

## Proposta di un Manifesto generale per la “tax compliance” e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente

di Ivo Caraccioli, Fabio Ghiselli, Salvatore Mattia, Raffaele Rizzardi e Piergiorgio Valente

L'economia sommersa e l'evasione fiscale sono fenomeni che producono seri **problemi** al corretto **sviluppo economico** e ricadute negative sulla struttura economico-produttiva e sociale del Paese. Occorre dunque promuovere un nuovo “**Manifesto** generale per la ‘tax compliance’ e i rapporti tra Stato e cittadino”, che enunci alcuni **principi fondamentali** e rappresenti un'occasione di aggregazione culturale, di coinvolgimento emotivo, ma anche un **invito** rivolto alle **istituzioni** e, “in primis”, al legislatore, al Parlamento e al Governo; in questa direzione si sta muovendo la **delega fiscale** (legge n. 23/2014). Il raggiungimento degli obiettivi del “Manifesto” richiede che il complesso delle azioni da intraprendere vada di pari passo con la costruzione di un **rapporto di fiducia** tra il **cittadino contribuente** e lo **Stato-Pubblica amministrazione**, senza il quale non potrà essere raggiunto alcun obiettivo di “tax compliance”.

Se il fenomeno della *non compliance* accompagna senza soluzione di continuità la storia della nostra Repubblica (1), l'attenzione esplicita verso la *compliance* fiscale è storia abbastanza recente (2). Senza ripercorrerne l'evoluzione, basta considerare che è diventata un obiettivo primario del legislatore che, nel disegno di legge contenente la “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita” (legge n. 23/2014), all'art. 6 precisa che “il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano 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, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricor-

so alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche”.

**Ivo Caraccioli** - Già Professore ordinario di Diritto penale presso l'Università di Torino - Presidente del “Centro di diritto penale tributario”

**Fabio Ghiselli** - Responsabile Servizio Fiscale, Italmobiliare S.p.A. - Dottore Commercialista e Revisore legale

**Salvatore Mattia** - Avvocato - Centro Studi Internazionali GEB Partners - Segretario ANDAF

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Piergiorgio Valente** - Chairman del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

### Note:

(1) “Il problema della tax compliance è vecchio come le tasse stesse” (cfr. Androni, Ennard, Feinstein, “Tax compliance”, in *Journal of Economic Literature*, vol. XXXVI, 1988, pag. 818-860).

(2) Si può, forse, affermare che l'origine dell'“attenzione” verso il cittadino-contribuente sia rappresentata dalla legge n. 241/1990, introdotta per garantire non solo l'accesso ai servizi da parte del pubblico, ma anche per garantire la trasparenza dell'azione dei poteri pubblici nell'ottica di un rinnovato rapporto con lo stesso cittadino. Ad essa hanno fatto seguito l'istituzione degli Uffici relazioni con il pubblico (Urp) ad opera del D.Lgs. n. 29/1993 (e delle numerose Direttive dei Presidenti del Consiglio dei Ministri), nonché le numerose “Carte dei servizi” che hanno posto al centro dell'azione amministrativa il tema della *customer satisfaction*.

Peraltro, l'argomento travalica i confini nazionali tanto da essere stato attentamente esaminato dall'OCSE, nel *Forum on Tax Administration* del novembre 2010 - "Comprendere e influenzare la compliance dei contribuenti". Il più recente Rapporto del maggio 2013, "Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance", illustra gli impatti degli approcci seguiti dagli Stati membri OCSE a livello di "co-operative compliance" e fornisce

agli stessi alcune raccomandazioni in merito (3). A ciò si aggiunga che il problema dell'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali è stato oggetto anche di una esplicita raccomandazione dell'OECD *Guidelines for multinational enterprises*, 2011, racc. n. XI, secondo la quale "le imprese dovrebbero contribuire alle finanze dello Stato ospitante mediante l'adempimento tempestivo degli obblighi tributari. In particolare, le imprese dovrebbero rispettare sia il dato letterale sia lo spirito delle leggi e dei regolamenti degli stati in cui operano. Il rispetto dello spirito della legge richiede alle imprese di comprendere e seguire l'intento del legislatore. Non è necessario che l'impresa proceda a versamenti ulteriori rispetto a quelli richiesti in conformità a tale interpretazione. La *tax compliance* include tutte quelle misure in grado di fornire alle autorità competenti informazioni tempestive e rilevanti o richieste dalla legge, ai fini della corretta determinazione delle imposte da accertarsi in relazione alle attività svolte e alle prassi sul *transfer pricing* conformi al principio della libera concorrenza".

L'economia sommersa e l'evasione fiscale sono fenomeni che producono seri problemi al corretto sviluppo economico e ricadute negative sulla struttura economico-produttiva e sociale del Paese. Sono fonte di distorsioni al normale funzionamento della concorrenza e del mercato, sottraggono risorse al bilancio dello Stato e de-

## IL PARERE DELL'OCSE

### Norme di fiscalità internazionale degli ordinamenti nazionali

Il Rapporto BEPS dell'OCSE rileva che le norme di fiscalità internazionale contenute negli ordinamenti nazionali sono principalmente espressione di un contesto caratterizzato da uno **scarso livello di integrazione economica transfrontaliera**. Secondo l'OCSE, esse appaiono **poco inclini** a disciplinare fenomeni in cui sono coinvolti **"contribuenti globali"** o transazioni in cui assumono crescente importanza la **proprietà intellettuale** e le **tecnologie** connesse alla **comunicazione**.

terminano iniquità accentuando la disuguaglianza sociale.

Le conseguenze (negative) dei diffusi fenomeni di evasione fiscale sono state evidenziate anche dall'OCSE nel Rapporto del febbraio 2013, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" (di seguito anche "Rapporto BEPS"). Il Rapporto BEPS in particolare rileva che le norme di fiscalità internazionale contenute negli ordinamenti nazionali sono principalmente espressione di un contesto caratterizzato

da uno scarso livello di "integrazione economica transfrontaliera". Secondo l'OCSE, esse appaiono poco inclini a disciplinare fenomeni in cui sono coinvolti "contribuenti globali" o transazioni in cui assumono crescente importanza la proprietà intellettuale e le tecnologie connesse alla comunicazione.

Il mercato globale, nel quale dovrebbero trovare applicazione norme anch'esse globali, è invece dominato dalla presenza di tanti ordinamenti giuridici quanti sono gli Stati coinvolti nelle transazioni economiche. Essi non sono in grado, in quanto operanti nell'ambito di precisi e definiti confini politico-geografici, di disciplinare situazioni transfrontaliere (4).

Se dall'interazione tra la suindicata pluralità dei

#### Note:

(3) Il Rapporto sottolinea come il numero di Paesi che hanno posto in essere programmi basati sul concetto di *cooperative compliance* sia aumentato considerevolmente in seguito alla pubblicazione, nel 2008, dello "Study into the Role of Tax Intermediaries", con risultati positivi in termini di trasparenza nel rapporto Amministrazione fiscale-contribuenti e di ottimizzazione delle strategie per la gestione del rischio fiscale, nonché di riduzione del numero di controversie.

(4) "Liberalisation of trade and capital markets has been an important component of globalisation. This process has embraced both OECD countries (which have taken further steps in this direction) and emerging economies (notably the BRICs). The resulting increased competition and pressures to produce where profitability is greatest have been accompanied (on the supply of funds side) by much greater mobility of capital" (cfr. Matthews, "What is a 'Competitive' Tax System?", OECD Taxation Working Papers No. 2, 9 settembre 2013).

regimi fiscali esistenti possono derivare situazioni di “sovrapposizione” nell’esercizio dei diritti da parte dei contribuenti, con conseguenti rischi di doppia imposizione, la medesima interazione può costituire fonte di opportunità per i contribuenti di porre in essere schemi che, sebbene formalmente legittimi, violano lo spirito della legge, con conseguente erosione delle basi imponibili degli Stati.

L’erosione della base imponibile mediante il *profit shifting* può pregiudicare il gettito fiscale, la sovranità e l’equità tributaria degli Stati (5).

Questo lavoro si propone di promuovere un nuovo “Manifesto generale per la *tax compliance* e i rapporti tra Stato e cittadino”. Un “Manifesto” che enunci alcuni principi fondamentali e rappresenti un’occasione di aggregazione culturale, di coinvolgimento emotivo tra tutti coloro che hanno a cuore le sorti di questo Paese. Ma anche un invito rivolto alle istituzioni di questa Repubblica e, *in primis*, al legislatore, al Parlamento e al Governo.

## Proposte del “Manifesto”

Ecco, allora, quali sono, a nostro parere, i contenuti, le linee di indirizzo del nuovo “Manifesto generale per la *tax compliance*” che abbiamo pensato di rappresentare in tre gruppi: il primo contiene le proposte che potremmo definire “emotive”, il secondo, quelle di politica fiscale, e il terzo quelle più applicative di primaria importanza (6).

Il raggiungimento dell’obiettivo che si propone il “Manifesto” richiede che il complesso delle azioni sotto delineate vada di pari passo con la indispensabile costruzione di un rapporto di fiducia tra il cittadino contribuente e lo Stato-Pubblica amministrazione, senza il quale non potrà, né domani né mai, essere raggiunto alcun obiettivo di *tax compliance* (volontario).

Va da sé, e le ragioni potranno essere più chiare nel prosieguo, che le “fondamenta” di questa costruzione dovranno necessariamente essere poste dallo Stato-Pubblica amministrazione.

## Pre-condizione: la fiducia

Un rapporto seriamente collaborativo, ispirato alla correttezza, lealtà e buona fede (7), non potrà mai nascere per disposizione di legge, ma potrà costruirsi nel tempo dopo averne posto le

fondamenta, imprescindibili e determinanti, rappresentate dal rispetto e dalla fiducia. Parole che vanno intese nel senso proprio, etimologico: “rispetto”, lat. *respectus*, da *respicere*, riguardare, avere riguardo, considerare, considerazione, riverenza; e “fiducia”, lat. *fiducia*, da *fidere*, aver fede, coniugato come credenza e speranza in una persona, fondate su argomenti certi o molto probabili. Nessuno, singoli o istituzioni che siano, è portatore di un diritto naturale al rispetto e alla fiducia: sono benefici che si ottengono “sul campo”, attraverso i comportamenti concreti e le azioni quotidiane, e la riconoscibile coerenza dell’azione al manifestato pensiero.

Potrebbe sembrare strano per il tema che trattiamo, ma per utilizzare concetti tipici del *marketing*, la fiducia è uno strumento indispensabile per governare l’incertezza e rafforzare e stabilizzare nel tempo le relazioni. Secondo autorevoli esperti del settore, “la fiducia è espressione della capacità dell’impresa di mantenere le ‘promesse’ e di far fronte agli impegni assunti con i clienti. Generalmente ci fidiamo di un’impresa o di una marca quando è nostra convinzione che essa sarà effettivamente in grado di soddisfare le aspettative che ha creato in noi in merito ai suoi comportamenti futuri. In altri termini, fidarsi vuol dire confidare che la controparte manterrà le promesse, che non vi siano comportamenti opportunistici” (8). Non si può non vedere come

## Note:

(5) Per approfondimenti cfr. Valente, “Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l’erosione di base imponibile: quali prospettive?”, in *Corr. Trib.* n. 38/2013, pag. 3038; Valente, “Aggressive Tax Planning: Profili elusivi delle transazioni finanziarie”, in *il fisco* n. 22/2013; Valente, Vincenti, “Italy’s Measures Against Tax Evasion And Aggressive Tax Planning”, in *Tax Notes International*, Vol. 69, n. 11, 18 marzo 2013.

(6) Per quanto riguarda le proposte di tipo operativo, volte a semplificare il sistema, a renderlo più equo eliminando quelle distorsioni che le riforme che si sono susseguite non hanno eliminato, nonostante i manifesti intendimenti, si rinvia al Libro Bianco ANDAF, in corso di pubblicazione.

Per le proposte di politica fiscale e quelle applicative si rinvia a un prossimo intervento in questa *Rivista*.

(7) Così come prescrive lo Statuto dei diritti del contribuente all’art. 10, e come sempre auspicato dal Direttore dell’Agenzia delle entrate.

(8) Castaldo, *Marketing*, Milano, 2012, pag. 18 ss. Secondo l’Autore, “La fiducia è determinata da una serie di antecedenti riconducibili essenzialmente a:

(segue)

tali concetti si adattino perfettamente anche a rapporti e situazioni diverse da quelle che coinvolgono imprese e clienti, come nel caso specifico che stiamo esaminando (9).

“Oggi, costruire la fiducia nei confronti del governo è una preoccupazione mondiale. Quando le persone vedono che essi e i loro interessi non sono rappresentati dai loro *leader* politici e dal loro governo, la fiducia è compromessa e l'interesse pubblico generale è messo in pericolo. Quando le aspettative dei cittadini non sono soddisfatte da come lo Stato opera e da quello che compie, potrebbe essere causata una dissonanza, che può acuirsi in un contesto globalizzato. Questo porta a sfiducia e apatia” (10).

## Proposte “emotive”

### Gestione degli interessi collettivi

necessario adottare, nella gestione della *res publica*, degli interessi collettivi, dello Stato nel suo insieme - ossia nella politica, secondo la sua accezione più ampia - il principio per cui l'agire quotidiano deve essere guidato dalla “diligenza del buon padre di famiglia”.

Vale qui solo la pena di ricordare che la norma non prescrive che la diligenza debba essere quella del “semplice” padre di famiglia, bensì quella del “buon” padre di famiglia (11).

A ciò si deve aggiungere la prescrizione che richiede la sussistenza di una diligenza “rafforzata”, contraddistinta da quella particolare perizia che la delicatezza dell'attività svolta (nell'interesse collettivo) richiederebbe (12).

È ovvio che una gestione degli interessi collettivi come sopra rappresentata si pone in netto contrasto con un elevato livello di corruzione, come può essere considerato quello italiano (13). La corruzione/concussione del potere politico e dei funzionari pubblici e privati rappresenta un abuso di potere serio e corrosivo, mina le basi del vivere sociale, distrugge la concorrenza tra i soggetti economici e crea un sistema economico fondato sulla protezione clientelare. Il comportamento di questi soggetti dovrebbe essere in linea con la legge e soprattutto con i più elevati *standard* etici. Per questo apparirebbe necessario implementare la legislazione nazionale anticorruzione con misure preventive e

### Note:

(segue nota 8)

– le passate esperienze con la controparte e il livello di soddisfazione prodotto in tali occasioni (fortemente negative nel rapporto tra lo Stato e la P.A. e il cittadino-contribuente, *N.d.A.*);

– le abilità e competenze percepite che permettono all'impresa di porre in essere comportamenti in linea con le aspettative (significativamente basse quelle dello Stato-P.A. da parte del cittadino-contribuente, *N.d.A.*);

– le motivazioni a perseguire gli obiettivi della controparte senza ricorrere a comportamenti opportunistici (se nel marketing questo è spesso definito in termini di 'benevolenza', nel rapporto tra Stato-P.A. e cittadino-contribuente, i comportamenti opportunistici - recupero prioritario di gettito - sono sempre a sfavore di quest'ultimo, *N.d.A.*);

– la frequenza delle relazioni fra le parti e, soprattutto, la frequenza della comunicazione che si instaura fra cliente e fornitore e che rende fluida la relazione. Siamo portati a fidarci molto di più dei soggetti che comunicano frequentemente e con trasparenza, rispetto a coloro che sono meno presenti e più criptici nella comunicazione (se nel rapporto tra lo Stato e la P.A. e il cittadino-contribuente questo aspetto è bidirezionale, è altrettanto vero che spetta per primo allo Stato-P.A. creare i presupposti per coinvolgere e 'fidelizzare' il cittadino-contribuente, *N.d.A.*);

– l'integrità dell'impresa e i valori associati alle sue marche (nel nostro caso, l'integrità di coloro che rappresentano per primi lo Stato e la P.A., *N.d.A.*)”.

(9) Riteniamo interessante riportare alcuni passaggi contenuti nella Nota interna del Direttore dell'Agenzia delle entrate ai Direttori delle strutture centrali e regionali della stessa Agenzia, del 29 ottobre 2010, in materia di comportamenti del personale durante l'attività di verifica presso i contribuenti. In essa si legge che “Il rispetto e la fiducia (del contribuente, *N.d.A.*) (...) si può solo cercare di meritarsi (...) con la correttezza, l'equilibrio, la trasparenza e la ragionevolezza dei comportamenti” (enfasi aggiunta). “se un accertamento non ha un solido fondamento, non va fatto” e “se da una verifica non emergono fatti o elementi concreti da contestare, non è corretto cercare ad ogni costo pseudo infrazioni formali da sanzionare”.

(10) Dichiarazione di Vienna sul Rafforzamento della Fiducia nel governo, Preambolo, punto 3, Vienna 26-29 giugno 2007, sede dell'ONU.

(11) Principio “prescrittivo” introdotto dal legislatore con l'art. 1176 c.c.

(12) Principio previsto dal secondo comma dell'art. 1176 citato, per l'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale. Sulla concreta applicazione di queste regole si veda la lettera di A. Befera ai dipendenti dell'Agenzia delle Entrate del 3 agosto 2013, prodotta a seguito di una lettera al Direttore del *Corriere della Sera* del 14 luglio 2013, scritta dal Prof. P. Ichino, sull'incredibile comportamento di un funzionario della stessa Agenzia.

(13) Secondo l'analisi effettuata su dati 2012 da *Transparency International*, che ha elaborato un indice di percezione della corruzione (*CPI Corruption Perception Index*), su una scala di punteggi che va da 0 a 100, l'Italia ha ottenuto 42 punti (pari al 72° posto) al pari della Bosnia e prima della Grecia classificata 94°, ma a fronte di Paesi come la Germania, il Regno Unito, gli USA e la Francia che si sono collocate, rispettivamente, al 13°, 17°, 19° e 22° posto, oppure della Spagna che ha raggiunto la 30° posizione.

sanzionatorie che siano rappresentative di una fedele adesione ai criteri introdotti dalla Convenzione delle Nazioni Unite contro la Corruzione (UNCAC) (14). Allo stesso tempo dovrebbero essere trovate forme e modalità per un maggiore coinvolgimento e partecipazione della cd. società civile alla gestione del processo di *governance*, consentendo/stimolando una costante interazione con lo Stato.

Questo influenzerà il comportamento gli uni degli altri, eleverà il senso etico e morale e il rispetto delle regole.

### *Legittimità dell'imposizione e autorevolezza*

Lo Stato, quale soggetto impositore, deve acquisire la necessaria legittimazione ad imporre, che potrà essergli riconosciuta, unitamente all'autorevolezza (15), solo se saprà porre sotto controllo la struttura della spesa pubblica e, in particolare, la destinazione del prelievo, l'efficienza e la qualità dei servizi forniti. Questo inciderà sulla percezione di reciprocità del rapporto. “La *performance* del settore pubblico crea fiducia nel governo erogando ‘valore pubblico’ attraverso servizi pubblici affidabili che non solo indirizzano i fallimenti del mercato, ma producono valore creando equità, uguaglianza e capitale sociale. La fiducia nel governo dipende in parte dal fatto che i cittadini ricevano accesso coerente e tempestivo ai servizi dai quali dipendono” (16).

Come disse Luigi Einaudi, “il denaro dei contribuenti deve essere sacro”, quindi, non può essere sprecato. Chi lo spreca, o lo utilizza male, viola la disciplina morale ed etica allo stesso modo di chi non paga le imposte ma, a differenza di questi, non subisce alcuna sanzione. Solo nell'ipotesi in cui sia garantito il rispetto da parte di tutti delle norme etiche e morali e, quindi, sussista la legittima potestà impositiva, si sarà

## SOLUZIONI OPERATIVE

### **Potestà impositiva degli Stati nei rapporti internazionali**

Per determinare se uno Stato abbia o meno potestà impositiva in relazione alle singole fattispecie, in **primo luogo**, si applicano le regole sulla **residenza fiscale** (“residence taxation”): se un soggetto è residente si applicano le norme sostanziali in base alle quali viene assoggettato ad imposta sul reddito ovunque prodotto, ivi incluso quello realizzato all'estero.

**Se un soggetto non è residente**, occorre valutare se la fattispecie in esame presenti **criteri di collegamento reali** con lo Stato (“source taxation”). Se tali criteri sussistono, trovano applicazione le norme secondo cui il soggetto non residente viene assoggettato a tassazione limitatamente al reddito prodotto nello Stato (Stato della fonte).

realizzata la condizione racchiusa nell'espressione del giurista americano O.W. Holmes, “*Tax are what we pay for civilized society*” (Le tasse sono il prezzo che paghiamo per avere una società civile) (17).

Considerato che l'Amministrazione finanziaria è il soggetto che, di fatto, viene percepito dal cittadino-contribuente come l'effettivo esercente la funzione impositiva, appare evidente la necessità che lo stesso cittadino riconosca alla medesima tutta l'autorevolezza necessaria, sia per esercitare quel ruolo, sia per porsi come interlocutore nel rapporto di *compliance* (18).

### **Note:**

(14) Convenzione che è stata ratificata dall'Italia il 5 ottobre 2009.

(15) L'autorevolezza si distingue dall'autorità. Il concetto di “autorità” fa riferimento alla dimensione positiva del potere, la quale si contrappone a quella della violenza. In tale accezione, l'autorità si inserisce nella più ampia nozione di “legittimità del potere”: lo Stato non è soltanto forza, potenza, ma anche autorità.

L'autorità, coinvolgendo l'ambito della legittimità, pone un problema che va al di là del diritto positivo: nella modernità, la nozione di “potere” è quella di un “potere fondato sul diritto e da esso limitato”; nella misura in cui il diritto positivo presuppone l'effettività dell'ordinamento, il potere fondato sul diritto si riduce ad essere “potere fondato sul potere”. Ciò non implica però che tale potere sia dominio occasionale dell'arbitrio e mera prevaricazione, trattandosi pur sempre di un potere impersonale (regolato da norme) e astratto (“razionalità del potere”).

(16) Dichiarazione di Vienna sul Rafforzamento della Fiducia nel governo, Preambolo, punto 3, Vienna 26-29 giugno 2007, sede dell'ONU, Raccomandazione n. 2.

(17) Vissuto tra il 1841 e il 1935, fu giudice della Corte costituzionale americana.

(18) Se guardiamo questo aspetto con la nostra lente professionale, e solo per citare un esempio, rimasto particolarmente impresso nella memoria, non si può ritenere “autorevole” una Agenzia delle entrate che, in relazione alla disciplina delle società di comodo, afferma, come ha fatto nella circolare n. 5/E del 2007, che “in assenza di presentazione dell'istanza il ricorso è inammissibile”, in aperta violazione dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, e che, accortasi dell'evidente “errore”, dichiara in un comunicato stampa (segue)

La legittimazione ad imporre è insita nella potestà impositiva, vale a dire nel potere dello Stato (della residenza o della fonte) di assoggettare a tassazione fattispecie produttive di reddito. Essa, anche definita “sovranità fiscale”, è intesa secondo due accezioni.

Da un lato, è il potere d'imposizione che si esplica entro l'ambito territoriale dell'ordinamento statale, mostrando una forma di supremazia del soggetto attivo (lo Stato) nei confronti dei soggetti passivi (i contribuenti) (19). Dall'altro lato, la sovranità fiscale è intesa come indipendenza di ciascuno Stato (20) rispetto agli altri, tutti dotati di potestà impositiva originaria (21) e collocati in posizione di sostanziale parità nell'ambito delle relazioni internazionali.

Ciascuno Stato ha la facoltà di definire la portata delle proprie pretese impositive mediante norme che hanno ad oggetto fattispecie che presentano elementi di estraneità rispetto al proprio territorio. L'ambito territoriale di efficacia delle norme impositive va individuato alla luce delle norme di diritto pubblico internazionale riguardanti il confine geografico di ogni singolo Stato; è necessario procedere ad un accertamento di fatto in merito all'inclusione (o non inclusione) di una determinata regione o area in tale ambito geografico.

Il principio della “territorialità dell'imposizione” si è affermato nei diversi ordinamenti come conseguenza della natura reale dell'imposizione: è possibile localizzare ed assoggettare a tassazione singoli cespiti produttivi di reddito, indipendentemente dalla capacità contributiva glo-

## PROSPETTIVE FUTURE

### Creazione della cultura fiscale per intervenire sulla “non compliance”

Al fine di creare una cultura fiscale per intervenire sulle cause che generano la “non compliance”, occorre promuovere un'adeguata **campagna di comunicazione** volta a: i) rendere **noti i comportamenti** assunti, ii) trasferire i **principi** e i **valori** sottostanti, quali, moralità, etica, rispetto delle regole, senso di appartenenza allo stato, solidarietà, iii) sottolineare l'**importanza** del dovere costituzionale di assolvere gli **obblighi tributari**, inteso come atto civico e non come atto dovuto sulla base di un mero intervento autoritario, anche dando la massima pubblicità alla percentuale di coloro che hanno adempiuto al dovere contributivo, iv) enunciare le **modalità di utilizzo delle entrate tributarie** affinché sia chiaro l'impiego rivolto a generare servizi e prestazioni sociali visibili aventi anche finalità di redistribuzione del reddito, v) informare che l'**Amministrazione finanziaria** è concretamente “a **disposizione**” del **cittadino-contribuente** per fornire tutto il supporto e l'aiuto necessario al corretto adempimento degli obblighi previsti; vi) informare sui **risultati** raggiunti.

bale dei soggetti possessori di tali cespiti. L'intensificarsi degli investimenti internazionali ha però reso opportuno distinguere tra determinazione dello spazio nel quale la legge ha effetto (22) e determinazione dei fatti che la legge può regolare (23).

Lo Stato può affermare la propria pretesa tributaria non solo sulla base di criteri

### Note:

(segue nota 18)

pa del 12 febbraio 2007 (pubblicato in *Il Sole - 24 Ore* del 13 febbraio 2007), che l'indicazione contenuta nella suddetta circolare ha “rilevanza interna” perché “i presupposti del ricorso e le cause di eventuali inammissibilità sono stabilite dall'art. 19 e seg. del D.Lgs. 546/92 e, quindi, sarà il giudice a valutare la sussistenza o meno dei diritti dedotti in giudizio”, quasi a voler dire che le “stupidaggini” sono confinate all'interno della Pubblica amministrazione.

(19) Sul punto cfr. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, pagg. 95 ss.

(20) Secondo il diritto internazionale pubblico, si ha sovranità territoriale nel momento in cui ciascuno Stato ha la possibilità di svolgere le proprie attività entro il territorio nazionale senza essere vincolato in alcun modo

da agenti esterni. Ne deriva che, salvo casi di deroghe specifiche, nessuno Stato può estendere la propria attività in territorio straniero.

(21) Per una definizione del concetto di potestà tributaria, cfr. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, pag. 110, secondo il quale si tratterebbe del “potere di istituire imposte o stabilire divieti di natura fiscale, vale a dire il potere di emanare norme giuridiche dalle quali nascono, o possono nascere, a carico di determinati individui o di determinate categorie di individui l'obbligo di pagare un'imposta o di rispettare un limite tributario”.

(22) Cd. efficacia o territorialità della legge.

(23) Cd. estensione od ultra-territorialità della legge. Da un lato, esistono norme nazionali attinenti all'efficacia della legge esclusivamente nel territorio dello Stato; dall'altro, sono in vigore disposizioni che prevedono la possibilità di estendere l'ambito di applicazione della legge e definiscono i criteri in base ai quali una fattispecie può essere disciplinata dalle norme interne, a prescindere dalla sua localizzazione.

di collegamento reali, connessi alla localizzazione territoriale della fattispecie, ma anche con riferimento a criteri di collegamento personali, estendendo la propria potestà impositiva ai redditi prodotti all'estero da soggetti passivi (contribuenti) con i quali instaura determinati rapporti (24).

I criteri di collegamento su cui si fondano le pretese impositive degli Stati tendono a rapportarsi ai moduli della *residence taxation* (collegamento personale) e *source taxation* (collegamento reale) (25). In uno scenario internazionale caratterizzato da frequenti rapporti tra Stati diversi, una pretesa impositiva non ragionevole, oltre che essere di difficile attuazione (dal momento che le pretese non sono *enforceable* all'estero), verosimilmente determinerebbe ritorsioni di segno opposto da parte degli altri Stati. Al fine di determinare se uno Stato abbia o meno potestà impositiva in relazione alle singole fattispecie:

– in primo luogo, si applicano le regole sulla residenza fiscale: se un soggetto è residente si applicano le norme sostanziali in base alle quali viene assoggettato ad imposta sul reddito ovunque prodotto, ivi incluso quello realizzato all'estero;

– se un soggetto non è residente, occorre valutare se la fattispecie in esame presenti criteri di collegamento reali con lo Stato. Se tali criteri sussistono, trovano applicazione le norme secondo cui il soggetto non residente viene assoggettato a tassazione limitatamente al reddito prodotto nello Stato (Stato della fonte).

Con l'avvento delle nuove tecnologie e, in particolare, di *internet* nell'ambito delle attività d'impresa, l'esercizio della potestà tributaria di ogni singolo Stato ha sollevato non poche criticità. Si è reso necessario adeguare il principio di sovranità alle circostanze proprie delle fattispecie dei redditi derivanti dal commercio elettronico (26).

In ambito internazionale si è operato al fine di costruire un contesto giuridico certo ed omogeneo (27), tale da garantire, da un lato, le pretese impositive degli Stati nazionali e, dall'altro, il pieno sviluppo di *internet* e delle iniziative di commercio elettronico. La soluzione è stata individuata nella cooperazione internazionale.

## “Cultura fiscale”

Dopo aver dato concretamente il buon esempio, perché non sono sufficienti le mere enunciazioni di impegni e di principi, sarà compito delle istituzioni creare una “cultura fiscale” per intervenire sulle cause che generano la *non compliance* (28). Per fare questo occorre promuovere una

### Note:

(24) I criteri di collegamento si distinguono in base all'elemento su cui si fondano: da una parte, criteri di collegamento di tipo oggettivo (o reale), che collegano l'imposizione a presupposti realizzati nel territorio dello Stato che emana il tributo (principio di tassazione alla fonte o *source principle*); dall'altra, criteri di collegamento di tipo personale, basati in genere sulla residenza del soggetto che realizza il presupposto, indipendentemente da dove quest'ultimo si manifesti (principio del reddito mondiale o *worldwide taxation principle*). Cfr. Vogel, “Worldwide vs. Source Taxation of Income - A Review and Re-Evaluation of Arguments”, in *Intertax*, 1988, pag. 216; Vogel, “World-wide or Source Taxation of Income”, in *Rass. trib.*, 1988, I, pag. 259; Manganelli, “Territorialità dell'imposta”, in *Digesto delle Discipline Privatistiche - Sez. Comm.le*, vol. XV, Torino, 1998, pag. 370; Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pagg. 20 ss.

(25) Per approfondimenti cfr. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit., pag. 20 ss.

Per un'analisi della questione nell'ambito dell'ordinamento comunitario, cfr. Bird, Scott Wilkie, “Source - vs. Residence-Based Taxation in the European Union: The Wrong Question?”, in AA.VV., “*Taxing Capital Income in the European Union. Issues and Options for Reform*”, a cura di Cnossen, Oxford, 2000, pagg. 78 ss.

(26) Cfr. Valente, Roccatagliata, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, Vol. I e Vol. II, IPSOA, 2001.

(27) IFA, *Summary of Proceedings of the Symposium “Visions of the tax systems of the XXI Century”*, p. 134-135. Owens (*The Tax Man Come to Cyberspace*, in *Tax Notes International*, 2.6.1997, p. 1833) riporta l'espressione dello scrittore americano Mumford: “I am very optimistic about the possibilities but pessimistic about the probabilities”. Many tax authorities feel the same way about the Internet. The communication revolution has opened up new possibilities for tax administrations to improve the efficiency of their operations. But these new technologies also open up new ‘probabilities’ for tax evasion and avoidance. The challenge for tax administrations in the 21st century will be how to maximize the potential efficiency gains of the Internet and the same time protect their revenue base without hindering the development of these new technologies”.

(28) “L'adempimento degli obblighi tributari può essere considerato come l'elemento cruciale su cui poggia il patto sociale. Tale patto potrà reggere solo se gli interessati ne percepiscono l'effettivo valore. Il costo delle imposte pagate deve trovare una corrispondenza con l'offerta di servizi pubblici ottenuti in cambio. In Italia questo problema si rivela ancora più critico dal momento che una parte considerevole delle entrate fiscali va a finanziare il debito pubblico, anziché l'offerta di servizi al cittadino” (cfr. Stabile, Tortorella, “Human governance e tax compliance”, in *Rivista on line*, S.S.E.F., n. 2, 2010; Lenotti, “‘Co-operative compliance’ nella delega fiscale e nel Progetto Pilota dell'Agenzia delle entrate”, in *Corr. Trib.* n. 21/2014, pag. 1627.

adeguata campagna di comunicazione, a diversi livelli, volta, i) a rendere noti i comportamenti assunti, ii) a trasferire i principi e i valori sottostanti, quali, moralità, etica, rispetto delle regole, senso di appartenenza allo stato, solidarietà, iii) a sottolineare l'importanza del dovere costituzionale di assolvere gli obblighi tributari, inteso come "atto civico" e non come atto dovuto sulla base di un mero intervento autoritario, anche dando la massima pubblicità alla percentuale di coloro che hanno adempiuto al dovere contributivo, iv) a enunciare le modalità di utilizzo delle entrate tributarie affinché sia chiaro l'impiego rivolto a generare servizi e prestazioni sociali visibili aventi anche finalità di redistribuzione del reddito, v) a informare che l'Amministrazione finanziaria è concretamente "a disposizione" del cittadino-contribuente per fornire tutto il supporto e l'aiuto necessario al corretto adempimento degli obblighi previsti e, infine, vi) a informare sui risultati raggiunti.

Una comunicazione istituzionale, che parta dalle scuole di ogni ordine e grado, volta ad instillare nei giovani quel senso civico e di appartenenza allo Stato che li farà diventare cittadini e contribuenti onesti. Ma che prosegua oltre e raggiunga, attraverso la televisione pubblica e i media tradizionali e innovativi, tutti coloro che già oggi sono chiamati a pagare le imposte. Attenzione, però, perché l'indirizzo della comunicazione non potrà mai ruotare attorno al concetto di "sacralità" assoluta del dovere di contribuzione, inspiegabile e possibile oggetto solo di un atto di "fede", ma dovrà convergere sull'aspetto dell'impiego del denaro raccolto a favore della collettività sotto forma di servizi e prestazioni ben visibili (29).

Questo potrà e dovrà condurre a instaurare un rapporto "cittadino-centrico" e non "Pubblica amministrazione-centrico", superando l'attuale rapporto di tipo gerarchico e unidirezionale per giungere a un rapporto bidirezionale, orizzontale e paritario. Quest'ultimo aspetto, in realtà, merita un chiarimento, perché siamo tutti consapevoli che, in linea generale, a fronte di uno Stato che è volto al perseguimento di interessi collettivi, vi sono i cittadini che tendono a perseguire interessi individuali che devono, necessariamente, essere compressi se si vuole privilegiare e

raggiungere i primi. Ma qualora nei cittadini sia forte il senso civico e il senso di stretta appartenenza allo Stato, tutti saranno portatori dei medesimi valori e tutti saranno tesi a un medesimo fine, quello dell'interesse della "comunità".

Questo dovrà essere l'obiettivo da perseguire, senza remore o paure. Considerata l'assoluta strategicità dell'obiettivo, la gestione della comunicazione dovrà essere "pensata" e diretta dal Governo (nel suo insieme o sotto forma di "cabina di regia") e non affidata alla Pubblica amministrazione (P.A.).

Infine, come in tutte le comunicazioni che si rispettino, fondamentale importanza assume la pratica del cd. *feedback*: la P.A. deve costantemente interrogare i cittadini, contribuenti-utenti, sul grado di soddisfazione raggiunto, sul grado di corrispondenza tra aspettative del servizio ed effettivo livello della prestazione ricevuta. Questo sarà importante per orientare l'azione in futuro (30).

Non possiamo dimenticare che anche secondo l'OCSE, che ha esaminato i più recenti studi economici e di psicologia fiscale, il contribuente formula il suo giudizio sull'equità del sistema fiscale in primo luogo sulla base del tipo di relazione diretta che intercorre con la P.A., e solo in secondo luogo valutando il sistema normativo e il legislatore.

---

**Note:**

(29) Anche in questo caso è utile richiamare un concetto tipico del marketing, quello di *branding*: che consiste nella capacità di comunicare la *mission*, la *vision*, la storia, i valori, l'anima di un'azienda al mercato, in questo caso dello Stato ai suoi cittadini, attraverso un'organizzazione, un sistema di valori, uno stile visuale, un linguaggio efficaci. Per l'azienda, come per lo Stato, si tratta indubbiamente di un *asset*.

(30) Ricordiamo che l'art. 61 del D.Lgs. n. 300/1999, di riforma dell'Amministrazione finanziaria, afferma che "le agenzie fiscali operano nell'esercizio delle funzioni pubbliche ad esse affidate in base ai principi di legalità, imparzialità e trasparenza, con criteri di efficienza, economicità ed efficacia nel perseguimento delle rispettive missioni".