXI : homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo / coord. per F. Sosa Wagner Abre, 2000, pp. 2499 ss.;

GARCÍA LUENGO J., *El principio de protección de la confianza legítima en el derecho administrativo*, Madrid, 2002.

GARCIA NOVOA C., *Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria*, in *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, n. Extra 1/2013, pp. 139 ss.

GARCÍA NOVOA C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, 2000.

GARCÍA NOVOA C., *El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario*, en VV.AA. *Temas de derecho penal tributario*, Madrid, 2000, pp. 30 ss.;

GARZÓN VALDÉS E., *Seguridad jurídica y equidad*, en *Derecho, ética y política*, Madrid, 1993.

GIANFORMAGGIO L., *Certezza del diritto* in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, vol. II, Torino, 1988 pp. 274 ss.

GIANNINI A.D., *i concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956.

GIOVANNINI A., *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionario tributario domestico*, in *Rass.Trib.*, n. 5 / 2014, pp. 115.

GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3 / 2016, pp. 895 ss.

GIOVANNINI A., *Legge di stabilità 2015- il nuovo ravvedimento operoso: il "fisco amico" e il "condono permanente"*, in *Il fisco* 4,2015 p. 315.

GIOVANNINI A. - MURCIANO L.P., *Il principio del 'ne bis in idem' sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. Trib.*, n. 20/2014, pp. 1548 ss.

GIOVANNINI A.– TROMBELLA L., *Violazioni formali e omessa annotazione delle dichiarazioni di intento IVA*, in *GT –Riv. Giur.Trib.*, n 2/ 2014, pp. 121 ss.

GIUSSANI B., *Nota a sentenza Corte d'Appello di Milano 28 gennaio 1938, XVI, Imposta di scambio - Violazione dell'art. 24 R. D. I 28 luglio 1930, n. 1011 - Estremi - Procacciatore di affari - Non è tenuto all'osservanza dell'art. 24*, In *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I/1938.

GIUSSANI S., *Risk management: una prospettiva che va oltre il semplice concetto di rischio*, in *PMI*, nn. 8-9/2014, pp. 42.

GLENDI C.- CONSOLO C.- CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, IPSOA, 2016.

GODMAN R., *The management of tax risk-part 1*, in *Tax Adviser*, March 2006, pp. 4 ss.

GOMETZ G., *La certezza giuridica come prevedibilità*, Torino, 2006.

GONZÁLEZ MÉNDEZ A., *Buena fe y derecho tributario*, Madrid 2001.

GONZÁLEZ PÉREZ J.- GONZÁLEZ NAVARRO F. - GONZÁLEZ RIVAS J.J., *Comentarios a la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992*, Madrid 1999.

GONZÁLEZ PÉREZ J., *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, Madrid, 2004.

GONZÁLEZ VICEN F., *La obediencia al derecho. Una anticrítica*, Sistema 65. 1985.

GOROSPE OVIEDO J.I. –HERRERA MOLINA P. M., *La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa*, en *Crónica Tributaria*, n. 100/2001, pp. 127 ss.

GRIBNAU J.L.M, *Horizontal monitoring: some procedural tax law issues and their broader meaning*, in R. RUSSO, *Tax Assurance*, 2015, Deventer: Kluwer, pp. 183 ss.

GROSSO G., *Buona fede – premesse romanistiche*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. V, Milano, 1959, pp. 661 ss.

GUASTINI R., *Dalle fonti alle norme*, Torino 1990.

GUASTINI R., *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?* in *Le regioni*, a. XIV, n. 5/1986, pp. 1094 ss.

GUERRA G., *La pubblicazione online dei redditi degli italiani da parte dell'Agenzia delle Entrate è illegale. Ecco perché*, in *Ilsole24ore*, 2 maggio 2008.

GUILLÉN LÓPEZ E., *Sobre el origen y el contenido constitucional posible del principio de protección de la confianza legítima*, en VV. AA., *Libro homenaje al profesor Rafael Barranco Vela*, Volumen 1, Navarra, 2014, pp. 781 ss.

HART H.L.A. (1961), *Il concetto del diritto*, tr. A. Cattaneo, Torino, 2002

HASHIMZADE N. –MYLES G.D. –TRAN-NAM B., *Application of behavioural economics to tax evasion*, in *Journal of Economic Surveys*, 27 (5)/2012, pp. 941-977, disponibile on line <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6419.2012.00733.x/abstract>

HECA GONZÁLEZ C., *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, en AA.VV., *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García*, Vol. 2, 1987, pp. 783 ss.

HEGEL G.W., *Fenomenología del Espíritu*, 1807.

HERMOSÍN M., *Procedimiento sancionador tributario*, Navarra, 2008.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS J. M., *La vinculación de la administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentario a la STS de 4 de Noviembre de 2013*, en *Quincena fiscal part Estudio*, n. 7/2014;

HERRERA MOLINA P.M., *Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos*, en *Estudios financieros. RCyT CEF: Comentarios, casos prácticos*, n. 152/1995, pp. 3-26.

HERRIIGERS B., *Cooperative compliance: small and medium sized entities*, in R. RUSSO, *Tax assurance*, Deventer, 2015, p. 163 ss.

HIBBS A. D. –PICULESCU V., *Tax Toleration and Tax Compliance: How Government Affects the Propensity of Firms to Enter the Unofficial Economy*, in *American Journal of Political Science*, Vol. 54, No. 1, 2010, pp. 18-33.

HIERRO SÁNCHEZ PESCADOR L., *Seguridad jurídica y actuación administrativa*, in *Documentación administrativa*, n. 218.219/1989, p. 198 ss.

HINOJOSA TORRALVO J. J. - AGUILAR RUBIO M., *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, 2012.

HMRC, *How we resolve tax disputes – the tax assurance commissioner’s annual report 2014-2015*.

HMRC, *Making a difference: delivering the review of links with large business*, March 2007.

HMRC, *Simplifying tax for the future – a consultation on our future strategy*, 2016.

HOBBS T. (1651), *Il leviatano*, Milano, 2001.

HYMAN K., *Paying a fair share of tax and aggressive tax planning- a tale of two myths*, en *eJournal of Tax Research*, vol. 12, n. 2/2014, pp. 424 ss.

IAIA R., *Il Contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell' ordinamento dell'Unione europea: Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1/2016, p. 10055.

IELO P., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231.it*, n. 3/2007.

IFA-Initiative on the Enhanced Relationship, Version 3.3, 31 maggio 2012.

International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards A Revised Framework, June 2004, p.137.

IGLESIAS CASAS J.M., *Compatibilidad del plazo de audiencia concedido a los contribuyentes incurso en un procedimiento tributario con el principio comunitario de respeto del derecho de defensa. (A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 2008, Sopropé, As. C-349/2007)*, en *Noticias de la Unión Europea*, n. 316/2011, pp. 81 ss.

IMF, *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*, 28 giugno 2013.

IRTI N., *L'età della decodificazione*, Milano, 1989.

Istat rapporto NoiItalia 2016, 100 statistiche per capire il Paese in cui viviamo.

JHERING R.(1877), *Lo scopo nel diritto*, Torino, 1972.

JORI M.- PINTORE A., *Manuale di teoria generale del diritto*. Torino, 1995.

- KAHNEMAN D.- TVERSKY A., *Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk*, in *Econometrica*, marzo 1979, 47(2), pp. 263 ss.
- KASTLUNGER B.– DRESSLER S. G. –KIRCHLER E. –MITTONE L. –VORACEK M., *Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization*, in *Journal of Economic Psychology*, Vol. 31, Iss. 4, agosto 2010, pp. 542 ss.
- KELSEN H. (1934), *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, tr. R. Treves, Torino, 1967.
- KIRCHLER E.- HOELZL E. - WAHL I, *Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework*, in *Journal of Economic Psychology*, Vol. 29, No. 2/2008, pp. 210 ss.
- KIRKCHHOF P., *Die Kunst der Steuergesetzgebung*, NJW 1987, pp. 3220 ss.
- KNIGHT F. H., *Risk, Uncertainty, and Profit*, New York, 1964, pp. 261 ss.
- LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione: differenze e interferenze*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, pp. 707.
- LA ROSA S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008.
- LEONE F. - BALDASSARRE B., “Co-operative compliance”: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente, in *Amministrazione & Finanza*, n.8/2015, pp. 23 ss.
- LEONOTTI M., “Co-operative compliance” nella delega fiscale e nel progetto pilota dell’agenzia delle entrate, in *Corr. Trib.*, n. 21/2014, pp. 1627 ss.
- LIBERATORE G., *Operazioni soggettivamente inesistenti: la buona fede deve essere presunta*, in *L’IVA*, n. 2/2016, pp. 49 ss.
- LOCKE J. (1690), *Due trattati sul governo e altri scritti politici*, Torino, 1982

- LOGOZZO M., *Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *Corr. Trib.* n. 11 / 2012, pp. 810 ss.
- LOGOZZO M., *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, Università Luiss Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012.
- LOMBARDI VALLAURI L., *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1967, p. 567.
- LÓPEZ CEREZO J.A. - LUJÁN LÓPEZ J.L., *Ciencia y política del*, Madrid, 2000.
- LOPEZ DE OÑATE F. *La certezza del diritto*, Milano, 1968.
- LÓPEZ LÓPEZ H., *El principio de culpabilidad en materia tributaria*, Navarra, 2009.
- LÓPEZ MENUDO F., *La irretroactividad de las leyes en la Constitución de 1978*, in *Revista española de derecho administrativo*, n.31/1981, pp. 718 ss.
- LÓPEZ MESA M., *La doctrina de los actos propios*, Montevideo, 2013.
- LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2009, pp. 49 ss.
- LOVISOLO A., *La buona fede del contribuente quale norma generale antiabuso e la connessa problematica della prova contraria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n.2 / 2011, pp. 161 ss.
- LOZANO SERRANO C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madrid, 1990.
- LUCAS DURÁN M., *Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo*, en *RCyT CEF*, abril 2016, pp. 5 ss.

- LUPI R. –NICCOLINI F., *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, in *Dial. Trib.*, n. 6/2007, pp. 815 ss.
- LUPI R.- VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido' e la relativizzazione del principio di competenza*, in *Dial. Trib.*, n.8/2015, pp. 407 ss.
- LUPI R., *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici. L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. Trib.*, 1994, 225 ss.
- LUZZATI C., *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, 1999.
- LUZZATI C., *Principi e principi, la genericità nel diritto*, Torino, 2012.
- MACCORMICK D., "The Ethics of Legalism", *Ratio Juris*, núm. 2, vol. 2, 1989, pp. 184-193.
- MACCORMICK N., *Diritto, Rule of Law e democrazia*, in P. COMANDUCCI – R. GUASTINI R., *Analisi e diritto*, 1994, pp. 189 ss.
- MALCOLM J., *The UK Tax System: An Introduction*, Spiramus press Ltd, 2009.
- MANCHO ROJO R., *El régimen sancionador tributario y su aplicación a las Haciendas locales*, Malaga, 2005.
- MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 2/2012, pp. 10241 ss.
- MARCHESELLI A., *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2009, pp. 439 ss.
- MARCHISIO R.–FOCHI M., *Costo del capitale: il ruolo del rischio specifico*, in *A&F*, 2001, n. 24, pp.21 ss.

MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.* n. 6 / 2015, pp. 1368.

MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2015, pp. 1368.

MARÍN BENÍTEZ G., *¿Es lícita la planificación fiscal?: sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Valladolid, 2013.

MARINO G., *Limitation of administrative penalties by the european convention of human rights and the EU charter of fundamental rights*, disponibile on line al sito http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Section4_Marino.pdf

MARTÍNEZ GINER L.A., *La Seguridad Jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley*, en *Revista Quincena fiscal*, n. 20/2015.

MARONGIU G. *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2004.

MARONGIU G., *La retroattività della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, n.2/2002, pp.471 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2008.

MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*; Torino, 2010.

MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Corr. Trib.*, n.35/2001, pp. 2613 ss.

MARONGIU P., *Dal diritto amministrativo al diritto tributario: la tutela dell'affidamento nell'ordinamento tributario tedesco*, in BODRITO A. –CONTRINO A. MARCHESELLI A., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, pp. 300 ss.;

MARRELLI M. - MARTINA R., *Tax evasion and strategic behaviour of the firms*, in *Journal of Public Economics*, 1998, Vol. 37, pp. 55-69.

MARTÍNEZ ALONSO J., *La responsabilidad solidaria y subsidiaria en los tributos*, en *Rev. Auditoría Pública*, n. 17/1999, pp. 48 ss.

MARTÍNEZ LAGO M. Á., *La graduación de las sanciones en la nueva Ley General Tributaria*, *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*. 22-25 noviembre 2004.

MARTÍNEZ MUÑOZ Y., *Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario*, en *Quincena Fiscal, Part Estudio*, n. 6/2016.

MARTÍN QUERALT J., *Estudio introductorio a la obra de E. Vanoni*, in E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1992.

MARTÍNEZ ROLDAN L., *La seguridad jurídica: realidad o ilusión»*, en *Jornadas sobre el título preliminar de la Constitución*, vol. V, Ministerio de Justicia (Dirección General del Servicio Jurídico del Estado), Madrid, 1988, pp. 3347-3374 in A.A.V.V. *Liber amicorum : colección de estudios jurídicos en homenaje al prof. Dr. D. José Pérez Montero*. [Vol.] II, 1988, pp. 893 ss.

MASSARI P., *Diritto alla detrazione IVA e "consilium fraudis", coesistenza impossibile*, in *L'IVA*, n. 2 / 2015, pp. 19 ss.

MASTROIACOVO V., *L'economicità delle valide ragioni economiche (note minime a margine della recente evoluzione del principio dell'abuso del diritto)*, in *Riv. Dir. Trib.*, n.1/2010, pp.454.

- MASTROIACOVO V., *L'efficacia della norma tributaria nel tempo*, in FANTOZZI A.-FEDELE A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente* p 97.
- MASTROMATTEO A. –SANTACROCE B., *Gli effetti degli interpelli su accertamento e contenzioso*, in *Il Fisco*, 26/2010, pp. 2518 ss.
- MASTROMATTEO A.- SANTACROCE B., *Nuovi interpelli: uno strumento di compliance fiscale per i contribuenti*, in *Il fisco*, n. 19 / 2016, p. 1811.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA S., *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria*, en *Crónica Tributaria*, n. 64/1992, pp. 77.
- MAZZA S.W. - LEDERMAN L.-. JOHNSON S.R., *Surcharges and Penalties in Tax Law: United States, EATLP Congress, 2015, pp. 7-8 e 27-28.*
(<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf>).
- MCKERCHAR M., *Understanding small business taxpayers: their sources of information and level of Knowledge of taxation*, in *Australia tax forum*, n. 1995, pp 25 ss.
- MELILLO C., *Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri*, in *Dir.Prat.Trib.*, n. 6/2015, pp. 10963 ss.
- MENÉNDEZ MORENO A., *El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria*, en *Revista Quincena Fiscal*, parte Editorial, n..8/2016.
- MERCATELLI A., *Estensione del regime di "Cooperative compliance" e altre risposte*, in *Prat. Fisc. Prof.*, n. 46 / 2016, pp. 21 ss.
- MERUSI F., *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1979.
- MICCINESI M., *I principi comunitari nell'esperienza del giudice tributario. La cooperazione della giurisprudenza nazionale nella applicazione del diritto comunitario*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 4/2013, pp. 10853 ss.

MOBILI M.– PARENTE G., *Studi di settore verso l'addio*, in *Ilsole24ore*, 8 settembre 2016.

MORÓN PÉREZ M., *Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, en *Revista Quincena Fiscal* part Estudio, n. 22/2015.

MOSCHETTI A., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973.

MUERZA ESPARZA J. J., *Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas y el proceso*, en *Actualidad jurídica*, n. 822/2011, pp. 2 ss.

MULEIRO PARADA L. M., *La paulatina reforma de los módulos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, en *RCyT CEF*, n. 400/2016, pp. 57 ss.

MULEO S., *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in *Dial.Trib.*, n.6/2008, pp. 5 ss.

MULLIGAN E.- OATS L., *The risk management: evidence from the US*, in *British tax review*, n. 6/2009, p. 681.

MUNARI F., *Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'Unione Europea*, in *Dir. Prat.Trib.*, n. 4/2015, p. 10519.

MUÑOZ MACHADO S., *Constitución española: derecho y libertades fundamentales*, Madrid, 1992.

MURPHY K. –TYLER T., *Procedural justice and compliance behaviour: the mediating role of emotions*, in *European Journal of Social Psychology*, 2008, Vol. 38, Iss. 4, pp. 652 ss.

MUSCO E., *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rass. Trib.* n. 5/2010, pp. 1179 ss.

NAVAS VAZQUEZ R., *La devolución de los ingresos tributarios*, Madrid, 1992.

NIETO GARCÍA A., *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, 2005.

OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008.

OECD, *Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*, Paris, 2010.

OECD, *Understanding and influencing taxpayer's compliance behaviour*, 2010.

OECD, *Forum on tax administration, Information note: tax compliance and tax accounting systems*, Paris, 2010.

OECD, *Tackling aggressive tax planning thorough improved transparency and disclosure*, Paris, 2011.

OECD, *Corporate loss utilisation through aggressive tax planning*, Paris 2011.

OECD *Cooperative Compliance. A Framework From enhanced relationship to cooperative compliance*, Paris. 2013.

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013.

OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - Final Report*, ottobre 2015.

OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*, working paper, n. 23,2015.

Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Milano, 11° Convegno nazionale sulle Garanzie e Tutele Sociali “*I costi dell’incertezza fiscale per le imprese in Italia Grande e Media azienda, due indagini sul campo Risultati dell’indagine sulla media impresa*”, 26 novembre 2014 - Università Bocconi, Milano.

ORENA DOMÍNGUEZ A., *Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe*, en *Revista Quincena Fiscal* parte Estudio, n. 7/2015.

PALAO TABOADA C., *La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria, Estudios financieros*, in *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 248/2003, pp. 71 ss.

PALMA DEL TESO A., *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, Madrid, 1996.

PAREJO ALFONSO L., *Reflexiones sobre la libertad, la seguridad y el Derecho*, en *Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo*, n. 21/2003, pp. 18.

PASINI M.–CAGGESE G., *La riforma del processo tributario in pratica*, in *Prat. Fis. Prof.*, n. 12 / 2016, pp. 39 ss.

PENNESI M., *Cooperative tax compliance»: il fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti*, in *Corr. Trib.*, n. 29/ 2013, pp. 2335 ss.

PÉREZ ÍÑIGO MASCAREÑAS J., *El riesgo en la empresa, Tipología, análisis y valoración*, Madrid, 2004.

PÉREZ LUÑO A., *La seguridad jurídica*, Barcelona, 1991.

PÉREZ JORDÁ I., *Los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el art. 43 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, (LGT)* en *Revista de Derecho UNED*, núm. 18/ 2016, pp. 253 ss.

PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in BODRITO A.–CONTRINO A.–MARCHESELLI A., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto*

dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, Torino, 2012, p. 15.

PERUZZA D., *Affidamento ed esigibilità del tributo*, in *Rass. Trib.* 2/2014, pp. 273 ss.

PICCIRILLI E.M., *La revisione in senso personalistico del sistema sanzionatorio tributario, con un'inversione di tendenza in tema di responsabilità dei rappresentanti: principio del favor rei*, in www.innovazionediritto.unina.it

PIERANDEI F., *Corte Costituzionale* in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962, p. 874 ss.

PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.

PIETROBON V., *Affidamento* in *Enc. Giur. Treccani*, I, 1988.

P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.

PISTONE P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 4/2007, pp. 17 ss.

P. PISTONE, *La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho global*, in *Revista española de derecho financiero*, n° 170, pp. 109-151, April-June 2016.

PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, in *L'Ordinamento tributario*, collana diretta da G. FALSITTA - A. FANTOZZI, 2010.

POLLICE V.–QUAGLIANA G., *Regime adempimento collaborativo: ok i primi passi del progetto pilota*, in Fiscooggi.it, 6 agosto 2013.

PONT MESTRES M., *Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta*, in *Revista técnica tributaria*, n. 74/ 2006, pp.51 ss.

- PORTUOSE A.- GOUGH O.– TANEGA J., *The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency*, in *European Journal of Law and Economics*, 2014, pp. 1 ss.
- POWER M., *The risk management of everything. Rethinking the politics of uncertainty*, London, 2014.
- PRIETO SANCHÍS L., *Constitucionalismo y positivismo*, Fontamara, 1997.
- QUADRI E., *Acquisiti (diritti)*, in *Noviss. Dig. It.* 1957.
- RADBRUCH G., *Filosofia del derecho*, in *Revista de derecho privado*, 1944.
- RAITO J., *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Springer Netherlands, 2003.
- RANDAZZO F., *L'inapplicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza delle norme*, in *Corr. Trib.*, n. 44/1986.
- RAPISARDA F., *Rivisitazione della responsabilità amministrativa degli enti*, in *Il fisco* 31/2016, pp. 3053 ss.
- RAYNER J., *Managing reputational risk: curbing threats, leveraging opportunities*, IIA Risk management series, pp. 15 ss.
- RAZ J., *The authority of law: Essays on law and morality*, Oxford, 1979.
- REBECCA G.– ZANNI M., *“Il trattamento delle sanzioni amministrative nella determinazione del reddito d’impresa: le diverse posizioni a confronto”*, in *Il fisco* n. 36, 1 ottobre 2012, pp. 1 ss.
- RIZZARDI R., *I nuovi interpelli fra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corr. Trib.*, n. 20/2016, pp. 1535 ss.
- RODRÍGUEZ OTERO L. E., *La reforma de la Ley General Tributaria*, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 907/2015 part Comentario.

ROMANÍ SANCHO A., *La nueva relación Hacienda- Contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias*, en *Cuadernos de formación IEF*, colaboración volumen 41/10 pp.288 ss.

ROMANÍ SANCHO A., *La nueva relación hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias*, *CEF Cuadernos de Formación*. Colaboración 41/10. VoL.11/2010, pp. 273 ss.

ROMANO C. - CHIODAROLI L., *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Corr. Trib.*, n.20/2015, pp. 1540 ss.

ROSELLI F., *Sull'affidamento del cittadino nella coerenza del legislatore e dei giudici*, in *Giur.it*. 1994, IV, 266 ss.

ROUSSEAU; J.J. (1762), *Il contratto sociale*, Milano, 1974.

ROZAS J., *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, in *IEF, Instituto de estudios fiscales*, Documento de trabajo n. 6/2016.

ROZAS J.– NASTRI M.P - SONETTI E., *Tax good governance in Italy and Spain*, IN CANTINO V. –DE VINCENTIIS P. –RACCA G., *Risk management: perspectives and open issues*, London, 2016,pp. 974 ss.

ROZAS J.A.– SONETTI E., *Tax penalties in a cooperative compliance framework*, in *RDTI.*, n.2/2014, pp. 40 ss.

ROZAS VALDÉS J.A. –VILLAR EZCURRA M., *La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad*, en *Noticias de la Unión Europea*, n. 254/2006, pp. 73 ss.

RUIZ ALMENDRAL V., *El Fraude a la ley tributaria a examen : los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Madrid, 2006.

RUIZ G.– JIMÉNEZ J.I. - TORRES J-J., *La gestión del riesgo financiero*, Madrid 2000, pp.20 ss.

RUIZ HIDALGO C., *La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT*, en *Revista Quincena Fiscal*, parte Legislación, n.1/2013.

SACCO R., *Affidamento*, in *Enciclopedia del diritto*, Vol. I, Milano, Giuffré,1958, pp. 661 ss.

SÁINZ DE BUJANDA F., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de estudios fiscales, 1991.

SÁINZ DE BUJANDA F., *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*, Madrid, 1967.

SÁINZ DE BUJANDA F., *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*, in *Hacienda y Derecho*, III, Madrid, 1963 p. 330.

SAINZ DE BUJANDA F., *Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)*, en *Hacienda y Derecho*, tomo I, IEP, 1962.

SÁINZ MORENO F., *La buena fe en las relaciones de la administración con los administrados*, en *Revista de administración pública*, n. 89/1979, pp. 307 ss.

SAJA F., *La giustizia Costituzionale nel 1989*, in *Giur, Cost.*, 1990.

SALVATI A., *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n.3/2013, pp. 572 ss.

SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib. I*/2001, p. 3.

SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, vol. II, Padova, 1997, pp 1077 ss.

SÁNCHEZ MORÓN M., *Venire contra factum proprium non valet*, in *Documentación administrativa*, n. 263-264/2002, pp. 229 ss.

SÁNCHEZ PEDROCHE J.A., *La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015*, en *RCyT, CEF* n. 391, octubre 2015, pp. 1 ss.

SANCHÍS MANZANO A.– JUAN LOZANO A.M., *El cierre del modelo de gestión tributaria: las ordenes ministeriales pendientes tras el reglamento general de la aplicación de los tributos. La evolución de las relaciones contribuyentes - administraciones tributarias- colaboradores sociales y la incidencia en la justicia de su intervención en la creación de las normas tributarias*, en *Actum Fiscal* nº 13. Marzo 2008.

SANTAMARIA PASTOR J.A., *La teoría de la responsabilidad del Estado legislador*, en *Revista de administración pública*, n. 68/1972, pp. 57 ss.

SANTORO A.- LUPI R. - MANZITTI A., *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la "cooperative compliance" della delega fiscale?* in *Dial. Trib.*, n. 2/ 2014, pp. 127 ss.

SANZ GÓMEZ J. R., *La relación cooperativa entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal*, en *Crón. Trib.*, n. 3/2013, pp. 40.

SANZ GÓMEZ, (2014) *La "relación cooperativa" entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*- Tesis doctoral, publicada en la página web de la Universidad de Sevilla.

SANZ GÓMEZ R.J., *(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria*, en *Estudios financieros. RCyT: Comentarios, casos prácticos*, n. 380/2014, pp. 105 ss;

SÁNZ RUBIALES I., *El principio de confianza legítima limitador del poder normativo comunitario*, en *Revista de derecho comunitario europeo*, n. 7 / 2000, pp. 2291 ss

SCHAUER F., *On the open texture of law*, in *Grazer Philosophische Studien*, 2013, 87, pp. 197 ss.

SCHETTINI GHERARDINI J., *Reputazione e rischio reputazionale in economia. Un modello teorico*, Milano, 2011.

SCHIAVOLIN R., *Il principio della certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in A. DI PIETRO - T. TASSANI, *I principi europei di diritto tributario*, Cedam, 2014, pp. 27 ss.

SCHNEIDER F., *Shadow economies around the world: what do we really know?*, in *European Journal of Political Economy*, 2005, Vol. 21, No. 3, pp. 598 ss.

SCHWARZE J., *Droit administratif européen. Le principe de securite juridique*, Office des publications des Communautés Europeennes, I, Bruxelles 1994, p. 994.

Se il fisco manda in scena il teatro dell'assurdo, in Sole24ore del 26 novembre 2014.

SIMÓN ACOSTA E., *La potestad sancionadora*, en VV.AA. *La Nueva Ley General Tributaria*, Madrid 2004.

SIMÓN MARCO J., *Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal*, en *Revista Quincena Fiscal*, parte Práctica Fiscal, n. 16/2007.

SMITH A., *La riqueza de las naciones*, Barcelona, 1947.

SNAPE J., *Tax law: complexity Politics and Policy making*, in *Social&Legal studies*, n. 24/2015, pp. 155 ss.

SOLER ROCH M.T., *Riflessioni sulla decodificazione tributaria in Spagna*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/1997, pp. 543 ss.

SONETTI E., *La prevalenza del profilo sostanziale in caso di violazione di obblighi formali in materia IVA*, (Nota a Corte di Giustizia dell'Unione Europea - Sezione settima - Sentenza 9 luglio 2015 - Causa C-183/14) in *RDTI*, n. 1/2015, in corso di pubblicazione.

SONETTI E., *Profili sanzionatori nella fiscalità locale*, in AA.VV. *Fiscalità decentrata: prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI. Un'analisi comparata*, Aracne, 2015, pp. 431 ss.

STEVANATO D., *La non punibilità delle violazioni meramente formali nello Statuto*, in A. BODRITO - A CONTRINO. - A MARCHESELLI, *Consensus, equità ed imparzialità*

nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, Torino, 2012, p. 522 ss.

STEVANATO D., *Non punibilità di errate imputazioni a periodo che si traducono in violazioni meramente formali*, in *Dial. Trib.* n. 5/2011, pp. 507 ss.

SWISTAK A., *Tax penalties in SME tax compliance*, in *Financial theory and practice*, n. 40 (1), pp. 129 ss.

TABET G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, pp. 85 ss.

TABET G., *Successione di tributi nel tempo e retroattività delle disposizioni transitorie*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1/1971, pp. 570 ss.

TACITO P. C., *Annales*, Libro III, Ed. Feltrinelli, 2010.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2015 pp. 10 ss.

THOMAS R., *New senior accounting officer rules may hit tax directors*, in *International tax Review*, 2009, vol. 20, 7, pp. 28 ss.

TIPKE K., *Die Steuerrechtsordnung Band, I*, 1993, citato da G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova 2001, pp. 231 ss.

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009.

UCKMAR V., *L'incertezza nel diritto tributario*, in AA. VV. *la certezza del diritto un valore da ritrovare*, Milano 1993, p. 49.

UNGER K., *Ethics codes and taxpayer charters: Increasing tax morale to increase tax compliance*, in *Ejournal of tax research*, Vol. 12, n. 2, 2014, pp.483 ss.

URCELAY LECUE M. C., *La legislación española sobre lucha contra el fraude y la evasión fiscal no vulnera del derecho de la UE al exigir que una entidad de crédito*

informe de transacciones financieras sospechosas a la autoridad nacional competente, en *Revista Aranzadi Doctrinal, Fichas de Jurisprudencia*, n.6/2013.

VV.AA., *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Vol. 2, Madrid 2005, pp. 314 ss.

VALEMBOIS A.L., *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, Paris, 2005.

VALENTE P., *Tax governance e gestione del compliance risk*, in *Corr. Trib.*, n. 35/2011, pp. 2924 ss.

VALENTE P., *Tax governance ed erosione della base imponibile: modelli di gestione del rischio fiscale*, in *Fisc. & Comm.intern.*, n.11/2013, pp. 5 ss.

VALENTE P., *Tax Governance: la difficile gestione del rischio fiscale nelle imprese*, in *A. & F.*, n. 2/2011, pp. 13 ss.

VANONI E., *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, I in E. VANONI, *Opere giuridiche*, Milano, 1962, p. 361.

VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in E. VANONI, *Opere giuridiche, Opere giuridiche*, Milano, 1962, p. 307 ss.

VANONI E., *Teoria generale del diritto tributario*, in E. VANONI, *Opere giuridiche*, Milano, 1962 p. 100.

VILLAR EZCURRA M., *La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas. Consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el gravamen complementario de las tasas de máquinas de azar*, en *Quincena fiscal*, n. 6/1996, pp. 35 ss.

- VOCI P., *L'errore nel diritto romano*, Giuffrè 1937.
- VOGLIONO A., *La rimessione in termini per errore scusabile nel contenzioso tributario*, in *Boll. Trib.*, n.11/ 1996, pp. 861 ss.
- VOLA P., *Supporting sustainability: the role of management control systems in family SMEs*, in CANTINO V. –DE VINCENTIIS P.– RACCA G., *Risk management: perspectives and open issues*, London, 2016, pp.293 ss.
- WEBER T.O.- FOOKEN J.- HERRMANN B., *Behavioural Economics and Taxation*, European Commission Working paper 41/2014, p.8.
- YITZHAKI S., *A note on Income tax evasion: a theoretical analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1974, Vol. 3, No. 2, pp. 201 ss.
- ZACCARIA F., *La perdita della certezza del diritto: riflessi sugli equilibri dell'economia e della finanza pubblica*, Pavia, 2003, <http://www.siepwweb.it/siep/images/joomd/1399110842211.pdf>
- ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite, legge, diritti giustizia*, Torino, 2002.
- ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo Primo, Milano, 1956, p. 79, in D.M. SALVIONI, *Corporate Governance e responsabilità d'impresa*, in *SYMPHONYA Emerging Issues in Management*, n. 1/2003, www.unimib.it/symphonya .
- ZILLETTI U., *La Dottrina dell'errore nella storia del diritto romano*, Giuffrè, 1961.
- ZIZZO G., *Clausola antielusiva e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, pp. 487 ss.
- ZIZZO G., *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in *Rass. Trib.*, n.1/1988, p. 183.

ZORNOZA PÉREZ J.- FALCÓN TELLA R., *La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas*, in *REDF*, n. 43/1984, pp. 433 ss.

ZORNOZA PÉREZ J., *Las consultas a la administración en la Ley General Tributaria: art. 107*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 2, 1991, pp. 1385 ss.

ZORZONA PÉREZ J.J., *Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria*, en *Crónica Tributaria*, n. 50/1984, pp. 225 ss.

GIURISPRUDENZA.

Giurisprudenza europea.

CGCE, 6 aprile 1962, C-13/61, *De Geus en Uitdenbogerd/Bosch*.

CGCE, 14 luglio 1967, C- 8/77, *Sagulo*.

CGCE, sentenza, 14 maggio 75, C- 74/74, *CNTA*.

CGCE, sentenza 10 dicembre 1975, cause riunite da 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione e Consiglio*.

CGCE, sentenza 20 febbraio 1979, C- 122/78, *Buitoni*.

CGCE, sentenza del 8 aprile 1976, C- 43/75, *Defrenne c/ Sabena*.

CGCE, sentenza 16 dicembre 1976, C- 33/76, *Rewe*.

CGCE, sentenza 16 dicembre 1976, C- 45/76, *Comet*.

CGCE, sentenza 3 maggio 1978, C- 112/77, *Topfer*.

CGCE, sentenza 1° febbraio 1978, C- 78/77, *Lührs*.

CGCE, sentenza 18 marzo 1978, C-74/78, *Deuka c.evfg*.

CGCE, 7 febbraio 1981, C- 18/89, *Tagaras c. Corte di Giustizia*.

CGCE, 30 gennaio 1985, C-143/83 *Commission c. Denmark*.

CGCE, 21 giugno 1988, C- 257/86, *Commissione/Italia*.

CGCE, sentenza, 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Drexl*.

CGCE, sentenza 15 dicembre 1987, C-325/85, *Irlanda/Commissione*.

CGCE, sentenza del 21 giugno 1988. C- 257/86, *Commissione/Italia*.

CGCE, sentenza del 15 dicembre 1987, C- 325/85, *Irlanda vs. Commissione*.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 6 aprile 1995, C- 310/93, *BPB Industries plc e British Gypsum Ltd contro Commissione delle Comunità europee*.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 26 ottobre 1995, C-36/94, *Siesse*.

Corte di Giustizia UE, 3 dicembre 1998, C-381/97, *Belgocodex*.

Corte di Giustizia UE, Sent. del 7 novembre 1996, C- 124/96, *Société Cadi Surgelés/Ministero delle finanze*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 10 luglio 1997, C-261/95, *Palmisani*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 16 luglio 1998, C- 264/96, *ICI*.

Corte di Giustizia, sentenza 3 Dicembre 1998, C-381/97, *Belgocodex*,

Corte di Giustizia UE, sentenza del 12 luglio 2001, C-262/99, *Paraskevas Louloudakis*.

Corte di Giustizia UE, sentenze, C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep*.

Corte di Giustizia UE 12 dicembre 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*,

26 aprile 2005, C-376/02, *Goed Wonen*.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 15 marzo 2005, C-209/03 *Bidar c/ London Borough of Ealing e Secretary of State for Education and Skills*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 21 febbraio 2006, C255/02, *Halifax plc e altri c. Commissioners of Customs & Excise*.

Corte di Giustizia UE, sent. 23 febbraio 2006, C- 201/04, *De Haan Beheer BV contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Rotterdam*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 12 settembre 2006, C- 196/ 04, *Cadbury Schweppes*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 14 settembre 2006 Cause riunite da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka*.

Corte di Giustizia UE, sez. grande, 13 marzo 2007, causa C-432/05, *Unibet*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 8 maggio 2008, *Ecotrade*.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*.

Corte di Giustizia UE, 29 ottobre 2009, causa C-63/08, *Pontin*.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 23 dicembre 2009, C-305/08, *Conisma*.

Corte di Giustizia UE, 5 giugno 2012, C-489/10, *Łukasz Marcin Bonda*.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 19 luglio 2012, C-263/11, *Rēdlihs*.

Corte di Giustizia UE, ordinanza del 7 maggio 2013, C-617/10, *Hans Akenberg Frassons*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 2 febbraio 2014, C-424/12, *Factorie*.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV*.

Corte di Giustizia UE, del 17 luglio 2014, C-272/13, *Equoland*.

Corte di Giustizia UE, 11 dicembre 2014, causa C-249/13, *Boudjlida*.

Corte di Giustizia UE, 5 novembre 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*.

Corte di Giustizia UE, sentenza 9 luglio 2015, C-183/14, *Salomie e Oltean*.

Corte EDU, sentenze dell'8 giugno 1976, serie A, n. 22, §§ 80-82, *Engel e altri c. Paesi Bassi*.

Corte EDU, sentenza del 10 febbraio 2009, C-14939/03, §§ 52 e 53, *Sergey Zolotoukhine c. Russia*.

Corte EDU, sentenza del 4 marzo 2014, caso 18640/10, *Grande Stevens e altri c.*

Italia.

Corte EDU, sentenza del 20 agosto 2014, caso 11828/11, *Nikänen.*

Giurisprudenza italiana

Corte Cost., sentenza del 23 maggio 1966, n. 44.

Corte Cost., sentenza del 17 dicembre 1985, n. 349.

Corte Cost., sentenza del 24 marzo 1988 n. 364.

Corte Cost. sentenza del 20 luglio 1994, n. 315.

Corte Cost. sentenza del 27 luglio 1995, n. 410.

Corte Cost. sentenza del 20 luglio 1994 n. 315.

Corte Cost. sentenza del 24 ottobre 1996, n. 360.

Corte Cost. sentenza del. 4 novembre 1999 n. 416.

Corte Cost. ordinanza del 14 luglio 1999, n. 229.

Corte Cost. ordinanza del 24 luglio 2000, n. 341.

Corte Cost. sentenza del 22 novembre 2000, n. 525.

Corte Cost. sentenza del 26 luglio 2005, n. 390.

Corte Cost., sentenza del 09 luglio 2009, n. 206.

Corte Cost., sentenza del 21 ottobre 2011, n. 271.

Corte Cost. sentenza del 05 aprile 2012, n. 78.

Corte di Cass. sentenza del 31 gennaio 1992, n. 8180.

Corte di Cass. sentenza del 18 aprile 1994, n. 3693.

Corte di Cass. sentenza del 27 luglio 1995, n 410.

Corte di Cass. Sez. Unite sentenza del 25 maggio 2001, n. 226.

Corte di Cass., sentenza del 10 dicembre 2002, n. 17576.

Corte di Cass. sentenza del 12 dicembre 2003, n. 19062.

Corte di Cass. sentenza del 14 aprile 2004, n. 7080.

Corte di Cass. Sez. Unite, sentenza del 16 giugno 2006, n. 13916.

Corte di Cass. sentenza del 6 ottobre 2006, n. 21513.

Corte di Cass., sentenza del 5 giugno 2007, n. 18218.

Corte di Cass. sentenza del 28 novembre 2007, n. 2467.

Corte di Cass. Sez. Unite sentenza del 8 febbraio 2008, n. 3006.

Corte di Cass., sentenza del 13 marzo 2009, n. 6105.

Corte di Cass., sentenza del 26 giugno 2009 n. 15143.

Corte di Cass. ordinanza del 15 marzo 2011, n. 6056.

Corte di Cass. ordinanza del 28 dicembre 2011, n. 29401.

Corte di Cass. sentenza del 14 marzo 2012, n. 4031.

Corte di Cass. sentenza del 24 giugno 2015, n. 13076.

Corte di Cass. sentenza del 23 marzo 2012, n. 4685.

Corte di Cass. sentenza del 19 aprile 2013, n. 9539.

Corte di Cass. Sez. Unite, sentenza del 30 gennaio 2014 n. 10561.

Corte di Cass. Sez. Unite, sentenza del 16 giugno 2014, n. 13676.

Corte di Cass. sentenza del 14 gennaio 2015, n. 440.

Corte di Cass. sentenza 28 gennaio 2015, n. 1570.

Corte di Cass. ordinanza del 19 febbraio 2015, n. 3304.

Corte di Cass., sentenza del 31 marzo 2015, n. 6513.

Corte di Cass. sentenza del 22 aprile 2015, n. 8197.

Corte di Cass., sentenza del 18 maggio 2016, n. 10195

Commiss. Trib. Reg. Calabria Catanzaro Sez. I, sentenza de 26 maggio 2014, n. 1050.

Giurisprudenza spagnola.

STC, sentencia del 4 febrero 1983, n.6.

STC sentencia del 30 de enero 1981 n. 2.

STC sentencia del 16 de julio 1985, n. 87.

STC, sentencia del 20 de febrero 1989, n. 45.

STC, sentencia del 26 de abril 1990, n. 76.

STC, sentencia del 19 de diciembre 1991, n. 246.

STC, sentencia del 12 de mayo 1994, n. 146.

STC, sentencia del 28 octubre 1997 n. 182.

STC, sentencia del 3 de marzo 2005, n. 47.

STC, sentencia de 11 de mayo 2006, n. 149.

STC, sentencia de 18 de enero 2007, n. 13.

STC, sentencia de 20 de abril, 2009, n.90.

STC, sentencia del 1 de junio 2009, n. 128.

STC, sentencia del 13 diciembre 2012, n.234.

STS sentencia del 7 de junio 1997, n. 4033.

STS sentencia del 9 diciembre de 1997, n. 85.

STS sentencia del 26 de enero 1998 n. 1394.

STS sentencia del 3 de octubre 1998, n. 5583.

STS sentencia del 25 de enero de 2002, n. 360.

STS sentencia del 16 de julio de 2002, n. 5374.

STS sentencia del 28 de junio 2006, 4994.

STS sentencia de 20 de abril 2009, n. 2233.

STS sentencia del 19 de diciembre 2013, n. 6492.

STS sentencia del 29 de febrero de 2016, n. 154.

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 8ª, S 17-6-2016, n° 394.

TSJ de Cantabria, sentencia del 21 de marzo 2000, n. 471.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta) Sentencia del de 14 de octubre de 2010, n. 838.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia sentencias del 11 de noviembre de 2010, n. 964.

TSJ Andalucía (Málaga) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 6 de noviembre 2015, n. 2513.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala del Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia del 30 diciembre 2015, n. 2931.

Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala del Contencioso-administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 21 marzo 2016, n. 136.

PRASSI.

Circolare - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. II Circ. del 23 aprile 1996, n. 98/E.

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) E del 10 luglio 1998, n. 180.

Agenzia delle entrate, Circolare del 3 agosto 2001, n. 77.

Agenzia delle Entrate, Circolare del 18 maggio 2011, n. 21.

ABI, Circolare, 1 dicembre 2015, n. 6.

Agenzia delle Entrate, Circolare del 4 aprile 2016, n. 9.

Agenzie delle Entrate, la Circolare del 16 settembre 2016 n. 38.

Assonime Circolare del 26 aprile 2016, n. 14.

Actualización del Plan de Prevención contra el fraude fiscal, del 19 noviembre 2008.

Conclusiones del Grupo de Trabajo del Foro de Grandes Contribuyentes sobre el Nuevo Modelo de Relación Cooperativa entre la Agencia Tributarias y las Empresas Adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias. 29 de octubre 2013.

Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (2006)

Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (2013)

Agenzia Tributaria, Acuerdo de publicación de listado de deudores, Artículo 95 bis de la Ley General Tributaria, Madrid, 22 de diciembre 2015.

Fiscalía General del Estado, Circular 1/2016, de 22 de enero, “Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015

RINGRAZIAMENTI.

Al termine di questa ricerca mi preme ringraziare in primo luogo, i miei co-direttori, la prof.ssa Maria Pia Nasti e il prof. José Andrés Rozas, che con immensa pazienza e disponibilità hanno contribuito in questi anni ad accrescere il mio interesse per questa materia e mi hanno aiutato a non cedere quando la strada sembrava in salita. Un ringraziamento sentito al mio coordinatore di dottorato, la prof.ssa Lucilla Gatt che con spunti sempre originali ed innovativi ha contribuito a far sì che questa tesi non costituisse un mero esercizio accademico ma contribuisse a trovare soluzioni pratiche ai problemi concreti di un'impresa e al mio Ateneo, l'Università Suor Orsola Benincasa, per avermi permesso di realizzare l'accordo di cotutela. Un affettuoso grazie alla mia insostituibile amica Doriana e a Diana, mio prezioso supporto durante la mia "estancia catalana".

Un grazie particolare, alla mia famiglia, per avermi sempre dato la forza, la fiducia ed il coraggio per inseguire i miei sogni senza arrendermi e per avermi insegnato il rispetto per il lavoro. A Giuseppe, Irma, Francesco e Federico per esserci sempre a riempire i miei giorni e un immenso ringraziamento a Martín, la mia parte migliore, a cui ho sottratto tempo e attenzioni, per la pazienza, la comprensione e il supporto dimostrato.