

L'evoluzione della funzione di indirizzo nella riforma tributaria (*)

The evolution of the address function in the tax reform

di Giuseppe Zizzo - 18 gennaio 2025

Abstract

Il contributo analizza l'evoluzione del ruolo dell'Amministrazione Finanziaria, con particolare riferimento al suo passaggio da un modello incentrato sul controllo ad uno caratterizzato dalla collaborazione con i contribuenti. Si esamina inoltre l'impatto di alcuni degli interventi sullo Statuto effettuati con il D.Lgs. n. 219/2023, destinati ad attuare l'art. 4 della legge delega n. 111/2023.

Parole chiave: controllo, indirizzo, supporto, riforma tributaria

Abstract

This paper examines the evolution of the Tax Administration's role, focusing on its transition from a control-based model to one that emphasizes collaboration with taxpayers. It also analyzes the impact of recent amendments to the Taxpayer's Statute, brought about by Legislative Decree no. 219/2023, in implementation of Article 4 of delegation law no. 111/2023

Keywords: tax review, policy, tax assistance, tax reform

SOMMARIO: 1. La funzione di indirizzo. - 2. Dalla funzione di indirizzo a quella di supporto. - 3. La natura degli atti della funzione di supporto.

1. Nel tempo, il ruolo dell'Amministrazione finanziaria ha subito importanti mutamenti. A grandi linee, con la fiscalità di massa, l'Amministrazione finanziaria da soggetto impositore si è trasformato in controllore. Con la fiscalità globalizzata, da soggetto controllore si sta trasformando in collaboratore. Se in una prima fase il suo compito principale era quello di accertare l'imponibile e l'imposta dovuta, successivamente è divenuto quello di controllare l'accertamento dell'imponibile e dell'imposta operato dal contribuente, mentre ora, sempre più, è quello di collaborare con quest'ultimo in detto accertamento, intervenendo a monte dello stesso, nella prospettiva di agevolarne la realizzazione ed assicurarne la correttezza. Quest'ultimo passaggio, in particolare, ha inciso fortemente sui caratteri della funzione di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria. Questa funzione, infatti, da una proiezione fondamentalmente interna, legata al rapporto gerarchico tra organi

(*) Il contributo riproduce, con alcune modifiche, la relazione tenuta al Convegno organizzato da ANTI, *La revisione dello Statuto dei diritti del contribuente. Statuto o Libro primo del Codice?*, Roma, 13 giugno 2024.

centrali e organi periferici, ed espressione dell'esigenza di assicurare l'imparzialità e il buon andamento dell'azione di questi ultimi, ha progressivamente virato verso una proiezione fundamentalmente esterna, espressione dell'esigenza di fornire ai contribuenti un ausilio nell'interpretazione ed applicazione della normativa tributaria.

2. In questa cornice vanno a mio avviso collocati alcuni degli interventi sullo Statuto effettuati con il D.Lgs. n. 219/2023, destinato ad attuare l'art. 4 (*Principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente*) della legge delega n. 111/2023. Mi riferisco in particolare all'art. 10-*sexies*, il quale elenca i documenti mediante i quali «*l'amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie*», individuandoli nelle circolari, nella consulenza giuridica, nella consultazione semplificata e negli interpelli (*rectius*, risposte agli interpelli).

Il suo obiettivo, più che nella tipizzazione dei documenti che definisce “*documenti di prassi*” (peraltro parziale, perché omette documenti come le risoluzioni, da sempre ampiamente utilizzate dall'Amministrazione per diffondere indicazioni interpretative tarate su casi specifici, e i principi di diritto, di più recente adozione, destinati ad esprimere, in modo sintetico, la visione dell'Amministrazione finanziaria su una questione di diritto ritenuta di rilievo generale) è da ravvisare nel loro riposizionamento. In forza di questa disposizione, la proiezione esterna dei documenti indicati non si risolve nella mera diffusione degli stessi presso i contribuenti, alla quale si riferisce l'art. 5, comma 2, ma penetra all'interno del loro profilo funzionale, che viene unitariamente orientato al servizio dei contribuenti.

Il supporto dei contribuenti assume così rilievo connotante non solo, come ovvio, per la consulenza giuridica (art. 10-*octies*), le risposte alla consultazione semplificata (art. 10-*nonies*) e le risposte agli interpelli (art. 11), per natura allineate a questa prospettiva, ma pure per le circolari, chiarendo la portata del successivo art. 10-*septies*, il quale, nel definire i compiti assegnati alle stesse, identifica le condizioni che attivano in capo all'Amministrazione finanziaria il dovere di offrire per il loro tramite detto supporto interpretativo e applicativo.

L'espansione del raggio di azione della funzione di indirizzo al supporto ai contribuenti nell'interpretazione ed applicazione della normativa tributaria indubbiamente spinge la funzione stessa in una dimensione collaborativa, consentendo la sua classificazione tra le specificazioni del dovere di collaborazione di cui all'art. 10, comma 1. Soprattutto, contribuisce a rafforzare il valore della certezza nelle relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuenti lungo la linea segnata dall'art. 4, comma 1, lett. b), della legge delega.

3. Gli sviluppi descritti non incidono sulla natura delle opinioni espresse dall'Amministrazione finanziaria negli atti richiamati, che resta non normativa. Nessuna diversa indicazione si ravvisa nelle disposizioni richiamate, né può essere ricavata dalla dimensione collaborativa che li informa nel nuovo assetto normativo.

Gli orientamenti interpretativi ed applicativi dell'Amministrazione finanziaria conservano natura di parere, e sono di riflesso privi di efficacia vincolante per i contribuenti, tanto se formulati in atti a rilievo individuale, come le risposte ad interpello e quelle alla consultazione semplificata, quanto se espressi in atti a rilievo collettivo, come circolari e consulenza giuridica.

I contribuenti possono trovare persuasiva l'azione di supporto svolta dall'Amministrazione in detti atti, aderendo alle soluzioni interpretative e applicative che prospettano, stante l'autorevolezza della loro fonte, come possono dissentire da queste ultime, e perciò assumere posizioni diverse nell'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Su questo sfondo deve essere collocato il comma 3-ter dell'art. 6 D.Lgs. n. 472/1997, introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024 (di riforma delle sanzioni tributarie), il quale stabilisce la non punibilità del contribuente che si adegua alle disposizioni rese dall'Amministrazione competente con le circolari e la consulenza giuridica, provvedendo, nei 60 giorni dalla data di pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Essa verosimilmente poggia sull'assunto che le obiettive condizioni di incertezza normativa siano legate unicamente alla carenza di indicazioni interpretative o applicative di matrice amministrativa (seguendo la visione che impronta l'art. 11, comma 4, dello Statuto, il quale, ai fini degli interpelli, esclude la ricorrenza di «condizioni di obiettiva incertezza quando l'Amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente»), e che, superate queste condizioni per intervento di una circolare o di una consulenza giuridica, il contribuente debba essere collocato nella stessa situazione in cui si sarebbe trovato laddove le indicazioni fornite nel documento di prassi fossero state fruibili già al momento della violazione. In questo caso, infatti, l'adesione a dette indicazioni avrebbe messo il contribuente al riparo da sanzioni.

Se interpretata in questa circoscritta prospettiva, ossia come riferibile unicamente ai casi di carenza di indicazioni interpretative o applicative di matrice amministrativa, la disposizione sfuggirebbe forse alle censure che potrebbero esserle mosse laddove dovesse essere intesa come riferita a tutti i casi di obiettiva incertezza. Invero, per consolidata giurisprudenza, questa condizione può essere connessa alla carenza descritta, ma non dipende necessariamente da essa (da ultimo Cass., sez. trib., n. 32401/2024).

Poiché la punibilità delle violazioni dovute ad obiettive condizioni di incertezza normativa sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria è già esclusa dal comma 2 del medesimo art. 6, oltre che dall'art. 10, comma 3, dello Statuto e dall'art. 8 D.Lgs. n. 546/1992, la seconda soluzione interpretativa, ancorché indubbiamente più aderente alla sua formula testuale, implicherebbe l'attribuzione alla disposizione della funzione di comprimere la capacità esimente di

detta condizione, nel senso che, nel caso di pubblicazione di una circolare o di una consulenza giuridica, essa impedirebbe la punibilità della violazione solo se il contribuente si è (altresì) adeguato alle indicazioni espresse negli atti in questione nei termini indicati. L'irragionevolezza di questa soluzione è evidente. Essa comporterebbe, infatti, che una violazione non punibile nel momento in cui è stata commessa, l'imperfetta formulazione della disposizione violata impedendo di imputare la violazione a dolo o colpa del contribuente, lo diventi successivamente, per fatto sopravvenuto (omessa tempestiva adesione ai contenuti della successiva circolare o consulenza giuridica), senza, peraltro, che siano necessariamente venute meno le circostanze che giustificavano l'originaria non punibilità.

In ogni caso, mi pare da escludere che essa consenta di assegnare alle circolari e alla consulenza giuridica il ruolo di strumenti di interpretazione autentica delle disposizioni oggetto delle indicazioni interpretative o applicative che offrono.

Il contribuente che non si allinea a queste ultime, perché ritiene corretta un'altra soluzione interpretativa o applicativa, non perciò commette una violazione delle disposizioni in questione. Né ha l'onere di impugnare (autonomamente o cumulativamente) gli atti in questione. Se la posizione interpretativa o applicativa che prospettano non è condivisa dal giudice avanti al quale si controverte della legittimità dell'atto impositivo che, alla luce di essa, rettifica la dichiarazione del contribuente, quest'ultimo sarà annullato, anche per i profili sanzionatori. Se invece è condivisa, l'atto impositivo sarà confermato, anche per i profili sanzionatori, nonostante l'originaria condizione di obiettiva incertezza, e quindi l'originario difetto di colpevolezza. L'applicazione della sanzione, in questa ipotesi, non è imputabile al documento di prassi, e alla posizione interpretativa o applicativa che esprime, ma alla rimozione di detto originario difetto associata alla sua pubblicazione dal comma 3-ter dell'art. 6.