

TEMPUS PECUNIA EST

COLLANA DI MATEMATICA PER LE SCIENZE ECONOMICHE, FINANZIARIE E
AZIENDALI

II

Direttore

Beatrice VENTURI
Università degli Studi di Cagliari

Comitato scientifico

Umberto NERI
University of Maryland

Russel Allan JOHNSON
Università degli Studi di Firenze

Gian Italo BISCHI
Università degli Studi di Urbino

Giuseppe ARCA
Università degli Studi di Cagliari

TEMPUS PECUNIA EST

COLLANA DI MATEMATICA PER LE SCIENZE ECONOMICHE, FINANZIARIE E
AZIENDALI



Al suo livello più profondo la realtà è la matematica della natura.

PITAGORA

Questa collana nasce dall'esigenza di offrire al lettore dei trattati che aiutino la comprensione e l'approfondimento dei concetti matematici che caratterizzano le discipline dei corsi proposti nelle facoltà di Scienze economiche, finanziarie e aziendali.

Sabrina Lo Bosco
Tania Costanzo
Sandro Pappalardo

**Obiettivi dell'amministrazione finanziaria
e risoluzione del contenzioso tributario
con strumenti deflattivi**

Un modello matematico per l'analisi del problema

Prefazione di
Calogero Di Carlo





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-2922-7

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: maggio 2020

Indice

- 9 *Prefazione*
Calogero Di Carlo
- 11 *Capitolo I*
La tutela del Contribuente e l'interesse relativo delle parti
- 41 *Capitolo II*
La valutazione matematica del grado di incertezza dell'esito del contenzioso per le decisioni da assumere dalle parti
- 51 *Capitolo III*
L'analisi sistematica delle variabili e la ricerca della soluzione condivisa fra le parti
- 65 *Capitolo IV*
L'analisi costi-benefici e l'approccio "aziendalistico" al problema
- 77 *Capitolo V*
Il modello matematico proposto per l'analisi dei risultati e la definizione del grado di soddisfazione del contribuente per le valutazioni che competono all'A.F.
- 81 *Capitolo VI*
Applicazione della teoria dei "sistemi di retroazione" alla problematica degli istituti deflattivi. L'A.F. come sistema complesso di tipo dinamico nel perseguimento degli obiettivi strategici
- 91 *Conclusioni*
- 95 *Bibliografia*

Prefazione

CALOGERO DI CARLO*

Fisco e contribuenti sono da sempre fisiologicamente posti su posizioni diverse, ma devono, tuttavia, oggi entrambi guardare verso la stessa direzione, che è quella di un sistema semplice, non improntato a regole di carattere straordinario, nel quale tutti pagano le tasse giuste, senza accanimenti formalistici in fase di accertamento, con una riscossione *sostenibile* ed un reciproco e leale rapporto collaborativo che eviti il più possibile la via giudiziale per i contenziosi tributari, con beneficio di entrambe le parti.

Secondo studi dell'OCSE sono cinque i principali elementi di *compliance*: deterrenza, norme chiare, opportunità (anche attraverso il ricorso agli istituti deflattivi del contenzioso), fiducia e fattori economici. In tale contesto, un ruolo strategico è chiamata a svolgerlo l'Agenzia delle Entrate, con i suoi Uffici centrali e periferici, la cui *mission* è quella di perseguire il massimo livello di adempimento spontaneo degli obblighi fiscali, agendo sulla leva dei controlli e sull'offerta di servizi, in modo trasparente ed efficace e favorendo un clima di *cooperazione costruttiva* fra fisco e cittadino.

Poiché l'ordinamento tributario italiano è affetto da *particolarismo giuridico*, ossia consta di molteplici norme, scarsamente coordinate, nel tempo il Legislatore ha arricchito il quadro normativo a favore degli *istituti deflattivi*, in modo da rendere "pronta" l'attuazione della norma tributaria nei casi incerti, consentendo al contribuente di potere di potere adire la via consensuale per risolvere in modo extragiudiziale le problematiche con l'amministrazione finanziaria.

Nel lavoro gli Autori offrono un approccio al problema del tutto originale ed innovativo, realizzando un efficace connubio fra modelli matematici di aiuto alla decisione e l'applicazione di norme fisca-

* Docente nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Telematica Pegaso e responsabile nazionale delle sedi d'esame.

li e tributarie, fornendo appositi algoritmi per analizzare in modo scientifico le variabili strutturali del binomio “Amministrazione finanziaria–Contribuente” per la valutazione sistematica dei profili di utilità del ricorso ai citati *istituti deflattivi*.

Infine, mediante la risoluzione di un problema di massimo di una funzione complessa nello spazio vettoriale a m dimensioni, considerando le diverse soluzioni possibili ed i vincoli che la norma esaminata prefigura, viene pure individuata l’alternativa “ottima” per il Contribuente, definita mediante un’apposita espressione matematica.

Le maggiori caratteristiche di quest’opera sono l’originalità dell’approccio metodologico e dei contenuti scientifici, la modernità dell’impianto e lo sforzo, ben riuscito, di descrivere in modo puntuale e rigoroso la pari dignità degli interessi tra contribuente e fisco, fornendo al decisore anche idonei strumenti matematici per un’accurata valutazione del sistema di variabili che entrano in gioco nella caratterizzazione del problema e, quindi, per potere effettuare scelte ponderate e consapevoli.

La tutela del Contribuente e l'interesse relativo delle parti

I recenti sviluppi registratisi non solo a livello nazionale ma anche sul piano internazionale e comunitario hanno portato ormai a definire un nuovo approccio nel rapporto *Fisco–Contribuente*.

In questo contesto, hanno trovato adeguata trattazione gli aspetti più rilevanti in materia di *cooperative compliance* (d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128), *Tax Control Framework* (Report OCSE del 2016 *Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* e Circolare Agenzia Entrate 38/E del 16 settembre 2016) e di *ravvedimento operoso* (d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 – art. 13), ottimizzando i vantaggi sia per l'Amministrazione finanziaria che per i contribuenti, grazie ad una relazione tra le parti basata su principi di cooperazione, trasparenza e adempimento collaborativo.

In particolare, a livello comunitario, già nel 2008 il Forum on Tax Administration (FTA) dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ha sollecitato l'instaurazione di « enhanced relationships » tra Amministrazione finanziaria e contribuente basate proprio sulla reciproca fiducia e cooperazione.

Si tratta di una strategia nuova, di precipua attualità nel dibattito interno e in sede UE, che, se da un lato ha l'obiettivo, di particolare rilevanza per l'Amministrazione finanziaria, di contrastare il fenomeno dell'elusione e dell'evasione fiscale, dall'altro consente al contribuente di uniformare il proprio comportamento ai più avanzati standard in materia, migliorando efficacemente la gestione del rischio fiscale, nel contesto più generale del citato *Tax Control Framework*.

In tale quadro, per assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, i diritti del contribuente e l'effettiva capacità contributiva dall'altro, il Legislatore ha nel tempo previsto anche appositi strumen-

ti deflattivi del contenzioso tributario¹, visto peraltro che in materia tributaria non vi sono spesso conclusioni univoche o condivisibili da tutti gli esperti del settore, per la varietà, complessità e differente interpretazione delle norme relative.



Figura 1.1.

Il quadro normativo a favore degli istituti deflattivi si è nel tempo arricchito, portando il Legislatore ad agire in modo funzionale a rendere “pronta” l’attuazione della norma tributaria nei casi incerti, consentendo al Contribuente di potere utilmente adire la via consensuale per risolvere tempestivamente, in modo *extragiudiziale*, le controversie con l’Amministrazione finanziaria².

Sul piano dell’efficienza rileva, poi, che l’oggettiva frequenza in cui nel Diritto Tributario sono rinvenibili norme *obiettivamente incerte*, porta ad affermare che l’utilizzo dell’*accordo* in luogo della sentenza può sovente contemperare il prevalente interesse di entrambe le parti interessate.

1. Gli strumenti deflattivi, fondamentalmente, si possono ricondurre a sette: l’accertamento con adesione, l’adesione ai verbali di constatazione e la definizione dell’invito a comparire, l’autotutela tributaria, l’acquiescenza, la mediazione tributaria e la conciliazione giudiziale.

2. A ben guardare, questa “ragione” si collega alle ipotesi di inefficienza del nostro ordinamento, nelle quali la “certezza del diritto” appare gravemente minacciata.

Dal punto di vista quantitativo, ovviamente, la valutazione della suddetta *incertezza* necessita poi del relativo calcolo della probabilità del realizzarsi dell'evento cui la norma si ascrive, che va anche contestualizzato con il quadro di riferimento del caso in esame e deve pure tenere conto della fondamentale variabile "tempo", atta a valutare matematicamente anche l'altra correlata probabilità di assicurare all'erario le somme dovute.

Tuttavia, gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, così come oggi regolamentati in Italia, non si sono finora dimostrati atti a conseguire in concreto gli scopi prefissati, visto che nel nostro sistema tributario sussiste una rilevante propensione al contenzioso, a differenza di altri Stati europei, quali la Francia.

Un dato su tutti: nell'anno 2012, in cui venne introdotta nel nostro ordinamento la mediazione fiscale, a fronte di 187.000 controversie/anno avverso atti dell'Agenzia dell'Entrate, di cui peraltro circa il 70% di valore inferiore a 20.000 euro³, solo circa 20 mila contribuenti vi aderirono. Oggi, il contribuente che voglia contestare in via giudiziale un atto impositivo o della riscossione rispetto al quale il valore della lite non superi l'importo di 50.000 euro, è obbligato ad esperire la procedura di *reclamo mediazione tributaria*, notificando il ricorso all'Agenzia delle Entrate e fornendo anche una *proposta di mediazione*, laddove ritenga che la pretesa tributaria non sia integralmente illegittima o infondata. L'eventuale omesso esperimento della procedura, come meglio verrà esplicitato nel prosieguo, determina l'improcedibilità del ricorso.

Il Legislatore italiano, nell'introdurre taluni istituti deflattivi, ha cercato anche di ispirarsi ad altri strumenti vigenti in ambito UE: la *mediazione tributaria*, ad esempio, sembra molto simile alla *réclamation préalable* della Francia che risale all'ormai lontano 27 dicembre 1927, sia pur estendendone la portata che, in quella formulazione originaria, aveva un'applicazione circoscritta alle sole contestazioni relative all'accertamento di imposte dirette.

3. Sotto il profilo fattuale, va sottolineato che la limitazione della procedura di mediazione, secondo le previsioni dell'art. 17 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, limita in modo inopportuno l'adesione a tale importante strumento deflattivo per le sole controversie di valore inferiore ai 20.000 €, non consentendo, pertanto, la prevenzione del contenzioso di maggiore rilievo per molte imprese e per altri contribuenti di rilevante interesse per lo stesso erario.

La fase *preliminare* davanti all'Amministrazione finanziaria francese si pone peraltro come obbligatoria ed è caratterizzata dall'assenza di formalità, potendo il reclamo anche assumere la forma di una lettera raccomandata, redatta personalmente dal contribuente o da un suo rappresentante o soggetto abilitato alla difesa in giudizio. Inoltre, la scelta operata dal nostro Legislatore non prevede un principio generalizzato di contraddittorio *endoprocedimentale* che potrebbe invece, anche con l'introduzione di un opportuno *diritto di audizione* (anche di tipo meramente "documentale"), prima dell'emissione di un provvedimento definitivamente sfavorevole alla parte, condurre ad una soluzione extragiudiziale del contenzioso.

Visti i molteplici strumenti deflativi del contenzioso oggi a disposizione del contribuente, un tal modo di procedere, permetterebbe di assumere decisioni più efficaci e consapevoli in merito alle diverse *opzioni*, valutando *ex ante* la convenienza o meno dell'acquiescenza, dell'impugnazione ovvero della richiesta di accertamento con adesione, attraverso l'analisi di tutti gli elementi e le circostanze *di fatto e di diritto* considerate e presupposte.

Bisogna, tuttavia, riconoscere che il Legislatore tributario, a partire dal 1997, risulta avere affermato in modo sempre più chiaro, con i diversi provvedimenti via via emanati, la necessità della collaborazione e del contraddittorio *pre-contenzioso* nel rapporto *fisco/contribuente* per conseguire un duplice obiettivo: rendere meno distante la fase del controllo da quella della effettiva riscossione (*obiettivi di budget*) ed essere maggiormente in linea con le disposizioni contenute nello *Statuto del contribuente* (l. 27 luglio 2000, n. 212).

In tal modo, si persegue il *giusto equilibrio* tra la pretesa erariale ed i diritti del contribuente medesimo, con riferimento alla sua effettiva "capacità contributiva", rispettando il precipuo dovere dei cittadini di «concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», come dettato dall'art. 53 della Costituzione.

Ne discende, così, un'effettiva *visione paritaria* del rapporto tra le parti che trova puntuale riscontro, a titolo meramente esemplificativo, nell'accertamento per adesione, nella conciliazione giudiziale, nell'autotutela tributaria ed in altri strumenti deflattivi a cui il contribuente può oggi fare utilmente ricorso scongiurando una lite e che verranno di seguito singolarmente approfonditi, rispetto al quadro generale sopra esplicitato.



Figura 1.2.

1.1. L'Autotutela

Già nel lontano 1923⁴ veniva introdotta nel sistema giuridico italiano l'*autotutela tributaria*, subendo da allora profonde modifiche e risultando oggi disciplinata nell'ordinamento dall'art. 68, comma 196 del d.P.R. 287/1992, secondo cui: « salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto »; in relazione ai tributi erariali, essa è regolamentata dal d.m. 37/1997. Inoltre, il Legislatore è più recentemente intervenuto, con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159, prevedendo all'art. 11 sanzioni ridotte, con annullamento o revoca parziale dell'atto di accertamento, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica, purché la parte rinunci al ricorso.

Il potere di *autotutela*, ovvero di annullare o revocare d'ufficio i propri provvedimenti, è conferito agli organi dell'amministrazione fi-

4. R.d. 3269/1923, art. 34, laddove il Legislatore di quell'epoca già attribuiva in capo alla Pubblica Amministrazione la facoltà di ridurre, con motivata decisione, il valore imponibile in materia di imposta di registro ove fossero ricorrenti determinate condizioni. Più propriamente facente parte del Diritto tributario con il d.P.R. 27 marzo 1992 n. 287, poi disciplinato dalla legge n. 656 del 30 novembre 1994 e dal d.m. n. 37 del 11 febbraio 1997 e ss. mm. ii.

nanziaria dall'art. 2-*quater* del d.l. 564/1994, convalidato dalla l. 656/94. Le norme recanti la relativa disciplina dell'esercizio di tale potere sono contenute, per espresso rinvio del predetto art. 2-*quater* a fonti di rango secondario, nel d.m. n. 37 dell'11 febbraio 1997.

Risultano atti annullabili tutti i provvedimenti emessi dall'A.F. anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità. L'annullamento o la rinuncia sono impediti solamente per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria. La portata della norma è meglio esplicitata nella tabella seguente.



Figura 1.3.

L'annullamento del provvedimento illegittimo da parte dell'A.F. può avvenire su iniziativa:

- dell'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo;
- del contribuente, con istanza semplice;
- del Garante del contribuente, in relazione ad atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente (art. 13, co. 6, della l. 212/2000).

Inoltre, ai sensi dell'art. 1 del d.m. n. 37 dell'11 febbraio 1997, l'Ufficio competente all'esercizio dell'autotutela è quello che ha emanato l'atto illegittimo ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, la Direzione regionale dalla quale l'ufficio stesso dipende

Va infine evidenziato che l'esercizio dell'*autotutela tributaria*, in quanto espressione del potere amministrativo, ha natura *discrezionale*

e la relativa “istanza” del contribuente non sospende i termini per la presentazione del ricorso al Giudice tributario; inoltre, l’eventuale diniego non è impugnabile in relazione all’infondatezza della pretesa tributaria.

L’art. 11, comma 1, lettera a) del d.lgs. 159/2016, ha aggiunto tre nuovi elementi esplicativi rappresentati dai *commi 1-sexies, 1-septies e 1-octies*:

- ai sensi del nuovo *comma 1-sexies*, in caso di annullamento o revoca parziale dell’atto, il contribuente può rinunciare al ricorso ed « avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l’atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell’atto »;
- l’ambito di applicazione di tale disposizione è però ridotto dal successivo *comma 1-septies*, che la esclude espressamente nel caso (statisticamente ben più rilevante in tema di tributi locali) della « definizione agevolata prevista dall’articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 »;
- il nuovo *comma 1-octies* esclude, infine, espressamente l’autonoma impugnabilità dell’atto di annullamento o revoca parziali, così superando ogni incertezza giuridica sulla questione.

Per tale istituto deflattivo del contenzioso, il contributo fornito dal “diritto positivo” è rilevante, registrando diverse pronunce della Cassazione a Sezioni unite, ma permane ancora un forte grado di incertezza pure per la particolare posizione in cui si pone l’istituto dell’autotutela rispetto agli schemi *dogmatici* giuridici.

Non si tratta, infatti, di un *istituto* non unitario, né uniforme, ma piuttosto di un *quadro d’insieme* formato da norme e soprattutto principi rispetto ai quali si pone in perfetta armonia nel rispetto degli interessi della collettività e come base per una forma di *tutela preventiva* che tende ad evitare il conflitto.

Sotto il profilo logico, le diverse forme di autotutela giustiziale risultano connesse al campo di applicazione del “giusto processo” (anche se non al proprio “interno”): l’ordinamento infatti assicura giustizia per il tramite del riesame dell’atto impositivo compiuto dall’Amministrazione (autotutela mediante accordo, nell’accertamento con adesione, autotutela tributaria) ovvero anche *ex ante* all’emissione

(*autodichia tributaria*, operante con l'accertamento con adesione e nella figura del concordato preventivo).

Rientra, invece, direttamente nel "giusto processo" quell'altra forma di tutela giustiziale, rappresentata dalla conciliazione giudiziale, di cui si tratterà appresso, che trova piena attuazione in esso e risulta funzionale ai suoi effetti estintivi. Essa si caratterizza pure come strumento deflattivo del contenzioso (operante nel primo grado del giudizio) ed assicura una sorta di rapida "via di uscita" dal processo, mediante un'opportuna definizione non giurisdizionale della lite.

1.2. L'accertamento con adesione

Tale strumento deflattivo consente al contribuente di giungere alla definizione della controversia già nella fase *precontenziosa*, operando un leale contraddittorio con l'ufficio⁵.

L'Agenzia delle Entrate ha la possibilità di valutare previamente il rapporto *costi-benefici* dell'adesione, tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento, nonché degli oneri e del *rischio di soccombenza* che comporterebbe coltivare un eventuale contenzioso. In tal modo si potrà perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario nell'instaurazione di un diverso e meno conflittuale rapporto con il contribuente e nella limitazione al ricorso agli organi del contenzioso, anticipando la riscossione dei tributi con risultati positivi concreti dell'azione di accertamento, assicurando all'erario le somme dovute. Nel caso di Società, i soci possono definire singolarmente la propria posizione, in forma autonoma e disgiunta dagli altri e dalla società.

Tale strumento permette al contribuente di ridurre l'entità della pretesa nell'ipotesi in cui, in sede di contraddittorio, l'ufficio accolga le proprie doglianze e di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge. Inoltre, l'istituto prevede il conseguimento di due ulteriori benefici:

5. Cfr. art. 5 e art. 6 del d.lgs. 19 giugno 1997 n. 218, circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997 e *risoluzione* n. 159/E dell'11 novembre 1999.

- a) la cosiddetta “esclusione della recidiva”, cioè della possibilità di aumentare la sanzione fino alla metà nei confronti dei soggetti che, nei tre anni precedenti, siano incorsi in un’altra violazione della stessa fattispecie;
- b) per i fatti accertati perseguibili anche penalmente, costituisce una *circostanza attenuante* il perfezionamento dell’adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L’effetto “premiante” della norma si concretizza nell’abbattimento fino a un terzo delle sanzioni penali previste e nella non applicazione al contribuente di quelle accessorie.

L’*accertamento con adesione* rappresenta un istituto grazie al quale si addiende ad un “accordo” tra contribuente e *ufficio delle entrate* che può essere raggiunto prima o dopo l’emissione di un avviso di accertamento, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al Giudice tributario. Esso concerne tutte le imposte e tutte le ipotesi di accertamento (risulta nella pratica più adatto agli accertamenti di tipo *induttivo*).

Sono escluse dall’adesione i controlli formali (art. 36 *bis* e art. 36 *ter* del d.P.R. 600/73) e la definizione ai fini delle imposte sui redditi ha effetto anche ai fini IVA, «relativamente alle fattispecie per essa rilevanti» (art. 2 comma 1 del d.lgs. 218/97).



Figura 1.4.

Per esplicitare chiaramente l'importanza di tale *istituto*, è stato realizzato nel seguito un esempio applicativo.

Si supponga di affrontare il caso di un'infedele dichiarazione, la cui fattispecie comporta una sanzione che va dal 90% al 180% dell'imposta evasa. Pertanto, in tale "caso-studio" su un'imposta evasa pari a 100, la sanzione può arrivare fino a 180 con una richiesta complessiva di 280 (100 imposta + 180 sanzione). Se invece il contribuente si avvale dell'accertamento con adesione e in sede di contraddittorio fornisce i documenti di cui l'Agenzia non disponeva, sulla base dei quali la richiesta del fisco viene rideterminata in 90 (rispetto agli originari 100), la sanzione sarà pari a 27 cioè un terzo del minimo (90% di 90).



Figura 1.5.

Quindi, l'importo finale che il contribuente dovrà versare entro 20 giorni per chiudere l'accertamento con adesione sarà pari a 117 (90 di imposta evasa e 27 di sanzione), contro un importo massimo di 280 che avrebbe rischiato di dovere corrispondere al fisco, sanzioni comprese.

La definizione si perfeziona con il versamento, entro i suddetti 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione, delle somme dovute se pagate in un'unica soluzione, ovvero della prima rata, per un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o di 12 rate trimestrali, se le somme dovute superano i 51.645,69 euro.