



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI PADOVA

Sede Amministrativa: Università degli Studi di Padova
Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

SCUOLA DI DOTTORATO DI RICERCA IN GIURISPRUDENZA
INDIRIZZO UNICO
CICLO XXV

**I *TAXPAYERS' RIGHTS* E IL PRINCIPIO COSTITUZIONALE
DI RESPONSABILITA'
ALLE RADICI DELLA FORMA DI STATO COSTITUZIONALE.
IL CONTRIBUENTE *CUSTOMER***

Direttore della Scuola: Ch.mo Prof. Roberto Kostoris

Supervisore: Ch.mo Prof. Mario Bertolissi

Dottoranda: Giovanna Tieghi

Ad Andrea, Anna e Maria

"The point is to begin a dialogue about what is the right answer in a given situation, and to ensure that everyone taking part in that dialogue has sufficient information with which to make up his or her own mind about the desired outcome or approach"

Nina Olson

*(U.S. National Taxpayer Advocate —
2010 Annual Report to Congress)*

INDICE

INTRODUZIONE.....	1
-------------------	---

CAPITOLO PRIMO

LE CARTE DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE: MERA ENUMERAZIONE DEI *TAXPAYERS' RIGHTS* O STRUMENTI DI IMPLEMENTAZIONE DI *SERVICE STANDARDS*?

1. <i>Taxpayers' Charters</i> : diritti e doveri. L'esigenza del cittadino-contribuente di essere persuaso e l'importanza della sua 'percezione' nel rapporto col fisco.....	14
2. Considerazioni critiche e spunti ricostruttivi: cos'è una Carta dei diritti? Tre diverse concezioni sullo sfondo dell'evoluzione della forma di Stato costituzionale.....	21
2.1. La Carta dei diritti come Carta dei diritti fondamentali dell'uomo.....	23
2.2. La Carta dei diritti come Codice.....	27
2.3. La Carta dei diritti come correttivo strutturale.....	31
3. Considerazioni conclusive.....	38

SEZIONE PRIMA

LA *TAXPAYER'S RIGHTS LEGISLATION*: LE CARTE DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE AMERICANO

1. Il Congresso americano e la Carta dei diritti in ambito tributario: la concezione strutturale estesa alla tassazione.....	44
2. Il primo <i>Taxpayer Bill of Rights</i> del 1988: l' <i>Omnibus Taxpayer Bill of Rights</i> (Pub. L. No. 100-647).....	53
3. La svolta della protezione legale del contribuente americano in vista del <i>Taxpayer Bill of Rights II</i> del 1996 (Pub. L.No. 104-168).....	58
3.1. L'analisi dei resoconti governativi.....	65
3.1.1. Valutazioni della Camera dei Rappresentanti, 16 Aprile 1996.....	67
3.1.2. Valutazioni del Senato, 11 Luglio 1996.....	72
3.1.3. Il processo legislativo.....	74
3.1.4. Note del Presidente alla firma del <i>TBOR II</i> , 30 Luglio 1996.....	74

3.2. I contenuti.....	75
3.3. Riflessioni e spunti.....	120
4. Il <i>TBOR II</i> e le sue applicazioni: nuove proposte per migliorare il trattamento del contribuente con il RRA del 1998 o <i>Taxpayer Bill of Rights III (Pub. L. No. 105-206)</i>	122
4.1. Le novità introdotte.....	124
4.2. Le linee strategiche del Commissario IRS: gli obiettivi di un IRS moderno riflettono la considerazione del contribuente come cliente	129
4.2.1. Corollario: il raggiungimento di un IRS moderno richiederà cambiamenti significativi in cinque aree diverse.....	134
5. Il <i>Taxpayer Bill of Rights</i> negli <i>Annual Reports</i> 2011-2012 del <i>National Taxpayer Advocate N. Olson</i> e la sua veste legislativa: proposte di legge (<i>TBOR 2012</i>) e prospettive.....	138

SEZIONE SECONDA

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE ITALIANO

1. Il Parlamento italiano e la Carta dei diritti in ambito tributario: genesi di un'idea. Dal suo manifestarsi all'approvazione della legge n. 212/2000.....	148
2. I contenuti dello Statuto: verso un rapporto dialogico tra libertà e dignità del contribuente?.....	151
3. Ruolo del documento e prospettive: filo diretto col contribuente?.....	181
4. Lo Statuto dodici anni dopo la sua entrata in vigore.....	185

CAPITOLO SECONDO

RIVISITAZIONE DEL PRINCIPIO DI RESPONSABILITA'. VERSO NUOVI SERVIZI E 'POLITICHE DI QUALITA' NELL'OTTICA DELLA 'SODDISFAZIONE' DEL *TAXPAYER* *CUSTOMER*

1. USA-Italia: visione comparativa di due realtà fiscali lontane, o forse vicine	192
1.1. Il ruolo del legislatore e i rinvii alle disposizioni della propria Costituzione.....	198
1.2. Normativa di dettaglio in USA e normativa di principio in Italia: le motivazioni e le diverse modalità di applicazione, immediata e differita.....	203
1.3. L'applicabilità dello Statuto italiano all'ordinamento tributario degli enti locali e lo Statuto nazionale americano.....	217
1.4. Il processo di informatizzazione e l'informazione del contribuente	221

2. Confronto dal punto di vista sostanziale. I contenuti presi in considerazione e le due figure su cui è riposta la loro applicazione: il <i>Taxpayer National Advocate</i> e il Garante del contribuente italiano.....	226
3. <i>Tax Authorities</i> : la responsabilità del declino di un <i>servizio</i> adeguato in tempo di crisi. La scelta in regime di scarsità di risorse e il <i>Welfare State</i>	241
3.1. L'Erario Statunitense: l' <i>Internal Revenue Service (IRS)</i> . Struttura, poteri e strategie.....	248
3.2. L'Agenzia delle entrate italiana: il modello dell'Agenzia. Il tentativo italiano di incorporare la 'produttività' di tipo privatistico in ambito pubblicistico a poco più di un decennio dalla sua istituzione.....	260
4. <i>L'accountability network</i> alla luce dell'economia comportamentale e sperimentale.....	267

CAPITOLO TERZO

PER UN'IDEA DI LIBERTÀ NELLO 'STATO FISCALE': MODELLI DI *TAXPAYERS' CHOICE* PER I NUOVI ORIZZONTI DEL *RESPECTFUL APPROACH* E DELLA *CUSTOMER SATISFACTION*

1. I rapporti tra fisco e contribuente, nonché tra fisco e Garante: quale incidenza sulla <i>tax compliance</i> ? <i>Authoritarian, respectful</i> e ' <i>Right from the Start</i> ' <i>approach</i>	274
1.1. Fisco e libertà nel mondo contemporaneo: il <i>right to choose</i> come <i>fundamental liberty</i>	284
2. Lineamenti di una vera e propria <i>individual fiscal choice</i> per una rivitalizzazione delle <i>taxpayer service options</i>	293
3. Esigenza di collegamento tra <i>tax authorities</i> e <i>Garanti del contribuente</i> per un realistico bilanciamento tra <i>tax institutions</i> e <i>individual fiscal choice</i> : il <i>Taxpayer Choice Model (TCM) FY 2012-2013</i>	300
4. Il contribuente <i>customer</i> : l'alternativa che può servire al diritto.....	304
CONCLUSIONI.....	309
<i>Bibliografia</i>	319

ABSTRACT

L'analisi dei principi e degli istituti connessi alla tutela del contribuente nelle odierne democrazie rappresentative è stata orientata al raggiungimento di vari obiettivi, tra loro logicamente connessi e fondati su di un'unica premessa: l'indiscutibile importanza e l'assoluta attualità, sotto il profilo costituzionale, del tema riguardante il nuovo ruolo che il contribuente dovrebbe assumere come esito dell'evoluzione dello Stato costituzionale contemporaneo, da suddito a cittadino, da *partner* a *customer*.

La complessità degli eventi storico-economici che oggi incidono direttamente nel rapporto tra Stato e cittadino e le implicazioni istituzionali degli ormai così noti *taxpayers' rights* impongono, infatti, ora più che mai, nuove riflessioni sul ruolo stesso del contribuente onesto e sulle sue preferenze, divenute, oramai, non più sacrificabili.

La prospettiva costituzionale, attraverso il metodo comparatistico, ha portato, innanzitutto, ad analizzare due diverse legislazioni in materia di diritti del contribuente, quella statunitense e quella italiana. Ciò, sia per l'importanza che le *Taxpayers' Charters* hanno acquisito a livello internazionale, sia per lo scopo collaterale di valutarne gli *standards* di *best practice* raggiunti attraverso gli specifici processi di modernizzazione messi in atto per aggiornare relazione tra fisco e contribuente. L'analisi comparata ha messo, poi, in evidenza le specifiche modalità attuative delle due diverse famiglie, di *civil e di common law*. (Parte Prima, *Le Carte dei Diritti del contribuente: mera enumerazione dei taxpayers' rights o strumenti di implementazione di service standards?*).

Di qui il tentativo, consapevolmente arduo, di trasporre la tematica della soddisfazione del contribuente e delle sue esigenze, in contesto altro rispetto a quello strettamente tributario o, più precipuamente, commerciale: quello del diritto costituzionale. O meglio, del diritto costituzionale comparato.

L'analisi delle due esperienze normative è stata dunque orientata alla verifica della compatibilità di esse con l'idea di contribuente-cliente e, quindi, con la configurabilità di una particolare situazione giuridica soggettiva di libertà in capo ad esso.

Sono risultate imprescindibili determinate condizioni. Da un lato, la rivisitazione del principio di responsabilità in capo a chi governa e opera nel settore, e l'obiettivo di creare un *network* di relazioni (Parte Seconda, *Verso nuovi servizi e 'politiche di qualità' nell'ottica della 'soddisfazione' del taxpayer customer*). Dall'altro, la valorizzazione di forme di coinvolgimento e interazione del contribuente attraverso un approccio ampiamente garantistico della "libertà di scelta" all'interno di un ordinamento responsabilmente organizzato (Parte Terza, *Per un'idea di libertà nello 'Stato fiscale' : modelli di taxpayers' choice per i nuovi orizzonti del respectful approach e della customer satisfaction*).

In questo contesto, è emersa la centralità della relazione tra Garante del contribuente e fisco sia per l'individuazione di un punto di equilibrio nella tutela dei *taxpayers' rights*, sia per la realizzazione di modelli applicativi fondati sulla scelta del contribuente (*TCM Model 2012-2013*).

The analysis of the principles and institutes connected with the safeguard of the taxpayer in modern representative democracies has aimed at various objectives, logically linked and based on one single premise: the unquestionable importance and the absolute topical interest, from the constitutional point of view, of the question of the new role the taxpayer should take in the evolving present contemporary State, from Subject to Citizen, from Partner to Customer.

The complexity of historical-economic events affecting present relationships between State and Citizens together with institutional implications of taxpayers' rights enforces, more than ever before, new considerations on the role of the honest taxpayer and on his preferences, no longer to be disregarded.

The constitutional perspective, through a comparative method, has led to an analysis of two different legislations on the matter, the U.S.A. and the Italian sets of laws. The study has been prompted on the basis of the importance *Taxpayers' Charters* have acquired at an international level but has also had the collateral aim to evaluate the *standards of best practice* attained through the specific modernizing processes set up to update the relationship between Revenue Authorities and the Taxpayer. The comparative analysis has gone on to highlight the specific accomplishment modalities of the two different families of *civil* and of *common law*. (First Part: *The Taxpayer's Bills of Rights: mere enumeration of taxpayers' rights or instruments of implementation of service standards?*).

From these considerations, the attempt to transpose the theme of the Taxpayer's satisfaction and requirements to a context other than a specifically fiscal or commercial environment: the context of Constitutional Law. Or better, of Comparative Constitutional Law.

The analysis of the two normative experiences has then focused on verifying their compatibility with the idea of a customer taxpayer and, in succession, with the possible implicit configuration of a particular subjective juridical situation of liberty.

Some basic conditions have proved to be unavoidable. On one hand, a revisited interpretation of the principle of accountability in those who govern and operate in the field and the aim of creating a network of relationships (Part II, *Towards new services and "quality politics" in view of the customer taxpayer's satisfaction*). On the other hand, an implementation of the involvement of the taxpayer and interaction with him through a protective approach of "liberty of choice" within a responsively organized set of rules (Part III, *Towards an idea of liberty in the "Fiscal State": Models of Taxpayers' Choices in view of new horizons of a respectful approach and of the customer satisfaction*).

In this context, what emerges is the fundamental relationship between the Taxpayer's Ombudsman and Tax Authorities in view of reaching both a valuable protection of *taxpayers' rights*, and the achievement of models to be applied, with the taxpayer's choice being taken into consideration (*TCM Model 2012-2013*).

INTRODUZIONE

Riflettere sui *diritti* del contribuente in tempi di crisi sembra quasi paradossale, se non puro esercizio mentale astratto, perché operazione supposta priva di qualsiasi aggancio con la realtà – e in specie, con quella italiana -. Dunque, operazione inutile.

Tra l'altro, l'idea che 'il Fisco' – da sempre identificato attraverso la concezione autoritaria e imperativa di chi opera per mere 'esigenze di cassa' sempre più emergenziali, a fronte di un 'interesse fiscale' supposto invincibile e inattaccabile – possa accedere ad una filosofia di contemperamento dei diritti, degli interessi, facendosi carico del desiderio del contribuente, in quanto uomo, al "perseguimento della felicità"¹, mal si è prestata, da sempre, soprattutto nel nostro Paese, a divenire spunto effettivo per un serio processo di rivisitazione dei fondamenti costituzionali, ad oggi in evidente declino nelle più diverse democrazie contemporanee.

La complessità degli eventi storico-economici che oggi incidono direttamente nel rapporto tra Stato e cittadino e le implicazioni istituzionali del tema relativo ai - meglio noti - *taxpayers' rights* impongono, però, ora più che mai, nuove riflessioni sul ruolo stesso del contribuente onesto e sulle sue preferenze, divenute, oramai, non più sacrificabili. Di qui il tentativo, consapevolmente arduo, di trasporre la tematica della soddisfazione del contribuente e delle sue esigenze in contesto altro

¹ Secondo gli ideali della Dichiarazione di Indipendenza americana. Per un interessante approfondimento di questo documento si rinvia a BONAZZI T., *La Dichiarazione di Indipendenza degli Stati Uniti d'America*, Marsilio, Venezia, 2003.

rispetto a quello strettamente tributario² o, più precipuamente, commerciale³: quello del diritto costituzionale. Meglio, del diritto costituzionale comparato.

Quel che non traspare immediatamente dalla tradizionale concezione dell'assolutezza del potere tributario e della sovranità intesa come sovranità dello Stato - e non, invece, come interazione di questo con i soggetti che lo compongono - è, infatti, la possibilità di riflettere dei diritti del contribuente, nonché della loro particolare rilevanza in questo momento storico, attraverso l'indagine su come lo Stato operi e si confronti con il cittadino, il che significa su *come l'autorità possa inglobare e preservare la libertà, compresa anche la libertà di scelta*.

A fronte di ciò, il presupposto di questo lavoro è presto detto: la convinzione, come espressamente affermata da uno dei Padri fondatori della Repubblica italiana⁴, che la libertà debba *coesistere* con l'autorità, poiché la sua eclissi fa degenerare l'autorità in dispotismo. Ciò, nel solco di quell'auspicio che mirava, da un lato, ad una autorità che proteggesse la libertà e, dall'altro, ad una libertà che rendesse razionale l'autorità. Protezione, dunque, e razionalità. Sintesi di un destino indissolubile.

“L'inadempienza del cittadino”, si era appunto detto, “spesso non è che una logica conseguenza del mal costume del potere”: e già in epoca di formazione del nuovo Stato italiano si auspicava un suo rinnovamento “con il *metodo* di una libertà che permett(esse) di

² Disciplina in cui emerge la caratteristica, intesa come preponderante, del rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria nella sua accezione di mero rapporto ‘di forza’.

³ In che termini si può parlare di *customer satisfaction* quando ci si riferisce al contribuente come *utente di un servizio*? E ciò, quali implicazioni ha sotto il profilo delle garanzie costituzionali?

⁴ Il riferimento è a Gonella Guido, il cui “discorso delle 27 libertà” del 1946 rappresenta la premessa fondamentale alla stesura della Costituzione italiana ed è particolarmente interessante per la sua straordinaria attualità. Per un approfondimento della tematica, si rinvia a GONELLA G., *Il discorso delle 27 libertà*, Gemma Editco, Verona, 2003, p. 22.

instaurare un'effettiva giustizia sociale”, un “*sicuro presidio delle libertà*”⁵.

Il dato ineccepibile è, invece, l'oramai patologica incapacità del potere amministrativo “non solo di controllare e di tassare, ma perfino di conoscere e di comprendere una realtà complessa e sfaccettata come quella dell'economia odierna”⁶. Erano gli anni novanta, quando Gaspare Falsitta già ammoniva sulla impellenza che “l'imposta e il fisco” dovessero “manifestare la loro esistenza mediante atti razionali”. “E' accaduto in passato”, ricordava, “(...)”, e accade tanto frequentemente nel presente, che fisco e tributo si presentino con atti di vessazione e di prepotenza”. “Si penserebbe”, proseguiva, “che le angherie, le razzie, i focatici ed altri consimili balzelli appartengano ad esperienze storiche superate. Ma è un errore”⁷.

Oggi più che mai lo scenario che si apre ad un osservatore attento appare particolarmente intricato e, nondimeno, difficilmente comprensibile. Se, però, come ha affermato Robert Musil in uno dei capolavori considerati tra i più importanti del ventesimo secolo, *L'uomo senza qualità*⁸, è vero che “i sentimenti

⁵ GONELLA G., *Il discorso delle 27 libertà*, cit., p. 80.

⁶ PAVIA A., *Fisco, il piacere dell'onestà*, Biblioteca della libertà, XXX (1995), Centro Einaudi, Torino, luglio-agosto, n.130, p.45.

⁷ FALSITTA G., *Per un fisco "civile"*, Giuffrè, Milano, 1996, p. ix.

⁸ Non è casuale lo spunto che si coglie da questo lavoro, apparentemente molto lontano dal tema che qui ci si propone di studiare. L'Ulrich dello scrittore austriaco Musil è un uomo che vive profondamente la crisi interiore e sociale del suo tempo, l'inizio del novecento, ed è alla continua ricerca, proprio come il contribuente contemporaneo, di un centro di gravità permanente per dare un senso alla sua esistenza o, non ultima, alla sua appartenenza alla comunità. In questo senso, l'espressione ‘senza qualità’ non è sinonimo di inetto o incapace. Al contrario, è un uomo che “coglie le connessioni misteriose che tengono unite le cose e perciò di volta in volta creativo, ironico, scettico, mistico” (in www.tiscalinet.it/pmusilli/Robert_Musil.htm). Dal tema della dialettica con la realtà si genera uno spunto molto interessante che per il contribuente, che vive una vera e propria crisi di valori, genera un piccolo grande spiraglio di luce: “(...) se il senso della realtà esiste”, diceva Musil, intitolando così il quarto capitolo della prima parte del lavoro, “deve esistere anche il senso della

sono importanti quanto il diritto costituzionale', allora può essere utile", nella prospettiva che qui si adotta, "(...) scoprire, attraverso le capacità di osservazione e di emozione, che il diritto costituzionale vive degli ideali, delle convinzioni, dei modi di pensare e dei sentimenti di ognuno di Noi, e che da questo suo innato 'esistenzialismo' attinge la propria essenza di definizione dei contenuti e di comprensione dei fenomeni"⁹.

In quest'ottica, il tema dei diritti del contribuente, compreso nella sua accezione internazionale, è intrinsecamente connesso ad una molteplicità di questioni che gravitano attorno all'evoluzione della forma di Stato degli ordinamenti contemporanei: il ruolo dello Stato nelle odierne democrazie, il rapporto tra diritti e doveri, il rapporto tra potere e risorse disponibili, i poteri del legislatore, i processi decisionali degli enti competenti in ambito fiscale, le interazioni tra poteri e il ruolo della giustizia costituzionale, gli effetti della predisposizione di regole *ad hoc* non costituzionali e i metodi attraverso i quali rendere, responsabilmente, i diritti effettivi. Non ultima, e di particolare rilievo, è l'applicabilità di metodi e principi appartenenti al mondo economico delle imprese all'ambito giuridico delle pubbliche amministrazioni.

In questo contesto, al di là del fatto che non esistono ordinamenti perfetti, né è auspicabile una mera trasposizione di

possibilità". Una speranza di leggere la realtà diversamente, con qualche nuova prospettiva per il futuro.

⁹ CARDUCCI M., *Tecniche costituzionali di Argomentazione Normazione Comparazione*, Pensa MultiMedia, Lecce, 2003, p.9. Di particolare rilievo questo studio di Michele Carducci che nasce da esperienze di insegnamento all'estero. Suggestendo un possibile parallelismo con realtà simili, così spiega: "Conoscendo le spaventose contraddizioni sociali, le disparità economiche, le disuguaglianze immediatamente e costantemente visibili del Brasile, ho imparato che da esse potevo attingere un primo risultato di scrittura, costruito sul linguaggio comune delle aspettative di giustizia, utile anche a chi, vivendo in Europa, può essere indotto a leggere e studiare nell'indifferenza del reale": *ivi*, p.9.

istituti e principi da un ordinamento all'altro¹⁰, la prospettiva comparatistica impone un'operazione particolarmente significativa, oltre che molto stimolante: si tratta di rimettere in gioco le tradizionali categorie giuridiche del settore pubblicistico e riposizionare, su un nuovo equilibrio, le ambivalenze che derivano dal principio del contraddittorio, da una parte, e dal principio della soggezione gerarchica della persona all'autorità, dall'altra. Persona che deve ritornare ad essere innanzitutto individuo, e individuo che *sceglie*, prima che *legal entity*.

Quando la controparte del potere è il contribuente, la strada è ancora più complessa: il contribuente si è visto essere *suddito*, e ha lottato per riposizionare il suo ruolo di *cittadino*, per poter arrivare ad essere considerato *partner* di un progetto in cui fisco e contribuente cooperano per costruire una relazione di *fiscal exchange*, una concertazione che vada oltre il diritto. Di questo primo faticoso passaggio verso una improrogabile considerazione del contribuente come *partner* ci si è occupati in un recente studio¹¹. Pensato come presupposto imprescindibile di ulteriori e più avanzate ipotesi di raccordo tra le due parti (fisco e contribuente), in un'ottica di sempre maggiore efficienza, da un lato, e di garanzia delle libertà, dall'altro, quello studio permette, ora, di affrontare le nuove sfide della contemporaneità avendo creato le condizioni per portare alle estreme conseguenze una aggiornata lettura dei *taxpayers' rights*: quella da cui scaturiscono le dirette interconnessioni con il principio di responsabilità e con le preferenze del contribuente. Uno studio, dunque, quello, che si pone come preludio di un passaggio ulteriore il quale, non solo riconosca la *partnership* in un contesto di relazioni tra poteri, ma valorizzi anche

¹⁰ E, tantomeno, non necessariamente, tra una famiglia e l'altra (di *common e civil law*).

¹¹ TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012.

le potenzialità del contribuente come soggetto propulsivo di nuove dinamiche istituzionali attraverso le sue scelte individuali.

Il *partnership model*, di matrice australiana¹², su cui ci si è concentrati nel precedente lavoro evidenziando la differenziazione e le potenzialità rispetto all'ordinario *adversarial model* che poneva – e in molti ordinamenti pone tuttora - in netta contrapposizione fisco e contribuente, è fondato sulla nota piramide della *responsive regulation*. Come si è cercato di dimostrare, nel dibattito internazionale questo modello di regolamentazione è stato ritenuto, a partire dagli ultimi anni del novecento, “*the best model for mediating the conflicting imperatives of emergent neo-liberalism and maintenance of the fiscal foundations of the welfare state. These imperatives included tax system efficiency and tax system integrity*”¹³. In questo senso, dunque, si è scientificamente provato che quel modello ha seriamente “*offered a response to the challenges of tax administration*” in linea col “*neo-liberal discourse*” e che, alla luce della generalizzata “*calls for government which was more open and accountable*”, la *responsive regulation theory* ha “*answered this call for open government by promising a regulatory process framed in terms of a partnership between regulators and the community*”¹⁴. In definitiva, fu il primo modello a rispondere in termini concreti alla imprescindibile necessità di coordinare il contribuente con tutti i poteri, in un sistema caratterizzato da un vero e proprio *accountability network*, vale a dire da un sistema di relazioni fondato sul principio di responsabilità.

¹² Per un approfondimento di questo interessantissimo modello si rinvia a TIEGHI G., *Fiscalità e diritto nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., pp.235-261.

¹³ BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, *Journal of Australian Taxation*, 2008, pp. 114-115.

¹⁴ BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, cit., pp. 115-116.

Nonostante ciò, la persistente presenza in quel modello di profili legati all'*adversarialism* e, soprattutto, la più volte evidenziata carenza di flessibilità e di discrezionalità amministrativa da parte delle *tax authorities* nel collaborare col contribuente onesto, minano nella sostanza le varie potenzialità di quel modello, a danno sia del contribuente sia del fisco. Più nello specifico, non si può non tener conto del fatto che la realizzazione della pur imprescindibile *administrative discretion* ha delle implicazioni di non poco conto sul rapporto tra fisco e contribuente: la “*discretion to select the most appropriate regulatory response*”¹⁵ è evidente, infatti, che “*generates an imperative for alternative means of assuring community confidence in the tax administrators*”¹⁶. Questa latente tensione “*under the weight of more and more integrity assurance measures*” porta dunque, inevitabilmente, nella direzione opposta rispetto agli intendimenti di realizzazione di uno “*small state*” del *partnership model*. L'*administrative discretion* va dunque conciliata, da un lato con la cosiddetta *rule of law* e, dall'altra, con l'*administrative accountability*. E' su queste fondamentali direttrici che si deve operare e, in specie, su un nuovo concetto di responsabilità.

Come convogliare questo ambizioso riorientamento – quale si ritiene essere l'avanzamento del *partnership*, o *cooperative compliance model* - ?

Lo spunto si trae da una delle più datate esperienze straniere, quella nordamericana che, in tema dei rapporti tra fisco e contribuente, non solo ha da tempo adottato soluzioni di notevole interesse giuridico, ma sta vivendo già un primo importante momento di rivalutazione critica delle scelte operate in quest'ambito, soprattutto sotto il profilo della responsabilità, anche

¹⁵ BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, cit., pp.132-133.

¹⁶ BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, cit., p.131.

alla luce della crisi in atto. Si dà conto, in questo modo, anche nella scelta dell'ordinamento individuato come modello di comparazione, dell'imprescindibile contestualizzazione istituzionale di un'analisi sui *taxpayers' rights*.

Questo lavoro trova dunque le sue radici più profonde nella constatazione del fatto che, in alcuni ordinamenti, e in specie in quello statunitense, per la prima volta nella storia dei diversi sistemi fiscali mondiali, l'esigenza di avere un testo normativo di riferimento che disponesse esplicitamente a favore del contribuente più ampi diritti sia stata percepita non solo a livello sociale, ma in dimensioni tali da coinvolgere le più alte cariche amministrative e dirigenziali americane. E' evidente il tentativo di intervenire sulla situazione di disagio dovuta alla complessità della vita economica americana ma, in particolar modo, alla complessità delle leggi fiscali, alle carenze strutturali dell'*Internal Revenue Service (IRS)*¹⁷, al suo approccio autoritario, alla sempre crescente imposizione, all'eccessiva burocratizzazione delle procedure. Problematiche di gravità crescente a partire dagli anni novanta e, via via, sempre più, fino ad oggi, oggetto di particolare attenzione anche da parte di una delle figure più significative di fama mondiale nel settore: il Garante del contribuente americano, Nina Olson.

Basti solo pensare alla non casuale diffusione, nel giro di pochi mesi, di tre recentissimi documenti, per comprendere l'attualità della questione e per coglierne l'essenza nella sua complessità: il *Fiscal Year 2013 Objectives Report to Congress* della Olson, pubblicato a giugno 2012, in cui, tra l'altro, si stigmatizza, come mai era stato fatto prima, l' "impersonal work environment"¹⁸ con

¹⁷ Il Fisco americano, agenzia sussidiaria del Ministero del Tesoro statunitense, responsabile dell'applicazione delle leggi fiscali federali e organismo di tutela delle entrate statali.

¹⁸ National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2013 Objectives Report to Congress*, in www.taxpayeradvocate.irs.gov/Annual-reports-To-Congress/FY2013-Objectives-Report-to-Congress, p.vi.

riferimento all'IRS; lo studio, pubblicato nell'aprile 2012, del *Government Accountability Office (GAO)*, organo del Congresso americano che, prioritariamente, controlla l'utilizzo di risorse pubbliche, il quale conferma l'allarme della Olson, descritto all'interno dell' *Annual Report to Congress 2011*¹⁹, circa il deterioramento, a causa della carenza di finanziamenti, del “*taxpayer service performance*”²⁰ con ciò ponendo, ancora una volta, “*honest taxpayers' rights and interests at risk*”²¹; e, in controcorrente, i risultati di un sondaggio condotto dall'IRS, e reso noto sempre ad Aprile 2012, che nel 2011 vede raggiungere il più alto livello di *Customer satisfaction*²². E' evidente che qualcosa non torna. E forse non è del tutto casuale che, ad oggi, proprio l'IRS stia lavorando ad un progetto per *comunicare*²³ meglio con il contribuente, identificando modalità più efficaci per fornire un servizio attraverso un migliore utilizzo delle scarse risorse²⁴.

Come si pone il nostro ordinamento rispetto a queste problematiche? Quali i risultati a poco più di dieci anni dall'istituzione dell'Agenzia delle entrate e alle strategie di

¹⁹ National Taxpayer Advocate, *2011 Annual Report to Congress*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/Annual-Reports-To-Congress/FY-2011-Annual-Report-To-Congress>.

²⁰ GAO, *Internal Revenue Service. Opportunities to Improve the Taxpayer Experience and Voluntary Compliance*, Statement of James R. White, Director Strategic Issues, GAO-12-652T, April 26, 2012, in <http://gao.gov/assets/600/590425.pdf>, p.2.

²¹ Come sottolineato, ricordando le parole del Garante, da NOVACK J., *IRS Advocate: New Taxpayer Rights Crisis is Brewing*, in www.forbes.com/sites/janetnovack/2012/01/11/irs-advocate-new-taxpayer-rights-crisis-is-brewing, p.1.

²² SHULMAN D.H., *IRS News Release IR-2012-42*.

²³ Sul contenuto da dare all'auspicata *conversazione* tra fisco e contribuente si rinvia agli approfondimenti di cui al Capitolo secondo di TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., in specie con riferimento al tema del rapporto tra l'esercizio del potere e i governati nella sfera di produzione di regole pubbliche (p. 235 e ss.).

²⁴ Di questo studio, che dovrebbe essere completato tra la fine del 2012 e l'inizio del 2013, dà conto il GAO nel documento GAO, *Internal Revenue Service. Opportunities to Improve the Taxpayer Experience and Voluntary Compliance*, Statement of James R. White, cit., p.6.

“relazione col contribuente” di cui si dà conto, da ultimo, nel documento *Rilevazioni Customer Satisfaction sui servizi erogati dall’Agenzia delle entrate* del 2006²⁵? Il riferimento va, preliminarmente, alle “questioni di comunicazione pubblica” - e, per intenderci, con l’obiettivo di capire cosa si intenda quando si dice di voler ‘studiare i propri utenti’- e cioè alle “rappresentazioni” di uno scenario “in una condizione che, nei paesi davvero moderni, non è ‘megafono dei governi’, ma mediazione interattiva tra istituzioni e cittadini”²⁶. Ma il percorso è molto più arduo e complesso.

Quella particolare accezione, del tutto innovativa, che nel panorama nordamericano è stato il frutto di un lungo percorso istituzionale, giuridico, economico e sociale, tuttora in atto e finalizzato alla considerazione dei diritti del contribuente, da parte dell’IRS, come prioritari²⁷, conferma, indubbiamente, l’imprescindibilità di una nuova e più attuale considerazione dei *taxpayers’ rights* attraverso la quale si possa ottenere un effettivo riscontro della soddisfazione del contribuente. Di questa, si tenterà di dar conto ponendo in rilievo l’eterogeneità delle implicazioni

²⁵ Studio reperibile nel sito ufficiale dell’Agenzia delle entrate, in www.agenziaentrate.gov.it.

²⁶ ROLANDO S., *La comunicazione pubblica per un’identità solidale: nuovi equilibri di responsabilità sociale tra pubblica amministrazione e cittadini*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, p. 264.

²⁷ Sul punto si veda l’interessante analisi di SPADONI S., *Protezione legale del contribuente negli USA: il passato e il presente*, in *Tributi*, 1999, da cui emerge un quadro alquanto significativo dell’*excursus* che negli anni ha subito la problematica del rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria. Si tratta di un rapporto che per molto tempo ha assunto una connotazione quanto mai conflittuale, anche tenendo conto che il Paese non aveva mai avuto alcuna esperienza in proposito e che la prima imposizione fiscale veniva da un Governo “straniero”, la Gran Bretagna; è poi arrivato al culmine negli anni 1997 e 1998, quando il clima di abusi ha portato l’IRS davanti alla Commissione Finanze del Senato degli Stati Uniti, e ha infine assunto una nuova filosofia, negli ultimi tempi, grazie alla messa in atto di una serie di provvedimenti tesi a migliorare in modo decisivo la difesa e la tutela del contribuente.

istituzionali, l'interdisciplinarietà dei settori coinvolti e, non ultimo, il contributo che queste analisi possono dare nell'individuazione di nuovi parametri di giustizia costituzionale per l'ordinamento italiano. Il tutto, con il supporto di studi empirici di rilievo internazionale.

Di qui, in definitiva, l'idea²⁸ semplice, se vogliamo banale, ma estremamente complessa nella sua operatività: che chi fornisce un servizio, non può prescindere dalla necessità di rispondere in modo appropriato ai bisogni e ai problemi di chi usufruisce di quel servizio.

E ciò, s'intende, vale in modo particolare quando abbiamo a che fare con un fisco che pensa solo a "*produce, produce, produce and treat people like widgets*" e, dunque, "*without regard for persons*"²⁹, e con un contribuente che rivendica la sua capacità di agire come parte di un circuito istituzionale, quel *life-blood*³⁰ che dà linfa al sistema.

Questa idea implica un capovolgimento nel modo stesso di pensare alla libertà. Pone, infatti, come fattore imprescindibile, che la libertà sia concepita come *scelta* e come *valore*, in una costruttiva dialettica tra diritti e doveri, tra libertà e responsabilità, e non, invece, semplicemente come mera e formale situazione giuridica soggettiva.

²⁸ Perché, si concorda, "è l'idea che cerca di farsi realtà, che cerca di divenire storia. E' la storia chiamata a confermare l'idea: è il diritto positivo che interpreta e realizza il diritto naturale": GONELLA G., *Il discorso delle 27 libertà*, cit., p.16.

²⁹ National Taxpayer Advocate, *2011 Annual Report to Congress*, cit., Vol. Two, p. 5.

³⁰ Alla luce di quanto affermato nella sentenza *Bull v. United States*, 259-260 U.S. 247 (1935) circa il fatto che "*taxes are the lifeblood of government, and their prompt and certain availability an imperious need*", il Garante federale del contribuente americano ha così recentemente osservato con specifico riferimento al rapporto fisco-contribuente: "*If taxes are the life-blood of government, then it is the taxpayers who provide the life-blood. So, if the government wants a long life, it is in its self-interest that taxpayers remain financially viable and in long-term tax compliance*": OLSON N.E., *Taking the Bull by Its Horns: Some Thoughts on Constitutional Due Process in Tax Collection*, Westlaw, *Tax Lawyer*, vol. 63, No. 3, America Bar Association, 2010, p.230.

Da tale assunto scaturiscono diversi interrogativi. Come, dunque, procedere, perché ciò si realizzi? Come creare i presupposti per un nuovo spazio di azione per il contribuente, vero destinatario della nuova *service-oriented culture* in cui la “*taxpayer interaction*”³¹ diventi essa stessa elemento costitutivo di forme di Stato contemporanee che mirano responsabilmente allo sviluppo del proprio Paese?

La sfida che si pone è dare nuovo contenuto a questioni, in parte, già vecchie: e ciò nella ferma consapevolezza che un processo di rivitalizzazione non solo del pensiero costituzionale, ma della stessa forma di Stato, possa avviarsi se “la libertà è vista come un fattore causalmente efficace capace di produrre cambiamenti rapidi”³². In questo senso, infatti, “lo sviluppo è davvero una grandissima avventura da vivere con le possibilità offerte dalla libertà”³³.

³¹ National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2012 Objectives, Report to Congress*, in http://www.irs.gov/pub/irs-utl/fy2012_ntaobjectives.pdf, Appendices, p.v-3.

³² SEN A., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, Mondadori, Milano, 2000, p.296.

³³ SEN A., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, cit., p.297.

CAPITOLO PRIMO

LE CARTE DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE: MERA ENUMERAZIONE DEI *TAXPAYERS' RIGHTS* O STRUMENTI DI IMPLEMENTAZIONE DI *SERVICE STANDARDS*?

SOMMARIO: *1. Taxpayers' Charters: diritti e doveri. L'esigenza del cittadino-contribuente di essere persuaso e l'importanza della sua 'percezione' nel rapporto col fisco. -- 2. Considerazioni critiche e spunti ricostruttivi: cos'è una Carta dei diritti? Tre diverse concezioni sullo sfondo dell'evoluzione della forma di Stato costituzionale. -- 2.1. La Carta dei diritti come Carta dei diritti fondamentali dell'uomo. -- 2.2. La Carta dei diritti come Codice. -- 2.3. La Carta dei diritti come correttivo strutturale. -- 3. Considerazioni conclusive.*

1. Taxpayers' Charters: diritti e doveri. L'esigenza del cittadino-contribuente di essere persuaso e l'importanza della sua 'percezione' nel rapporto col fisco.

“E' scomparsa l'autorità. (...) ha portato con sé la morte dell'autorità distruggendo con furia iconoclasta i simboli di decoro, di rango e di merito. E' così che i 'diritti' hanno preso il posto dei 'doveri'. E' così che le nostre società si sono trasformate in corpi invertebrati, in una poltiglia che – soprattutto in Italia – ha degradato nel particolarismo le strutture vitali della pubblica amministrazione(...)”¹.

L'aumento indiscriminato delle Carte dei diritti del contribuente² a livello internazionale, e i continui interventi e proposte nel senso di sempre più aggiornati provvedimenti a garanzia del contribuente³, sono un valido esempio della tendenza ad una quasi spasmodica cristallizzazione dei diritti da riconoscersi in capo al contribuente. L'obiettivo, di certo encomiabile, cui si mirava con l'adozione di *Taxpayers' Chartes* è stato sicuramente quello di fare in modo di aumentare la trasparenza di un rapporto⁴, quello tra fisco e contribuente, che da tempo necessita di essere

¹ TREMONTI G., *La paura e la speranza. Europa: la crisi globale che si avvicina e la via per superarla*, Mondadori, Milano, 2008, p.88.

² Fenomeno che viene ampiamente analizzato sotto il profilo della dicotomia tra *law in books* e *law in action*, in TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012, Capitolo terzo, paragrafo secondo.

³ Si pensi, da ultimo, al monito del National Taxpayer Advocate statunitense, Nina Olson, in National Taxpayer Advocate, *2011 Annual Report to Congress*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/Annual-Reports-To-Congress/FY-2011-Annual-Report-To-Congress>, p.473, 513 e ss.

⁴ Si è più volte sottolineato che queste Carte avessero “*the aim to open up the tax system so that taxpayers have more certainty as to the law, so that there is transparency in the tax administration*”: BENTLEY D., *The significance of Declarations of Taxpayers' Rights and global standards for the delivery of tax services by Revenue authorities*, Bond University, Law Papers, 2002, p.1, in http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/35, Relazione esposta all'International Symposium on Japan's Tax Reforms – The National Forum for Structural tax reform.

meglio compreso, prima che concepito come conflittuale. Ma, parimenti, ne è emersa la discutibile pretesa di affidare alla legge, o alle svariate forme di regolazione - spesso autoreferenziali in termini di normatività-, la sacralità di tutto un coacervo di bisogni e di desideri che hanno reso, da tempo, il contribuente, un soggetto sempre più cruciale, nonché determinante, nella dinamica dei rapporti istituzionali.

Come è stato più volte ricordato da diverse prospettive⁵, però, “la nostra società non è fatta solo dai diritti, ma anche dai doveri”. E, per ciò che qui più rileva, “sempre più spesso, dai doveri che non valgono solo perché imposti dalla legge, ma anche soprattutto perché sono espressione del nostro cuore, della nostra anima, del nostro senso di responsabilità”⁶. Ciò che conta, infatti, è che la certezza della legge e la trasparenza dell’operato della pubblica amministrazione siano perseguite in modo tale che “*revenue authority service levels improve*” e, inoltre, in modo tale da “*ensure that there is accountability*”⁷.

E’ dunque evidente che sui concetti di *servizio* e di *responsabilità* si racchiude, in definitiva, il vero senso di una regolamentazione di tal fatta. E’ in relazione ad essi che viene in gioco la naturale esigenza del cittadino contribuente ad essere persuaso, a vedere

⁵ Sul rapporto tra diritti e doveri e, in specie, per rafforzare l’approccio “inconsueto, sostanziale e non formale o non soltanto formale, ai temi della convivenza” – quale sarebbe quello del contribuente *customer* “che è interlocutore non già di un gabelliere parassita, ma di un ordinato sistema di poteri, che si concepiscono ed operano come mezzo e non come fine” – i “diritti” devono essere compresi in quanto “traggono la loro origine da comportamenti sentiti come doveri: soprattutto perché determinati dall’idea che non si deve mai gravare sul prossimo quando si può fare da sé, *di bessòì*. Circostanza, questa, che non è affatto una forma di solitudine negativa, bensì un’attenzione solenne, rigorosa e rispettosa del bisogno altrui”: BERTOLISSI M., *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Jovene, Napoli, 2012, p. 24.

⁶ TREMONTI G., *La paura e la speranza. Europa: la crisi globale che si avvicina e la via per superarla*, p.90.

⁷ BENTLEY D., *The significance of Declarations of Taxpayers’ Rights and global standards for the delivery of tax services by Revenue authorities*, cit., p.1.

assecondate le sue naturali inclinazioni al progresso⁸, a capire perché paga, a capire come vengono spesi i suoi soldi e, dunque, a far parte di un meccanismo che lo consideri come parte attiva non solo per i suoi bisogni, ma anche per i suoi desideri⁹.

In questo contesto, e cioè laddove la dialettica dicotomia tra diritti e doveri non trova espressione compiuta nei diversi tentativi di dare senso alle naturali aspirazioni del contribuente a vedere riconosciuto lo sforzo del suo adempimento e a veder giustificato il fondamento dell'imposizione fiscale, vengono in gioco delicate sinergie. Queste possono essere meglio comprese utilizzando le figure del soggetto 'agente', da una parte, e del soggetto 'principale', dall'altra (*agent e principal*). In specie, l'agente è qui da intendersi nel senso che ne dà Amartya Sen, ossia "quello più antico – e 'nobile'": anche il contribuente, infatti, è "persona che agisce, realizzando dei cambiamenti, e i cui risultati possono essere giudicati in base ai *suoi* obiettivi e valori". Il "ruolo attivo dell'individuo in quanto membro della società e in quanto partecipe di operazioni economiche, sociali e politiche (...)", peraltro, in questa prospettiva, "ha a che fare" – e questo è il punto che qui interessa – "con moltissime questioni di pubblico interesse, che vanno da problemi di strategia, come la tentazione, frequente fra i dirigenti politici, di affidarsi a 'campionature' molto sofisticate (così da fornire un 'servizio ideale' a una popolazione che si presume inerte), a temi fondamentali

⁸ A questo proposito non si può non rinviare alle appassionate riflessioni di Oscar Wilde che, nel suo saggio *The soul of man under socialism*, pubblicato nel 1891, così affermava: "Un mappamondo che non riporta l'isola di Utopia non merita nemmeno uno sguardo, poiché tralascia una regione a cui l'Umanità tende continuamente. E quando vi approda, avvistando all'orizzonte un paese migliore, salpa l'ancora per la nuova meta. Il progresso è la realizzazione delle Utopie": SCOGNAMIGLIO M., *Presentazione*, in AA.VV., *Almanacco del bibliofilo. Sulle orme di San Bernardo*, a cura di Scognamiglio M., Edizioni Rovello, Milano, 2011, p.ix.

⁹ Sul delicato rapporto tra bisogni e desideri con riferimento al principio della libera scelta, si rinvia a LEONI B., *La libertà e la legge*, Liberilibri di AMA srl, Macerata, 2000, p.188.

come il tentativo di separare la gestione della macchina dello stato dal processo di verifica (e bocciatura) democratica, o dall'esercizio partecipativo dei diritti politici e civili"¹⁰.

Trasposto in ambito fiscale, il ragionamento esprime una avanzata concezione del diritto che contempra l'idea della tassazione scambio-prezzo¹¹. Essa assume, in questo studio, un'importanza centrale: come è stato sottolineato, "si ammette che la gente che sceglie liberamente questi servizi sarebbe ben disposta a pagarli, se fosse possibile, e che perciò possa venire tassata con riferimento ai presunti benefici e al loro costo". In questa prospettiva, dunque, "il principio generale che le scelte devono essere lasciate agli individui e non alle autorità può essere conservato in modo piuttosto soddisfacente anche nelle condizioni attuali"¹².

Sulla base di queste premesse, l'esistenza delle *Taxpayers' Chartes* ci pone davanti ad un bivio cruciale: il loro scopo, da un lato, di "*enhance the taxpayer/revenue authority relationship, because all the research shows that voluntary compliance will improve and the risk to revenue will fall if the relationship is good*" e, dall'altro, di "*open up the tax system so that taxpayers have more certainty as to the law, so that there is transparency in the tax administration*" e, in specie, "*so that revenue authority service levels improve and to ensure that there is accountability*"¹³.

La *service-oriented culture* che si vorrebbe idealmente alla base di qualsiasi riforma fiscale contemporanea non sfugge, però ad un attento esame, a dei parametri di riferimento per precisi. Gli stessi che portano a definire una Carta dei diritti una mera enumerazione

¹⁰ SEN A., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, Mondadori, Milano, 2000, p. 25.

¹¹ LEONI B., *La libertà e la legge*, cit., p.188.

¹² LEONI B., *La libertà e la legge*, cit., pp.188-189.

¹³ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers' rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, cit., p.1.

degli stessi o uno strumento avanzato di una cultura volta al servizio del contribuente.

Nella prospettiva internazionale le Carte dei diritti sono state concepite, fin dagli esordi, per quello che non dovevano essere: ossia, *“not intended to expand legal or administrative rights”*¹⁴. Al contrario, il rapporto tra Carte dei diritti del contribuente e *global standards* è risultato particolarmente significativo per il raggiungimento di un effettivo servizio da parte delle *tax authorities*. E ciò non significa necessariamente che non siano contemplati meccanismi di aggravamento anche per il contribuente, e tanto più, per il contribuente non onesto. A questo proposito, si è dettagliatamente illustrato: innanzitutto, che le *“declarations of taxpayers rights are about improving tax administration and taxpayer compliance; they are not about increasing taxpayers’ rights”*; in secondo luogo, che *“if the government puts resources behind them, they inevitably act as a modernizing influence on the revenue authority and this can deliver significant efficiency gains to taxpayers”*; in terzo luogo, che *“they can result in spectacular cultural changes within the revenue authority with a major focus on taxpayer service. However, these can usually only occur with the support of the relevant public sector unions”*; inoltre, che *“increased efficiency in tax administration and significantly improved communication with taxpayers can provide the catalyst for the increases in structural tax reform, as it becomes possible to deliver change more efficiently”*; e ancora, che *“compliance handling within the revenue authority generally improves and other avenues for administrative review may be made available”*; infine, che, *“in conjunction with the introduction of a taxpayer declaration and started service standards there is usually a significant emphasis on identifying and penalizing taxpayer non-compliance”*¹⁵.

¹⁴ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers’ rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, cit., p.2.

¹⁵ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers’ rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, cit., p. 4.

In connessione con l'approvazione o l'emanazione di una Carta, imprescindibile è dunque risultata fin da subito – a partire dall'esempio australiano – una collaterale operazione finalizzata a sviluppare, ma anche a misurare gli *standards* di *best practice* raggiunti, in un processo integrale che comprendesse degli specifici processi di modernizzazione sotto i vari profili della relazione tra fisco e contribuente. Ecco perché, come si è oculatamente fatto notare, “attualmente il binomio legge-ordine richiede dunque l'avvio di un processo opposto: demoltiplicazione e concentrazione, invece di moltiplicazione ed espansione normativa; conoscibilità reale ed effettiva delle leggi, invece di confusione; rigore, invece di lassismo applicativo”¹⁶.

E' giunto il momento di definire approcci alternativi per ridefinire il “focus della regolamentazione, intendendola come un modo per aiutare i processi di mercati, invece che un qualcosa che si sostituisce ad essi”¹⁷. Va ripristinata l'importanza della fiducia per la comprensione e la regolazione dei fenomeni economici e sociali in genere. In questa prospettiva, fidarsi significa innanzitutto instaurare una relazione interpersonale e, nell'ambito di essa, operare congiuntamente – e qui sta il punto - per il miglioramento dello *status quo*. Fidarsi significa dunque rischiare, ma anche indurre gli altri a essere più affidabili: in altre parole, significa ridurre il rischio del tradimento¹⁸.

Sull'argomento, si è pure prospettato un avanzamento di particolare importanza per fondare la ragionevolezza e la reale fattibilità di un mutamento dell'ordinamento fiscale nel senso che

¹⁶ TREMONTI G., *La paura e la speranza. Europa: la crisi globale che si avvicina e la via per superarla*, cit., p.89.

¹⁷ LITTLECHILD S., *Regolamentazione, sovra-regolamentazione, e alcuni approcci alternative*, in Ibl Occasional Paper, 73/2009, p. 1.

¹⁸ Concetti e idee esposti brillantemente, e con grande senso avanguardistico da PELLIGRA V., *I paradossi della fiducia. Scelte razionali e dinamiche interpersonali*, il Mulino, Bologna, 2007. Più recentemente: BERTOLISSI M., *Fiducia*, in *il Mattino*, 30 ottobre 2012.

qui si auspica. Si è infatti sostenuto che “la vincolatività della legge per le autorità amministrative significa solo che nell’interpretare la legge esse si devono attenere alle tradizioni metodologiche interpretative e che i risultati della loro interpretazione devono essere sostenibili, devono cioè riscuotere consenso”. In questa prospettiva, nell’ambito di questo margine di sostenibilità, non si vieterebbe dunque all’amministrazione “di modificare la propria interpretazione della legge e di lasciarsi convincere dall’opinione giuridica del contribuente”¹⁹: ciò, in un’ottica di reciproca persuasione di istanze diverse, ambivalenti, ma conciliabili, se concepite in una prospettiva dello sviluppo della solidarietà del sistema²⁰.

Significativo, inoltre, a questo proposito, il monito del *Commissioner* australiano Carmody quando, nel 1999, alla Conferenza annuale intitolata *Serving the Community’s needs*, così dava conto della relazione tra contribuenti e fisco, dalla prospettiva del fisco: “*as an organization we rely on community support for our operations and on their choice to by and large make their contributions under the tax law and other revenue systems we administer. It follows that it is not only what we do but how we do it that is critical to our success in performing our role*”²¹.

E’ evidente che il dato della scelta del contribuente come parametro strategico per l’attività del fisco, nonché la consapevolezza della particolari modalità attraverso le quali rispondere responsabilmente, di fronte al contribuente, del proprio

¹⁹ VOGEL K., *L’interpretazione delle leggi tributarie da parte dell’amministrazione*, in DI PIETRO A., *L’accertamento tributario nella comunità europea*, Milano, 1997, p. 52.

²⁰ Nel senso della conciliabilità di qualsiasi controversia si esprime TOSI L., *La conciliazione giudiziale*, in AAVV., *Il processo tributario*, in *Giur. Sist. Dir. Trib.*, p. 854; TERRUSI F., *La conciliazione giudiziale nel processo tributario*, in *Giur. Merito*, 1998, p. 513.

²¹ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers’ rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, cit., p. 2.

ruolo pubblico, definiscono il perimetro di un diverso modo di intendere la stessa forma di Stato.

2. Considerazioni critiche e spunti ricostruttivi: cos'è una Carta dei diritti? Tre diverse concezioni sullo sfondo dell'evoluzione della forma di Stato costituzionale.

La problematica che verte sulle ragioni e sull'opportunità di adottare - o meno - una Carta dei diritti che disponga a tutela del contribuente contemporaneo si collega direttamente ad una ulteriore e preliminare questione, ancor più incisiva sotto il profilo della comprensione dei *taxpayers' rights*: quella che riguarda il ruolo e il significato di un documento chiamato 'Carta dei diritti'. In altri termini, ci si deve chiedere: cosa significa adottare una Carta dei diritti? Cosa si approva, più in generale, quando si adotta una Carta dei diritti?

Partendo da un'ampia definizione che trae fondamento nel pensiero del costituzionalismo liberale nella versione statunitense, la Carta dei diritti può essere genericamente intesa come “il provvedimento legislativo che definisce le situazioni nelle quali una società organizzata politicamente permette l'attività individuale, libera e spontanea. Esso garantisce che il potere del governo non sarà usato in certi modi”²².

Alcuni studi specifici sull'argomento sono stati condotti da David A. Strauss, professore all'Università di Chicago²³. Pur non essendo direttamente collegati all'ambito fiscale, essi risultano potenzialmente utili, nella prospettiva che qui si propone, per una migliore comprensione dei rapporti che a quel settore fanno capo.

²² AA.VV., *The Bill of Rights in the Modern State*, a cura di Stone G.R., Epstein R.A., Sunstein Cass R., The University of Chicago Press, Ltd., London, 1992.

²³ STRAUSS D.A., *Afterword: the role of a Bill of Rights*, in AA.VV., *The Bill of Rights in the Modern State*, cit., pp.539-566.

Questi studi, infatti, suggeriscono una diversa e più complessa risposta, basata sull'esperienza americana. Risposta che trova giustificazione nell'idea del giudice Brandeis, l'ispiratore di “*some of the most inspiring words about the idea of liberty*”²⁴, nell'opinione espressa nella sentenza *Whitney v. California*: “*Those who won our independence believed that the final end of the State was to make men free to develop their faculties; and that in its government the deliberative forces should prevail over the arbitrary. They valued liberty both as an end and as a means. They believed liberty to be the secret of happiness and courage to be the secret of liberty*”²⁵.

Da un simile approccio si ritiene di poter trarre interessanti spunti, particolarmente pregnanti se contestualizzati nella crisi in atto degli ordinamenti contemporanei e della loro forma di Stato, anche per i sistemi continentali e, in specie, per quello italiano.

Alla luce dell'esperienza storica che ha portato all'adozione del *Bill of Rights* come parte della Costituzione americana, nella linea di studio proposta da Strauss si possono individuare tre differenti concezioni della Carta dei diritti. Ognuna di queste vede la Carta tesa ad obiettivi diversi, ognuna si basa su certe premesse normative e istituzionali ed ognuna dà origine ad argomentazioni specifiche. Vale la pena evidenziare che nessuna di queste tre concezioni può dirsi totalmente erronea: molte delle controversie riguardanti l'interpretazione corretta di una disposizione di una Carta dei Diritti sono, infatti, solo dispute che nascono dall'accettazione di una o l'altra di queste diverse concezioni.

La prima concezione interpreta la Carta dei diritti come *Carta dei diritti fondamentali dell'uomo*, diritti che non dovrebbero essere violati in alcuna società. La seconda considera la Carta dei diritti come un *Codice*: una lista di ordini e proibizioni relativamente

²⁴ STEVENS J.P., *The Bill of Rights: A century of progress*, in AA.VV., *The Bill of Rights in the Modern State*, cit., p.37.

²⁵ 274 US at 375 (Brandeis *concurring*).

specifici. La terza, considera la Carta dei diritti come *mezzo di correzione di alcun delle negligenze sistematiche del governo rappresentativo*.

Per capire meglio è imprescindibile respingere l'idea che l'interpretazione corretta di una Carta dei diritti sia interamente determinata dal solo testo, dalla storia, dai precedenti, o da simili fonti autoritative, e che le problematiche che riguardano la giustizia o il benessere sociale non possano, invece, giocare alcun ruolo nella sua interpretazione. Ciò risulterà particolarmente pregnante proprio nella trasposizione di queste questioni in ambito fiscale. Naturalmente, il testo e la storia hanno la loro importanza, ma non fino al punto di imporre una concezione precludendo tutte le altre. Ciò che può fare la differenza, invece, è la percezione, più o meno alta, di quanto il fisco stia facendo per instillare nel contribuente la *public confidence in taxation systems*: si tratta di concepire anche l'esistenza di provvedimenti legislativi come le *Taxpayers' Charters* considerando e riconsiderando ciclicamente "*the political process of formulating the tax laws is working well*"²⁶ e, dunque, se sta ottenendo dei risultati in termini di *tax compliance*.

2.1. La Carta dei diritti come Carta dei diritti fondamentali dell'uomo.

La prima concezione della Carta dei diritti è quella che probabilmente più si avvicina all'immaginario collettivo. Considera la Carta dei diritti come la Carta dei fondamentali diritti umani - quei diritti che dovrebbero essere garantiti in ogni società a qualsiasi individuo nei suoi rapporti con lo Stato.

In un certo senso questa concezione è la più facile da giustificare. Chiunque è d'accordo sul fatto che astrattamente ci siano dei diritti umani che nessuna società dovrebbe comprimere.

²⁶ THURONYI V., *Legal aspects of instilling public confidence in taxation systems*, in <http://ww2.s4tp.org/wp-content/uploads/2010/10/13-thuronyi.pdf>, p. 153.

Ed esiste un riconoscimento quasi universale di molti di questi diritti. Ogni società dovrebbe avere una qualche consapevolezza di tali diritti, che siano scritti sulla carta in uno Statuto dei diritti, o recepiti in modo informale nella sua cultura. Nella prospettiva di Strauss è, dunque, naturale considerare una Carta dei diritti come il riconoscimento che la nostra società fa di questi diritti umani fondamentali.

Questa concezione, così come posta da Strauss, è centrale nella storia e nella pratica attuale. Sostenere che la pratica governativa è moralmente sbagliata è sempre un'argomentazione molto efficace in una controversia sulle disposizioni di una Carta dei diritti. La disputa principale riguarda spesso non il testo o la storia della disposizione in particolare (entrambi spesso indeterminati oppure inutili) ma, piuttosto, il fatto che la tanto contestata azione del governo sia o meno, tutto considerato, un modo moralmente inaccettabile di trattare gli individui.

Come accade nella concezione strutturale, questa visione non concorderebbe facilmente con la sua trasposizione scritta. Molti dei diritti esplicitamente garantiti sono fondamentali nel senso che nessuna società civile li negherebbe. Ma alcuni diritti che virtualmente ognuno sarebbe d'accordo nel considerare fondamentali in questo senso non sono spesso enunciati esplicitamente nello Statuto. Per finire, non tutti i diritti enunciati sono fondamentali nel senso che nessuna società civile li negherebbe.

Ma anche se questa tesi viene accettata, la concezione dei diritti fondamentali ha delle notevoli implicazioni: suggerirebbe che certe disposizioni dovessero essere interpretate meno arbitrariamente di altre.

Questa concezione, diversamente da quella strutturale, non presuppone, nell'ottica statunitense, una supremazia giudiziaria. Anche una società senza un controllo giurisdizionale potrebbe

adottare con profitto una Carta dei diritti: sarebbe usata nelle controversie politiche come mezzo di persuasione sul potere legislativo. Non ha un presupposto importante e facilmente controvertibile: presuppone una qualche forma di obbiettività morale. Presuppone cioè che in un'ampia gamma di casi ci siano risposte a questioni morali sia sbagliate che giuste. Non sarebbe altrimenti possibile affermare che alcuni diritti sono fondamentali e che tutte le società dovrebbero tutelarli.

Il presupposto dell'obbiettività morale è importante non tanto perché sia dubbio, ma perché molti uomini di legge vi si oppongono coscientemente. Qualche forma di obbiettivismo morale è quasi certamente corretta. Ma è nota l'opinione che i giudici che si basano su argomentazioni morali stiano imponendo i loro valori personali. Tale opinione non riflette un interesse legittimo nei confronti della competenza istituzionale. Si tratta invece dell'interesse alla problematica dei diritti fondamentali.

Se dev'essere ampliata, la concezione dei diritti fondamentali deve comprendere alcuni presupposti sulla competenza istituzionale. Infatti le questioni di competenza istituzionale sollevate da tale concezione sono piuttosto impegnative. I tribunali possono giudicare arbitrariamente e avere diversi generi di preconcetti classisti; il potere legislativo è soggetto alla pressione popolare, al pregiudizio e ad errori giudiziari e gli individui guardano al proprio interesse e si comportano a volte in modo irrazionale. Senza dubbio, istituzioni diverse sono più adeguate nel determinare lo scopo di diritti diversi, ma in qualsiasi situazione devono essere espressi giudizi impegnativi riguardo la competenza istituzionale prima di coinvolgere il concetto dei diritti umani.

Da questi presupposti, e ciò interessa particolarmente in vista dei *taxpayers' rights*, derivano i modi tipici di argomentazione del concetto di diritti fondamentali. L'argomento principale, in sostanza, riguarda il dubbio se una specifica pratica governativa sia

moralmente giusta o sbagliata. E' interessante notare come la retorica eviti di solito un linguaggio morale esplicito; non usa mai il termine "morale" e spesso evita parole come "ingiusto". La riluttanza ad usare apertamente un linguaggio morale riflette sia il soggettivismo che viene spesso criticato, sia l'interesse legittimo - correlato al concetto formalista - che una decisione giustificata in base al testo possa essere più prontamente accettata di una decisione giustificata con un linguaggio esplicitamente morale.

L'altro modo di argomentazione di questa concezione dovrebbe coinvolgere la competenza istituzionale. A volte, sostiene l'autore, le questioni istituzionali vengono composte in base ai precedenti oppure a qualche fonte comparabile, come ad esempio succede per le questioni riguardanti il contenuto dei diritti. Anche secondo la concezione dei diritti fondamentali è un *non sequitur* affermare che, poiché è moralmente inaccettabile per il governo agire in un certo modo, i tribunali dovrebbero proibirgli di farlo.

L'articolazione americana di questa concezione si ritrova nella Dichiarazione d'Indipendenza del 4 luglio 1776. Questo documento è stato concepito per offrire agli americani un nuovo strumento di lotta per la libertà, come espressione verbale del diritto teoretico di rivoluzione. Sebbene quando è stata scritta può essere sembrata un manifesto rivoluzionario, effimero quanto una piattaforma di partito o un discorso propagandistico, la Dichiarazione si è dimostrata uno dei due o tre documenti più durevoli e influenti dei tempi moderni. Fin dalla sua pubblicazione è stata una forza per la democrazia, la libertà e i diritti dell'individuo, sia in quel paese che all'estero. Anche all'interno degli Stati Uniti la Dichiarazione, secondo l'opinione di molti, ha reso i cittadini costantemente consapevoli dell'uguaglianza dei loro diritti e delle pari opportunità. Abraham Lincoln, ricorda Strauss, ha affermato di non aver mai avuto un'idea politica che non traesse origine da essa.

Lo scopo della Dichiarazione era di influenzare l'opinione pubblica su entrambe le coste dell'Atlantico. Fin dall'inizio, ha continuato a fare appello ai valori fondamentali dell'umanità. In America si è dimostrata uno stimolo costante verso una maggiore uguaglianza, maggiore libertà e più ampia partecipazione al governo. “La storia della democrazia americana”, è stato detto, “è una realizzazione graduale troppo lenta per alcuni e troppo rapida per altri, degli obiettivi della Dichiarazione di Indipendenza”²⁷.

Per quanto riguarda i principi fondamentali gli americani non asseriscono più i loro diritti particolari come cittadini inglesi, poiché hanno cessato di essere inglesi, ma invece i loro diritti universali come esseri umani. La Dichiarazione sostiene che i governi sono fondati con l'unico scopo di proteggere i diritti dell'individuo. Il governo diventa così un *contratto* tra il popolo e i suoi governanti. A queste condizioni il popolo rinuncia a quella parte dei suoi diritti che possa essere necessaria per permettere al governo di proteggere il resto. La fondatezza delle obiezioni alle “brillanti generalizzazioni” della Dichiarazione d'Indipendenza non deve oscurare il loro enorme potere. Jefferson ha fissato i parametri di riferimento per la dignità dell'individuo, con il governo a servizio del popolo, non suo padrone, e con il diritto dei cittadini alla scelta dei loro governanti. Ha realizzato il suo obiettivo con pochissime parole, con una prosa semplice e allo stesso tempo eloquente, ed in circostanze così importanti che la Dichiarazione di Indipendenza rimane altrettanto pertinente al ventesimo secolo quanto lo era all'anno 1776.

2.2. *La Carta dei diritti come Codice.*

²⁷ BODENHAMER D.J., ELY J.W. jr, *The Bill of Rights in Modern America. After 200 years*, Indiana University Press, 1993.

La concezione della Carta dei diritti come codice – un catalogo di regole ben specifiche – è quella che, apparentemente, potrebbe essere foriera di maggiori cambiamenti e impulsi in ambito istituzionale: e ciò, si precisa per la sua rilevanza, sia nei paesi di *common law* che in quelli di *civil law*. Un possibile utilizzo è, infatti, come codice che possa facilitare una riforma – un elenco specifico di esigenze o divieti che stimolino ad una rottura con le pratiche tradizionali che hanno bisogno di essere modificate. Inoltre le limitazioni specifiche all'autorità degli ufficiali sono più efficaci dell'imposizione generale.

Tale concezione della Carta dei diritti implica alcuni presupposti. Niente sotto questo aspetto della Carta dei diritti richiede alcuna qualsiasi forma di supremazia giudiziaria. Un codice può essere adottato da una legislazione come strumento di riforma. Lungi dall'essere propositivi, i giudici possono rappresentare un problema nel caso in cui, dovendo effettuare una riforma, si pongano come ufficiali riluttanti, legati alla tradizione e ligi alle disposizioni più dettagliate di un codice piuttosto che aperti ad una norma con diverse possibilità di interpretazione.

Tale concezione presuppone una situazione che necessiti di riforma tanto da giustificare i costi imposti da un codice. Un codice, come ogni insieme di regole, è un espediente sommario. E' allo stesso tempo scarsamente ed esageratamente comprensivo. Se, comunque, esistono delle pratiche radicate nella consuetudine che rispondono a regole rigide ma non a norme più flessibili, allora il prezzo può essere giustificato.

Questa concezione presenta due sistemi caratteristici di argomentazione definiti “formalismo” ed “esclusività”. Il Formalismo implica una forte aderenza al linguaggio preciso del testo ed anche la parvenza che il testo risolva più problematiche di quante ne risolve in realtà. Con il termine *esclusività* si intende che una summa di diritti sia esaustiva e che non esista alcun altro diritto

diverso da quelli elencati nel codice. Il formalismo e l'esclusività sono necessari a questa concezione perché altrimenti la Carta dei diritti non esplicherebbe le funzioni di un codice: non presenterebbe la chiarezza necessaria per una riforma. Un codice costringe gli ufficiali a giudicare una pratica tradizionale alla luce di un linguaggio relativamente specifico. Se i funzionari possono aggirare il linguaggio, è più probabile che seguano la loro tendenza a rimanere aderenti alla pratica tradizionale e il compito di riformare fallirebbe. Ci si potrebbe chiedere perché i giudici che sono disposti ad accettare la pratica sentano che le parole li costringano a superarla. La risposta è che il formalismo rappresenta un credo attraente per coloro che hanno il potere di prendere decisioni. Proprio per il fatto che il formalismo si presenti così allettante, un legislativo, Corte Suprema o esecutivo capo che promulgano un codice e che si accingano a creare una cultura legale formalista possono attendersi di avere un certo successo nell'indurre gli ufficiali ad agire come formalisti persino quando ciò significa che avranno parte attiva nello sradicare una pratica che essi stessi non considerano non corretta.

Comunque, anche se l'approccio formalista potrebbe essere efficace, potrebbe ancora essere inaccettabilmente sleale. Si potrebbe dire che l'uso di una retorica ingannevole e manipolativa nell'interpretare un codice sia giustificato solamente in condizioni estreme. Ma a difesa dell'approccio formalista si potrebbe sostenere che un'opinione giudiziaria è un documento pubblico redatto per il raggiungimento di alcuni scopi. Non ci si aspetta che sia un resoconto del tutto limpido delle ragioni vere che hanno spinto i giudici alla loro decisione.

L'utilizzo della Carta dei diritti come codice è sostenuto dal fatto che essa realizza un obiettivo importante che non potrebbe altrimenti essere raggiunto. Con tale concezione il problema è che la Carta si possa prestare ad un intervento di falsa retorica. E'

possibile che questo approccio superi ogni limite. In ogni modo, in una diversa opinione sulle tasse che analizza il linguaggio nel Codice Internazionale delle Entrate, *Oliver Wendell Holmes*, Giudice Associato della Corte Suprema, ha osservato che “una parola (...) è la pelle di un pensiero vivente”. Col passare degli anni un’idea matura mutando la sua forma, la sua forza, la sua natura anche se i simboli che la identificano rimangono costanti. C’è una vitalità speciale in molte parole come “commercio”, “eguaglianza” e “libertà”. Il messaggio che si trova nel testo della Magna Carta non è né chiaro né univoco perché il linguaggio non è semplice e lo stile e i caratteri non sono familiari. Rappresenta un simbolo importante perché costituisce prova della promessa fatta ad un gruppo di sudditi da un regnante a suo tempo potente, Re Giovanni: da allora in poi, il detentore del trono d’Inghilterra avrebbe obbedito alla “legge della terra”. Oggi si ricorda il regno di Re Giovanni grazie proprio a quel documento.

Una Carta dei diritti, nella prospettiva di Strauss, è solo una limitazione dei poteri del governo: se all’inizio della sua esistenza poteva essere in qualche modo paragonata alla Magna Carta – un simbolo relativamente statico di espressione dell’idea generale che il governo abbia l’obbligo di ubbidire alla legge della terra – col tempo, nell’immaginario collettivo è riuscita a diventare una forza dinamica nello sviluppo della legge americana. E la Corte Suprema degli Stati Uniti normalmente gioca un ruolo principale in questo sviluppo. Questione dibattuta in un’ampia gamma di casi pervenuti nel corso degli anni alla Corte Suprema degli Stati Uniti è se e fino a che punto il Congresso possa o meno legiferare attraverso l’uso dei poteri che da essa derivano. Il problema riguarda l’ipotesi che il documento diventi o no davvero efficace e, di conseguenza, utile. Staremo a vedere.

I costituzionalisti americani, ricorda Strauss, utilizzano l'espressione 'diritti non enumerati'²⁸ come definizione collettiva di un gruppo particolare di diritti costituzionali controversi. Considerano questo argomento compiendo un'importante distinzione strutturale, come suggeriscono chiaramente i termini "enumerati" e "non enumerati". Se una Carta dei diritti enumera solo alcuni dei diritti necessari per un governo liberale e non nomina altri diritti, allora i giudici hanno solo il potere di applicare i diritti esplicitamente enumerati. Alcuni uomini di legge accettano la distinzione ma negano le deduzioni nei confronti del potere giudiziario. La distinzione viene così ampiamente intesa come importante problematica costituzionale: la questione se e quando le corti abbiano l'autorità di imporre i diritti non espressamente enumerati nella Costituzione. La distinzione tra quello che appare in elenco e quello che non appare è evidente e spesso di notevole importanza. Ma nessuna ipotesi paragonabile può spiegare la distinzione che si presuppone tra i diritti costituzionali enumerati e quelli non enumerati. Se una Carta dei Diritti consiste di principi ampi e astratti, la problematica chiave nell'applicare questi principi astratti a particolari controversie politiche non è di riferimento ma di interpretazione, il che è ben diverso. Ciò dipende dalle differenze tra codice e diritti fondamentali.

2.3 La Carta dei diritti come correttivo strutturale.

La terza concezione considera la Carta dei diritti come un sistema di correzione di alcune deficienze strutturali nel governo rappresentativo. Tale concezione differisce nettamente dalla precedente. Non si basa necessariamente su un linguaggio specifico, ha diversi presupposti e modi di argomentazione e, a

²⁸ "Unenumerated rights".

differenza dell'approccio codificato, implica una forma di supremazia giudiziaria e una rete, o *network*, tra i diversi poteri. E' evidente che su questi presupposti risulta immediatamente più agevole considerare il caso delle *Taxpayers' Charters*.

L'idea centrale di questa concezione è che il governo rappresentativo agisca non sempre in modo sicuramente corretto, a volte addirittura in modo senz'altro erroneo. Lo scopo strutturale di una Carta dei diritti è dunque quello di compensare le deficienze del governo rappresentativo e di proiettarle in un contesto dinamico che non si limiti alla mera enumerazione dei diritti. Su questi profili val la pena di soffermarsi per un'analisi più attenta che coinvolge, inevitabilmente, l'evoluzione della forma di Stato costituzionale.

Secondo questa concezione, la Carta dei diritti non fornisce un codice aperto alle riforme, né protegge i diritti dell'individuo diversi da quelli strumentali. Offre invece un sistema di protezione contro certe debolezze sistematiche del governo rappresentativo. Nella Carta dei diritti molte protezioni a favore dei difensori di criminali possono essere intese in questo senso. Il diritto ad una tutela giurisdizionale assicura, tra le altre cose, una forma di sovranità popolare sulle decisioni che il sistema legislativo non riesce a controllare a causa della loro particolarità.

La concezione strutturale ha i suoi presupposti, il più significativo dei quali è la supremazia giudiziaria. A differenza delle altre concezioni, quella strutturale presume necessariamente che alle Corti sia affidato il compito primario di applicazione della legge. L'obiettivo principale di una Carta dei diritti, secondo questa concezione, è di sottrarre le controversie al controllo giurisdizionale del potere legislativo. Ciò non è vero né per la concezione della Carta dei diritti come codice e neppure per la prima concezione che considera la Carta dei diritti come uno statuto delle libertà fondamentali dell'individuo. Queste due

concezioni concepiscono entrambe una Carta dei diritti senza l'istituzione di un riesame giudiziario. Una Carta dei diritti potrebbe essere rivolta esclusivamente ad una legislazione sovrana: la *Magna Charta*, la *Petition of Right* e il *Bill of Right* inglesi, ricorda Strauss, erano tutti rivolti al re o alla regina sovrani in parlamento; alcune colonie ed alcuni stati erano in possesso di Costituzioni senza riesame giudiziario, e le Dichiarazioni universali dei diritti dell'uomo sono oggi rivolte a governi sovrani e in genere non vengono applicate dalle corti. Ma secondo la concezione strutturale, lo scopo di una Carta dei diritti è di autorizzare le corti a correggere gli eccessi legislativi. Secondo questa concezione sarebbe inefficace avere una Carta dei diritti senza riesame giudiziario.

La relazione tra il riesame giudiziario ed una Carta dei diritti, così naturale per gli americani è, in realtà, un legame necessario solamente per la concezione strutturale.

L'altro presupposto cruciale è una teoria relativamente completa di come funzionerebbe un processo legislativo ben operante. Non si può dire quali gruppi necessitino di protezione giudiziaria perché mancano di sufficiente potere, e quali "gruppi di interesse" abbiano troppo potere, a meno che non esista una teoria riguardante il modo in cui dovrebbe operare il processo legislativo. Il punto è significativo perché la teoria sottostante è spesso tenuta implicita.

Secondo la concezione strutturale le parole del documento sono incidentali, e le argomentazioni formaliste non dovrebbero giocare alcun ruolo, poiché essa non giustifica il ricorso al linguaggio specifico del documento.

Richiede piuttosto un attivo riesame giudiziario di quelle problematiche che vengono affrontate in modo non opportuno nel processo legislativo, mentre nel sistema giudiziario possono essere affrontate sistematicamente in modo più approfondito, perché

collegate all'esperienza, al fatto, a quanto effettivamente accaduto. Ovviamente, se compreso in termini di sistema. Il ruolo degli operatori del diritto dell'era contemporanea, e in specie dei giudici, deve focalizzarsi, oggi più che mai, sull'imprescindibile capacità di relazionare due sfere: diritto e realtà.

La giustificazione per l'intervento giudiziario rimane l'argomentazione strutturale, non il testo. Se il testo deve essere citato come autorevole in se stesso, sarà necessario qualche altra giustificazione. Naturalmente potrebbe essere possibile sostenere una posizione che combini sia gli elementi strutturali che formalisti. Si potrebbe dire, ad esempio, che il testo è autorevole, ma che nei punti in cui si presenta ambiguo debba essere interpretato secondo argomentazioni strutturali. Si dovrebbe allora giustificare l'uso della combinazione delle due concezioni. L'opinione che il testo sia vincolante potrebbe essere giustificata da argomentazioni riguardo l'autorevolezza o i precedenti. Ma le sole argomentazioni strutturali – riguardanti cioè la competenza istituzionale – non giustificano in se stesse l'affidabilità del testo.

Nel periodo dell'impostazione e della ratifica della Costituzione americana non esisteva opinione politica più ampiamente accettata di quella che proclamava che la separazione dei poteri è elemento essenziale del governo costituzionale. I fondatori della Costituzione sono stati virtualmente unanimi nell'accettare la posizione di Madison, come riportata in *The Federalist* # 47, il quale sosteneva che "l'accumulo di tutti i poteri, legislativo, esecutivo e giudiziario, nelle stesse mani (...) può essere giustamente definito tirannia".

Madison e la maggior parte dei leader Federalisti sostennero che per se stesso il principio rappresentativo era insufficiente. Mentre una "dipendenza dal popolo è, senza dubbio, il primo controllo sul governo", continuò Madison, "l'esperienza ha fatto sorgere nell'umanità la necessità di precauzioni ausiliarie". La

separazione dei poteri – e i relativi *check and balances* - è stata una dei più innovativi e importanti principi inseriti nella nuova Costituzione. Quello che Madison capì, a differenza degli anti-federalisti, era che i *checks and balances* connessi con l'ampia suddivisione del potere costituzionale erano resi necessari dallo stesso principio repubblicano.

Nel *Federalist # 48* Madison ha descritto il duplice carattere di una effettiva separazione dei poteri: per prima cosa, sottolineò, è necessario discriminare “in teoria le diverse classi di potere, poiché per loro natura possono essere legislative, esecutive o giudiziarie”; il secondo e “ben più arduo compito” è di escogitare un sistema per fornire “qualche garanzia pratica a ciascuno, contro l'invasione degli altri”. Dal *Federalist # 51* apprendiamo che il compito di fornire “garanzia pratica” consiste “nel dare a coloro che amministrano ciascun settore i mezzi costituzionali necessari e le motivazioni personali utili per contrapporsi all'invasione degli altri”. I “mezzi costituzionali” comprendono i vari modi di mescolare e fondere i diversi poteri di governo che abbiamo prima definito come *checks and balances*. Tale argomentazione, poi, dipende dal fatto che esiste una certa mancanza di chiarezza nella natura dei poteri che si intendono separare. Come Madison amava sottolineare, “il settore legislativo sta estendendo ovunque la sfera della sua attività e trascinando tutto il potere nel suo vortice impetuoso”. La predominanza del ramo legislativo è naturale in qualsiasi forma popolare di governo; risulta dal fatto che il legislativo rappresenta in modo più immediato il potere sovrano, il popolo. Poiché “l'autorità legislativa predomina necessariamente” nel governo repubblicano, questo “inconveniente” viene superato dividendo la legislazione in rami rivali. La “debolezza dell'esecutivo può richiedere, d'altra parte, che debba essere rinforzato”. Nell'impostazione del ramo esecutivo il principio che ha guidato i Fondatori della Costituzione è stato infatti quello di potenziarne al

massimo le caratteristiche “per quanto lo ammettano i principi repubblicani”.

La superiorità naturale del ramo legislativo ha reso inoltre necessaria l'impostazione di un giudiziario indipendente da parte dei Padri fondatori. Una completa indipendenza delle Corti di Giustizia è servita dunque per garantire l'aderenza del potere legislativo alla Costituzione in quei casi in cui viene spinto da una forte stima della sua forza ad ignorare la Suprema Legge del Paese. Questa indipendenza, comunque, non “suppone una superiorità del potere giudiziario su quello legislativo. Suppone solamente che il potere del popolo sia superiore ad entrambi, e dove la volontà del legislativo, dichiarata nelle leggi, sta in opposizione a quella del popolo, dichiarata nella Costituzione, i giudici dovrebbero essere governati da leggi fondamentali piuttosto che da quelle che non lo sono”²⁹. Questa idea di un giudiziario indipendente come baluardo di una Costituzione limitata, ha ricevuto la sua migliore spiegazione nell'opinione del Presidente della Corte Suprema Marshall espressa nella sentenza del caso *Marbury v. Madison* (1803). La versione di oggi coinvolge la Corte Suprema nel ruolo di “ interprete definitivo della Costituzione” in tutte le questioni riguardanti la separazione di poteri³⁰. La Corte Suprema si è imposta a tal punto che le sue interpretazioni della Costituzione sono considerate “la Suprema Legge del paese”³¹. Si è sostenuto, comunque, che i Padri fondatori della Costituzione contemplassero questo strumento come punto di riferimento per il controllo dell'operato delle Corti, come pure del legislativo.

Secondo il principio della separazione dei poteri – che originava sia dall'esperienza coloniale americana che dagli scritti di *Montesquieu* - i principali poteri del governo si sarebbero dovuti

²⁹ *The Federalist* #78.

³⁰ *Baker v. Carr* (1962).

³¹ *Cooper v. Aaron* (1958).

dividere tra diversi funzionari. Così nella Costituzione americana i primi tre articoli sono dedicati alla definizione dei poteri del governo federale nel settore Legislativo, Esecutivo e Giudiziario, ciascun ramo amministrato da persone diverse. Si può notare nell'Articolo 1, Sezione 6, cl. 2 quanto siano stati scrupolosi gli autori della Costituzione a preservare la separazione dei poteri; ciò impedisce a chiunque di sostenere sia una funzione esecutiva o giudiziaria e allo stesso tempo avere un seggio nel Congresso americano. Lo scopo di questa clausola è di impedire la corruzione del clientelismo, caratteristica del governo parlamentare britannico nel XVIII secolo ed anche di impedire al Presidente di influenzare i parlamentari promettendo o offrendo loro cariche particolari. Senza questa disposizione il Presidente potrebbe usare il suo potere di nomina per andare oltre la prevista separazione tra il potere esecutivo e quello legislativo. Questo sistema americano della separazione dei poteri è in contrasto con il sistema britannico di governo "parlamentare" o di "gabinetto". Invece di essere separati, i poteri esecutivo e legislativo britannici sono fusi insieme.

Per impedire a qualsiasi ramo del governo federale di superare i propri limiti, la Costituzione degli Stati Uniti imposta un sistema elaborato di *checks and balances* che prevede che ad ogni ramo del governo venga concesso di sovrintendere o di intervenire nel lavoro degli altri. Il potere di legiferare del Congresso viene così controllato dal veto del Presidente, il che rappresenta un potere negativo del legislativo. Mentre è compito del Presidente come capo dell'esecutivo nominare dipendenti statali e giudici, il Senato condivide questo potere esecutivo poiché deve ratificare tutte le nomine principali. Sebbene la funzione del giudiziario federale sia di sottoporre a processo coloro che sono accusati di crimini, il Presidente ha il potere giudiziario di concedere amnistie e rinvii. Il

veto del Presidente è noto come “veto sospensivo”³². Ciò sospende l’azione e il Congresso ha nel frattempo la possibilità di tentare di superare il veto con una maggioranza di due terzi. Entro meno di dieci giorni dalla fine di una sessione del Congresso, il Presidente può anche usare il “pocket veto”, un veto di fatto esercitato trattenendo un progetto di legge fino alla fine della legislatura. In tal caso il Presidente può semplicemente ignorare un progetto di legge, (“metterlo in tasca”) e questo gli impedisce automaticamente di diventare legge.

Il sistema della separazione dei poteri insieme ai “*checks and balances*” è stato a volte oggetto di critiche. Se uno qualsiasi dei due rami del governo federale non approva, il passo decisivo può essere difficile o persino impossibile. Soprattutto nel caso in cui il Presidente ed il Congresso siano in opposizione, il governo tende ad entrare in una situazione di *impasse*, con il Congresso contrario ad agire come raccomandato dal Presidente e quest’ultimo in grado di porre il veto ai progetti di legge passati dal Congresso. In ogni caso i “*checks and balances*” tendono a rallentare l’iniziativa federale a tal punto che si afferma che l’elemento tempo della Costituzione americana costituisce un lusso che nemmeno gli Stati Uniti si possono permettere nell’era contemporanea. D’altra parte i “*checks and balances*” e la separazione dei poteri sono una garanzia contro il blocco illegale del governo federale da parte di una persona singola o di un gruppo organizzato. Rappresentano anche una protezione contro iniziative improvvisate e non del tutto opportune. Questi vantaggi, secondo la prospettiva proposta, sono da considerarsi tali da compensare le più ricorrenti inefficienze del sistema.

3. Considerazioni conclusive.

³² Articolo 1, Sezione 7, clausola 2, Costituzione americana.

In conclusione, come già anticipato, è possibile affermare che non esiste alcuna singola concezione assolutamente corretta del ruolo di una Carta dei diritti. La storia americana che scaturisce, come fenomeno unico nel suo genere, dal *Bill of Rights* incorporato nella Costituzione di quell'ordinamento, nonché i dibattiti contemporanei in materia di diritti e di tutela multilivello di quelli, di fatto riflettono esattamente gli eterogenei profili delle tre diverse concezioni evocate analiticamente da Strauss. Concezioni, invero, di certo contrastanti, e ciascuna con presupposti ed argomentazioni diversi nonché, naturalmente, con diverse implicazioni sui vari modi di interpretazione di una Carta dei diritti.

Si deve tuttavia tenere presente che il pensiero americano sul ruolo di una Carta dei diritti è correlato principalmente ai primi dieci emendamenti della Costituzione americana i quali riflettono, innanzitutto, una concezione codificata della Carta dei diritti. I primi dieci emendamenti, ratificati nel 1791, sono noti come “La” Carta dei diritti, “IL” *Bill of Rights*. Erano stati pensati per assicurare che il governo federale non avrebbe abusato dei suoi grandi poteri opprimendo i popoli o i diversi Stati. Sottolineano inoltre il principio basilare della Dichiarazione di Indipendenza e cioè che lo scopo del governo è quello di proteggere i diritti dei singoli cittadini.

I diritti dell'individuo lì affermati non sono illimitati. Generalmente i diritti di un cittadino terminano dove il loro abuso interviene su altri individui o minaccia la sicurezza pubblica. L'esatto significato delle disposizioni è in parte determinato dal Congresso. In diversi momenti il Congresso, ad esempio, ha approvato delle leggi che definiscono la sedizione (cospirazione contro il governo). In generale, comunque, la definizione dei diritti e delle libertà dei cittadini, nel sistema americano, è compito del sistema giudiziario federale il quale, e questo è il punto in termini di

adeguamento del sistema all'evoluzione della forma di Stato costituzionale, è costantemente impegnato nell'aggiornamento del *Bill of Rights*. La Corte Suprema diventa, così, l'arbitro finale nell'applicazione di quello. Ciò significa, in altre parole, che la lettura e la comprensione aggiornata, costante e lungimirante dei diritti e delle libertà costituzionali, è il presupposto indefettibile per dare contenuto al variegato e mutante rapporto tra Stato e cittadino.

Nell'opinione pubblica americana si è giunti perciò ad associare i diritti lì riconosciuti in particolar modo con l'attività delle Corti – e, in specie con quella della Corte Suprema degli Stati Uniti –, organi giurisdizionali che operano, guidano e influenzano l'evoluzione della giustizia costituzionale. Lo stesso popolo americano è portato a considerare i diritti principalmente come il risultato di un riesame giudiziario a livello nazionale. Essendo la definizione di quelli demandata alle Corti, viene così, inevitabilmente, in rilievo, l'operatività del legislativo e anche della peculiare organizzazione amministrativa.

Si è parlato, a tal proposito, con riferimento al sistema costituzionale americano, di una “tensione di fondo che si è fatta sentire per tutto il corso dello sviluppo del diritto USA, e che è straordinariamente evidente ancora oggi. Invero”, e questo è il dato di rilievo da cui partire per costruire una teoria contemporanea dei diritti che trovi giustificazione, oggi, sul loro riconoscimento in una ‘Carta dei diritti’ come fu per l'originario *Bill of Rights* americano, “convivono nello stesso fondamento costituzionale due presupposti tra loro del tutto incompatibili che vengono però di regola esaltati contemporaneamente, tanto nella retorica *liberal* che in quella più conservatrice. Si tratta, da un lato, del principio secondo cui ‘*the People*’ è la sola fonte della legittimità del potere; dall'altro di quello dell'intangibilità dei diritti contenuti nel *Bill of*

Rights, un'intangibilità garantita dal potere giudiziario anche contro decisioni politicamente legittimate”³³.

Questa tensione, che bene esprime la difficoltà di collocare il cittadino all'interno di un *network* dinamico di poteri, appare essere la chiave di lettura più significativa per leggere il rapporto tra fiscalità e diritti in maniera più adeguata possibile alle sfide della contemporaneità.

Ma, ci si chiede: in che termini, dunque, tale tensione – che oggi ha una salda percezione storicamente fondata - vale anche in un ambito come quello fiscale e, cioè, con riferimento ai *taxpayers' rights*? E, inoltre, quale delle tre suesposte concezioni può trovare – o ha trovato – maggiore fondamento e appiglio costituzionale se trasposta in riferimento alla ‘Carta dei diritti *del contribuente*’ o *Taxpayer bill of rights*?

L'analisi delle due esperienze, statunitense prima, e italiana dopo - la *Taxpayers' rights legislation*, da un lato, e lo Statuto dei diritti del contribuente, dall'altro-, servirà a comprendere quanto fatto e, soprattutto, quanto ancora si può fare per tentare di far combaciare l'ispirazione originaria del *Bill of Rights* americano³⁴ con le esigenze, strutturalmente e sostanzialmente costituzionali, delle democrazie occidentali contemporanee. Queste ultime, infatti, non possono più né nascondere, né sottovalutare, l'incidenza della fiscalità sulle libertà. Come si è ricordato recentemente, infatti, “Il Fisco –

³³ MATTEI U., *Il modello di common law*, Giappichelli, Torino, 2004, pp.84-85.

³⁴ I cui dieci emendamenti furono orientati a ribadire “la natura pur sempre limitata dei poteri trasferiti al *federal government*”, a meglio garantire “la posizione indipendente degli stati membri (...)”, a legare “strettamente i poteri del Congresso e di tutte le autorità federali a tutela di talune libertà e diritti delle persone in misure anche più avanzate di quanto in genere non risultasse nella maggioranza delle Costituzioni statali”. Ciò, in specie, e per ciò che qui rileva, con l'idea che “la minaccia di un debordare pericoloso del nuovo venuto, lo stato centrale, sarebbe stata così contenuta (...)”: BOGNETTI G., *Lo spirito del costituzionalismo americano*, I *La Costituzione liberale*, Giappichelli, Torino, 1998, p. 69.

dovremmo tenerlo a mente - è il luogo dove si misura concretamente il rapporto fra lo Stato e i cittadini”³⁵.

³⁵ ROSSI N., *Introduzione*, in AA.VV., *Sudditi*, a cura di Rossi N., IBLLibri, Torino, 2012, p.21.

CAPITOLO PRIMO

SEZIONE PRIMA

LA TAXPAYER'S RIGHTS LEGISLATION: LE CARTE DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE AMERICANO

SOMMARIO: **1. Il Congresso americano e la Carta dei diritti in ambito tributario: la concezione strutturale estesa alla tassazione. – 2. Il primo Taxpayer Bill of Rights del 1988: l' Omnibus Taxpayer Bill of Rights (Pub. L. No. 100-647). -- 3. La svolta della protezione legale del contribuente americano in vista del Taxpayer Bill of Rights II del 1996 (Pub. L.No. 104-168). -- 3.1. L'analisi dei resoconti governativi. -- 3.1.1.Valutazioni della Camera dei Rappresentanti, 16 Aprile 1996. -- 3.1.2. Valutazioni del Senato, 11 Luglio 1996. -- 3.1.3. Il processo legislativo. -- 3.1.4. Note del Presidente alla firma del TBOR II, 30 Luglio 1996. -- 3.2. I contenuti. -- 3.3. Riflessioni e spunti. -- 4. Il TBOR II e le sue applicazioni: nuove proposte per migliorare il trattamento del contribuente con il RRA del 1998 o Taxpayer Bill of Rights III (Pub. L.No. 105-206). -- 4.1. Le novità introdotte. -- 4.2. Le linee strategiche del Commissario IRS: gli obiettivi di un IRS moderno riflettono la considerazione del contribuente come cliente. -- 4.2.1. Corollario: il raggiungimento di un IRS moderno richiederà cambiamenti significativi in cinque aree diverse. -- 5. Il Taxpayer Bill of Rights negli Annual Reports 2011-2012 del National Taxpayer Advocate N. Olson e la sua veste legislativa: proposte di legge (TBOR 2012) e prospettive.**

1. Il Congresso americano e la Carta dei diritti in ambito tributario: la concezione strutturale estesa alla tassazione.

Che cosa spinge, dunque, un organo legislativo, ad adottare un provvedimento avente come contenuto i diritti da riconoscersi al cittadino? E cosa ha spinto, in specie, il Congresso americano, tra i primi legislativi al mondo, a presentare un provvedimento nel quale i diritti siano espressamente enumerati a favore del contribuente?

“(...) *many legislators*”, si è osservato, “*find that, although it is very difficult to explain the efficacy of a new tax or a reformed tax procedure, everyone is in favor of promoting taxpayers’ rights, even though few can readily enunciate what taxpayers’ rights are. Politicians are always keen to promote taxpayers’ rights*”¹.

E’ evidente che l’interesse primario dei membri del legislativo non sono i diritti in senso sostanziale ed assoluto. I diritti vengono intesi in modo funzionale solo nel contesto di uno schema di governo che serve semplicemente a definire quei diritti, piuttosto che a proteggerli effettivamente. Il Congresso degli Stati Uniti, sotto questo profilo, non è un’eccezione.

Un esempio di questo fenomeno degli ultimi decenni è, appunto, l’iniziativa legislativa del Congresso americano nota, nel panorama internazionale, come tentativo – più volte ripetuto - di miglioramento della protezione dei diritti e degli interessi dei cittadini nel campo specifico della tassazione. Si tratta di una politica strategica posta in essere a causa di conclamati e evidenti abusi da parte del Servizio Nazionale delle Entrate, l’Erario (*Internal Revenue Service*, d’ora in avanti IRS), l’ente di riscossione del sistema americano. E’ l’organo del Dipartimento del Tesoro americano

¹ GREENBAUM A., *United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3: a path to the future or old wine in new bottles?*, in BENTLEY D., *Taxpayers’ Rights. An International Perspective*, Bentley D., *The Revenue Law Journal*, 1998, p.347.

responsabile dell'applicazione dell'*Internal Revenue Code* e agisce, pure, come agenzia informativa del contribuente.

Il tema più generale del ruolo di una Carta dei diritti è stato incorporato, in quell'ordinamento, fin dagli anni ottanta, nel dibattito legato alla più specifica relazione tra i contribuenti e l'IRS. “*The increasing attention that Congress has given to the IRS and taxpayer procedural powers*”, si è da più parti sottolineato, “*may be best explained as a means of symbolic communication between powerful legislators trying to tap into a general antigovernment sentiment*”².

In merito alla simbolicità, o meno, della ‘comunicazione’ tra i legislatori, ci si soffermerà più avanti, una volta compreso l’iter e le motivazioni che hanno portato all’approvazione dell’americana *taxpayers’ rights legislation*. Val la pena soffermarsi, invece, fin d’ora, su quel *general antigovernment sentiment* che ripropone la storica contrapposizione tra cittadini, da una parte, e il potere - male utilizzato -, dall’altra.

Con riguardo al sistema fiscale americano, quel contrasto trova ampio fondamento nelle cicliche battaglie contro la supposta arbitrarietà e irragionevolezza dell’operato dell’*Internal Revenue Service*. Un fisco che, come si è affermato in una limpida analisi retrospettiva riportata nelle “*confessions*” di un ex funzionario dell’IRS, “*from the outside (...), looks like an unbeatable army, with intelligence divisions scoping out your financial moves, crack troops of auditors probing your returns for weaknesses, and a corps of revenue officers winning the property battle by seizing houses, cars, and bank accounts. It should be no surprise that a great number of revenue officers have spent time in military service. But from the inside*”, si precisa, “*the IRS is not the invincible force most people imagine. Fear and paranoia run from the national headquarters in Washington, D.C., to regional divisions and districts and finally down to the group managers who oversee the foot soldiers of collection – revenue officers.*

² BOOK L., *The new collection due process taxpayer rights*, Tax Notes, 2000, p. 1132.

*Group managers are berated and harassed by their bosses. They, in turn, berate and harass their revenue officers, who then pass their frustrations on to taxpayers*³.

Questa interessantissima prospettiva, che rivela, al contempo, il dato istituzionale, per come è vissuto dai destinatari del servizio - cioè i contribuenti -, ma anche l'aspetto umano di chi opera alle dipendenze del fisco, permette di cogliere fin da subito la complessità delle questioni inerenti il rapporto tra fiscalità e libertà. Essa dà conto, infatti, di un dato imprescindibile per lo studio di queste questioni: *“the fight to restrain the IRS will be a long one, but rewarding to anyone who takes pride in his liberty”*⁴.

Tale consapevolezza appare decisamente stimolante considerato il binomio fiscalità-libertà sotteso alle Carte dei diritti del contribuente. Per questo, esse si propongono come strumenti di risposta alle nuove esigenze del contribuente nelle democrazie contemporanee.

Più nel dettaglio, l'espressione *“the fight to restrain the IRS”* consente di entrare nel merito di un sistema costituzionale le cui radici si innestano nella Dichiarazione di Indipendenza.

³ WADE J.W., *Confessions of an IRS Agent*, April 1983, in www.unclefed.com/TxprBoRR/JWWade.html, p.2. È importante ricordare Wade, poiché il suo nome è legato profondamente alla scrittura del primo TBOR di cui si dirà, nonché ai primi tentativi di creazione di una nuova cultura in materia di *taxpayers' rights*. Il suo contributo rimane particolarmente significativo perché, paradossalmente, scaturisce da una prospettiva dai più ritenuta incapace di affrontare il tema del rapporto tra fisco e contribuente in ottica garantistica. Ciò, evidentemente, a fronte di una esperienza in qualità di ex funzionario IRS. Wade, al contrario, ha saputo far tesoro del suo vissuto e, non a caso, è l'autore di ben 76 articoli che si occupano di tutti gli aspetti delle procedure IRS con una speciale attenzione alla risoluzione dei relativi problemi; dal 1985 al 1994 ha scritto su una rivista mensile chiamata *Surviving the IRS* per il *Tax Savings Report*, pubblicato dal *National Taxpayers' Union*. Inoltre, è l'autore di un lavoro molto noto negli USA, intitolato *When you owe the IRS* (Macmillan, NY, 1983). Definito come *“a taxpayer's manual of survival rules and strategies for paying the IRS”*, questo libro fu il primo a rivelare i modi *“in which the IRS collects delinquent taxes and delinquent returns”*: per ulteriori informazioni si rinvia al sito www.zoominfo.com.

⁴ WADE J.W., *Confessions of an IRS Agent*, cit., p. 5.

Quest'ultima, non a caso, è considerata "espressione della mente americana". Poiché, come scrisse Jefferson, l'autorevolezza del documento si basava "sull'aver armonizzato i sentimenti del tempo, espressi in conversazioni, lettere, saggi o nei più elementari libri di diritto pubblico, come Aristotele, Cicerone, Locke, Sidney ecc."⁵, la Dichiarazione, "di conseguenza, è un edificio costruito attraverso un sillogismo che Jefferson, avvocato poco entusiasta ma uomo di legge, erige perché sia usato come strumento di diritto costituzionale per il popolo americano e nei confronti del re d'Inghilterra e di diritto internazionale verso gli altri popoli"⁶. Quel momento storico emblematico rappresenta il tentativo di forgiare un documento, di valore anche giuridico, con l'obiettivo specifico di renderlo utile come "strumento di diritto costituzionale" contro "una lunga serie di abusi, di arbitrii, (...)"; una lunga serie, si insiste, che "mostra un disegno volto a ridurla (l'umanità, si intende) in uno stato di assoluto dispotismo". E si precisa pure, come riportato nel testo originale, che "E' suo dovere" (sempre dell'umanità, si intende) *liberarsi* di un simile governo e *garantirsi* in altro modo protezione per il futuro"⁷.

Nulla più di quanto affermato nella stessa Dichiarazione può valere come esemplificazione di quel *general antigovernment sentiment*. Di esso si dà conto, più specificatamente, nella stessa peculiarità del sistema istituzionale americano che si fonda sul principio della separazione dei poteri⁸ e si dota, in contemporanea, di un sistema

⁵ Scambio tra Jefferson e Adams - il quale, da ultimo, aveva negato l'originalità della Dichiarazione di indipendenza- riportato in BECKER C.L., *The Declaration of Independence: A study in the history of political ideas*, New York, 1922, pp. 24-26.

⁶ BONAZZI T., *Introduzione*, in *La Dichiarazione di indipendenza degli Stati Uniti d'America*, a cura di Bonazzi T., Marsilio, Venezia, 2003, p.22.

⁷ Parole espresse nel testo della Dichiarazione pubblicata in *La Dichiarazione di indipendenza degli Stati Uniti d'America*, cit., p. 73.

⁸ Ossia, "*the doctrine prohibiting one branch of government, either state or local, from infringing or encroaching upon or exercising the powers belonging to another branch*": GIFIS S.H., *Law Dictionary*, voce: *Separation of power*, Barron's, New York, 2003,

di *checks and balances*⁹. Ci si chiede, allora, come questi fondamenti strutturali abbiano influenzato, in particolare, la legislazione fiscale. E, di conseguenza, viene da chiedersi quale sia la relazione tra Congresso, Presidente e ruolo delle Corti nella programmazione della politica fiscale. Quest'ultima è da intendersi, infatti, come nuovo modo di concepire i rapporti tra tutti i poteri: è attraverso questa prospettiva di politica fiscale che si insinua il più specifico rapporto tra fisco e contribuente.

L'interazione pratica e politica tra poteri è stabilita nella Costituzione americana che prevede specifiche disposizioni sul processo legislativo. L'Articolo I afferma che le iniziative di prelievo fiscale hanno origine nella Camera dei Rappresentanti. Lo scopo di questa disposizione è spiegata nella Sezione 7, Clausola 1: "Tutti gli atti di prelievo fiscale hanno origine nella Camera dei Rappresentanti, ma il Senato può proporre o concorrere con emendamenti come su altri progetti di legge". Solo i progetti di legge intesi alla riscossione dei tributi nel senso stretto della parola sono inclusi nell'espressione "Tutti gli atti di prelievo fiscale"; non sono inclusi invece, i progetti di legge che pur provocando incidentalmente un'entrata, sono intesi ad altri scopi. Ogni atto volto all'accumulo di valuta interna come pegno di garanzia degli Stati Uniti che, in ottemperanza di tale fine, abbia fissato un'imposta sulle banconote ufficiali in circolazione, non viene infatti considerato alla stregua di un provvedimento di imposizione che ha origine nella Camera dei Rappresentanti. Riguardo al ruolo

p. 475. "Although the doctrine may not promote efficiency, it is considered a 'bulwark against tyranny' and looks to prevent any person or group from imposing its unchecked will": 381 U.S. 437, 443.

⁹ Teoria del potere e delle funzioni del Governo per cui ogni suo ramo ha il potere di opporsi alle iniziative di ogni altro ramo, "so that no single branch can control the entire government": BRYAN A. GARNER, *Black's Law Dictionary*, voce: *Check and balances*, Pocket Edition, West Group, 1996, p. 95. Per fare un esempio, il potere esecutivo può controllare il legislativo esercitando il potere di veto, ma il potere legislativo può, raggiunta la maggioranza, superare il veto.

secondario del Senato, la sostituzione di un'imposta corporativa o sull'eredità e l'aggiunta di una sezione che imponga un'imposta sull'utilizzo di grosse imbarcazioni costruite all'estero sono state considerate all'interno del potere costituzionale del Senato di proporre emendamenti.

A parte la condizione che abbiano origine nella Camera, i provvedimenti fiscali seguono lo stesso iter di tutti gli altri provvedimenti. Spesso il Presidente assume l'iniziativa di un provvedimento fiscale inviando le sue proposte alla Camera dei Rappresentanti. Qui saranno prese dapprima in considerazione dal Comitato *Ways and Means*. E' anche possibile che lo stesso Comitato sia promotore di una progetto di legge. I provvedimenti fiscali hanno origine nel Senato solamente nel caso siano allegati come postille ad altre proposte legislative.

Il Comitato *Ways and Means* tiene frequentemente delle udienze pubbliche sul progetto di legge; approva il progetto o una sua modifica e poi la proposta di legge viene inviata all'intera Camera dei Rappresentanti per l'approvazione, accompagnata da un "*Report*" esplicativo. Tale relazione è un documento utile perché spiega le motivazioni che dovrebbero portare all'approvazione e sottolinea, di solito con esempi, la *ratio* di tali nuove disposizioni.

Se il progetto è approvato dalla Camera e passa al Senato, sarà normalmente trasferito al Comitato per la Finanza del Senato (*Senate Finance Committee*). Tale Comitato può organizzare sedute pubbliche e invierà al Senato la sua versione del progetto con un *Report* da sottoporre a votazione. Presupponendo non ci siano discrepanze tra Camera e Senato, quest'ultimo invia il testo al Presidente che può decidere per l'approvazione definitiva o il veto. Se viene approvato o se si supera il veto del Presidente il progetto diventa legge e parte dell'*Internal Revenue Code* (Codice Tributario) del 1986.

La versione del testo approvato dal Senato può comunque differire da quella approvata dalla Camera; in quel caso al Comitato Congiunto (*Joint Conference Committee*), che comprende membri sia della Comitato *Ways and Means* che del Comitato per la Finanza del Senato, può essere richiesto di elaborare un testo che dia conto del compromesso raggiunto e di stendere un *Report*. I più importanti provvedimenti fiscali hanno di frequente versioni differenziate. Una ragione per cui i progetti di legge vengono spesso modificati in Senato è che ciascun Senatore ha un considerevole margine di autonomia per proporre emendamenti quando l'intero Senato è chiamato a votare su un progetto inviatogli dal Comitato per la Finanza. Al contrario, invece, l'intera Camera dei Rappresentanti accetta o respinge globalmente ciò che viene proposto dal Comitato *Ways and Means* e rari sono i cambiamenti radicali. Le delibere del Comitato *Joint Conference* di solito sfociano in un compromesso tra le due versioni che, così elaborato, viene poi votato sia dalla Camera che dal Senato per proseguire poi con l'usuale *iter* di approvazione o veto del Presidente.

Il Presidente non è obbligato a firmare un progetto durante una sessione congressuale. Come afferma la Clausola 2, può firmare entro 10 giorni da quando il disegno di legge gli viene presentato, anche se tale periodo si estende al di là della data di aggiornamento della seduta. In caso di approvazione, il suo compito consiste solamente nel firmare. Un progetto diventa legge alla data dell'approvazione del Presidente.

Quando un progetto diventa legge, il Presidente non ha più alcun potere di annullamento. Confermando tale principio, la Corte Suprema ha sostenuto che, nei casi di confisca, la dichiarazione di immunità proclamata dal Presidente nel 1868 non comportava l'annullamento di un decreto di espropriazione già assunto all'interno dell'Atto di Confisca del 1862.

Come già sottolineato, ogni rinvio da parte dei vari Comitati è di solito accompagnato da un *Report*; ciò vale per il Comitato *Ways and Means*, per il Comitato per la Finanza del Senato e per il Comitato *Joint Conference* sulla Tassazione del Reddito, la cui funzione è di “studiare l’operato e gli effetti del sistema federale di tassazione”¹⁰. Poiché questi *Reports* tendenzialmente forniscono delucidazioni sulle varie disposizioni della nuova proposta di legge, essi sono una fonte preziosa per capire le linee strategiche e gli obiettivi del Congresso. Ciò che è nelle intenzioni del Congresso quando valuta e approva le leggi in materia fiscale rappresenta, naturalmente, la chiave di interpretazione di tali leggi per il contribuente, per l’IRS e per le Corti. Poiché le disposizioni non vengono normalmente applicate immediatamente dopo la promulgazione di una legge, l’IRS e le Corti infatti, spesso guardano ai documenti dell’*iter* legislativo per determinare l’intento del Congresso.

In quest’operazione si insinua il tentativo, soprattutto americano, di configurare, almeno agli occhi del contribuente, un sistema sempre più trasparente in termini di *governmental accountability*. Tale approccio è stato adottato anche in occasione dell’approvazione di quella legislazione - di apparente rilievo strettamente tributario - attraverso la quale le istituzioni americane si sono occupate, almeno in linea propositiva, di individuare dei meccanismi che ponessero in relazione il fisco con i contribuenti, piuttosto che di stabilire una specifica disciplina impositiva.

Si tratta della *taxpayers’ rights legislation*, comprensiva dei singoli *taxpayer’s bill of rights (TBOR I, II, III)*. Da quanto risulta dai lavori preparatori, essa è stata concepita:

¹⁰ O’BRIEN, DAVID M., *Constitutional Law and Politics: Struggles for Power and Governmental Accountability*, Volume one, W. W. Norton & Co., New York, 1997.

a) avendo a mente proprio un ‘sistema di protezione contro certe debolezze sistematiche del governo rappresentativo’. Nell’ambito che qui si studia il riferimento va alla figura dell’IRS e alle sue “*horror stories*”¹¹, citate da più autori e sottoposte al vaglio del Congresso negli anni ottanta;

b) con lo scopo di autorizzare le Corti a correggere gli eccessi legislativi, nell’ottica di quel riesame giudiziario così essenziale nella concezione strutturale;

c) con il fine di veicolare il contenuto del documento al di là delle argomentazioni formaliste, e incentrandolo, invece, su quelle riguardanti le competenze istituzionali.

In definitiva, concepire la Carta dei diritti come un provvedimento fiscale nel senso tecnico del termine, ossia meramente tributario è, evidentemente, un approccio che mal si addice alla portata, indiscutibilmente di rilievo costituzionale, di questi *Bill of rights*. Nella loro genesi, al contrario - come si vedrà nel dettaglio -, vi è un apporto di maturata e consapevole spinta alla ‘correzione’, intesa come vaglio, verifica, approfondimento critico del sistema e del suo funzionamento.

Non casualmente, quest’operazione è affiancata all’aggettivo ‘strutturale’. Quest’ultimo, il correttivo, appunto *structural*, in quest’ambito è sembrato far trasparire, fin dalle prime riflessioni sull’idea di una Carta dei diritti per il contribuente, il tentativo di inglobare qualcosa di molto peculiare, ossia la dimensione istituzionale. E’ quella dimensione in cui la dinamica contemporanea della rete tra poteri non può più prescindere da colui che è, contemporaneamente, destinatario fruitore di quel potere, ma anche generatore del potere stesso per il suo essere

¹¹ LEDERMAN L., *Of taxpayer rights, wrongs, and a proposed remedy*, *Tax Notes*, May 22, 2000, p. 1133. Inoltre, si ricorda, a questo proposito, il commento di TEUBER J., *IRS horror stories prompt hearing on proposed taxpayers’ Bill of Rights*, *Tax Notes*, April 20, 1987, p. 219.

divenuto, giorno dopo giorno, in tutte le democrazie contemporanee, “cruciale anello della filiera della fiscalità: il contribuente”¹².

2. Il primo Taxpayer Bill of Rights del 1988: l’Omnibus Taxpayer Bill of Rights (Pub.L. No. 100-647)

A cominciare dal Decreto sull’Equità della Tassazione e sulla Responsabilità Fiscale del 1982, il Congresso statunitense ha predisposto diverse misure per salvaguardare e proteggere il contribuente contro l’abuso di potere da parte dell’IRS perfezionando il codice tributario. Due di queste misure sono state espressamente intese ad incorporare una “Carta dei Diritti o Statuto del Contribuente”. Il Congresso era convinto che l’adozione di queste misure avrebbe migliorato l’amministrazione del sistema contributivo federale e avrebbe fornito maggiore imparzialità ai contribuenti alle prese con problematiche tributarie. Secondo l’opinione del Congresso il concetto di “diritti del contribuente” non è estraneo alle finalità dell’IRS, che consistono nel raccogliere un adeguato ammontare di tributi dovuti al Tesoro degli S.U., ma anche di trattare le persone con equità e rispetto. Tutto ciò venne così esternato: “nell’amministrazione del sistema tributario esiste in effetti una comunione di interessi che coinvolge governo e contribuenti, ma tale comunione di interessi non è sufficientemente definita e capita da entrambi”.

Nel novembre 1988 il Presidente degli Stati Uniti, ha firmato e tradotto in legge il *Taxpayer Bill of Rights I* (da qui *TBOR I*). Il *TBOR I* ha rafforzato in numerose e diverse maniere la salvaguardia procedurale a favore dei contribuenti nelle dispute con l’IRS. Alcuni delle disposizioni principali dello Statuto comprendevano la

¹² BEFERA A., *Prefazione*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, p.8.

richiesta che l'IRS fornisse una dichiarazione scritta sui diritti dei contribuenti se questi vengono sottoposti ad una verifica ufficiale o a questioni di riscossione da parte dell'ente stesso. L'IRS ha accettato tale impegno. I diritti del contribuente così potenziati nel corso di una verifica ufficiale o di un esame, impegnavano ad una maggiore chiarezza le dichiarazioni di insolvenza da parte dell'IRS e permettevano al contribuente di richiedere al governo federale il risarcimento dei danni subiti a causa di provvedimenti illegittimi da parte dei dipendenti dell'IRS. Lo Statuto richiedeva all'IRS di dare un preavviso di 30 giorni prima di procedere alla riscossione delle tasse, in difformità con il precedente termine di 10 giorni. Per legge fu inoltre imposto all'IRS di offrire l'opportunità di un processo di appello accelerato in modo che il contribuente possa opporsi ad un intervento sulla proprietà che gli è necessaria per mantenere vitali le sue attività produttive. Altre disposizioni offrivano ulteriori salvaguardie, compresa una procedura amministrativa di revisione di un avviso di pignoramento già registrato ufficialmente. Molte di queste salvaguardie potevano comunque essere ignorate nel caso l'IRS ritenesse a rischio la riscossione delle tasse. L'adempimento di tali disposizioni deve essere perciò esaminata attentamente da vicino per poter valutare l'osservanza della legge da parte dell'IRS. Il *TBOR I* si propone come primo ampio tentativo da parte del Congresso di rafforzare i diritti dei cittadini americani nei loro rapporti con l'enti fiscale. Rappresenta una pietra miliare in campo legislativo essendo la prima legge che accorda al contribuente americano più ampi diritti ad una procedura conforme alla legge. Dalla sua promulgazione nel 1988 si sono ottenuti diversi risultati positivi. Il primo è che, se usata tempestivamente, la dichiarazione dei diritti che l'IRS è tenuta a fornire sembra ridurre la tensione tra i suoi funzionari e i piccoli imprenditori, predisponendoli a prendere le iniziative più adeguate. Questo rappresenta un aspetto molto positivo. In secondo luogo, come risultato di un più rigida

supervisione del Congresso, la gestione IRS è stata costretta a confrontarsi e a correggere alcuni degli abusi più evidenti del sistema. In terzo luogo la legge ha proibito l'uso di un sistema di quote per i prelievi ed i pignoramenti. E' così meno probabile che gli esattori siano spinti a pignoramenti inadeguati o ingiustificati. Quarto aspetto, e molto probabilmente il più importante, gli ufficiali addetti alla risoluzione dei casi (PROs) sono stati ufficialmente investiti del compito di Difensore Civico. Lo Statuto offriva una garanzia di sicurezza essenziale nel caso di storture della macchina burocratica. Ma tale rete di sicurezza diventava operativa solo se l'IRS valutava altamente prioritari i diritti dei contribuenti. E in tempi brevi il Congresso si interrogò sul dubbio che l'IRS considerasse altamente prioritari i diritti individuali dei contribuenti americani. I cittadini non sarebbero stati protetti semplicemente procedendo alla codificazione di una lista di garanzie e alla emanazione di regolamenti da parte dell'IRS. Quello che serviva era un cambiamento nell'atteggiamento dell'IRS.

Nonostante il ruolo determinante di quel primo documento nel fornire ai cittadini più ampi diritti nei confronti dell'IRS, nel metterli al corrente delle loro responsabilità e nell'assicurare un'attività di riscossione equa e imparziale, il riesame di alcune pratiche e procedure dell'IRS hanno spinto il Congresso, in una udienza speciale volta a rivedere l'applicazione del *TBOR I* da parte dell'IRS¹³, ad ammettere che il *TBOR I* non si poteva considerare del tutto perfetto. E' stata quella la prima occasione in cui il Congresso si è soffermato a considerare con attenzione il problema se l'IRS stesse amministrando la legge in modo adeguato, a valutare quanto la legge proteggesse i diritti dei contribuenti americani e a decidere se fosse necessario un ulteriore intervento legislativo. Il

¹³ COMMITTEE ON FINANCE UNITED STATES SENATE, *IRS Implementation of the Taxpayer Bill of Rights, 101st Congress, Second Session, Friday, April 6, 1990*, Us Government Printing Office, Washington 1990.

Sottocomitato ha rilevato che i contribuenti continuavano ad avere grosse difficoltà nel risolvere le dispute con l'IRS e nel sottostare alle richieste del sistema tributario federale. Ha pure considerato tali mancanze come sviste da parte dell'IRS e ha sottolineato quanto doveva essere continuativo lo sforzo per proteggere i diritti dei contribuenti.

Sfortunatamente il provvedimento emanato nel 1988 non aveva risolto tutti i problemi. Quello che rimaneva più consistente sembrava essere l'atteggiamento dell'IRS e del suo personale, come indicato dai seguenti esempi:

1. L'IRS sembrava ancora considerare i piccoli imprenditori come evasori fiscali o criminali e li trattava come colpevoli fino a prova contraria;

2. Sebbene i piccoli imprenditori intuissero che fosse determinante agire attraverso rappresentanti, sostenevano che l'IRS scoraggiava la presenza di un loro rappresentante e in effetti l'ente sosteneva che la sessione sarebbe proceduta con più difficoltà se altre persone fossero state presenti durante il processo;

3. La possibilità di usare dei piani di rateizzazione per pagare le tasse scadute e le penali non era utilizzata in modo tale da far funzionare meglio il sistema. L'esigere il pagamento immediato delle tasse è molto difficile dal punto di vista di una piccola azienda e la mancanza di concessione di maggiore flessibilità era un obiettivo mancato da parte dell'IRS, poiché lo scopo qui non era di caricare i contribuenti, ma di riscuotere le tasse del passato;

4. L'imposizione era usata troppo frequentemente per riscuotere le tasse e senza alcuna attenzione preliminare o considerazione per il contribuente.

Durante la Prima Sessione del 102° meeting del Congresso, il 14 Novembre 1991¹⁴, i suoi membri iniziarono a suggerire al Comitato

¹⁴ COMMITTEE ON WAYS AND MEANS US HOUSE OF REPRESENTATIVES, *Need for a Taxpayer Bill of Rights Legislation and Reform of*

come poter migliorare lo Statuto del Contribuente e come proteggere meglio i diritti dei contribuenti americani. Prima di tutto, ci fu ampio accordo sul fatto che il Congresso dovesse indicare i diritti basilari del singolo cittadino ponendoli sempre come altamente prioritari. Ed era pure necessario che vigilasse costantemente ad evitare soprusi e che facesse sempre presente all'IRS che stava trattando con persone reali e con problemi reali. Si sostenne inoltre che la vasta maggioranza dei singoli commercianti e dei piccoli imprenditori è onesta, contribuente affidabile la cui unica colpa può essere l'imbarazzo dovuto alla schiacciante complessità della legge fiscale e della contabilità richiesta per legge. Con l'aiuto delle proposte presentate durante la Prima Sessione del 1990 si identificarono un certo numero di aree che richiedevano un miglioramento del sistema di amministrazione fiscale. Tali aree includevano cambiamenti sia nella pratica amministrativa sia nello statuto:

Nel 1991 queste furono le proposte aggiuntive da parte del Sottocomitato alla Supervisione (*Oversight Initiative Report*):

- *Istituzione della figura del libero difensore del contribuente*
- *Ampliamento del diritto all'assistenza del contribuente (TAO)*
- *Miglioramenti relativi agli accordi sulle dilazioni di pagamento*
- *Concessioni di tempi più lunghi e senza aggravii di interesse per i saldi fiscali*
- *Possibilità di archiviazione senza totale pagamento per le dichiarazioni congiunte*
- *Diritto all'annullamento della notifica di pignoramento dell'IRS e di restituzione dei prelievi*
- *Previsione di un processo di appello in alcuni casi di riscossione. Notifica al contribuente di pagamento eccedente*
- *Concessione di termini più lunghi per il pagamento dei tributi*
- *Verifica di informazioni economiche erronee e fraudolente*

- *Responsabilizzazione dell'IRS nella verifica dell'esattezza delle informazioni*
- *Maggiore chiarezza negli avvisi di irregolarità*
- *Tutela del contribuente destinatario di un avviso erroneo*
- *Attenzione alle esigenze specifiche dei contribuenti*
- *Chiarezza nei formulari e negli avvisi dell'IRS*

L'ipotesi dell'approvazione di una Carta dei Diritti ha avuto diversi effetti: l'Agenzia ha assunto un atteggiamento più cauto perché se i contribuenti hanno dei diritti, allora l'IRS deve seguire nuove regole. Nel frattempo tutti i cittadini sono stati liberi di verificare i loro diritti e di mantenere la giusta retribuzione. Ecco perché una delle più grosse questioni era la riluttanza all'imposizione di alcune disposizioni del provvedimento in esame. Ed ecco inoltre perché uno dei maggiori obiettivi del Congresso era di esaminare attentamente quella potente Agenzia che gioca un ruolo così attivo nella vita di ogni americano e di tentare di far sì che essa facesse davvero proprio lo spirito e la lettera del *Taxpayer Bill of Rights*, come pure di incorporarne la filosofia in tutte le iniziative dell'IRS.

3. La svolta della protezione legale del contribuente americano in vista del Taxpayer Bill of Rights II del 1996 (Pub. L.No. 104-168).

Il Sottocomitato di Controllo della Commissione sul Budget presso la Camera dei Rappresentanti si è già riunito il 12 Settembre 1995 ed ha approvato una serie di proposte relative alle disposizioni del *Taxpayer Bill of Rights II (TBOR II)*, raccolte con alcune modifiche sotto il Titolo XIII. Il 14 Settembre 1995 Mrs.

Johnson del Connecticut e Mr. Matsui hanno presentato le proposte del Sottocomitato nel documento H.R. 2337¹⁵.

Nelle prime udienze del marzo 1995, nel corso del 104th Congresso, si era già analizzato lo sviluppo della legislazione in vista del *Taxpayer Bill of Rights II*. Come enunciato dal Sottocomitato, il termine “*Taxpayer*” era da riferirsi alla “legislazione che combina numerosi provvedimenti specifici volti a rafforzare i diritti dei contribuenti nei loro rapporti con l’Erario (IRS)”¹⁶. Quanto al *Taxpayer Bill of Rights (TBOR I)*, divenuto legge nel 1988, si era in quell’occasione ammesso che esso aveva cercato di stabilire un rapporto più paritario tra i contribuenti e l’IRS creando oltre una dozzina di procedure di salvaguardia a vantaggio dei primi. Aveva riconosciuto loro, ad esempio, il diritto di citare l’IRS per danni fino a 100,000 dollari per compensare azioni avventate compiute da agenti IRS nel corso dell’esazione delle imposte. Ai contribuenti in difficoltà finanziarie, inoltre, aveva riconosciuto il diritto di provvedere al pagamento mediante piani rateizzati. Aveva vietato all’IRS di valutare i propri agenti in base all’ammontare dell’esazione e di imporre loro quote minime di prelievo. In alcune circostanze, ai contribuenti che riuscivano a fare valere le loro ragioni, aveva riconosciuto pure il diritto al rimborso delle spese legali sostenute.

La legge del 1988 aveva dunque segnato una tappa determinante nella giusta direzione, ma si era percepito subito che molto di più si sarebbe potuto fare per aiutare i contribuenti. Già nel 1991 il Sottocomitato aveva tenuto due giornate di udienze per

¹⁵ HOUSE WAYS AND MEANS COMMITTEE REPORT, *Budget Reconciliation Revenue Provisions: Report and Bill Text for Title XIII (Revenue Reconciliation Act) and Title XIV (Tax Simplification Act)*, Supplement to United States Tax Reporter, September 28, 1995, copyright 1995 by Research Institute of America, Inc. NY 10011.

¹⁶ OVERSIGHT SUBCOMMITTEE HEARING ON TAXPAYER BILL OF RIGHTS II PROPOSAL, *Exploring the Development of the Taxpayer Bill of Rights II Legislation, 1995*.

indagare possibili interventi legislativi sul *TBOR I* del 1988 in vista di ulteriore tutela e più ampi diritti per il contribuente nei rapporti con l'IRS. Tale attività esplorativa aveva portato il Sottocomitato a concludere che sarebbe stato opportuno proseguire con un *Taxpayer Bill of Rights II*. I suoi membri predisposero l'H.R. 3838, che fu introdotto nel Novembre 1991. Una versione modificata dell'H.R. 3838 fu inclusa nell'H.R. 11, il Decreto Tributario del 1992 approvato dal Congresso nell'ottobre 1992, ma mai divenuto legge perché il progetto fu incluso in due più ampi disegni di legge cui il Presidente Bush pose il veto per ragioni estranee ai provvedimenti *TBOR II*.

Le disposizioni del *TBOR II* in H.R. 11 contenevano oltre due dozzine di iniziative a favore del contribuente. Una di queste, ad esempio, avrebbe rafforzato il potere del difensore civico del contribuente (*Ombudsman*) nell'emissione di ordinanze di tutela per quei contribuenti che le normali procedure IRS sottoponevano a trattamento non equo. Avrebbe imposto all'IRS di verificare le informazioni in suo possesso in caso di contestazione da parte del contribuente. Avrebbe imposto all'IRS di rinunciare ad interessi su pagamenti tardivi nei casi in cui il contribuente avesse avuto motivazioni valide (per la legge attuale, l'IRS ha ampia facoltà di rinuncia alle penalità ma non agli interessi per pagamenti tardivi). Avrebbe anche richiesto dall'IRS di concedere un preavviso di 30 giorni prima di revocare un accordo di pagamento rateale precedentemente pattuito.

Dal 1992 non è venuta meno la necessità di un *TBOR II*. Un ottimo punto di partenza per meglio valutare il processo di espansione del *Taxpayer Bill of Rights* durante il 104° Congresso sarebbero i provvedimenti passati al Congresso stesso nel 1992 come parte dell'H.R. 11, quando erano in maggioranza i Democratici.

Nell'aprire la seduta, poi rivelatasi decisiva, del 1995, il Presidente Johnson della Camera disse: "Quando il contribuente medio agisce contro l'IRS, ci troviamo come nello scontro tra Davide e Golia e dovremmo perciò cercare delle soluzioni per tutelare i diritti del singolo. I contribuenti hanno il dovere di pagare imposte adeguate ma non dovrebbero essere messi in difficoltà da passi procedurali e politiche erariali che rendano tale contesa inevitabilmente impari"¹⁷. Lo scopo era di bilanciare i diritti del contribuente con quelli del Governo preservando allo stesso tempo il potere di quest'ultimo di agire nell'interesse pubblico. Ciò non era inteso a denigrare il Servizio Erariale ma piuttosto a rendere il miglior servizio possibile al contribuente americano.

Nel suo discorso, Cynthia G. Beerbower, Segretaria delegata per la politica fiscale presso il Ministero del Tesoro degli Stati Uniti ha sostenuto che il Tesoro aveva a lungo lavorato con l'IRS per approdare a numerosi cambiamenti amministrativi, incluse alcune semplificazioni regolamentari per aiutare il contribuente ad alleviare la sua posizione di subordinazione. Perciò, l'anno precedente (il 1994), il Ministero del Tesoro aveva appoggiato l'approvazione di una semplificazione fiscale e di alcune correzioni tecniche. Sono risultate numerose disposizioni che erano originariamente contenute nel H.R. 11. Sebbene H.R. 3419 passò l'esame della Camera, la legge non fu mai presa in considerazione dal Senato.

Nel budget dell'anno fiscale del 1996, l'amministrazione dichiarò che continuava ad appoggiare le iniziative fiscali neutrali designate a promuovere una accorta e equitativa amministrazione del diritto tributario. Inoltre supportò e perseguì l'attuazione di misure amministrative per alleviare i carichi del contribuente. Molte di queste iniziative furono prese per semplificare e per rispondere

¹⁷ Vedi nota 15.

ai problemi che singoli contribuenti avevano avuto fino a quel momento.

Furono stabiliti tre presupposti necessari per avere un sistema fiscale di successo. Primo, il sistema deve essere equo e deve essere percepito come tale. Secondo, i contribuenti devono essere trattati con rispetto e dignità. Il meccanismo di imposizione non dovrebbe essere più invadente e gravoso di quanto sia necessario ad una sana amministrazione fiscale. Terzo, il sistema deve operare efficientemente e ad un costo ragionevole.

Nella sua relazione, Margaret Milner Richardson – Commissario dell'*Internal Revenue Service* – spiegò che esiste un collegamento tra il servizio ai contribuenti e i loro diritti e che, nonostante i miglioramenti già apportati, c'era ancora molta possibilità di intervento per far valere i diritti del contribuente. In quell'udienza ella fece numerose nuove proposte in quella direzione. La prima proposta prevedeva la collaborazione con l'IRS per la salvaguardia del diritto alla riservatezza di ogni contribuente. La protezione di tale diritto è infatti una delle maggiori priorità per l'*Internal Revenue Service*. Una seconda proposta richiedeva all'IRS di annullare una penalità inflitta ad un contribuente che per la prima volta mancava di provvedere ai depositi delle imposte sul ruolo paga. Tale concessione era prevista specificamente per gestori di piccole imprese.

Altro punto importante discusso durante l'udienza fu quello dell'onere della prova: le proposte di trasferire tale onere al Governo furono però tutte respinte. Vediamone le ragioni. Fu sostenuto che il Codice Tributario e la politica amministrativa dell'IRS contengono molte procedure intese a favorire la risoluzione amministrativa delle controversie fiscali e portano perciò alla composizione della maggior parte delle dispute civili che sorgono all'interno della legislazione tributaria. Non tutte le controversie possono però essere risolte amministrativamente e il

codice prevede che i contribuenti insoddisfatti del risultato delle procedure amministrative possano ricevere tutela a livello giurisdizionale.

In tutta la storia delle controversie fiscali negli Stati Uniti, il contribuente ha sempre dovuto assumersi l'onere della prova. Coloro che l'appoggiano sostengono che tale procedura è in sintonia con le tradizioni della *common law*, è ragionevole ed equa e riflette alcuni dei principi fondamentali che costituiscono il fondamento del sistema fiscale americano. In effetti, l'onere della prova in caso di controversie fiscali è a carico del contribuente. L'onere della prova è invece a carico del Governo nei casi di frode civile o di dichiarata responsabilità penale. Ma ci sono buone ragioni per non invertire l'onere della prova nelle dispute civili. Primo, le regole attuali sono coerenti con il sistema di auto-dichiarazione volontaria, che presume che i contribuenti, e non il Governo, siano maggiormente indicati a giustificare e a produrre dati comprovanti le diverse voci della dichiarazione dei redditi. Secondo, ponendo l'onere della prova a carico del contribuente si promuove la risoluzione amministrativa delle dispute fiscali. La conoscenza di tale onere serve come incentivo a fornire volontariamente informazioni durante una verifica e i susseguenti procedimenti amministrativi. Terzo, i contribuenti, come tutti gli altri ricorrenti, dovrebbero avere l'onere di far valere i loro ricorsi di fronte alla corte. Secondo il vecchio sistema, le parti che contestavano le decisioni delle agenzie governative a livello amministrativo dovevano assumersi l'onere della prova. Il Codice Tributario e la vigente pratica amministrativa dell' *Internal Revenue Service* assicuravano ai contribuenti molte opportunità di risoluzione delle dispute fiscali. Per finire, considerazioni sull'equità e l'efficienza richiesero che l'onere della prova fosse a carico dei contribuenti.

Alla fine dell'analisi, il Sottocomitato individuò alcune aree specifiche in cui c'erano grosse questioni da risolvere. Per esempio, per quanto riguarda il problema dei dipendenti IRS che violano la legge e di solito rimangono impuniti, il Sottocomitato sottolineò che i contribuenti necessitano di più protezione contro le azioni arbitrarie e devianti, e che i dipendenti IRS dovessero essere ritenuti responsabili per le loro violazioni. L'IRS appariva più interessato a controllare, a regolamentare e punire i contribuenti e i consulenti fiscali piuttosto che a controllare, regolamentare e punire i suoi propri dipendenti per infrazioni dello stesso tipo.

Uno dei principi fondamentali della Costituzione statunitense è che i diritti delle persone devono essere rispettati, anche se da ciò consegue che alcune persone eviteranno di essere punite per le violazioni di legge loro ascritte. Il Sottocomitato sostenne pure che le leggi fiscali sono così incredibilmente complicate che molti contribuenti non sono in grado di affermare con assoluta sicurezza di conoscere bene la legge o di aver presentato la loro dichiarazione esatta al 100 per cento. Leggi vaghe permettono abusi. Se all'interno dell'IRS si vuole "approfittare di qualcuno", la complessità delle leggi permette all'agenzia di instaurare una controversia virtualmente plausibile contro chiunque.

Per finire, il Sottocomitato riconobbe la lunga tradizione a sostegno dei diritti del contribuente, comprendendo l'attivo contributo del comitato anche nella parte finale del *Taxpayer Bill of Rights* del 1988. In conseguenza della legge del 1988, all'IRS è ora richiesto di render noti, in termini semplici e informali, i diritti di un contribuente nei suoi rapporti con l'IRS, sia durante le verifiche sia per quel che riguarda l'ambito della riscossione fiscale. Tale compito viene svolto dall'IRS attraverso l'emanazione della Pubblicazione 1, intitolata "*I tuoi Diritti di Contribuente*"¹⁸. Inoltre, la

¹⁸ INTERNAL REVENUE SERVICE, REV. 3-98, *Your Right as a Taxpayer*, IRS Publication 1, 1998, Catalog Number 64731 W.

legge del 1988 stabilì che l'IRS eliminasse tutte le penalità e le tasse aggiuntive attribuibili ad erronee comunicazioni scritte da parte dell'agenzia. Il *Taxpayer Bill of Rights* inoltre richiedeva al Service di emanare tutte le Direttive provvisorie come Direttive Proposte.

Il Sottocomitato sostenne così che, se da una parte il Congresso non può far passare una legge per riconoscere ogni ingiustizia perpetrata dall'IRS, dall'altra lo stesso può certamente provvedere affinché gli interessi dei contribuenti siano totalmente salvaguardati all'interno dell'IRS da qualcuno con la statura, l'indipendenza e l'autorità di agire appropriatamente e nei momenti opportuni. L'unico modo per realizzare questo obiettivo è di istituire un Difensore Civico indipendente a favore del contribuente che debba informare regolarmente il Congresso, così che coloro che sono veramente responsabili per le azioni intraprese dall'IRS possano essere aggiornati. Il rapporto continuo di tale Difensore col Congresso potrà evitare che la sua voce nell'interesse del contribuente americano comune venga bloccata e dispersa all'interno dell'IRS o della burocrazia del Tesoro.

L'udienza del 1995 rappresentò solo il primo gradino verso l'emanazione del TBOR II, ma molte fasi precedettero l'atto finale. Prima di esaminare le singole disposizioni del TBOR II, viene di seguito annotato sinteticamente l'iter legislativo, per poi essere ripreso più avanti, in sede di comparazione, in modo da rendere chiare, in un'ottica più ampia, le motivazioni che hanno portato all'approvazione del documento finale.

3.1. L'analisi dei resoconti governativi.

La difesa del contribuente è sempre stata un punto fermo del recente sistema fiscale statunitense: con la presenza di apposite strutture come il *Problem Resolution Program*, istituito nel 1976 e riconosciuto come entità indipendente l'anno successivo, e

soprattutto con l'istituzione, nel 1996 del *Taxpayer Advocate* (il Garante federale del contribuente-TA), la Carta dei Diritti arriva a completamento del quadro.

E' ormai noto che per molto tempo i diritti del contribuente americano sono stati fortemente limitati da un comportamento ritenuto giustificato e di *routine* messo in atto dagli impiegati IRS che, secondo fonti autentiche, agivano come "persecutori"¹⁹. nei confronti di cittadini indifesi. Casi eclatanti di abusi²⁰ sono stati documentati e molto presto l'IRS divenne "qualcuno che non fa nulla e ti guarda morire"²¹, e che invece oggi cerca di trasformare la

¹⁹ Da poco è stato pubblicato un libro, "*The Power to Destroy*" (Il potere di distruggere) scritto dal Senatore William Roth, Presidente della Commissione Finanze del Senato le cui udienze hanno rivoluzionato l'IRS. Si parla di una sorta di vendetta tuttora in corso contro gli agenti che in udienza ammisero le loro iniquità. In parte, comunque, viene anche spiegato il clima di pressione a cui erano sottoposti questi "esecutori fiscali", tenuti alla massima segretezza e vincolati all'indiscutibile limite delle quote prefissate, oggigiorno eliminate.

²⁰ Si ricordano, tra i tanti, quelli venuti alla luce sulla stampa e documentati in base ai dati forniti dalla *National Audit Defense Network*, un'organizzazione che combatte l'IRS, e quindi: il caso di agenti armati che rifiutarono di riconsegnare alle loro madri bambini di un asilo finché i genitori si impegnarono a pagare l'importo ritenuto dovuto; le corpose sanzioni irrogate ad un contribuente che aveva pagato 10 centesimi in meno del dovuto; il caso dei due agricoltori che sedici anni fa videro tutte le loro proprietà pignorate perché l'IRS aveva giudicato il loro piano di pagamento delle tasse insufficiente, malgrado tutto fosse stato versato nei termini; il blocco del conto di una bambina, Katie Wier, per pagare le tasse dovute dai genitori; il caso dei coniugi Evans che, multati per imposte arretrate, sono stati costretti a pagare a pagare senza mai potersi difendere perché la AF aveva distrutto i loro incartamenti; in ambito di rapporti matrimoniali, le imputazioni delle tasse evase da un coniuge all'altro, anche in caso di separazione; il caso di John Collatri che, sulla semplice base di un'accusa di evasione, per di più infondata, da parte della sua contabile che si voleva vendicare del licenziamento, fu aggredito dagli agenti del Fisco che, armati di mitra, tennero sotto tiro la famiglia e fecero chiudere la sua attività.

²¹ Frase lasciata in una nota, dopo la sua morte, da un Avvocato, Bruce Barron, che si uccise nel 1996, dopo un calvario di tre anni in cui l'IRS, con persecuzioni e pignoramenti, aveva ridotto sul lastrico la sua famiglia. Il Fisco, pur senza mai ammettere la sua responsabilità, ha poi accettato di pagare 1 milione di dollari di risarcimento alla famiglia per il suicidio, ma nonostante questo, ha continuato a presentarsi per riscuotere anche dopo la morte di Barron.

propria immagine di despota in una versione positiva di gigante buono²².

A tal proposito, determinanti sono state le considerazioni svolte durante le diverse fasi dell'iter legislativo che ha portato all'approvazione del *TBOR II*. Anche grazie ad esse, infatti, oggi la filosofia stessa del rapporto tra contribuente e Fisco americano sembra abbia preso un nuovo corso²³.

3.1.1. Valutazioni della Camera dei Rappresentanti, 16 Aprile 1996.

Il Deputato californiano Mr. Matsui, nelle sue note²⁴ al documento H.R. 2337 disse che la Camera aveva tenuto una posizione coerente con il suo contenuto nel momento dell'approvazione, il 26 Ottobre 1995, dell'Atto sul *Balanced Budget* settennale. Il *TBOR II*, che il Comitato *Ways and Means* approvò il 21 marzo 1996, era sostanzialmente identico alle disposizioni che la Camera aveva approvato il precedente ottobre come parte dell'Atto sul *Balanced Budget* settennale, anche se con piccoli cambiamenti tecnici e aggiustamenti.

Egli riteneva che l'atto avrebbe rappresentato un passo in avanti verso una maggiore garanzia dei diritti dei contribuenti nei rapporti con l'IRS, ma soprattutto credeva che ciò si sarebbe realizzato in sintonia con la legge vigente e nel rispetto delle

²² Tale circostanza non è casuale. Bisogna tener conto, infatti, che ora è grazie anche ad un bilancio in attivo che le attenzioni dell'apparato dirigente americano sembrano essere più concentrate sull'immagine dell'IRS nei confronti dei cittadini che sulla sua efficacia come esattore. In vista di un'efficienza sempre più completa, si stanno infatti creando le basi affinché il perfetto funzionamento di tutto il meccanismo burocratico possa naturalmente scaturire da un *background* socio-culturale già pronto ad un rapporto diverso con l'IRS.

²³ STEFANO SPADONI, *Protezione legale del contribuente negli USA: il Presente*, Rivista TRIBUTI, N.5/99 – Sez. Dall'Estero.

²⁴ CONGRESSIONAL RECORD, VOL. 142 (1996) via GPO Access (wais.access.gpo.gov), 19 Aprile 1996 (*Camera dei Rappresentanti*).

responsabilità dell'IRS. Gli obiettivi del *Taxpayer Bill of Rights*, infatti, erano quelli di espandere le misure di salvaguardia per quei contribuenti sfortunati che venivano coinvolti in una controversia fiscale con l'IRS. "Tali contribuenti spesso si sentono" egli disse, "come se fossero impegnati in una lotta impari come quella di Davide contro Golia". "Il documento H.R. 2337 concede quindi ai contribuenti alcuni importanti strumenti procedurali per difendersi nelle controversie con il Golia IRS". Nonostante le norme procedurali fiscali non appaiano così innovative, si sarebbero poi rilevate determinanti nella risoluzione delle dispute fiscali. Egli portò l'esempio di quando il Comitato venne a conoscenza di casi in cui l'IRS aveva incominciato a condurre delle verifiche sulle dichiarazioni dei redditi di un contribuente; in seguito i dipendenti IRS incaricati del controllo erano stati trasferiti in una nuova divisione e la dichiarazione lasciata lì per un altro anno o due prima che venisse completata la verifica. Secondo la legge allora vigente, egli disse, l'IRS non aveva potere di ridurre l'accumulo degli interessi durante quel periodo. Il documento H.R. 2337 affrontò allora tale problema concedendo all'IRS una maggiore autorità di ridurre il costo degli interessi causati da irragionevoli ritardi legati al suo stesso modo di procedere.

L'atto, si sostenne, avrebbe semplificato le procedure riguardanti l'onorario del legale per quei contribuenti vincenti contro l'IRS presso il Tribunale Tributario. Secondo la legge allora vigente, infatti, "per non incorrere in spese legali un contribuente non doveva solo vincere contro l'IRS, egli doveva anche dimostrare che l'IRS non aveva giustificazione a procedere". H.R. 2337 trasferì quindi all'IRS l'onere di provare che la sua posizione era sostanzialmente giustificata. Ciò è coerente con il principio giudiziario secondo il quale la parte che deduce dei fatti a fondamento delle sue pretese deve avere l'onere di provarli. Più del 97 per cento degli americani ovviamente sostiene tale trasferimento

dell'onere della prova nelle dispute fiscali. “Attualmente”, egli disse, “secondo la vigente disciplina, in una disputa fiscale il contribuente va di fronte alla Corte con l'onere della prova a suo carico. Egli deve provare che è innocente. Non c'è nessun'altra norma. So perfettamente come tale evoluzione legislativa si sia verificata, avendo avuto finora una legislazione che pone un americano come colpevole agli occhi della Corte, e in necessità di provare di essere innocente”.

Un'altra fu la disposizione sottolineata perché potenziale aiuto in favore del contribuente che stipula degli accordi di pagamenti rateali con l'IRS. L'H.R. 2337 richiedeva all'IRS di dare 30 giorni di preavviso prima di revocare un accordo rateale, in modo da concedere al contribuente colpito un'opportunità di mettere in discussione tale azione. Inoltre, nei casi estremi in cui l'IRS danneggia il contribuente perché i suoi dipendenti agiscono in modo sconsiderato nella riscossione dei tributi, l'atto aumentava il limite massimo dei reclami per danni dei contribuenti contro l'IRS fino a 1 milione di dollari. L'allora vigente tetto massimo era 100.000 dollari. Per finire, per la prima volta, l'intervento del Difensore civico IRS a riguardo delle problematiche più comuni dei contribuenti veniva affidato direttamente al *Comitato Ways and Means* senza passare attraverso i numerosi filtri amministrativi dell'IRS e poi del Ministero del Tesoro. “Ciò ci permetterà” egli disse, “di affrontare giustamente i problemi, e nello stesso tempo di assicurare che l'IRS possa altrettanto legittimamente riscuotere le tasse dovute”.

Nella sua esposizione Mr. Matsui spiegò le maggiori aree del documento in termini di cambiamenti: il Difensore del contribuente; lo spostamento dell'onere della prova nei casi nei quali verrà concesso il compenso agli avvocati; le disposizioni che prevedono maggiore flessibilità dell'IRS nell'imposizione di penalità; le norme che richiedono all'IRS di dare notifica ai

contribuenti prima di intraprendere azioni contro di loro; le relazioni annuali sul comportamento scorretto dei dipendenti IRS; e la vulnerabilità dei coniugi divorziati. Proprio in riferimento a quest'ultimo punto, molto seguito da parte dei media, si sono verificati parecchi casi in cui coniugi divorziati hanno firmato con leggerezza le dichiarazioni dei redditi; prima della riscossione adesso l'IRS dovrà dare "comunicazione anticipata all'ex coniuge". Mr. Matsui aggiunse che "non c'è alcun dubbio che l'IRS sia diventato troppo potente e troppo invadente. Il documento in questione è importante, infatti, proprio perché i poteri investigativi e di valutazione dell'IRS sono più ampi di quelli di qualsiasi altra agenzia governativa. Sono davvero invadenti. Entrano nelle nostre vite e sembra che i diritti costituzionali dei contribuenti siano sempre proclamati ma mai veramente rispettati. Ciò deriva direttamente comunque, dalla crescente complessità del nostro attuale sistema". "La soluzione definitiva a questo problema è quella di sradicare completamente la tassazione sul reddito eliminando la necessità che un'agenzia scavi nelle nostre vite private per fini fiscali; l'altra soluzione possibile è di rendere il nostro sistema attuale in grado di operare in modo più rispettoso e equo nei confronti dei contribuenti".

Troppo spesso il contribuente è in balia dell'IRS, e "lo scopo essenziale del documento è di intervenire sul sistema, per quanto possibile". Questo *Taxpayer Bill of Rights II* comprende anche il *Fast and Efficient Tax Filing Act*, che ha l'obiettivo di rendere almeno una parte del Codice Tributario un po' più comprensibile all'utente. Secondo la sua opinione, col sistema allora vigente entrambi contribuente e IRS venivano ingannati. Come risultato del *Fast and Efficient Tax Filing Act* egli sostenne che "non ci saranno più attese prolungate agli uffici postali; invii Fed Ex, telefonate 1-800 per consegna celere o DHL, o intervento di spedizionieri che in

America effettuino spedizioni efficienti”. “Il prossimo anno, dopo l’approvazione di questo documento, sarà tutto risolto”.

Altri Deputati, tra cui i rappresentanti del Texas Mr. Archer e Mr. Armey, entrambi eminenti Repubblicani, esposero il loro punto di vista sul nuovo atto legislativo. Ma ciò che fu messo in rilievo fu che tale legge era stata votata favorevolmente numerose volte dal Comitato *Ways and Means* su base bipartitica, e anche da parte della Camera ma la promulgazione si era fatta attendere troppo. Questa legge fu appoggiata dall’amministrazione e avrebbe risposto alla necessità dei contribuenti di maggiore tutela nei loro rapporti con l’IRS. Inoltre, è stato sottolineato che la Signora del Connecticut, la Presidentessa Nancy Johnson, fece di tutto affinché il Congresso avesse un atteggiamento bipartitico verso quella legge. Il Congresso lavorò con molta cooperazione durante tutte le varie fasi preparatorie tra bozze e assembramenti di parti diverse. Ciò richiese molta fatica perché, anche se il documento fu inizialmente approvato quando il Congresso era controllato dai Democratici, passò poi con la maggioranza Repubblicana che, per migliorare la tutela del contribuente, si avvalse anche degli aspetti negativi del comportamento dell’IRS durante l’amministrazione Democratica.

Si ricorda, inoltre, che la denominazione ufficiale della legge in esame è **“Pickle-Johnson”** derivante da Mrs. Nancy Johnson, del Connecticut, e naturalmente da Jake Pickle, una dei leader che aveva contribuito ai lavori sul *Taxpayer Bill of Rights* negli ultimi 10 anni. Concludendo, in quel momento il Congresso statuì che il *TBOR II* avrebbe rappresentato un significativo miglioramento nel trattamento dei contribuenti da parte dell’IRS. Già otto anni prima, il *Taxpayer Bill of Rights I* aveva creato un sistema più paritario nei rapporti tra cittadini e IRS, con strumenti di tutela a favore dei contribuenti. Ma il *TBOR II*, è stato detto, “contiene più di due dozzine di disposizioni che conferiscono ai contribuenti ulteriori garanzie di tutela”. In realtà, come disse il Presidente Clinton, “41

nuove disposizioni”, le più importanti delle quali furono principalmente intese ad:

(1) espandere il potere di emissione di ordinanze di tutela del contribuente da parte del Difensore Civico, in vista della riduzione di interessi e sanzioni;

(2) dare all’IRS la facoltà di rinunciare agli interessi sui pagamenti tardivi delle tasse in caso di valida motivazione;

(3) aumentare fino a 1 milione di dollari i danni civili per i quali il contribuente potrebbe ricorrere contro l’IRS in caso di riscossione illegittima;

(4) aiutare il cittadino medio americano, che potrebbe essere incorso in un errore involontario nella quantificazione delle imposte dovute, concedendogli un maggior lasco di tempo per provare la sua buona fede;

(5) creare un Difensore del contribuente indipendente;

(6) richiedere all’IRS di informare i comitati di gestione fiscale sulla condotta erronea dei suoi stessi dipendenti;

(7) provvedere alla disposizione di norme per la notifica all’ex coniuge dell’avvio del processo di riscossione.

Si pensò così, di conferire maggior tutela al contribuente americano nei suoi rapporti con l’IRS con più di 30 garanzie. Le norme furono differite e l’atto passò la Camera come emendato.

3.1.2. Valutazioni del Senato, 11 Luglio 1996.

L’11 luglio 1996 il Senato procedette alla valutazione del documento. Una delle maggiori preoccupazioni, che venne nuovamente alla luce in quella occasione, riguardava le gravi lamentele dei contribuenti sul fatto che le leggi fiscali erano state imposte in modo iniquo da parte dell’IRS. Era stato riconosciuto, infatti, che l’IRS aveva le potenzialità per abusare del suo potere a spese dei contribuenti rispettosi della legge e onesti. Il *TBOR II* fu

allora identificato come “l’arsenale dei contribuenti contro un IRS spesso troppo esigente”, e come “la legge che ridà potere ai contribuenti”²⁵.

Al Senato la procedura volta a migliorare la tutela del contribuente fu fuori dell’ordinario. Normalmente un documento fiscale della Camera dei Rappresentanti viene rimesso al Commissione Finanza del Senato per una valutazione prima di essere preso in considerazione dall’intero Senato. Le disposizioni del *TBOR II* furono invece previamente approvate dalla Commissione Finanza e poi inserite nel *Balanced Budget Act* del 1995, su cui il Presidente pose il veto. La Commissione Finanza del Senato lavorò sul nuovo atto legislativo insieme al *Comitato Ways and Means* della Camera, atto che fu approvato all’unanimità dalla Camera dei Rappresentanti. Per accelerare la promulgazione di tale importante documento fu deciso che l’atto evitasse l’esame della Commissione Finanza e fosse direttamente sottoposto alle valutazioni dell’intero Senato. Il Senato confermò che l’atto prevedeva 41 disposizioni volte ad accrescere le garanzie di tutela del contribuente²⁶.

I membri del Senato sostennero l’approvazione del *Taxpayer Bill of Rights II* in quanto sarebbe stato il primo passo verso l’eliminazione di un’iniqua applicazione della legge fiscale americana. Lo Statuto fu riconosciuto come legge davvero necessaria a completamento dell’originario *Taxpayer Bill of Rights* approvato nel 1988. In realtà, non era mai esistita la presunzione che il *TBOR* del 1988 rappresentasse un intervento definitivo sul tema della tutela del contribuente. Ma, “fu la tappa più importante del continuo processo di eliminazione degli abusi nei confronti del contribuente. E il processo prosegue tuttora, con la continua

²⁵ CONGRESSIONAL RECORD, VOL. 142 (1996) via GPO Access (wais.access.gpo.gov), *July 11, 1996 (Senato)*.

²⁶ Le disposizioni sono elencate alla fine della trattazione.

ricerca dei miglioramenti da apportare alla legge vigente”²⁷. Speciale riconoscimento fu dato ai Senatori Grassley e Pryor per la loro tenacia nel sostenere la promulgazione di tali garanzie di tutela, come furono pure encomiati per i loro interventi a favore sia il Rappresentante del Congresso, Mrs. Johnson sia il Presidente Mr. Archer. L’11 luglio 1996 l’atto fu approvato dal Senato; il 25 luglio fu formalmente consegnato al Presidente della Camera e lo stesso giorno fu presentato al Presidente degli Stati Uniti d’America.

3.1.3. Il processo legislativo.

Il *TBOR II* fu incorporato nell’H.R. 2337, un documento scritto che introduceva un emendamento al Codice Tributario del 1986 al fine di aumentare la tutela del contribuente. Le fasi più importanti che caratterizzano l’iter legislativo del *TBOR II* possono essere riassunte nel seguente schema:

- 16 Aprile 1996: Esame del Congresso. Approvazione della Camera come emendato (H 3434)
- 9 Maggio 1996: Emendamenti (S 4946)
- 11 Luglio 1996: Esame e approvazione del Senato (S 7753)
- 25 Luglio 1996: Esame e firma della Camera (H 8554)
- 30 Luglio 1996: Approvazione definitiva. Firma del Presidente (Legge nazionale 104-168)

3.1.4. Note del Presidente alla Firma del TBOR II, 30 Luglio 1996.

Alla firma della legge il Presidente Clinton osservò che “i contribuenti hanno il diritto di pensare che ogni loro ben sudato

²⁷ Questa fu la tendenza delle opinion espresse.

dollaro che devono versare vada davvero a buon fine”²⁸. Mise pure in luce lo sforzo apportato durante l’iter legislativo verso il buon senso comune e una maggiore equità. Come disse il Segretario del Tesoro, questo atto contiene 41 “raccomandazioni”. Quando fu originariamente ideato, il Ministero guardò alle sue disposizioni e decise di portarne a termine un po’ più di un terzo mediante procedura amministrativa. Le rimanenti richiesero procedura legislativa. Come il Presidente osservò, “ora ogni futura amministrazione sarà legata a tutte queste disposizioni poiché diventano oggi legge conforme alle garanzie costituzionali”.

“Questo TBOR”, continuò, “comprende quasi tutte le situazioni in cui l’IRS e i contribuenti hanno a che fare l’uno con gli altri. Con il TBOR diciamo al contribuente americano che quando ha a che fare con l’IRS ha anche dei privilegi e noi li rispettiamo. Ha delle garanzie e noi le sosterremo. Ha diritti e noi li difenderemo. Questa legge rappresenta una tappa fondamentale del nostro continuo tentativo di migliorare il sistema dal punto di vista del contribuente”.

Concludendo, dichiarò che otto anni prima il *Taxpayer Bill of Rights* aveva rappresentato un passo importante e che queste 41 ulteriori disposizioni del nuovo Statuto avrebbero dato questo messaggio agli americani: “per legge sei tenuto a pagare le tasse a seconda della tua capacità contributiva; la loro riscossione non avverrà mai secondo una procedura perfetta, ma l’America si sta rivedendo in vista di un trattamento più rispettoso ed equo dei contribuenti”.

Il documento così firmato divenne Legge Nazionale 104-168.

3.2. I contenuti.

²⁸ WEEKLY COMPILATION OF PRESIDENTIAL DOC., *July 30, Presidential Remarks: Remarks by the President at the Signing of the Taxpayer Bill of Rights*, Official Transcript Vol. 32, 1996.

Diventato Legge dopo la firma del Presidente, il TBOR II ²⁹ raccoglieva le 41 disposizioni, elencate nell'Appendice, sotto i seguenti 13 titoli³⁰:

- Difensore Civico del Contribuente
- Modifiche relative agli accordi sulle dilazioni di pagamento
- Annullamento degli Interessi e delle Sanzioni
- Dichiarazione Congiunta dei Redditi
- Attività di Riscossione
- Dichiarazioni Informative
- Riconoscimento di spese processuali e compensi
- Modifica del Risarcimento di Danni Civili per riscossioni illegittime
- Modifiche alle Sanzioni per versamenti irregolari delle imposte
- Modifiche delle norme riguardanti le Citazioni Giudiziarie
- Eliminazione dell'applicazione retroattiva delle Direttive del Ministero del Tesoro
- Disposizioni Miscellanee
- Compensazioni del reddito

Difensore Civico del Contribuente

a. *Istituzione della figura del Difensore del Contribuente all'interno dell'Internal Revenue Service (sez. 13301 dello Statuto e sez. 7802 del Codice)*

Disciplina Precedente: La figura del Difensore Civico del Contribuente (*Taxpayer Ombudsman*) è stata creata dall'IRS nel 1979. Suo compito fondamentale è di operare come principale difensore del contribuente all'interno dell'IRS. Come tale partecipa all'analisi

²⁹ DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, REV. 8-96, *Taxpayer Bill of Rights II*, Washington 1996, Series of Document (US IRS); 7394 Catalog Number 10590R.

³⁰ Un'analisi di queste disposizioni verrà condotta rilevando le novità.

delle linee politiche e delle procedure in atto per valutarne l'impatto sui contribuenti, raccoglie osservazioni e spunti dall'utenza sull'amministrazione tributaria, identifica le aree di legislazione fiscale che creano incertezze o disparità di trattamento dei contribuenti, controlla i casi sottoposti al *Problem Resolution Program*. Con la normativa precedente l'Ombudsman veniva scelto dal Commissario IRS ed operava a sua discrezione.

Motivazioni del Cambiamento: Fino al TBOR II, l'*Ombudsman* è stato dunque un dipendente statale di carriera scelto dal Commissario IRS e da lui dipendente. Ciò può forse far pensare che tale Difensore non fosse del tutto al di sopra delle parti per cui, per assicurare che potesse assumere pienamente il ruolo di rappresentare degli interessi dei contribuenti all'interno dell'IRS, si ritenne che dovesse essere investito di una carica paragonabile a quella del Presidente degli Avvocati (*Chief Counsel*). Per assicurare inoltre che il Congresso venisse sistematicamente informato dei problemi irrisolti e delle difficoltà ricorrenti che i contribuenti incontrano nei loro rapporti con l'IRS, l'*Ombudsman* avrebbe dovuto avere l'autorità e la responsabilità di riferire direttamente al Congresso con relazioni atte a far luce su quelle aree e a fornire suggerimenti alle commissioni predisponenti nuovi tributi.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto istituisce un nuovo ruolo di Difensore all'interno dell'IRS, quello dell'*Advocate*³¹, con un più alto livello di indipendenza, di autorità e di responsabilità rispetto a quello dell'*Ombudsman* che viene così sostituito, anche se la problematica della completa indipendenza di tale autorità dall'istituzione IRS è ancora dubbia. Il compenso stabilito raggiunge lo stesso livello dei più alti ufficiali che si rapportano direttamente col Commissario Delegato IRS.

³¹ ALLEN N., *Face to Face with the IRS: Meet the National Taxpayer Advocate*, "IRS Watch", *Tax Practice & Procedure Journal*, CCH Incorporation, April/May 1999.

Lo statuto stabilisce pure le funzioni dell'*Advocate* all'interno dell'IRS che sono: (1) assistere i contribuenti nell'affrontare le questioni con l'IRS, (2) identificare i settori problematici nei rapporti con l'IRS, (3) proporre possibili variazioni nelle pratiche amministrative che possono alleviare quelle problematiche e (4) identificare anche i possibili interventi legislativi che possono avere lo stesso fine.

Mentre l'*Advocate* non avrebbe autorità diretta sugli Ufficiali regionali e locali, incaricati del compito di risoluzione dei problemi (*Problem Resolution Officers*), la Commissione ritenne che tutti i PROs dovevano prendere istruzioni dall'*Advocate*, ma nello stesso tempo, operare con sufficiente indipendenza in modo da assicurare che i diritti del contribuente non venissero subordinati ad alcuna pressione da parte degli ufficiali erariali locali o dei direttori distrettuali (Difensori Civici Fiscali a livello di Distretto, Centro Servizi o Regione) che, invece dipendono oggi direttamente dal *Taxpayer Advocate* e non, come prima, dai vari direttori locali dell'IRS.

All'*Advocate* viene ora richiesto di sottoporre due relazioni annuali alle Commissioni incaricate dei nuovi tributi. La prima deve contenere gli obiettivi dell'*Advocate* per l'anno entrante completata da un'ampia e consistente analisi e da informazioni statistiche. Dovrà pervenire non oltre il 30 giugno di ogni anno. La seconda relazione riguarda le attività dell'*Advocate* durante l'anno fiscale appena concluso e deve evidenziare le iniziative che ha intraprese allo scopo di migliorare i servizi al contribuente e la risposta dell'IRS. Deve contenere poi le proposte ricevute dai cittadini che hanno diritto di richiedere un provvedimento di assistenza fiscale – *Taxpayer Assistance Order* (TAO) -, descrivere in dettaglio le soluzioni consigliate, contenere un prospetto riassuntivo di almeno venti delle problematiche più impegnative sorte nei rapporti con l'IRS, fornire suggerimenti per un intervento amministrativo o

legislativo adeguato alla soluzione dei problemi, evidenziare fino a qual punto gli ufficiali regionali addetti alla soluzione dei problemi prendano parte alla selezione e alla valutazione degli ufficiali locali, e fornire infine qualsiasi altra informazione l'*Advocate* ritenga utile. Il Commissario deve organizzare delle procedure interne che impongano all'IRS di dare una risposta adeguata entro tre mesi a tutte le sollecitazioni ricevute da parte dell'*Advocate*. Tale seconda relazione deve essere presentata non oltre il 31 Dicembre di ogni anno.

Le relazioni sottoposte al Congresso da parte dell'*Advocate* non sono soggette a esame preliminare da parte del Commissario, del Segretario del Tesoro o di altro ufficiale o dipendente del Ministero del Tesoro o dell'Ufficio *Management e Budget*. L'obiettivo è che il Congresso riceva una relazione non filtrata di tutte le problematiche vissute dai contribuenti e di quello che può essere fatto per superarle. Le relazioni dell'*Advocate* non sono da considerare proposte legislative ufficiali dell'Amministrazione; tale compito rimane responsabilità del Ministero del Tesoro.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione dello Statuto, 30 Luglio 1996. La prima relazione dell'*Advocate* era da presentare nel Dicembre 1996.

b. Espansione dell'autorità di emissione di Provvedimenti di Assistenza Fiscale (sez. 13302 dello Statuto e sez. 7811 del Codice)

Disciplina Precedente: La Sezione 7811 (a) autorizzava l'*Ombudsman* a redigere un TAO, provvedimento di assistenza al contribuente, con possibilità di ordinare il rilascio delle proprietà pignorate dall'IRS e di richiedere all'IRS di cessare ogni azione oppure di non intraprenderla. Ciò nel caso in cui, a giudizio dell'*Ombudsman*, il contribuente stava subendo o stava per subire

una trattamento particolarmente gravoso dovuto alle modalità di applicazione della legge tributaria.

Motivazioni del Cambiamento: Il presupposto che la pesantezza dell'imposizione fosse risultata dalle modalità di applicazione delle leggi tributarie ha creato non poca confusione riguardo le circostanze che giustificano l'emissione di un TAO. La situazione più frequente in cui può servire un TAO, che poteva però non essere autorizzato secondo la precedente normativa, si riferisce ai rimborsi di imposta sul reddito necessari ad alleviare il carico dei contribuenti. Altro esempio riguarda l'ulteriore emissione di assegni di rimborso precedentemente inviati dall'IRS alla vecchia residenza del contribuente. Se da una parte l'invio dell'assegno ad un indirizzo erraneo non potrebbe in alcun modo essere ascritto a colpa dell'IRS, le inevitabili lungaggini per la rinnovata emissione possono però causare grandi difficoltà al contribuente. Può inoltre utilizzare un TAO quel contribuente al quale sia stata rilevata una deficienza ma che non ne abbia avuto notifica né opportunità di ottenere un riesame della questione. In casi come questi può essere opportuno che l'*Advocate* emetta un TAO per sospendere l'azione di esazione dell'IRS in attesa di verifiche.

Analisi della Disposizione: Rispetto a quanto previsto dalla precedente normativa, lo Statuto concede all'*Advocate* più ampia autorità di procedere in favore dei contribuenti che subiscono un trattamento particolarmente gravoso per le modalità di applicazione della legge fiscale da parte dell'IRS. Lo Statuto prevede inoltre che un TAO possa specificare un periodo di tempo entro il quale debba essere eseguito. Indica infine che solamente l'*Advocate*, il Commissario dell'IRS, il Commissario Delegato dell'IRS o un Ufficiale Regionale addetto alla risoluzione dei problemi possano modificare o annullare un TAO. In caso di modifica o annullamento di un TAO deve comunque essere fornita all'*Advocate* una relazione scritta delle motivazioni.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

Modifiche relative agli Accordi sulle Dilazioni di Pagamento

a. *Notifica delle motivazioni per la risoluzione degli accordi di pagamento rateale (sez. 13306 dello Statuto e sez. 6159 del Codice)*

Disciplina Precedente: Per agevolare l'esazione del debito fiscale, la Sezione 6159 autorizzava l'IRS a prendere accordi di rateizzazione con i contribuenti. In genere l'IRS aveva diritto di recedere da tali accordi o, in alcuni casi, di modificarli, se prima dell'accordo il contribuente aveva fornito informazioni non accurate o incomplete, se il contribuente non provvedeva in tempo giusto al pagamento della rata o di un altro tributo, se non forniva all'IRS l'aggiornamento da esso sollecitato delle sue condizioni finanziarie, se l'IRS riteneva che le sue condizioni finanziarie fossero mutate in modo significativo, o se l'IRS riteneva che la riscossione di quanto dovuto fosse a rischio. Se l'IRS riteneva che le condizioni finanziarie di un contribuente con cui era stato preso un accordo di rateizzazione fossero cambiate in modo significativo, doveva dare notifica scritta delle motivazioni della sua decisione almeno 30 giorni prima della modifica o dell'interruzione dell'accordo di rateizzazione. Per legge non era richiesta alcuna notifica se l'accordo veniva modificato o annullato per ragioni diverse.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che l'IRS dovesse di norma dare notifica al contribuente di ogni cambiamento, modifica o risoluzione dell'accordo di rateizzazione.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto richiede all'IRS di informare i contribuenti di ogni cambiamento, modifica o

risoluzione dell'accordo di rateizzazione 30 giorni prima di ogni intervento a meno che non si riscontri che l'esazione del tributo sia a rischio. Alla notifica l'IRS alleggerà una spiegazione delle ragioni che l'hanno spinta a questo passo.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dai sei mesi successivi alla data di promulgazione.

b. *Controllo amministrativo della risoluzione dell'accordo di rateizzazione (sez. 13307 dello Statuto e sez. 6159 del Codice)*

Disciplina Precedente: L'IRS prendeva in considerazione l'ipotesi di un processo di appello per diverse iniziative di riscossione, compresi gli accordi di rateizzazione; ciò avrebbe permesso ai contribuenti di ricorrere presso la Divisione Appelli, competente all'interno dell'IRS per la risoluzione di questioni fiscali.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che i contribuenti dovessero ottenere una revisione amministrativa autonoma della risoluzione degli accordi di rateizzazione. La specifica procedura d'appello per le riscossioni rappresenta un importante passo in avanti per la tutela dei diritti del contribuente

Analisi della Disposizione: Lo Statuto richiede che l'IRS organizzi delle procedure supplementari per quei contribuenti che richiedono un'analisi amministrativa della risoluzione degli accordi di rateizzazione.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dal 1 Gennaio 1997.

Annullamento degli Interessi e delle Sanzioni

a. *Espansione dell'autorità di annullare gli interessi (sez. 13311 dello Statuto e sez. 6404 del Codice)*

Disciplina Precedente: Poteva essere annullato ogni calcolo di interesse su qualsiasi deficienza attribuibile anche solo parzialmente ad errore o ritardo da parte di un funzionario o dipendente IRS durante l'esercizio delle sue funzioni ufficiali.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che fosse opportuno ampliare l'autorità di intervento sugli interessi oltre i semplici atti esecutivi, includendo anche i ritardi causati da atti manageriali dell'IRS.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto concede all'IRS di annullare l'interesse riferito ad un errore o ritardo riscontrato in atti manageriali o in atti esecutivi. Sono compresi ritardi consistenti derivanti da atti manageriali come ad esempio: (1) smarrimento di dati da parte dell'IRS, (2) trasferimenti di personale, (3) malattie prolungate, o (4) lunghi corsi di aggiornamento del personale e (5) permessi prolungati. Al contrario, gli interessi non saranno annullati per ritardi derivanti da decisioni amministrativi generali. Ad esempio il contribuente non potrebbe sostenere che le scelte dell'IRS sul metodo di analisi delle dichiarazioni dei redditi o un suo ritardo nell'applicazione di un sistema computerizzato aggiornato possano avere causato un inaccettabile ritardo nell'elaborazione delle dichiarazioni stesse.

Entrata in vigore: La disposizione si applica agli interessi accumulati per deficienze o ai pagamenti per i periodi tassabili a decorrere dalla data di promulgazione.

b. *Riesame del mancato annullamento degli interessi da parte dell'IRS (sez. 13312 dello Statuto e sez. 6404 del Codice)*

Disciplina Precedente: I Tribunali Federali non avevano giurisdizione per esaminare il mancato annullamento degli interessi da parte dell'IRS.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che il tribunale adatto ad esaminare con piena giurisdizione il mancato annullamento degli interessi da parte dell'IRS fosse proprio il Tribunale Tributario.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto dà giurisdizione al Tribunale Tributario per determinare se il mancato annullamento degli interessi da parte dell'IRS nei riguardi di un contribuente con requisiti adeguati sia da considerare abuso di discrezionalità. L'azione deve essere intrapresa entro 180 giorni dalla data della decisione definitiva di non procedere all'annullamento. Il contribuente deve essere in possesso di requisiti di consistenza dell'azione, tenuto anche presente il compenso spettante all'avvocato.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle richieste di annullamento presentate dopo la data della promulgazione.

c. Estensione del periodo non gravato da interessi per i pagamenti di tributi richiesti con notifica (sez. 13313 dello Statuto e sez. 6601 del Codice)

Disciplina Precedente: Di norma un contribuente doveva pagare interessi per il ritardato pagamento di un'imposta. Non veniva imposto aggravio di interesse ai contribuenti che versavano l'importo dovuto entro 10 giorni dalla richiesta ad essi notificata.

Motivazioni del Cambiamento: Tale periodo di 10 giorni era considerato utile per ricevere la notifica e provvedere al versamento di quanto dovuto. Poiché poteva essere molto difficile che alcuni contribuenti riuscissero ad effettuare il pagamento entro il periodo di 10 giorni, soprattutto se il servizio postale non aveva recapitato prontamente la notifica, l'IRS doveva ricalcolare l'interesse ed inviare al contribuente un'ulteriore notifica.

Analisi della disposizione: Lo Statuto estende il periodo senza aggravio di interessi dai 10 giorni di calendario a:

- 10 giorni feriali per importi a partire da \$100,000, e
- 21 giorni di calendario per importi inferiori a \$100,000.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle notifiche emesse dopo il 31 dicembre 1996.

d. *Annullamento della penalità in alcuni casi di mancato deposito di imposte sul ruolo paga (sez. 6656 del Codice)*

Analisi della Disposizione: Il mancato deposito può essere considerato involontario e quindi esente da sanzioni in alcuni casi di disguidi sul tempo e luogo della consegna.

Entrata in vigore: La disposizione è valida dalla data di promulgazione.

Dichiarazione Congiunta dei Redditi

a. *Osservazioni sulle diverse obbligazioni congiunte delle persone sposate che compilano un'unica dichiarazione dei redditi e sulle conseguenti problematiche (sez. 13316 dello Statuto).*

Disciplina Precedente: Il coniuge che presentava dichiarazione congiunta era pienamente responsabile della stessa e delle obbligazioni fiscali che ne derivavano. Ciò era vero anche se un solo coniuge aveva guadagnato quanto dichiarato. Questa veniva definita “obbligazione ampia e congiunta”. Il coniuge che desiderava evitare la responsabilità solidale poteva inoltrare la sua dichiarazione come “persona sposata che presenta dichiarazione separata”.

Spesso succedeva che un coniuge presentasse dichiarazione congiunta ma che in seguito si separasse o divorziasse. Se la

dichiarazione veniva poi messa in discussione, solo uno dei coniugi, anche quello “innocente”, poteva essere ritenuto responsabile dell’intera deficienza derivante da detrazioni erronee o mancata dichiarazione di reddito attribuibile all’altro coniuge. In un gran numero di casi ciò aveva causato serie difficoltà proprio al “coniuge innocente”.

In alcuni casi, la coppia faceva rientrare la responsabilità dell’obbligazione fiscale nella sentenza di divorzio. Tali accordi non erano però vincolanti per l’IRS perché non parte in causa in tali procedure. Così, se un ex coniuge non ottemperava quanto previsto a livello di responsabilità fiscale nella sentenza di divorzio, l’altro coniuge non poteva avvalersi della stessa sentenza nei riguardi dell’IRS. Molti ex coniugi non ricevevano perciò adeguata protezione.

Nel 1930, nel caso *Poe-Seaborn*, 282 U.S. (1930), la Corte Suprema stabilì che tutti i proventi di una coppia in regime di comunione dei beni formassero una proprietà coniugale a cui ciascun coniuge aveva uguale diritto. In quei tempi, le coppie sposate in genere ben accolsero la decisione poiché concedeva alle coppie in regime di comunione di beneficiare a livello fiscale della suddivisione del reddito tra marito e moglie. La Legge Fiscale Federale permise in seguito a tutti i contribuenti sposati di “scindere” i loro redditi presentando una dichiarazione congiunta. Mentre l’effetto di suddivisione del reddito nel caso *Poe-Seaborn* restava un punto controverso ma positivo, la decisione continuava a ricadere su coppie sposate in regime di comunione dei beni ma in senso opposto. Ad esempio, si verificarono casi in cui un coniuge divorziato fosse debitore all’IRS in seguito ad una dichiarazione congiunta presentata nel periodo del matrimonio. Nel caso si risposasse, il reddito del nuovo coniuge poteva essere soggetto a prelievo per compensare il debito fiscale del coniuge precedente. Al contrario, se la coppia non viveva in regime di comunione, il

reddito del secondo coniuge non poteva essere prelevato per saldare una deficienza fiscale derivata dal primo matrimonio.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che si dovessero riesaminare i criteri tradizionali della responsabilità ampia e congiunta delle coppie sposate che presentavano una dichiarazione congiunta dei redditi. Anche nella disciplina precedente alcune disposizioni erano atte ad alleviare coniugi non responsabili, ma tali disposizioni erano legate al caso specifico e venivano rigidamente interpretate.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto indica al Ministero del Tesoro e all'Ufficio Centrale Contabilità (GAO) di condurre analisi separate riguardo:

(1) gli effetti del cambiamento dai criteri di “responsabilità ampia e congiunta” riferiti alle coppie sposate verso criteri di responsabilità “proporzionata”. Ciò significa che ogni coniuge sarebbe responsabile solamente per l'imposta sul proprio reddito personale.

(2) le conseguenze derivanti dal vincolo che impone all'IRS il rispetto delle condizioni poste dalla sentenza di divorzio quando essa valuti la responsabilità del debito fiscale in base alle dichiarazioni presentate in precedenza.

(3) l'ipotesi che le disposizioni attuali a favore del così codificato “coniuge innocente” offrano vantaggi significativi agli ex coniugi.

(4) gli effetti derivanti dal considerare il reddito in comunione di un nuovo coniuge esente dalle imposte accumulate da un coniuge precedente.

Il Ministero del Tesoro ed il GAO devono prendere in esame le implicazioni di politica fiscale, di equità e i cambiamenti operativi. Ad esempio, gli studi devono considerare come un sistema di responsabilità proporzionale modifica il rapporto di comunicazione tra l'IRS e i contribuenti, la verifica delle

dichiarazioni dei redditi e le imposizioni di garanzie e prelievi sulle coppie sposate.

Entrata in vigore: Le analisi dovevano essere portate a termine dopo sei mesi dalla data di promulgazione.

b. Può essere resa dichiarazione congiunta in momento successivo alla dichiarazione separata senza incorrere nel pagamento totale dell'imposta. (sez. 13317 dello Statuto e sez. 6013 del Codice)

Disciplina Precedente: I contribuenti che presentavano dichiarazioni dei redditi separate e che successivamente verificavano che l'aggravio fiscale sarebbe stato inferiore se avessero presentato una dichiarazione congiunta, non erano per legge autorizzati a ridurre il loro impegno con l'erario, presentando una dichiarazione congiunta, se non erano in grado di far fronte al pagamento dell'intero ammontare del tributo entro i tre anni previsti per il passaggio da un tipo di dichiarazione all'altro.

Motivazioni del Cambiamento: Non tutti i contribuenti erano in grado di versare l'intero importo dovuto entro i termini. Tale regola appariva non equa verso i contribuenti in difficoltà finanziarie.

Analisi della Disposizione: La legge revoca l'obbligo dell'intero pagamento del debito fiscale come presupposto alla possibilità di passaggio per i coniugi da dichiarazione separata a congiunta, sebbene ne risulti un ammontare impegnativo. L'IRS incoraggerà tali contribuenti ad affrontare il pagamento prima possibile anche seguendo un piano di rateizzazione.

Lo Statuto non risolve la difficile problematica della dichiarazione congiunta: i contribuenti che la scelgono rimangono congiuntamente responsabili per l'intero ammontare del tributo. La sezione 6013 allevia il coniuge "innocente" solo se fornisce prove

consistenti. I commentatori suggeriscono invece un completo superamento della responsabilità solidale per le persone sposate.

Entrata in vigore: La disposizione si applica agli anni fiscali successivi alla data della promulgazione.

c. Trasparenza delle attività di esazione riguardante le dichiarazioni congiunte (sez. 13318 dello Statuto e sez. 6103 del Codice)

Disciplina Precedente: Di norma l'IRS non rivelava ad un ex coniuge informazioni riguardo il debito fiscale relativo ad una dichiarazione presentata nel periodo del matrimonio.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne opportuno richiedere all'IRS di rivelare ad un ex coniuge le difficoltà incontrate nell'esazione dei tributi dovuti dall'altro coniuge per quanto dichiarato congiuntamente.

Analisi della Disposizione: In linea con la politica congressuale in tema di dichiarazione congiunta, lo statuto ha modificato le regole sull'informazione ad ex coniugi.

Se viene riscontrata una dichiarazione deficitaria e coloro che l'hanno presentata non sono più sposati o conviventi, lo statuto prevede che, in seguito a richiesta scritta da parte di uno di essi, l'IRS renda noto per iscritto a colui che l'ha richiesto se ha effettuato tentativo di esazione dall'altro individuo. Deve pure rivelare la natura delle azioni intraprese e l'ammontare eventualmente riscosso.

Anche le istanze del contribuente devono essere presentate per iscritto. L'IRS è autorizzata a sviluppare delle procedure sulla frequenza di tali richieste per impedire che i contribuenti abusino di questa disposizione richiedendo l'intervento dell'IRS senza vero fondamento. Ad esempio potrebbe essere accettabile una richiesta per quadrimestre a meno che il contribuente abbia buoni motivi per richiedere informazioni più ravvicinate.

Nel fornire questo tipo di informazioni, l'IRS può omettere l'attuale indirizzo di casa e di lavoro dell'ex coniuge per impedire che tali informazioni personali possano pervenire a persone a lui o a lei ostili.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data di promulgazione.

Attività di Riscossione

a. Modifiche alle disposizioni di garanzia e di prelievo

i. Ritiro della notifica pubblica del debito fiscale (sez. 13321 (a) dello Statuto e sez. 6323 del Codice)

Disciplina Precedente: A garanzia della sua posizione creditoria l'IRS doveva dare pubblico avviso del debito di un contribuente nei riguardi dello Stato. L'IRS aveva discrezionalità nel diffondere tale informazione, ma dopo averla diffusa poteva ritirarla solamente se fatta erroneamente o se il debito relativo era stato adempiuto, sospeso o dichiarato non esigibile.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne opportuno lasciare all'IRS la discrezionalità di ritirare la notifica anche in altre situazioni.

Analisi della Disposizione: Lo statuto concede all'IRS di ritirare la notifica pubblica del debito fiscale senza effetti giuridici anche prima che il contribuente provveda all'intero versamento, nel caso in cui si consideri che la divulgazione sia

stata prematura o comunque non in conformità alle procedure amministrative dell'IRS, che il contribuente abbia raggiunto un accordo di rateizzazione per soddisfare il suo debito, che la rinuncia a questa forma di garanzia possa facilitare la riscossione di quanto dovuto, oppure possa essere vantaggiosa sia per il contribuente stesso (come può sostenere l'Advocate) che per lo

Stato. Al contribuente l'IRS fornirà una copia dell'avviso di rinuncia. Lo statuto richiede inoltre che, su richiesta scritta del contribuente, l'IRS provveda, per quanto possibile, a dare notifica della rinuncia alla garanzia a creditori, agenzie di informazione commerciale ed istituzioni finanziarie specificate dal contribuente.

Entrata in vigore: La disposizione è valida dalla data di promulgazione.

ii. Restituzione delle proprietà pignorate (sez. 13321 (b) dello Statuto e sez. 6343 del Codice)

Disciplina Precedente: L'IRS era autorizzata a rivalersi sulle proprietà di un contribuente per compensare la mancata riscossione dei tributi. L'IRS poteva restituire le proprietà bloccate solo quando il contribuente avesse completamente annullato il suo debito riguardo ad imposte, interessi e penalità di cui la proprietà era garante.

Motivazioni del Cambiamento: Esistevano diverse situazioni in cui l'IRS non era autorizzato a restituire somme date in garanzia, neppure nel caso lo ritenesse equo e vantaggioso sia per il contribuente che per lo Stato. Se, ad esempio, l'IRS concludeva un accordo di rateizzazione e, in contrasto con quanto stabilito dall'accordo stesso, si rivaleva sulle proprietà del contribuente, non le era concesso di restituirle al legittimo proprietario. La Commissione ritenne opportuno concedere all'IRS l'autorità di restituzione delle proprietà bloccate anche in situazioni diverse da quelle previste precedentemente.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto permette all'IRS di restituire le proprietà bloccate, compreso il denaro depositato presso il Tesoro, nelle stesse ipotesi previste per il ritiro della notifica pubblica del debito fiscale: pignoramento prematuro, successivo accordo di rateizzazione, facilitazione di riscossione di

quanto dovuto e maggior vantaggio sia per il contribuente che per lo Stato.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data di promulgazione.

iii. Modifiche di quote sottoposte ad esenzione in caso di esecuzione forzata (sez. 13321 (c) dello Statuto e sez. 63334 del Codice)

Disciplina Precedente: Le proprietà esenti da pignoramento erano quelle personali per un valore fino a \$ 1,650.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che questo ammontare dovesse essere aumentato ed indicizzato per motivi di inflazione.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto aumenta l'esenzione per le proprietà personali fino a \$2.500. Tale ammontare sarà indicizzato per motivi di inflazione.

Entrata in Vigore: La disposizione è efficace per le imposizioni successive al 31 Dicembre 1996.

b. Offerte di transazione (sez. 13322 dello Statuto e sez. 7122 del Codice)

Disciplina Precedente: L'IRS aveva l'autorità di saldare un debito fiscale in seguito ad una offerta di transazione. I regolamenti dell'IRS stabilivano che tali offerte potevano essere accettate se il contribuente non era in grado di pagare l'intero ammontare del debito fiscale e fosse a rischio la riscossione di imposta, interesse e penalità oppure ci fosse il dubbio sulla reale situazione debitoria. Le cifre superiori a \$500 potevano essere accettate solo se le motivazioni dell'accettazione erano documentate dettagliatamente e suffragate dall'avallo del Consiglio Superiore dell'IRS.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che la soglia dei \$500, che richiedeva un parere scritto da parte del Consiglio Superiore dell'IRS, rallentasse inutilmente il processo di approvazione della maggior parte delle offerte di transazione e fosse inutilmente bassa. I liberi professionisti e i contribuenti si erano, infatti, a lungo lamentati dei ritardi per l'accettazione delle loro proposte di compromesso.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto aumenta da \$500 a \$50,000 l'ammontare che richiede parere scritto da parte del Consiglio Superiore. I compromessi al di sotto di tale soglia devono essere sottoposti a continui controlli qualitativi da parte dell'IRS.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

Dichiarazioni Informative

a. Danni Civili per presentazione di dichiarazione informativa fraudolenta (sez. 13326 dello Statuto e nuova sez. 7434 del Codice)

Disciplina Precedente: La legge Federale non ammetteva alcuna motivazione per un'azione legale da parte di un contribuente che subisse danni per dichiarazione informativa fraudolenta resa all'IRS.

Motivazioni del cambiamento: Alcuni contribuenti potevano incorrere in danni e perdite personali rilevanti come conseguenza di informazioni fraudolente pervenute all'IRS da parte di persone intenzionate a defraudare l'IRS od a creare disagio ai contribuenti.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto prescrive che, se una persona volontariamente presenta dichiarazioni informative fraudolente riguardo a pagamenti effettuati ad un'altra persona, quest'ultima può agire civilmente per danni contro la persona che ha presentato tale dichiarazione. (W-2, 1099, etc.). All'IRS deve

pervenire una copia del reclamo che dà il via all'azione. Il risarcimento per i danni subiti prevede la cifra maggiore tra \$5,000 e l'ammontare reale dei danni, comprese le spese legali, e, a discrezione della corte, un giusto compenso per l'avvocato. Per ogni decisione che accerta l'esistenza dei danni, la corte deve specificare l'eventuale somma esatta che si sarebbe dovuto dichiarare nella dichiarazione informativa. Secondo questa disposizione, un'azione di risarcimento danni deve essere perseguita entro sei anni dall'inoltro della dichiarazione fraudolenta oppure entro un anno da quando la stessa dichiarazione avrebbe dovuto diligentemente essere presa in considerazione.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle dichiarazioni fraudolente presentate dopo la data della promulgazione.

b. *Necessità di indagini sulle dichiarazioni (sez.13327 dello Statuto e sez. 6201 del Codice)*

Disciplina Precedente: Le valutazioni sulle deficienze riscontrate dall'IRS venivano generalmente accolte come corrette (presunzione di correttezza).

Motivazioni del Cambiamento: I contribuenti potevano incontrare delle difficoltà quando da altri venivano fornite dichiarazioni informative fraudolente o erranee e, in quest'ultimo caso, non successivamente corrette e modificate.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto indica che, se durante un regolare processo il contribuente mette in discussione una qualsiasi voce riportata in una dichiarazione informativa (Modulo 1099 o W-2) presentata da un terzo e se tale contribuente ha ampiamente collaborato con l'IRS, l'onere di produrre prove sulla deficienza viene imposto all'IRS insieme alla presentazione della dichiarazione informativa. Il concetto di "ampia collaborazione" con l'IRS comprende le seguenti situazioni ma non si limita ad esse:

portare a conoscenza dell'IRS entro un periodo di tempo ragionevole la disputa sulla voce di reddito in questione e, sempre entro un periodo di tempo ragionevole, dare opportunità di accesso alle informazioni e ai documenti in possesso del contribuente, di consultazione di testimoni.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

Riconoscimento di spese processuali e compensi

a. Gli Stati Uniti devono decretare che la loro posizione in un procedimento fosse sostanzialmente giustificata (sez. 13331 dello Statuto e sez. 7430 del Codice)

Nella sezione 7430 del codice si stabilisce che un contribuente che ricorre con successo contro una valutazione di deficienza eseguita dall'IRS, in caso risulti “parte vincente” può recuperare i compensi per l'avvocato ed altri costi amministrativi connessi alla controversia. Il contribuente ottiene soddisfazione legale se riesce a dimostrare che la posizione degli Stati Uniti non era sostanzialmente giustificata, se vengono riconosciute le sue ragioni riguardo all'ammontare della controversia e se risponde ai requisiti previsti per il capitale netto e il volume d'affari nel caso sia una ditta. Perché le spese gli fossero riconosciute, il contribuente deve esperire i rimedi amministrativi. Ciò significa che un contribuente deve avere intrapreso la procedura d'Appello.

Disciplina Precedente: La procedura precedente imponeva l'onere della prova al contribuente per dimostrare che la posizione dell'IRS non era sostanzialmente giustificata.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che, quando il contribuente risultava sostanzialmente vincente, fosse

opportuno invertire l'onere della prova ponendolo a carico dell'IRS.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto prevede che, una volta che il contribuente risulti vincente sull'IRS in una controversia fiscale, l'IRS ha l'onere della prova per giustificare sostanzialmente la sua posizione contraria al contribuente. Ciò sconvolge la procedura precedente. Il contribuente vincente riceverà perciò un risarcimento per il compenso dell'avvocato. Lo Statuto stabilisce inoltre la presunzione confutabile che la posizione dello Stato non sia sostanzialmente giustificata se l'IRS non ha ottemperato alle sue procedure amministrative, alle direttive ufficiali, alle ordinanze, alle comunicazioni informative, alle notifiche o agli avvisi, oppure alle *Private Letter Ruling*, *Determination Letter*, o al Memorandum Tecnico presentato al contribuente. Tale disposizione si applica solamente ai provvedimenti vigenti alla data della controversia.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace per le procedure avviate dopo la data della promulgazione.

b. *Aumento del limite per il risarcimento dei compensi spettanti all'avvocato (sez. 13332 dello Statuto e sez. 7430 del Codice)*

Disciplina Precedente: Il limite fissato per il risarcimento delle spese di avvocatura relative alla controversia e alle spese amministrative era di \$75 l'ora.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che tali cifre dovevano essere aumentate ed indicizzate in base all'inflazione.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto innalza il limite legale del compenso a \$110 l'ora, da indicizzare a partire dal 1996.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace per le procedure avviate dopo la data della promulgazione.

c. *Irrilevanza del Mancato accordo di estensione (sez. 13333 dello Statuto e sez. 7430 del Codice)*

Disciplina Precedente: Per richiedere risarcimento delle spese di avvocatura il contribuente doveva avere esaurito i rimedi amministrativi previsti all'interno dell'IRS.

Motivazioni del Cambiamento: L'IRS procedeva, in base ad una direttiva, considerando non risarcibili le spese di avvocatura se il contribuente non avesse proceduto all'estensione della legge sui limiti. Nel caso *Minaban v. Commissioner*, 88 T. C. 492 (1987), il tribunale tributario dichiarò non valida la direttiva fino ad allora vigente. La Commissione ritenne opportuno chiarire il dubbio se la mancata estensione della legge sui limiti da parte del contribuente fosse da considerare una non ottemperanza alle procedure amministrative e di conseguenza gli impedisse il riconoscimento delle spese legali.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto prevede che il mancato accordo di estensione della legge sui limiti non può essere tenuto in considerazione a tali scopi.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace per le procedure avviate dopo la data della promulgazione.

d. *Riconoscimento di spese processuali nei procedimenti con sentenza dichiarativa (sez. 13334 dello Statuto e sez. 7430 del Codice)*

Disciplina Precedente: La Sezione 7430 (b) (3) del codice nega ogni rimborso per compensi di avvocatura in tutti i procedimenti con sentenza dichiarativa eccetto nelle procedure connesse con la revoca dell'idoneità di un'organizzazione.

Motivazioni del Cambiamento: Per quanto riguarda il diritto al risarcimento delle spese di avvocatura era opportuno considerare i

procedimenti con sentenza dichiarativa alla stregua di altri procedimenti fiscali

Analisi della Disposizione: Lo Statuto elimina le limitazioni previste dal Codice a riguardo del riconoscimento delle spese di avvocatura nei procedimenti con sentenza dichiarativa.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace per le procedure avviate dopo la data della promulgazione.

Modifica del Risarcimento di Danni Civili per Riscossioni illegittime

a. *Aumento del limite del risarcimento per danni civili in azioni di riscossione illegittime (sez. 13336 dello Statuto e sez. 7433 del Codice)*

Disciplina Precedente: Un contribuente poteva citare in giudizio lo Stato per un importo fino a \$100,000 per danni causati da un ufficiale o impiegato IRS che per poca diligenza o intenzionalmente non aveva rispettato le norme del Codice di diritto Tributario o le direttive del Tesoro sulla riscossione delle imposte federali.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che si dovesse innalzare il tetto massimo per i danni causati dai dipendenti IRS.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto aumenta il tetto massimo di richiesta di indennizzo allo Stato da \$100,000 a \$1 milione per i danni civili conseguenti alla non ottemperanza delle linee guida da parte dei dipendenti IRS nella riscossione delle imposte federali, sia essa intenzionale che dovuta a poca diligenza.

Entrata in vigore: La disposizione si applica ai procedimenti di riscossione illegittimi avviati dopo la data della promulgazione.

b. *Discrezionalità della Corte nel ridurre il riconoscimento dei costi della controversia in caso di mancato esaurimento dei rimedi amministrativi (sez. 13337 dello Statuto e sez. 7433 del Codice)*

Disciplina Precedente: Il contribuente che citava gli Stati Uniti per danni civili derivati da azioni di riscossione illegittime, per avere diritto a risarcimento doveva esaurire preventivamente ogni altro rimedio.

Motivazioni del Cambiamento: Potevano esistere circostanze in cui non era opportuno richiedere al contribuente di tentare dapprima ogni via amministrativa.

Analisi della Disposizione: La legge prevede la discrezionalità della Corte a ridurre la concessione di danni civili se il contribuente non ha provveduto ad esaurire altre opportunità amministrative, ma non impone tale intervento.

Entrata in vigore: La disposizione è valida per i procedimenti avviati dopo la data di promulgazione.

Modifiche alle sanzioni per versamenti irregolari delle imposte

a. *Avvertimento preliminare (sez. 13341 dello Statuto e sez. 6672 del Codice)*

Disciplina Precedente: Nella sezione 6672 una “persona responsabile” viene definita oggetto di sanzioni per l’ammontare delle imposte non versate allo Stato a tempo debito. Il cittadino identificato dall’IRS come persona responsabile può presentare ricorso amministrativo per ulteriore valutazione della sua capacità contributiva.

Motivazioni del Cambiamento: Alcuni lavoratori dipendenti potevano non essere del tutto al corrente della loro responsabilità

personale in caso di mancato pagamento di imposte come previsto nella sezione 6672. La Commissione ritenne che l'IRS poteva organizzare forme ulteriori di assistenza al pubblico per aiutarlo a definire le proprie responsabilità.

Analisi della Disposizione: Tranne in caso di situazioni a rischio, lo statuto preclude si stabilisca una penalità a meno che il contribuente non venga informato dall'IRS della sua intenzione di procedere in tal senso. L'avviso deve precedere di almeno 60 giorni ogni notifica o richiesta di pagamento. La legge sui limiti non verrà applicata per un periodo di 90 giorni dall'invio dell'avviso. La disposizione non si applica, comunque, se la riscossione della penalità sia ritenuta a rischio.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle proposte di sanzioni effettuate dopo il 30 Giugno 1996.

b. *Divulgazione di informazioni nei casi in cui più persone sono soggette a sanzione (sez. 13342 dello Statuto e sez. 6103 del Codice)*

Disciplina Precedente: L'IRS poteva non rivelare ad una "persona responsabile" i suoi tentativi di riscuotere imposte non pagate da altre "persone responsabili" che fossero coinvolte per il pagamento della stessa imposta.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne opportuno permettere all'IRS di rivelare ad una persona responsabile l'imposizione di una sanzione su ogni altra persona coinvolta, come pure di rivelare l'avvenuta riscossione della penalità.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto richiede che l'IRS, su richiesta scritta da parte di colui che viene reputato una persona responsabile, riveli per iscritto a quest'ultimo il nominativo di ogni altra persona che l'IRS ritenga coinvolta riguardo alla stessa deficienza fiscale. Deve anche rivelare per iscritto se ha eseguito

tentativi di riscossione della penalità, la natura della azioni intraprese ed, eventualmente, la somma riscossa. Il mancato rispetto di tale procedura da parte dell'IRS non assolve, però, il singolo dalla responsabilità personale per quanto dovuto.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data di promulgazione.

c. Diritto di contributo da parte di diversi responsabili (sez. 13343 dello Statuto e sez. 6672 del Codice)

Disciplina Precedente: In caso di più persone considerate solidalmente responsabili, non era previsto alcun diritto di rivalsa interna dell'ammontare versato all'IRS a livello federale. I contribuenti potevano fare istanza di contributo secondo quanto previsto dalla legge dello Stato e per il limite da essa fissato.

Motivazioni del Cambiamento: Le variazioni nelle leggi dello Stato rendevano a volte difficile se non impossibile ottenere dal tribunale autorizzazione a pretendere un contributo da parte di altra persona responsabile.

L'IRS poteva riscuotere la penalità dalla persona responsabile con cui era più semplice arrivare ad una conclusione piuttosto che dalla persona su cui ricadeva la maggiore colpevolezza. Una più precisa distribuzione del dovere contributivo tra diversi responsabili avrebbe promosso principi di maggiore equità nell'amministrazione delle leggi tributarie.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto riconosce un nuovo diritto di contributo tra le diverse parti responsabili, concedendo ad una di esse di recuperare da altra persona non solvente, l'ammontare corrispondente a quanto versato in eccedenza rispetto alla quota personale dovuta. Tale procedura si identifica come un'azione federale e sarà condotta in modo del tutto separato da

ogni altro procedimento IRS riguardante la riscossione della penalità.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle sanzioni stabilite dopo la data della promulgazione.

d. *Agevolazioni ai membri delle organizzazioni esentasse (sez. 13344 dello Statuto e sez. 6672 del Codice)*

Disciplina Precedente: Nella sezione 6672 si specifica che anche in un'organizzazione esentasse le "persone responsabili" sono oggetto a penalità per le imposte non versate.

Motivazioni del Cambiamento: Coloro che facevano parte del Consiglio di un'organizzazione esentasse su base onoraria o volontaria, erano spesso in difficoltà per il fatto di essere ritenuti responsabili per le imposte non versate dall'organizzazione sebbene il loro servizio fosse di natura strettamente volontaria e non fossero coinvolti nelle operazioni quotidiane e nelle decisioni finanziarie dell'organizzazione stessa. La Commissione ritenne che l'IRS non avesse fatto il possibile per chiarire le norme da applicare a tale tipo di organizzazione.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto specifica la sezione 6672 che tratta la posizione dei membri volontari operanti senza compenso in una organizzazione esentasse definendo che non possa essere su questi imposta alcuna penalità. Per quanto essi operino esclusivamente a titolo onorario, senza partecipare alle attività quotidiane o finanziarie dell'organizzazione e senza essere informati della reale difficoltà, non devono essere ritenuti responsabili. La disposizione non si applica perciò in modo da eliminare la responsabilità di tutti. All'IRS viene richiesto di produrre materiale utile ad informare i membri del Consiglio delle organizzazioni esentasse, compresi i membri volontari e onorari, della possibilità di essere eventualmente considerati persone

responsabili. L'IRS è incaricata di far pervenire regolarmente tale materiale alle organizzazioni esentasse. A tal scopo utilizzerà anche la sempre più vasta e diffusa opportunità offerta da mezzi di comunicazione moderni, di recente riconosciuti dall'IRS e dal Tesoro come i sistemi più efficaci per la diffusione di problematiche di pubblico interesse³².

Entrata in vigore: La disposizione ha efficacia dalla data di promulgazione.

Modifica delle norme riguardanti le Citazioni Giudiziarie

a. *Agenti riconosciuti come detentori di dati di terzi (sez. 13346 dello Statuto e sez. 7609 del Codice)*

Disciplina Precedente: La sezione 7609 contiene procedure speciali che l'IRS deve seguire prima di convocare terzi. L'ordine di comparizione di terzi viene indirizzato ad un agente detentore di dati e lo obbliga a fornire informazioni sul contribuente. Esempio ne è la citazione ad un mediatore azionario per fornire dati sui titoli del suo cliente-contribuente.

Se l'ordine di comparizione viene indirizzato ad un agente di terzi tra quelli elencati nella sezione 7609 (a) (3), allora il contribuente deve essere informato della citazione ed avere la possibilità di ricusarla in tribunale. In caso contrario il contribuente non avrà alcun diritto a ricevere avviso della convocazione e di conseguenza non avrà la possibilità di opporvisi in tribunale.

La sezione 7609 (a) (3) elenca avvocati e contabili detentori di dati ma non elenca altri agenti autorizzati a trattare con l'IRS.

³² LIVINGSTON E. C., SEGAL R. A., *Tax-Exempt Organizations and the Internet*, "The Practical Tax Layer", Vol. 14 n.2 2000, American Law Institution- American Bar, Association Committee on Continuing Professional Education with the Cooperation of the Section of Taxation.

Motivazioni del Cambiamento: Poiché gli agenti autorizzati hanno diritto di esercitare nei confronti dell'IRS alla stregua degli avvocati e dei contabili, dovrebbero essere riconosciuti allo stesso livello di detentori di dati di terzi.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto assume gli agenti autorizzati al ruolo di detentori di dati di terzi. Ciò permette al contribuente di opporsi all'ordine di citazione indirizzato ad un agente autorizzato.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle citazioni in giudizio emesse dopo la data della promulgazione.

b. *Principi di salvaguardia contro citazioni programmate; relazione annuale al Congresso sulle citazioni programmate (sez. 13347 e 13348 dello Statuto e sez.6503 del Codice)*

Il periodo concesso per il calcolo dell'imposta addizionale per la maggior parte delle dichiarazioni dei redditi è di tre anni. L'IRS ed il contribuente possono insieme accordarsi di prolungare tale periodo, sia per un tempo specifico, sia a tempo indeterminato. Il contribuente può recedere da quest'ultimo tipo di accordo mediante notifica all'IRS.

Durante la verifica, l'IRS può richiedere al contribuente in via informale di fornire ulteriore documentazione per poter giungere ad un'equa composizione. Non tutti i contribuenti a questo punto sono disposti a collaborare fornendo quanto richiesto in tempo utile. In alcuni casi l'IRS si procura informazioni convocando a livello amministrativo ma tale convocazione non può essere imposta giudizialmente a meno che il Governo, in pratica il Ministero della Giustizia, non si adoperi per ottenere un ordine esecutivo presso il Tribunale Federale. Nei casi previsti dalla legge il contribuente può inoltre richiedere alla corte di annullare una citazione amministrativa.

In alcuni casi, durante il periodo in cui le parti sono impegnate in tribunale per ottenere o per annullare la citazione amministrativa, il periodo di tempo concesso per la valutazione viene sospeso. Tale sospensione viene accordata nel caso di controversia riguardo la convocazione di terzi o di controversia riguardante operazioni con più contraenti. Può inoltre verificarsi a riguardo della dichiarazione dei redditi di una società se la convocazione viene emessa almeno 60 giorni prima della data di scadenza del periodo di valutazione. In questo caso la sospensione viene concessa solamente se la citazione dichiara espressamente che si tratta di una “citazione programmata” a tale scopo. Solo una citazione può essere considerata “citazione programmata” a scopo di controllo di una dichiarazione dei redditi. Il periodo di limitazione è sospeso durante applicazione giudiziaria di una citazione programmata o di ogni altra citazione relativa alla stessa dichiarazione dei redditi emessa entro 30 giorni dall’emissione della prima.

Disciplina Precedente: Secondo le vecchie procedure dell’IRS, nessuna citazione programmata poteva essere emessa se non dopo riesame da parte del Consiglio Superiore dell’IRS, con annesso riesame da parte del Consiglio Delegato Regionale della regione in cui si stava analizzando la dichiarazione dei redditi di una società.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione riconobbe che l’emissione di una citazione programmata rappresentava un passo impegnativo nell’esame di una dichiarazione dei redditi, considerato il fatto che la controversia sulla citazione avrebbe sospeso il periodo di tempo previsto per la valutazione dell’imposta addizionale a carico del contribuente. La Commissione ritenne che, in considerazione della gravità di tale iniziativa, si doveva richiedere all’IRS di predisporre ulteriori procedure, prima dell’emissione della citazione, a garanzia dello svolgimento di un’analisi adeguata. La Commissione ritenne pure che fosse importante porre alcune

restrizioni sui contribuenti che l'IRS poteva prevedere di citare in giudizio.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto mira a creare ulteriori procedure per assicurare il riesame di ogni convocazione programmata da parte dell'IRS. Ancora richiede l'intervento del Consiglio Regionale dell'IRS e limita pure le citazioni previste per le società quando queste siano sottoposte a controlli all'interno del *Coordinate Examination Program* (CEP). Tale programma riguarda i maggiori contribuenti societari del paese.

Lo statuto richiede inoltre che l'IRS invii un resoconto annuale al Congresso per informarlo del numero di citazioni programmate che sono state emesse nei 12 mesi precedenti.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle citazioni emesse dopo la data di promulgazione. Il rapporto informativo al Congresso è dovuto dal 1997.

Eliminazione dell'applicazione retroattiva delle Direttive del Ministero del Tesoro

a. (*sez. 13351 dello Statuto e sez. 7805 del Codice*)

Disciplina Precedente: L'IRS poteva emettere direttive con efficacia retroattiva.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne non accettabile l'emissione di direttive retroattive.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto generalmente proibisce all'IRS di emettere direttive con efficacia retroattiva. Prevede che le direttive temporanee debbano generalmente avere una validità successiva alla data:

- di pubblicazione nel Registro Federale o
- in cui vengono resi pubblici i dati esplicativi della direttiva.

In ogni caso, la proibizione generale sulle direttive retroattive non si applica a:

- direttive presentate entro 18 mesi dalla promulgazione di una nuova legge,
- concessioni legislative che autorizzano il Tesoro a fissare la data di entrata in vigore di una direttiva per una nuova legge,
- direttive temporanee proposte per impedire abusi,
- direttive retroattive temporanee o definitive proposte dal Tesoro per correggere difetti procedurali nel momento della loro emissione,
- direttive temporanee che il contribuente può scegliere di applicare retroattivamente a partire dalla data di pubblicazione
- direttive riguardanti operazioni, procedure e linee di politica interna del Tesoro.

La legge rimane immutata rispetto alle ordinanze.

Entrata in vigore: La disposizione si applica a direttive e norme legislative in vigore a partire dalla data di promulgazione.

Disposizioni Miscellanee

a. *Recapiti telefonici da inserire obbligatoriamente in alcune dichiarazioni (sez. 13357 dello Statuto e sez. 6041, 6041A, 6042, 6044, 6045, 6049, 6050B, 6050H, 6050I, 6050J, 6050K e 6050N del Codice)*

Disciplina Precedente: Le dichiarazioni informative dovevano contenere solo il nome e l'indirizzo del debitore.

Motivazioni del Cambiamento: Spesso i contribuenti avevano necessità di contattare trattari per risolvere questioni riguardanti le dichiarazioni informative che avevano fornito all'IRS. A tali debitori veniva richiesto solamente di fornire nome ed indirizzo e, di conseguenza, ci potevano essere difficoltà a mettersi in contatto con loro e a risolvere le questioni tempestivamente.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto prevede che la dichiarazione informativa, oltre al nome e all'indirizzo, contenga anche il recapito telefonico. Scopo è di considerarlo mezzo per un contatto immediato e conseguente opportunità di risolvere i problemi del contribuente in maniera celere.

L'obbligo di indicare il numero telefonico riguarda i seguenti casi:

- Pagamenti a partire da \$600 per transazioni commerciali;
- Pagamenti di servizi per \$600;
- Vendite dirette a partire da \$5,000;
- Pagamenti di dividendi, interessi, sussidi di disoccupazione, interessi ipotecari, diritti d'autore;
- Informazioni di intermediari;
- Ricevute per versamenti in contanti a partire da \$10,000;
- Decadenza o abbandono di titoli;
- Scambio di interessi societari.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle dichiarazioni richieste dopo il 31 Dicembre 1996, senza badare alle estensioni.

b. *Avviso obbligatorio di pagamento ai contribuenti (sez. 13358 dello Statuto)*

Disciplina Precedente: Se l'IRS riceveva un pagamento senza sufficiente indicazione per l'accreditamento, l'IRS poteva tentare di contattare il contribuente, ma se ciò non riusciva, inseriva tale pagamento sotto la voce di rimessa non specificata.

Motivazioni del Cambiamento: Se l'IRS non riusciva ad associare il pagamento al conto in sospeso di uno specifico contribuente, in genere provvedeva a depositare l'ammontare senza poter accusare ricevuta. Ad esempio, un assegno non riferibile direttamente ad una dichiarazione dei redditi che doveva essere

coperta, poteva andare smarrito e non venire accreditato sul conto di quel contribuente.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto richiede che l'IRS tenti, per quanto possibile, di mettersi in contatto con i contribuenti se non è in grado di associare un pagamento ricevuto con un conto in sospeso. Entro 60 giorni dal ricevimento del pagamento deve provvedere a notifica.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

c. Tentativo ingannevole ed illegale di ottenere informazioni (sez. 13359 dello Statuto e nuova sez. 7435 del Codice)

Disciplina Precedente: Non era previsto alcun intervento legislativo atto a scoraggiare i dipendenti IRS che inducevano un professionista fiscale a rivelare informazioni sui clienti in cambio di trattamenti preferenziali.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne non accettabile che i dipendenti IRS inducessero i professionisti fiscali a non rispettare la fiducia in essi riposta dai loro clienti in cambio di trattamenti di favore in ambito tributario.

Analisi della Disposizione: Se un ufficiale o qualsiasi dipendente degli Stati Uniti interviene nella determinazione o nell'esazione delle imposte dovute da un avvocato, revisore dei conti o da un agente autorizzato a rappresentare un contribuente in cambio di informazioni ricevute dal suo cliente durante l'espletamento delle sue funzioni, il contribuente può intraprendere azione civile di risarcimento per danni contro gli Stati Uniti presso un tribunale distrettuale. In caso di responsabilità, i danni saranno fissati alla cifra minore tra \$500,000 e la somma del corrispondente approssimativo dei danni subiti dal contribuente in seguito alla rivelazione di informazioni a suo riguardo più i costi dell'azione

legale. Tale compensazione non si applica se le informazioni rese ad un avvocato, revisore dei conti o un agente autorizzato si rivelano fraudolente o criminali.

Entrata in vigore: La disposizione si applica alle azioni intraprese dopo la data di promulgazione.

d. *Solleciti annuali ai contribuenti con conti insoluti (sez. 13360 dello Statuto e nuova sez. 7524 del Codice)*

Disciplina Precedente: Nel Codice non esiste alcuna prescrizione che obblighi l'IRS ad inviare solleciti annuali a coloro che hanno situazioni di versamenti insoluti.

Motivazioni del Cambiamento: Numerosi erano i contribuenti non in regola con i versamenti dei tributi. Ciò si poteva verificare perché un contribuente poteva aver versato solo parzialmente le trattenute per imposte sul ruolo paga o perché aveva effettuato pagamenti in base a stime trimestrali non adeguate o perché una verifica aveva stabilito una cifra di debito fiscale superiore.

Generalmente l'IRS si occupava in primo luogo di grosse deficienze e poi si rivolgeva a quelle più modeste. Si poteva perciò verificare che, a causa delle risorse limitate a sua disposizione, l'IRS non si occupasse per anni di seguito delle deficienze minori. Nel frattempo il contribuente poteva convincersi che la mancanza di intervento dell'IRS significasse l'accantonamento della azione nei suoi confronti e poteva quindi sorprendersi quando l'azione veniva ripresa a distanza di tempo, all'approssimarsi del termine di scadenza dei 10 anni previsti dalla legge sulle limitazioni.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto richiede che l'IRS invii un sollecito annuale al contribuente con conto insoluto. Il fatto che il contribuente non riceva puntualmente tale sollecito annuale non porta alcuna conseguenza sulla sua insolvibilità.

Entrata in vigore: La disposizione stabilisce che l'IRS invii avvisi annuali di sollecito a partire dal 1996.

e. *Estensione di cinque anni per operazioni riservate (sez. 13361 dello Statuto e sez. 7608 del Codice)*

Disciplina Precedente: La legge anti-droga del 1988 esonerava le operazioni riservate dell'IRS dalle restrizioni previste dalla legge riguardo l'utilizzo dei fondi governativi. Questi in genere prevedono che si depositino tutte le ricevute presso il Tesoro e che tutte le spese siano effettuate utilizzando fondi specifici. L'esenzione permetteva all'IRS di convogliare le entrate derivanti da una operazione riservata per pagare le spese straordinarie incorse durante tale operazione. L'IRS doveva eseguire una dettagliata verifica finanziaria delle grosse operazioni riservate che le procuravano dei fondi e presentarne una relazione scritta annuale al Congresso. L'esenzione è scaduta dapprima il 31 Dicembre 1989 ed è stata poi estesa dal *Comprehensive Crime Control Act of 1990* – Legge Generale sul Controllo della Criminalità – fino al 31 Dicembre 1990. Dal 1991 l'IRS non ha più avuto autorità di raccogliere fondi dalle sue operazioni riservate.

Motivazioni del Cambiamento: Era opportuno che tale autorità di utilizzare fondi fosse concessa anche all'IRS, come si verificava per molte altre agenzie.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto ripristina fino al 1 Gennaio 2001 l'autorità dell'IRS, scaduta il 31 Dicembre 1991, di investire su un'operazione riservata traendo fondi dalle entrate generate dalla stessa. Nella sezione 7608(c)(4)(B) lo statuto pone alcuni emendamenti relativi alla relazione annuale dell'IRS richiedendo i seguenti dati: (1) data di inizio dell'operazione; (2) approvazione dello spostamento dei termini; (3) le spese correnti totali e l'ammontare e la destinazione dei proventi derivati

dall'operazione; (4) la descrizione dettagliata dell'operazione da cui si intendono ricavare proventi, la specifica delle violazioni sotto accusa e dichiarazione se viene condotta sotto gli auspici del Gran Giurì; (5) gli esiti dell'operazione fino a quel momento, compresi i risultati dei procedimenti criminali.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

f. Informazioni dal Modulo 8300 su operazioni in contanti (sez. 13362 dello Statuto e sez. 6103 del Codice)

Disciplina Precedente: Il Codice Tributario proibisce la diffusione di dati da dichiarazioni dei redditi e informative oltre il limite specificamente autorizzato nella sezione 6103. La diffusione delle informazioni viene considerata atto criminoso punibile con un'ammenda non superiore a \$5,000 o con detenzione non superiore a cinque anni o con entrambe. (sez. 7213). Per tale diffusione non autorizzata si può intentare azione per danni civili (sez. 7431). L'IRS può non fornire informazioni fiscali ad altra agenzia tranne quando quest'ultima organizza procedure che assicurino l'IRS la salvaguardia delle informazioni che riceve (sez. 6103 (p)).

Nella sezione 6050 I si stabilisce che chiunque riceva più di \$10,000 in contanti per una, due o più transazioni commerciali correlate debba presentarne dichiarazione informativa all'IRS mediante il Modulo 8300 specificando nome, indirizzo, codice personale di colui che ha versato il contante e somma ricevuta.

La legge anti-droga del 1988 comprendeva una regola speciale che permetteva all'IRS di rivelare dati ad altre agenzie federali allo scopo di amministrare la legge penale. Tale regola speciale doveva inizialmente scadere il 18 Novembre 1990 ma è stata prorogata

dalla Legge Generale sul controllo della Criminalità del 1990 fino al 18 Novembre 1992.

Motivazioni del Cambiamento: I dati resi nel Modulo 8300 erano molto simili a quelli delle Relazioni su Transazioni in Valuta (CTR) previsti dalla legge *Bank Secretary Act*. Entrambi i tipi di dichiarazione avrebbero dovuto sottostare alle stesse regole.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto estende permanentemente la regola speciale sulla diffusione dell'informazione dal modulo 8300 (per operazioni in contanti superiori a \$10,000). Esso permette inoltre di rivelare informazioni non solo alle agenzie federali ma anche ad agenzie statali, locali e straniere e per fini civili e penali. Non è comunque consentita la diffusione di informazioni a scopo di amministrazione fiscale. Inoltre, nella sezione 6103 lo statuto estende le norme e le linee guida della divulgazione a coloro che hanno accesso alle informazioni del Modulo 8300 e a questi ultimi applica le sanzioni previste dalla sezione 6103 in caso di diffusione di informazioni senza preventiva autorizzazione. Avendo accesso alle informazioni, queste agenzie sono regolamentate dalla relativa legge federale.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

g. Accesso a dichiarazioni e ad informazioni da parte di persona designata dal contribuente (sez. 13363 dello Statuto e sez. 6103 del Codice)

Disciplina Precedente: L'IRS era autorizzata ad esibire la dichiarazione dei redditi di un contribuente o le informazioni che lo riguardavano a colui o a coloro che egli aveva designato per iscritto.

Motivazioni del Cambiamento: La pressante esigenza di passare ad un sistema non cartaceo spingeva a superarlo in vista della maggiore semplicità e funzionalità del sistema di

comunicazione elettronica che utilizza telefoni, attrezzature di riproduzione, computer, collegamenti in rete, ecc.

Analisi della Disposizione: Nel testo dello Statuto non appare più la necessità del consenso scritto del contribuente per autorizzare l'accesso di un terzo a informazioni sul suo conto. Concedendo all'IRS di adottare alternative alla richiesta scritta, si accelera il cambiamento e si facilita lo sviluppo e la realizzazione di progetti di modernizzazione del sistema fiscale. Si anticipa però che l'IRS continuerà per ora a sfruttare la sua autorità imponendo restrizioni sulla forma delle richieste non accettando in nessun caso una richiesta orale non confermata per iscritto³³.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

b. Relazione sulle compensazioni tra interessi derivanti da pagamenti in eccedenza e deficitari (sez. 13364 dello Statuto)

Disciplina Precedente: Se un'imposta veniva parzialmente versata con un accredito, non veniva imposto alcun interesse su quella parte del debito.

Ulteriori provvedimenti legislativi, la Legge sulla Riforma Fiscale del 1986, la Legge di Riconciliazione sul Budget Omnibus del 1990 e l'Accordo Generale sulle Tariffe e gli Scambi (GATT) si sono susseguiti aumentando o riducendo i tassi di interesse.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che fosse importante capire nei dettagli come, fino alla data dello Statuto, l'IRS avesse applicato le diverse modifiche procedurali.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto richiede che il Segretario del Tesoro analizzi le modalità con le quali l'IRS ha

³³ Articolo del Journal TAX PRACTICE & PROCEDURE, rivista bimensile della CCH Incorporation, JONES L., *How Modern will the IRS Be?*, "Examination", December/January 2000.

realizzato la compensazione degli interessi tra i pagamenti eccedenti e quelli deficitari e che ne valuti anche ogni implicazione politica ed amministrativa. Il Tesoro dovrà tenere inoltre udienza pubblica per raccogliere commenti ed osservazioni dalle parti interessate prima di sottoporre la sua relazione ai comitati incaricati di stendere le nuove leggi.

Entrata in vigore: La relazione doveva essere presentata sei mesi dopo la data della promulgazione.

i. *Spese per scoprire pagamenti deficitari e frode (sez. 133366 dello Statuto e sez. 7623 del Codice)*

Disciplina Precedente: In conformità alle direttive, il Segretario IRS poteva offrire un compenso per informazioni che conducevano alla scoperta di violazioni della Legge Tributaria e alla conseguente punizione.

Motivazioni del Cambiamento: La Commissione ritenne che si dovevano proporre migliorie a questo programma.

Analisi della Disposizione: Lo Statuto specifica che possono essere ricompensate informazioni sulla violazione delle leggi civili, come pure di quelle criminali. Indica, inoltre, che le ricompense derivino dalle somme recuperate in seguito a informazioni fornite, ma non dagli interessi. Richiede anche un rapporto annuale sul programma di ricompense.

Entrata in vigore: La disposizione è valida a partire dai sei mesi successivi alla data della promulgazione.

i. *Utilizzo di corrieri privati per spedizioni e consegne puntuali (sez. 7502 del Codice)*

Disciplina Precedente: Per avvalersi dei vantaggi derivanti da una consegna puntuale, il contribuente doveva inviare i documenti

utilizzando il Servizio Postale Nazionale. Nel caso si servisse di società di spedizione private che potevano in realtà effettuare una spedizione più veloce, per i documenti avrebbe fatto fede la data di consegna e non di spedizione.

Motivazioni del cambiamento: La diffusione di spedizionieri privati che un tempo affiancavano il servizio nazionale ed ora agiscono in concorrenza, ha costretto il Congresso a prendere in esame le regolamentazioni riguardanti il tempo di spedizione e di consegna.

Analisi della Disposizione: La legge autorizza l'IRS ad utilizzare alcuni designati servizi privati di spedizione in vista di una maggiore puntualità.

Si può designare un corriere di spedizione solo se:

- è liberamente accessibile al pubblico;
- di regola è almeno altrettanto puntuale ed affidabile del servizio postale U.S.;
- risponde a requisiti di sicurezza sui dati;
- risponde ad ogni ulteriore prescrizione dell'IRS.

L'IRS ha autorità di accogliere indifferentemente i servizi designati di corrieri privati o il regolare servizio pubblico o il servizio raccomandate statunitense.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace dalla data della promulgazione.

m. Rapporti su comportamenti scorretti dei dipendenti IRS

Analisi della Disposizione: Lo Statuto prevede che l'IRS invii un rapporto annuale al Congresso sui comportamenti scorretti dei suoi dipendenti, identificandone la natura a seconda della funzione e denunciando:

- il numero dei dipendenti ripresi, allontanati o condannati;

- le istanze accantonate in seguito alla verifica di adeguatezza procedurale.

- le istanze avviate ma non ancora risolte.

Entrata in vigore: Il primo rapporto doveva essere consegnato per il 1 Giugno 1997.

Compensazioni del Reddito

a. *Applicazione di penalità per mancati pagamenti connessi a dichiarazioni sostitutive (Sottotitolo A e sez. 6651 del Codice)*

Analisi della Disposizione: Lo Statuto dispone che le penalità previste per mancata consegna della dichiarazione dei redditi e mancato pagamento dell'imposta si applichino alle dichiarazioni sostitutive alla stessa stregua delle dichiarazioni volontarie insolute.

Entrata in vigore: La disposizione è efficace per ogni dichiarazione con data successiva alla data di promulgazione.

b. *Imposte dovute da enti di beneficenza per mancato rispetto dei requisiti di idoneità*

Analisi della Disposizione: Con riferimento al Divieto di Beneficio privato, si possono ora imporre penalità fiscali a titolo di sanzione intermedia quando un'organizzazione prevista dal Codice 501 (c)(3) o 501 (c)(4) intraprende un'operazione “ di particolare consistenza benefica”.

Nella sez. 4958 (f)(1) del Codice, la “persona non qualificata” viene definita come quell'individuo che è nella posizione di esercitare autorità sostanziale negli affari di un'organizzazione, o che lo è stato nel periodo di cinque anni precedente la conclusione della transazione. Questa definizione comprende pure alcuni

membri familiari della “persona non qualificata” ed entità da essa controllate per il 35%.

Nella sez. 4958 (c) del nuovo Codice si definisce la “transazione ultrabenefica” come quella transazione nella quale il valore economico dato ad una “persona non qualificata” supera il valore ricevuto dall’organizzazione esentasse. Esempi di possibili transazioni “ultrabenefiche” che dovranno essere sottoposte a controllo sono prestiti, patti di compensazione, canoni e vendite o acquisizioni. I criteri dello statuto si applicano per determinare l’accettabilità del compenso e il giusto valore di mercato. Per ogni transazione, inoltre, si applicherà una presunzione di accettabilità se la decisione, documentata e resa da un comitato importante, si giustifica con dati comparativi adeguati.

Ulteriori esigenze: I compilatori del Modulo 990, che rappresenta la dichiarazione dei redditi per le organizzazioni esentasse, devono ora specificare l’ammontare delle imposte pagate dall’organizzazione durante quell’anno. Le organizzazioni devono inoltre rivelare l’ammontare di ogni imposta sul beneficio in eccesso pagata da persona non qualificata che abbia impropriamente tratto vantaggio dalle operazioni e dai managers consenzienti.

Entrata in vigore: E’ efficace per le transazioni in oggetto effettuate a partire dal 14 settembre 1995.

c. Informazioni su alcune imposte ed altre informazioni (sez. 6033 (b) del Codice)

Analisi della Disposizione: La sez. 501 (c)(3) del Codice che tratta i limiti del vantaggio personale, si applica esplicitamente alle organizzazioni non profit descritte nella sez. 501 (c)(4): associazioni civiche, organizzazioni di benessere pubblico ed alcune organizzazioni caritatevoli.

Le organizzazioni previste nella sez. 501 (c)(4) possono ottenere l'esenzione fiscale solo se nessuna parte dei guadagni netti va a beneficio di un azionista privato o di un singolo individuo.

Entrata in vigore: La disposizione è valida per tutti i benefici risultanti a partire dal 14 Settembre 1995. Gli emendamenti apportati in questa sezione si applicano alle dichiarazioni relative agli anni fiscali successivi alla data della promulgazione.

d. *Obbligo di fornire copia della dichiarazione per le organizzazioni esentasse (Sez. 6104 (e)(1) del Codice)*

Analisi della Disposizione: Le regole sull'ispezione pubblica sono ora liberalizzate e le organizzazioni devono in genere ottemperare alle richieste del contribuente presentate per iscritto o personalmente. Possono non adeguarsi se i documenti richiesti sono ampiamente disponibili o se l'IRS, su richiesta dell'organizzazione stessa, verifica che quest'ultima è stata oggetto di vessazioni.

La penalità per rifiuto volontario di ispezione pubblica viene aumentata a \$5,000.

Entrata in vigore: La disposizione è valida per le richieste presentate a partire dal 60° giorno dalla pubblicazione delle direttive IRS.

e. *Aumento delle penalità per le organizzazioni esentasse in caso di mancata consegna della dichiarazione annuale o di consegna non tempestiva o di compilazione incompleta (sez. 6652 (c)(1) del Codice)*

Analisi della Disposizione: La penalità per mancata consegna del Modulo 990 o per la sua incompletezza, viene aumentata a seconda delle entrate lorde dell'organizzazione. Per quelle che hanno entrate lorde annuali fino ad \$1 milione, la penalità è di \$20

per ogni giorno di ritardo, con un ammontare massimo di \$10,000 per dichiarazione o del 5% delle entrate lorde, se la cifra risulta inferiore. Per le organizzazioni con entrate lorde superiori a \$1 milione, la penalità è di \$100 al giorno, con un massimo di \$50.000.

Entrata in vigore: La disposizione è valida per le dichiarazioni relative agli anni fiscali conclusisi alla data della promulgazione o successivamente.

3.3. Riflessioni e spunti.

In un contesto burocratico unico al mondo a causa del fatto che il federalismo crea strati multipli di giurisdizioni amministrative, che la separazione costituzionale dei poteri assicura un cospicuo controllo sulle agenzie amministrative sotto diversi profili e, soprattutto, che negli Stati Uniti i cittadini sentono particolarmente la loro appartenenza alla comunità nazionale, il TBOR II ha avuto il merito di innescare un serio dibattito su un piano istituzionale, particolarmente efficace sotto il profilo della spinta verso l'eliminazione dell'arida conflittualità tra un fisco dispotico e contribuente tartassato.

Lo studio condotto sullo Statuto del contribuente americano del 1996 parrebbe sottendere, per le innovazioni da quello introdotte, una netta presa di posizione sul 'ruolo' strutturale della Carta dei diritti. Se in un'ottica di teoria generale ciò rinvia alla questione della concezione³⁴ che meglio si adatta a rappresentare tale fenomeno - non semplicemente normativo, ma addirittura sociale-, in riferimento al più specifico tema dell'evoluzione dei *taxpayers' rights* questa iniziativa del Congresso statunitense si inserisce, alle luce delle novità introdotte, in un più ampio processo

³⁴ Si tratta, come già esaminato, delle tre concezioni della Carta dei diritti come Carta dei diritti fondamentali dell'uomo, come Codice e come correttivo strutturale (Cfr. Capitolo primo, paragrafo 2).

di modernizzazione³⁵. Si tratta di quel processo che, nel biennio successivo, portò il Commissario IRS, Charles Rossotti, a prendere spunto per supportare la politica garantistica caldeggiata dal legislativo - con l'approvazione e, di seguito, in attuazione del TBOR II- agendo in una duplice direzione: da un lato, dando conto di voler dar corso al nuovo *trend* di collaborazione col contribuente in attuazione del TBOR II e, dall'altro, operando in vista di una storica revisione della struttura organizzativa del fisco americano, con l'intento di far dimenticare l'immagine di un fisco dispotico, oltre che operante al di fuori di ogni alveo di legalità.

Si rileva fin d'ora un dettaglio di particolare importanza. Entrambe le linee d'azione suesposte, approntate in un momento storico particolarmente significativo per le *horror stories* che circolavano, minando la credibilità dell'IRS, trovano ancor oggi ampio e documentato seguito. E ciò, rispettivamente, in vista sia di una sempre migliore e più efficace 'codificazione' dei diritti del contribuente³⁶, sia di una complessa operazione volta a soffermarsi sul *restructuring and emerging new Mission* dell'IRS. Sotto quest'ultimo profilo, si persiste, infatti, tutt'oggi, nella valutazione critica delle diverse fasi che si sono susseguite, dagli anni ottanta ad oggi, e che hanno dato portato ad un processo di continua revisione dell'organizzazione dell'IRS e della sua *mission*³⁷.

³⁵ Si veda, in particolare, il famoso slogan, considerato il *Mission Statement* dell'intera politica di modernizzazione fatta propria dal Commissario IRS: "Fornire ai contribuenti americani un servizio di alta qualità, aiutandoli a capire e a individuare la loro responsabilità fiscale e applicando la legge tributaria secondo equità e certezza del diritto": ROSSOTTI C.O., *Modernizing the IRS, Tax Practice & Procedure, December 1999-January 2000*.

³⁶ In merito, si darò conto, più nel dettaglio, nel paragrafo 5 di questo Capitolo. Per ora si anticipa che nei più recenti *Annual Reports* del Garante del contribuente federale la questione è affrontata con dovizia di dettagli.

³⁷ Da ultimo, si rinvia all'approfondimento reso pubblico nell'*Annual Report to Congress* del 30 dicembre 2011 del Garante del contribuente federale, il cui primo volume è quasi totalmente dedicato all' "*entire modern history of tax administration*": "*we thought it would be a good idea*", scrisse N.Olson, "*to look at what the United States tax system encompassed when enacted in 1913, and how it has changed over the years, up to today-2011*": NTA, *2011 Annual Report to Congress*, Volume

4. Il TBOR II e le sue applicazioni: nuove proposte per migliorare il trattamento del contribuente con il RRA del 1998 o Taxpayer Bill of Rights III (Pub. L.No. 105-206).

Come già anticipato, la promulgazione del TBOR II rappresentò una tappa fondamentale nell'evoluzione del sistema istituzionale americano, fosse anche solo per il fatto che incentivò un percorso sperimentale verso una nuova regolamentazione delle relazioni tra i contribuenti americani e l'IRS.

I caposaldi di questa nuova sperimentazione, suggellata dall'approvazione, il 22 luglio 1998, di un nuovo TBOR (ossia il *Taxpayer Bill of Rights III*, noto come *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998*, o *RRA 98*, (P.L. 105-206)), furono i numerosi cambiamenti proposti “*to the operation of the IRS and the operation of the tax system as a whole*”³⁸.

L'ampia prospettiva che emerge da questa definizione desta non poco interesse. La ragione è presto detta.

Erano passati solo due anni dall'approvazione del precedente TBOR; in quel breve arco temporale non vi fu alcun ricambio politico a fronte del fatto che il Presidente Clinton fu, in quel frangente, rieletto per il suo secondo mandato; il Congresso rimase repubblicano in entrambe le Camere e, infine, lo *speaker* della Camera dei Rappresentanti, nonché *leader* filosofico della politica anti-governativa, rimase Rep Gingrich. In questo contesto, un nuovo provvedimento normativo si faceva strada con una denominazione che già da sola dava conto della complessa operazione messa in atto. Si trattava, infatti, di un tentativo di

One, Preface, in http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/userfiles/file/2011_ARC_Preface_TOC.pdf, p. v.

³⁸ GREENBAUM A., *United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3: a path to the future or old wine in new bottles?*, cit., p.366.

riqualificare l'IRS usufruendo di una nuova Carta dei diritti del contribuente come strumento utile allo scopo. Un viatico che legittimasse, per il suo fondamento giuridico, un'azione così complessa da rimettere in gioco, potenzialmente, sia la considerazione dei *taxpayers' rights* sia l'integrità dell'intero sistema fiscale.

Ciò poteva significare due cose: o il TBOR II era risultata essere, pur in breve tempo, una misura legislativa poco efficace, tanto da dover essere in qualche modo integrato o, addirittura, rimpiazzato, poco dopo la sua approvazione; oppure le nuove proposte, i nuovi istituti e i nuovi programmi introdotti col TBOR III rappresentavano quegli strumenti operativi utili proprio per portare avanti la strada già aperta dal summenzionato TBOR II.

Ma se il nuovo Statuto si impose nella stampa americana come “*merely addressing an IRS internal reorganization, an orchestrated beltway rally against an unpopular agency and an easy political target*”, la realtà fu ben presto nota. L'analisi delle singole disposizioni del TBOR III dimostrò che “*the new law is multi-faceted combining several discrete legislative packages into one bill*” e che “*many of the specific changes themselves are surprisingly complex in subtle ways affecting a broad range of taxpayers in a variety of significant ways*”³⁹.

La complessità del nuovo intervento normativo e la corretta comprensione della sua portata nel sistema americano necessita di alcune cautele, anche sotto il profilo metodologico. Ecco perché si intende, ora, procedere con un particolare ordine di esposizione. Dapprima, con una pur breve analisi delle innovazioni più significative introdotte con il nuovo Statuto. Queste ultime, peraltro, danno già, di per sé, una prima significativa idea della politica del legislativo americano. Di seguito, si procederà con una

³⁹ AA.VV., *1998 Tax Legislation. Law, Explanation and Analysis. A great day for taxpayers and practitioners alike: sorting out the IRS Restructuring and Reform Bill, Tax Legislation*, CCH Incorporated, Chicago, 1998.

breve disamina delle strategie improntate in quegli anni dal Commissario IRS Rossotti. Come affermò egli stesso, l'IRS avrebbe dovuto cogliere *“the opportunity to rise to a new and much higher level of performance”*. Un traguardo, per sua stessa ammissione, per nulla semplice, e che avrebbe richiesto *“fundamental change in almost all aspects of the Agency. It will affect the way almost all employees work with taxpayers and with each other. However”*, continuò, *“if the IRS succeeds, millions of American taxpayers and thousands of IRS employees will benefit for years to come through better service and an improved organization”*⁴⁰.

4.1. Le novità introdotte.

Con riferimento alle più significative novità introdotte con questo provvedimento legislativo⁴¹, val la pena ricordare, innanzitutto, che il TBOR III introdusse l'*IRS Oversight Board*, un organo con funzioni di vigilanza molto ampie. La normativa prevede che esso vigili sull'IRS e, in specie, nella sua *“(…) administration, management, conduct, direction, and supervision of the execution and application of the internal revenue law or related statutes and tax treaties (…)”*⁴². Questo organo fa parte del Dipartimento del Tesoro ed è composto da undici membri, otto nominati dal Presidente, previo consenso del Senato, e i rimanenti tre sono: il Segretario del Tesoro, il *Commissioner IRS*, e un rappresentante dell'*IRS staff* nominato dal Presidente previo consenso del Senato. Il loro mandato dura cinque anni e non possono essere nominati per più di due mandati. Le funzioni di sorveglianza sono molto ampie. Da ciò, molti esperti hanno dedotto l'intenzione legislativa di porre, in

⁴⁰ ROSSOTTI C.O., *Modernizing the IRS*, cit.

⁴¹ Per un'analisi dettagliata del provvedimento si rinvia al contributo di WATTS L., GROEN Y., MATSUBARA K., HOVEY J., WHITTLE M., *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998*, in <http://www.pmstax.com/gen/bull9808.shtml>.

⁴² TBOR 3 §101 (a) amending IRC § 7802 (c)(1).

capo al *Board*, una qualche forma di influenza e condizionamento, oltre che di vigilanza nei confronti dell'operato dell'IRS. Il pericolo fin da subito paventato riguardava, infatti, il rischio che i componenti potessero, in definitiva, “*act in a manner which restricts the effective operation of the IRS rather than ensuring that the IRS operates well*”⁴³.

Altra prescrizione riguarda le restrizioni sul *management* dell'IRS. È previsto che l'IRS *Commissioner* sia nominato dal Presidente per un quinquennio⁴⁴ e che possa essere da quello rimosso⁴⁵. Questa è la codificazione della posizione del *Commissioner*, quale membro del ramo esecutivo. L'esplicita disposizione va interpretata come un monito e un richiamo al *Commissioner* sul suo ruolo e sulla sua derivazione, ma tali richiami paiono dire poco – e poco servono – al *Commissioner*, se l'intenzione era di rendere la sua attività più efficace.

Una modifica riguarda anche il *Taxpayer Advocate* – che viene rinominato *National Taxpayer Advocate* - e la salvaguardia del suo ruolo. Se prima di essere nominato era un membro dell'IRS *staff*, egli -o ella- non potranno, in base alla nuova disposizione, più tornare all'IRS, per il quinquennio successivo, dopo la cessazione della carica di TA⁴⁶.

In senso opposto all'istituzione di un organo di controllo e vigilanza sull'IRS va la disposizione che dà all'IRS maggiore indipendenza nello svolgimento delle sue funzioni. Si tratta dell'*audit independence* e del noto problema dell'*executive interference with audits*. Il TBOR III proibisce ogni tipo di interferenza da parte dell'Esecutivo nelle operazioni di *audits* e nelle altre tipologie di

⁴³ GREENBAUM A., *United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3: a path to the future or old wine in new bottles?*, cit., p. 367.

⁴⁴ TBOR 3 §101 (a) amending IRC § 7803 (a)(1) (A).

⁴⁵ TBOR 3 §101 (a) amending IRC § 7802 (a)(1) (C).

⁴⁶ TBOR 3 §101 (a) amending IRC § 7803 (c)(1) (B).

investigazioni⁴⁷. Se una condotta del genere viene posta in essere, ossia se viene richiesto che un *audit* o un'attività investigativa venga iniziata, o terminata, l'IRS *staff* è tenuto a riportare l'accaduto al *Chief Inspector of the IRS*⁴⁸. Sono previste, in quest'ambito, specifiche sanzioni (ammende, ma anche reclusione), sia per ogni tipo di interferenza posta in essere dai soggetti indicati come *prohibited persons* - quali il Presidente, il Vice-Presidente, i loro rispettivi *staff*, così come i membri del *Federal Public Service*, salvo l'*Attorney-General*⁴⁹, sia per l'IRS *staff* che abbia mancato di riportare l'interferenza avvenuta⁵⁰. Questa disposizione assume un grande rilievo per il contribuente, il quale percepisce la trasparenza di un'eventuale verifica fiscale non inquinata da possibili affiliazioni o coinvolgimenti politici.

Altro aspetto di particolare rilievo è l'introduzione del *performance management system*⁵¹. Tale ambito risulterà particolarmente significativo ai fini di questo studio, anche per la sua criticità. La dubbia valenza della necessità di un intervento normativo sul punto, quasi a sancire la mancanza di fiducia che il legislativo aveva nei confronti dell'IRS *management*, rimane tutt'oggi uno dei profili più discutibili inerenti al rapporto tra Carta dei diritti del contribuente e funzionamento del sistema fiscale.

E' comunque doveroso prendere atto dei seguenti assunti: che è dal 1998 che nell'ordinamento americano si opera attraverso *performance management measurement and reporting* così, come, che è con il TBOR III che sono stati introdotti *bonus* per i dipendenti IRS che

⁴⁷ TBOR 3 §104 (a) adding IRC § 7217.

⁴⁸ TBOR 3 §104 (a) adding IRC § 7217 (e).

⁴⁹ TBOR 3 §104 (a) adding IRC § 7217 (b). Vale la pena notare che la proibizione non è estesa ai membri del Congresso. Questi ultimi sono infatti già coperti – nel senso che a loro il divieto è già imposto – dal principio costituzionale della separazione dei poteri.

⁵⁰ TBOR 3 §104 (a) adding IRC § 7217 (d).

⁵¹ TBOR 3 §111 (a) adding 5USC Pt III subpart II, ch.93.

propongono innovazioni procedurali che diano risultati in termini di aumento dell'efficienza e della produttività dell'agenzia⁵².

In una prospettiva di analisi sistematica, la legge apporta una corposa serie di modifiche in quelli che erano stati i cardini procedurali della legislazione fiscale. Attraverso lo spostamento dell'onere della prova dal contribuente all'IRS nelle procedure di accertamento⁵³ e, inoltre, “*extending attorney-client privilege to accountants and enrolled agents, facilitating more liberal compromise procedures, and introducing interest, penalty and innocent spouse relief*”, si determinarono, evidentemente, mutamenti di fondo delle regole del *taxpayer/IRS engagement* ma, soprattutto, come ben sottolineato, “*the battlefield has change*”⁵⁴.

Nel versante delle azioni legali contro lo Stato, il nuovo Statuto introduce ulteriori disposizioni che incoraggino il contribuente ad agire. Dal 1998, “*in determining whether the government is substantially justified in its action, the Court will look at any cases in the Court of Appeal where the government has lost the case on substantially similar issues*”⁵⁵. Anche la negligenza - e non solo *reckless or intentional behaviour* del TBOR II - può divenire il presupposto per una domanda di risarcimento del danno. Il limite del danno, in questa fattispecie, viene fissato in \$ 100,00, piuttosto che nell'ordinario importo di \$1,000,000⁵⁶.

Il TBOR III estende, inoltre, le circostanze in base alle quali i *Taxpayer Assistance Orders (TAO)* possono essere emessi. Con la

⁵² TBOR 3 §111 (a) adding 5USC § 9302 (b) (3).

⁵³ TBOR 3 §301. Ciò significa che “*the burden will be on the IRS to prove the truth of any factual issues related to ascertaining the assessment*”, ma va anche precisato che l'onere della prova si sposta sull'IRS solo quando il contribuente gli ha fornito tutte le informazioni che quello gli richiede.

⁵⁴ AA.VV., *1998 Tax Legislation. Law, Explanation and Analysis. A great day for taxpayers and practitioners alike: sorting out the IRS Restructuring and Reform Bill*, cit.

⁵⁵ In questo senso si prescrive in TBOR 3 §311 (d) amending IRC §7430 (C) (4) (III).

⁵⁶ TBOR 3 §312 (a) (2) amending IRC §7433 (b).

legislazione precedente un *order* poteva essere emesso da parte del *Taxpayer Advocate* se “*the taxpayer was suffering or about to suffer a significant hardship as a result of the manner in which the tax laws were being administered*”⁵⁷. Con il nuovo TBOR il *Taxpayer Advocate* può tenere in considerazione altri fattori per decidere se emanare un *order*. In specie, si prevede che un *order* possa essere emanato anche nelle seguenti ipotesi: in presenza di “*an immediate threat of adverse action*”; se c’è stato “*an unreasonable delay by the IRS in dealing with the taxpayer’s problem*”, nonché, infine, se “*the taxpayer will incur significant costs (including legal fees), suffer irreparable injury or long term negative impact if relief is not granted*”⁵⁸. L’inclusione di questi nuovi criteri è finalizzata a rendere più facile, per il contribuente, ottenere il TAO.

Molte delle nuove disposizioni, inoltre, sono orientate a rispondere ai numerosi problemi sollevati dal *Taxpayer Relief Act* del 1997 (P.L. 103-34). Altre aree della nuova legge chiaramente conferiscono benefici ulteriori al contribuente come il nuovo *shorter holding period for long term capital gain rates*, oppure le norme per la conversione dell’IRAs in *Roth IRAs*. Sotto quest’ultimo profilo, si è precisato, “*the taxpayer benefit is really the by-product of the need to raise revenue to pay for some of the more expensive components of the reform legislation*”⁵⁹.

Detto ciò, come si anticipava prima dell’analisi delle disposizioni normative più significative per il rinnovamento del rapporto tra fisco e contribuente, oltre agli interventi summenzionati, il mutamento dell’organizzazione dell’IRS, ossia il cosiddetto *focus* del nuovo provvedimento normativo, è forse l’aspetto più singolare della nuova legislazione. Altrimenti detto, l’aspetto che più convoglia le riflessioni su questi provvedimenti

⁵⁷ IRC §7811 (a).

⁵⁸ TBOR 3 §342 amending IRC §7811 (a) (2).

⁵⁹ AA.VV., *1998 Tax Legislation. Law, Explanation and Analysis. A great day for taxpayers and practitioners alike: sorting out the IRS Restructuring and Reform Bill*, cit.

legislativi – e, in specie, sul TBOR III - al di là della loro specifica valenza.

L'analisi che segue ha, dunque, lo scopo di dar conto, pur sinteticamente, di questa complessa operazione messa in atto dall'IRS attraverso il suo *Commissioner* Rossotti.

4.2. Le linee strategiche del Commissario IRS: gli obiettivi di un IRS moderno riflettono la considerazione del contribuente come cliente.

Il mutamento, prescritto nel TBOR III, della stessa struttura dell'IRS, da una “*geographically based structure to a structure that will be set up to serve particular groups of taxpayers with similar needs – individuals, small business, large business and tax-exempts*”⁶⁰, ha ben presto reso evidente che l'IRS sarebbe stata un'organizzazione in transizione non solo in vista del nuovo millennio, ma anche per un tempo non breve.

Di qui, le innovative linee strategiche improntate dal Commissario IRS, Rossotti, parallelamente – e in contemporanea - al percorso legislativo del nuovo TBOR di cui si stava discutendo al Congresso. L'applicazione di quelle linee divenne, poi, il primo segnale dell'avvio di un inedito processo per l'intero sistema fiscale americano, e configurarono il più immediato tentativo di attuazione al nuovo TBOR definitivamente approvato.

Già a partire dalla dichiarazione alla Commissione del Senato del 28 gennaio 1998⁶¹ è possibile individuare le direttive e le azioni intraprese per rendere note le nuove tendenze verso un

⁶⁰ AA.VV., *1998 Tax Legislation. Law, Explanation and Analysis. A great day for taxpayers and practitioners alike: sorting out the IRS Restructuring and Reform Bill*, cit.

⁶¹ NEWS RELEASE 98-03, *Excerpt from the Statement of Charles O. Rossotti, January 28, 1998*, IRS Press, *Washington*, 1998.

miglioramento del servizio e del trattamento del contribuente⁶², in una prospettiva di effettiva modernizzazione⁶³.

⁶² Il Commissario Rossotti nominò Bob Wenzel come esecutivo responsabile IRS della realizzazione delle centinaia di proposte volte a migliorare il trattamento ed il servizio ai contribuenti. Come coordinatore del nuovo programma *Taxpayer Treatment and Service Improvements Program*, Wenzel avrebbe fatto riferimento direttamente al commissario Rossotti. Già responsabile di carriera presso l'IRS, Wenzel vi ritornava dopo aver operato come Direttore presso il Centro Servizi di Fresno (California). Nel 1997 aveva condiviso la Presidenza del *Customer Service Task*, attività congiunta della *National Performance Review*, del Dipartimento del Tesoro e dell'IRS. "Negli ultimi tempi", affermò Rossotti, "l'IRS ha preso una serie di iniziative per migliorare il servizio ai contribuenti. Linee telefoniche gratuite per assistenza fiscale e uffici specialistici aperti 6 giorni alla settimana per 16 ore al giorno. Oltre 150 uffici erano aperti in tutto il paese sabato scorso e rimarranno aperti ogni sabato fino al 15 Aprile compreso. In tutto il paese saranno pure organizzate delle giornate mensili, per la prima volta tenute nel mese di Novembre, per offrire supporto ai contribuenti con perduranti problemi fiscali": IRS NEWS RELEASE, IR-98-18, *New Program to improve taxpayer treatment and service*, IRS Press, Washington, 1998.

Rossotti creò, dunque, il *Taxpayer Treatment and Service Improvements* per coordinare, programmare e gestire le centinaia di proposte che riceveva l'IRS e per segnalare quanto già realizzato. Specifiche proposte di ristrutturazione dell'IRS arrivarono da fiduciari esterni come la Commissione Finanza del Senato, la *National Performance Review* del Vice-presidente Gore, il *General Accounting Office*. "Il gruppo incaricato", tenne a precisare Rossotti, "esaminerà pure altre proposte provenienti da altre fonti come le Relazioni sulle Verifiche Interne, le informazioni da parte dei dipendenti IRS e, probabilmente le più importanti, quelle che provengono dai contribuenti. Wenzel ed il suo staff assicurano di valutare ogni suggerimento e di puntare a decisioni tempestive e coordinate. Assicurano pure che gli impegni maggiori presi con i fiduciari esterni saranno coordinati e realizzati coerentemente con gli obiettivi a breve e lungo termine dell'IRS". Rossotti dichiarò inoltre: "Sono molto felice che Bob Wenzel abbia accettato questo nuovo ed importante incarico. Bob ha alle spalle lunga e consistente esperienza nell'opera di miglioramento del servizio dell'IRS ai nostri contribuenti. I suoi sforzi nel *Customer Service Task Force* hanno finora portato a risultati notevoli come all'allungamento dei tempi di libero accesso di supporto telefonico e l'organizzazione delle Giornate Mensili. Come già annunciato, gli sforzi previsti dal nuovo programma si uniranno a quelli della ditta di consulenza organizzativa Booz-Allen & Hamilton che di recente è stata scelta per seguire il programma di modernizzazione. Mentre il programma di Wenzel si concentrerà nel migliorare l'attuale servizio ed il trattamento dei contribuenti, l'impegno della Booz-Allen sarà diretto alle modifiche organizzative a lungo termine che potranno permettere all'IRS di proporsi come Agenzia con interesse primario per la persona del contribuente".

⁶³ Il 3 marzo 1998 (NEWS RELEASE IR-98-15, *Changes are Right Around the Corner. IRS Hires Outside Firm to Validate Modernized Concept*, IRS Press, Washington, 1998), annunciò che la ditta *Booz-Allen & Hamilton*, consulente tecnologica esperta in organizzazione internazionale, avrebbe

In attuazione delle disposizioni dell'*Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act* del 1998 (TBOR III), poi, egli ha operato per chiarire al meglio quelle direttive, indicare il nuovo atteggiamento da acquisirsi in vista di una nuova considerazione del contribuente come 'cliente', e ha intrapreso alcuni interessanti progetti concreti. Il tutto, sottolineando l'importanza della fase di avvio verso il raggiungimento dei nuovi obiettivi posti e concentrando l'attenzione, anche a livello istituzionale, sulla volontà – oltre che sulla imprescindibilità – di realizzare una seria riorganizzazione.

Con riferimento al messaggio che, secondo Rossotti, il Congresso aveva voluto dare all'IRS attraverso il TBOR III, il Commissario ha ammesso fin da subito: "*The message was clear: the IRS must do a better job meeting the needs of taxpayers. We are also expected to see that the taxes that are due are paid, and in an era of tight budget caps, we are also supposed to do this efficiently*"⁶⁴. Si è, inoltre, dichiarato fin dall'inizio convinto che l'IRS avesse concluso un capitolo della sua storia e ne stesse cominciando uno del tutto nuovo e propositivo.

condotto uno studio dei progetti di modernizzazione, di recente approvati, per convalidarli e valutarne i rischi. Il 28 gennaio il Commissario Charles O. Rossotti aveva già fatto un primo riferimento alla modernizzazione dell'IRS davanti alla Commissione Finanza del Senato. Questo nuovo comunicato mirava a ribadire l'interesse dell'IRS alla comprensione e alla soluzione dei problemi dei contribuenti come pure un supporto agli stessi in campo legislativo fiscale. "Sono lieto", precisò inoltre, "che ad una ditta rinomata in tutto il mondo come la *Booz-Allen & Hamilton* sia affidato il compito di valutare e di convalidare il piano di modernizzazione dell'IRS. La sua competenza sia nei settori governativi che finanziari ci assicurerà di aver preso la giusta direzione verso un'organizzazione centrata sul cliente come merita ogni contribuente": NEWS RELEASE IR-98-15, *Changes are Right Around the Corner. IRS Hires Outside Firm to Validate Modernized Concept*, cit. Lo stesso giorno l'IRS annunciò, inoltre, che a guida del progetto era stato posto James Van B. Dresser, da 27 anni membro del *Boston Consulting Group*. Rossotti sottolineò: "Le sue capacità manageriali ed la sua esperienza saranno il motore guida in questo sforzo di modernizzazione dell'IRS mai finora tentato".

⁶⁴ ROSSOTTI C.O., *Modernizing the IRS*, cit.

Vediamo ora, nelle sue articolazioni principali, quali erano i capisaldi di questa nuova strategia innovativa introdotta dal TBOR III, e proseguita dal *Commissioner* IRS.

In via preliminare va precisato che il Commissario Rossotti ha operato con l'intento, più volte manifestato, di aggiornare il concetto di *tax authority*, avendo a mente una agenzia fiscale – americana – moderna: in altre parole, un fisco in grado di rendere, al meglio, un servizio davvero efficiente a tutti i contribuenti americani, più volte definiti 'destinatari del servizio' e, dunque, *customers*. In questa prospettiva il moderno *Internal Revenue Service* avrebbe dovuto operare concentrandosi sulla consulenza e sul servizio – termine che ricorre molte volte nelle sue dichiarazioni pubbliche - ai contribuenti: ciò, al fine di comprenderne e risolverne i problemi, ma tenendo conto della loro prospettiva. Il nuovo compito per l'agenzia avrebbe dovuto essere quello di aiutare le persone a rispettare la legge e di assicurare l'equità del trattamento.

Da subito emerse una consapevolezza di fondo: il raggiungimento degli obiettivi strategici dell'IRS avrebbe, però, richiesto, un cambiamento significativo ad ogni livello di organizzazione, dagli impiegati di rango inferiore fino ai *top managers*. Ciò sarebbe risultato sufficiente a completare la complessa operazione di ammodernamento? Sarebbe bastato, in altre parole, un cambiamento della struttura organizzativa per avere un IRS davvero "moderno" o si sarebbe dovuto procedere nell'ottica di un più generale "cambiamento culturale"?⁶⁵

⁶⁵ Nella direzione del '*cultural change*' si rinvia alle seguenti riflessioni: "*The reorganization mandated by Congress under the Internal revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (P.L. 105-206) is designed in part to spur the IRS to effect a 'cultural change'. That is, a change away from an agency that attempts to promote voluntary compliance primarily through 'law enforcement' towards an agency that places a greater emphasis on 'customer service' to achieve compliance*": ELY M.H., SAVELL K.S., *Will the IRS really change its culture after RRA 98?*, *Tax Practice & Procedure, Examination*, August-September 1999.

Questi ed altri dubbi resero il dibattito di quel periodo particolarmente vivace. Queste le domande che venivano poste sia sul piano scientifico, ma soprattutto nel contesto manageriale e istituzionale americano⁶⁶.

La cosa certa è che durante tale processo di riorganizzazione interna si è fatto un grande sforzo per articolare alcuni principi che rappresentassero le linee guida di un IRS moderno, *service-oriented*. Quei principi furono così sintetizzati:

- comprendere le problematiche dal punto di vista dei contribuenti per poterle prevenire, risolvere e per offrire un servizio di qualità;
- offrire ai *managers* un livello di professionalità affidabile con conseguente responsabilità e capacità di intraprendere azioni utili alla soluzione delle problematiche e al raggiungimento degli obiettivi;
- utilizzare misure equitative allineando le prestazioni di ciascun dipendente ai fini degli obiettivi strategici complessivi;
- incoraggiare un dialogo franco ed aperto e assumere dall'esperienza nuovi strumenti risolutivi; e, infine
- insistere sulla totale integrità dei dipendenti nel rispetto dell'interesse pubblico.

⁶⁶ Particolarmente interessanti sono le considerazioni di seguito riportate. Esse danno l'idea della complessità dell'operazione che l'IRS si proponeva di portare a termine e, nello stesso tempo, della difficoltà operativa di realizzare gli intenti proclamati. "*We can expect to see a massive physical change in the IRS as it goes through the modernization process. But*", si è fatto notare, "*what can we expect about the IRS's attitude? The IRS has a new mission statement that says, in part, that it will provide taxpayers with 'top quality service'. Service is being emphasized by the IRS, which should be expected since 'service' is part of the name. Although the IRS has a new mission statement and is moving toward new computers, it still has the same employees*". E, ancora, più specificatamente, secondo questa prospettiva "*a change in the IRS's organizational structure is not enough. The IRS*", insisteva l'autore, "*must be more flexible and place more trust in what a taxpayer tells it during and audit. Common sense and knowledge of how a business works is a must for the modern IRS. Organizational change alone will not accomplish the IRS's goal of being more service-oriented*": JONES L. *How Modern Will the IRS Be?, Tax Practice & Procedure, Examination*, December/January 2000.

Con riferimento alla necessità di offrire un ‘servizio individuale’ al contribuente che ne avesse bisogno, l’IRS si è detto pronto – esplicandolo nella sua nuova *mission* - a continuare a rendere la raccolta più semplice e a fornire un servizio di prima qualità ad ogni contribuente che necessitasse di assistenza. L’obiettivo indicato fu quello di fornire, ai contribuenti che fossero tenuti a pagare imposte aggiuntive o che non potessero pagare ciò che devono, un trattamento veloce, professionale e utile.

Inoltre, anche con riferimento alla necessità di migliorare il servizio ‘collettivo’, ossia generalizzato nei confronti di tutti i contribuenti o di categorie, l’IRS si è detto pronto a *servire* il popolo dei contribuenti americani incrementando la propria disponibilità e aumentando l’equità dei programmi di adeguamento.

Infine, in una prospettiva di miglioramento della gestione interna, l’IRS ha approntato programmi finalizzati all’aumento della produttività attraverso un ambiente di lavoro di maggior qualità. L’obiettivo era di aumentare la soddisfazione lavorativa dei dipendenti e, nello stesso tempo, mantenere stabile l’occupazione: in questa prospettiva strategica, l’economia sarebbe cresciuta e il servizio sarebbe dovuto migliorare.

4.2.1. Corollario: il raggiungimento di un IRS moderno richiederà cambiamenti significativi in cinque aree diverse.

Per comprendere cosa si intendesse con la parola ‘modernizzazione’ dell’IRS è opportuno vagliare il piano di intervento proposto da Rossotti nel tentativo di rispondere a chi suggeriva che, per avere un IRS davvero moderno, “*the real challenge*” era, per l’IRS, “*to re-train or change many of the employees. I suggest*”, scrissero alcuni, “*running the IRS like a business. Give the IRS employees incentives and bonuses for doing good work*”. E, ancora: “*teach them to think on their own. (...) If the IRS does not want it to be ‘business as*

*usual', them major changes will have to be made in what the IRS employees can and cannot do'*⁶⁷

L'IRS diffuse il proprio piano di intervento che riguardava cambiamenti significativi in cinque aree diverse, indicate dalla figura sottostante: *revamped business practices; four operating divisions; balanced measurement of performance; management roles with clear responsibility e new technology.*

Ci si occuperà ora di descrivere, area per area, su quali tipi di cambiamenti si è lavorato per avviare il processo di modernizzazione dell'IRS della fine del secolo scorso.

Five Levers of Change



Con riferimento al primo ambito, *revamped business practices*, il piano prevedeva che le attività commerciali sarebbero state impostate per capire, risolvere e prevenire i problemi dei contribuenti. Maggiore attenzione sarebbe stata concentrata

⁶⁷ JONES L. *How Modern Will the IRS Be?*, cit.

sull'istruzione e sul servizio della clientela. Gli sforzi di adeguamento sarebbero stati diretti a prevenire i più comuni problemi del contribuente e a organizzare un pronto intervento risolutivo. L'intervento diretto sarebbe stato meno frequente, e riservato solo a coloro che si fossero rifiutati di arrivare ad un compromesso.

Con riferimento al secondo settore, ossia le nuove unità operative, si optò per una riorganizzazione in base alla quale le strutture più consistenti degli attuali uffici nazionali e regionali sarebbero state ricollocate in modo da formare quattro nuclei direttivi (*Operating Divisions*), ciascuno dei quali con responsabilità mirate a servire un gruppo di contribuenti con necessità simili. I quattro gruppi si sarebbero distinti in: singoli contribuenti con reddito da salario e investimenti (*Divisione Wage and Investment - "W&I"*), piccole imprese e contribuenti autonomi (*Divisione Small Business/Self Employed- "SB/SE"*), grosse imprese (*Divisione Large and Mid-Size Business- "L&MSB"*) e organizzazioni e governi statali e locali (*Tax Exempt and Government Entities Division- "TE/GE"*). Ciascun nucleo organizzativo era deputato a offrire un insieme di servizi su misura per rispondere alle necessità dei contribuenti di propria competenza. Tale modello organizzativo, basato su modelli simili all'impresa privata, avrebbe offerto, da una parte, minore stratificazione manageriale e, dall'altra, chiare linee di responsabilità.

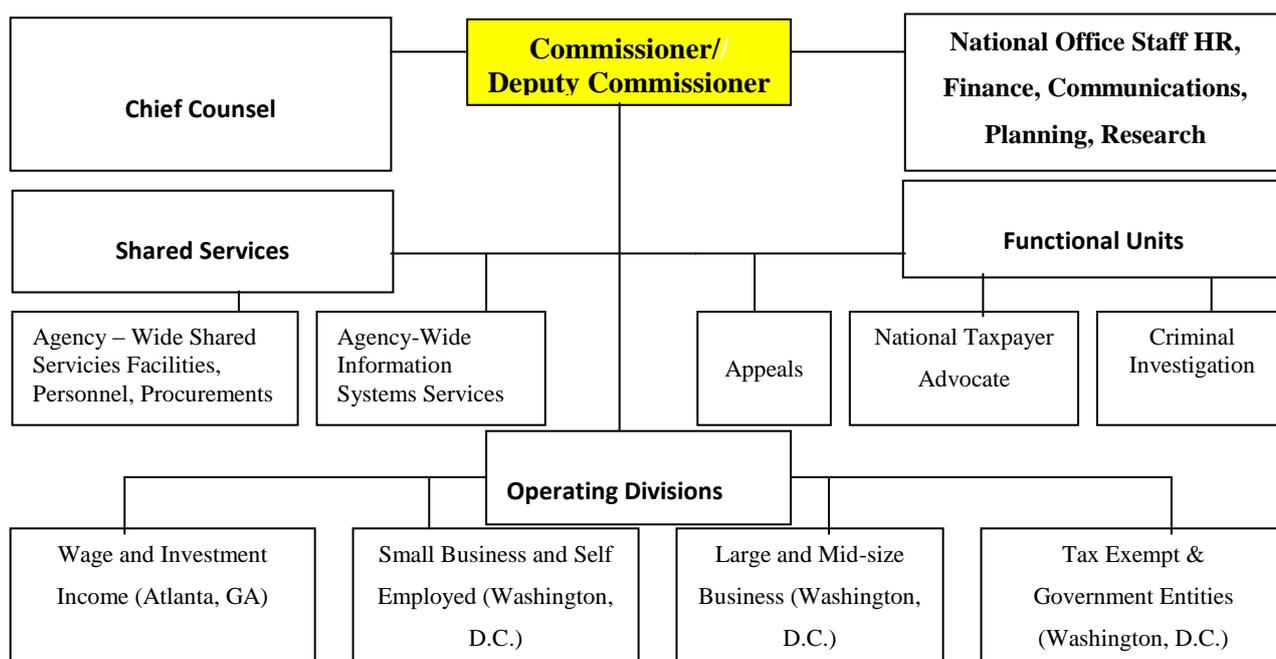
Per ovviare alla difficoltà, in capo ai *managers* IRS, di doversi occupare di tutte le categorie di contribuenti, i nuovi nuclei operativi avrebbero permesso ai *managers* di concentrarsi – nonché specializzarsi in termini di competenza - sulle esigenze specifiche di un solo gruppo di contribuenti.

Tutto ciò faceva parte del più ampio progetto di riorganizzazione strutturale (vedi tabella, a seguire,) già accennato precedentemente, progetto che includeva altre tre strutture

operative con funzioni specifiche: le Unità Funzionali (*Functional Units*), aventi la responsabilità di specifici casi e problematiche del contribuente; i Servizi Specializzati (*Shared Services*) deputati a fornire un servizio di consulenza-clienti alle organizzazioni IRS; e lo Staff dell'Ufficio Nazionale (*National Office Staff*), competente per orientare l'intera organizzazione con direttive e strategie di guida.

All'interno delle *Functional Units*, il Servizio dell'*Advocate*, situato in Washington D.C., con almeno un *Advocate* e un membro dello staff in ogni Stato, viene diviso in tre maggiori componenti: il *National Office*, l'*Operating Division Staffing*, e il *Casework Staffing*.

Futura Struttura Organizzativa



Balanced measurement of performance. Le procedure equitative di esecuzione erano orientate alle operazioni interne dell'IRS: da diverse analisi era emerso che esse trascuravano il punto di vista e la soddisfazione del contribuente. Le nuove misure sarebbero state, dunque, orientate anche verso l'esterno, e avrebbero comportato una valutazione legata agli obiettivi dell'agenzia. Tali obiettivi sarebbero stati raggiunti, nella prospettiva IRS, prendendo in

considerazione diverse variabili: tra tutte, in particolare, la fedeltà fiscale, o *tax compliance*, dimostrata dal contribuente e l'appagamento del cliente, del dipendente. La strategia di fondo era quella di tendere, costantemente, ad un significativo miglioramento.

Con riferimento ai *management roles with clear responsibility*, l'IRS optò per la seguente programmazione. Raccogliendo e organizzando i contribuenti con necessità e problematiche simili, il team manageriale di ciascuna delle quattro unità operative avrebbe potuto apprendere una grande quantità di informazioni sui bisogni specifici e le difficoltà del suo gruppo di competenza, assumendosi le relative responsabilità. In questi nuovi nuclei i livelli manageriali sarebbero, così, divenuti, di anno in anno, numericamente inferiori e ciò avrebbe facilitato la realizzazione di nuovi progetti e migliorato le comunicazioni.

Per concludere, l'ultimo settore preso in considerazione dall'IRS fu quello delle nuove tecnologie. Per attuare la propria nuova *mission*, l'IRS incentivò un programma di aggiornamento e di miglioramento dei suoi strumenti tecnologici, da realizzarsi attraverso un *management* centralizzato e professionale, l'individuazione di *standard* comuni nonché, infine, la collaborazione tra i diversi nuclei operativi.

Fin dalle prime fasi di sperimentazione di questo nuovo piano, l'IRS ha poi progettato di avviare studi e ricerche a sostegno della spinta di ammodernamento. Ciò ha compreso ampie consultazioni con il personale incaricato dell'amministrazione fiscale del Paese sia all'interno sia all'esterno dell'IRS.

5. Il Taxpayer Bill of Rights negli Annual Reports 2011-2012 del National Taxpayer Advocate N. Olson e la sua veste legislativa: proposte di legge (TBOR 2012) e prospettive.

Il nuovo programma presentato a suo tempo dal Commissario dell'IRS Charles O. Rossotti ha rappresentato, è evidente, da una parte, l'affermazione dei principi del TBOR III e, dall'altra, una dichiarazione di volontà di continua revisione della struttura organizzativa e di interventi sulla *routine* burocratica in linea con la riforma del 1998. Le due tipologie di interventi sono proseguite di pari passo, e la loro complementarità ha rappresentato, fin da subito, l'originalità dell'esperienza americana nel settore.

Nello stesso tempo, però, va sottolineato che le strategie di rinnovamento e l'operatività del piano IRS sono state fin da subito apprezzate anche a prescindere da quell'intervento normativo⁶⁸. Nella percezione comune, quel processo di riforma risultava un passaggio di per se stesso imprescindibile per il sistema e per il suo ammodernamento in senso *service-oriented*. Inoltre, il fatto che, a prendere l'iniziativa sia stato l'alto Commissario dell'IRS, dimostrando, così, la volontà di intervenire a livello operativo, anziché solamente sul piano legislativo, ha influenzato non poco la nascita di una nuova cultura legata ai *taxpayers' rights*. Vi è anche da dire, infine, che i cambiamenti prospettati risultarono fin da subito appropriati alle esigenze di quel momento, e, nello stesso tempo, appaiono ora lungimiranti se solo si riflette sul periodo storico in cui queste problematiche cominciarono ad essere affrontate in

⁶⁸ Su questo profilo e, in specie, sul particolare ruolo che il Congresso americano ha avuto nella vicenda di quel periodo, la seguente analisi dà un contributo davvero significativo: “Per recuperare parte del ruolo che nel corso degli anni è stato delegato all'Irs, i membri del Congresso cercano fama presso gli elettori comportandosi da difensori civici: intercedendo con gli intransigenti agenti dell'Irs, introducendo emendamenti nel codice fiscale federale a beneficio dei contribuenti, spiegando le complessità del diritto fiscale e le procedure di controllo dei destinatari”: CATTARIN A., *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Jovene, Napoli, 2009, p. 138. “Il Congresso”, insiste l'autore, riferendosi all'approvazione del TBOR III, “ha così riaffermato un certo grado di autorità e un crescente uso del potere di veto legislative, oltre al suo potere di sorveglianza nei confronti della normative elaborate dalla burocrazia”: *ivi*, p.136. Di particolare interesse, su questi aspetti, è anche l'approfondimento di KEMP J., *The IRS v. the people: time for real tax reform*, Washington, 1999, p. 22 e ss.

quell'ordinamento. Non dimentichiamo, infatti, che, quando ci riferisce a quel periodo, si rinvia a più di un decennio fa.

Poiché il processo ha avuto origine proprio all'interno dei più alti livelli amministrativi e dirigenziali, sembrò davvero che gli obiettivi teorici della *taxpayers' rights legislation* avessero trovato compimento in poco tempo. Inoltre, la sensazione che le disposizioni più significative avessero ottenuto velocemente la desiderata applicazione trovò conferma nell'operazione di 'riformulazione' di quelle attraverso il nuovo investimento che l'IRS affrontò in termini di *customer-service*.

In questo contesto sta l'unicità dell'esperienza americana: gli specifici provvedimenti legislativi che, così ripetutamente, avevano tentato di inserirsi nella dinamica dei rapporti tra fisco e contribuente, non acquisirono mai quell'importanza storica – e decisiva – che aveva invece accompagnato la politica di modernizzazione dell'IRS.

Come è stato da più parti sottolineato, infatti, sotto il profilo della corrispondenza con il *Bill of Rights* della Costituzione americana, quale riferimento giuridico costituzionale di un sistema di poteri fondato sulle libertà, “*TBR 1, 2 and 3 do not meet the standard of the US Bill of rights, whose position in the American political iconography was meant to be evoked*”. E ciò dipenderebbe dal fatto che, secondo questa prospettiva, quei provvedimenti “*do not meet the standard of their constitutional namesake because they are not, in their primary focus, provisions that further the rights of taxpayers*”⁶⁹.

Di conseguenza, essi risultano costituire, secondo gran parte della dottrina americana, nientemeno che un “*patchwork quilt of legislative amendments rather than a coherent document formulating a comprehensive framework of rights, which a Bill or a Charter of Rights*

⁶⁹ GREENBAUM A., *United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3: a path to the future or old wine in new bottles?*, cit., pp.375-376.

*should*⁷⁰ o, al più, un' "*anecdotedriven legislation*", "*more symbolic than effective*" e, soprattutto, per ciò che qui più conta, "*not well designed to meet their pro-taxpayers goals*"⁷¹.

Al massimo, è il TBOR I che pare il più vicino ad una visione coerente della Carta dei diritti. I due successivi sono stati considerati, nella prospettiva che vede il legislativo più attento a cogliere le occasioni di visibilità politica che a intervenire, coscientemente, in un ambito così delicato per le democrazie contemporanee, "*less an attempt by the legislators to advance the rights of taxpayers than a means by which politicians improve their stature with their electorate by attacking the IRS*"⁷².

E' in questa linea che si collocano, a più di un decennio dall'ultimo provvedimento della *taxpayer rights legislation*, i continui moniti del *Taxpayer National Advocate* N.Olson sull'importanza di una nuova legislazione sui *taxpayers' rights* e i ripetuti solleciti ufficiali al Congresso affinché approvi una Carta dei diritti del contribuente chiara, semplice, e comprensiva, in un unico atto – non necessariamente destinato a intervenire su singole disposizioni dell'*Internal revenue Code* – dei più basilari diritti del contribuente.

Tale posizione potrebbe, comprensibilmente, destare non poca incredulità. Come si giustifica, infatti, un ulteriore intervento legislativo in un ordinamento di *common law*, qual è quello statunitense, già ampiamente dotato, sul piano legislativo, di numerosi provvedimenti approvati con l'intento di tutelare i *taxpayers' rights*? Questo, e molti altri interrogativi, sorgono spontanei. E' però necessario comprendere il contesto, anche storico, nel quale poter rinvenire delle apprezzabili risposte.

⁷⁰ GREENBAUM A., *United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3: a path to the future or old wine in new bottles?*, cit., p. 376.

⁷¹ LEDERMAN L., *Of taxpayer rights, wrongs, and a proposed remedy*, *Tax Notes*, May 22, 2000, p. 1133.

⁷² GREENBAUM A., *United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3: a path to the future or old wine in new bottles?*, cit., p. 379.

Come il Garante ricorda nell'*Annual Report 2011*, nell'ultimo decennio più volte ha sollecitato e raccomandato molti interventi legislativi che sarebbero dovuti servire a tutelare i *taxpayers' rights*. Avendo a mente il percorso compiuto dal Garante su questo fronte nel corso dei vari *Annual Reports*, interessante è notare che la strategia del Garante in favore dei *taxpayers' rights* è stata portata avanti con millimetrica attenzione alle vicende di crisi economica che hanno segnato l'ordinamento americano, da un lato e, dall'altro, alle scelte di politica interna sull'allocazione delle risorse per il funzionamento dell'IRS: "*at the time when the IRS budget is shrinking and resources are shifting to enforcement, taxpayer rights must be a priority*"⁷³, ha specificato la Olson.

Con specifico riferimento all'urgenza di un nuovo *taxpayer bill of rights* (TBOR, come insiste nel definirlo la Olson, a riprova del fatto che ciò che si è fatto finora non è stato sufficiente), è nel 2007 - e da lì fino ad oggi, con il nuovo *2012 Annual Report* -, che le *legislative recommendations* al Congresso entrano nel dettaglio chiedendo l'approvazione di un TBOR "*that would explicitly detail the rights and responsibilities of taxpayers*"⁷⁴.

La proposta, ricorda recentemente la Olson, include i seguenti diritti: "*the right to be informed; the right to be assisted; the right to be heard; the right to pay no more than the correct amount of tax; the right of appeal; the right to certainty; the right to privacy; the right to confidentiality; the right to representation; and the right to a fair and just tax system*". Nonché i seguenti doveri, sempre nella formulazione prescelta dal NTA: "*the obligation to be honest; the obligation to be cooperative; the obligation to provide*

⁷³ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov>, p. 473.

⁷⁴ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations*, cit., p. 473.

*accurate information and documents on time; the obligation to keep records; the obligation to pay taxes on time*⁷⁵.

Nel medesimo *Report*, tra l'altro, il Garante include un'appendice⁷⁶ che riporta *“many of the legislative proposals we have made in previous reports, some of which have been introduced in Congress, and all of which, we believe”*, e questo è il punto, *“will provide taxpayers with needed protections and instill greater confidence in the tax system”*⁷⁷. I due obiettivi sono chiari: garanzia e tutela del contribuente, da un lato, e fiducia nel sistema fiscale, dall'altro. In questa parte del documento si analizzano e si sistemano, diritto per diritto, dovere per dovere, tutte le disposizioni già esistenti e applicabili in materia, cercando di dar loro un ordine sistematico. Una proposta, dunque, finalizzata anche ad intervenire nella loro difficile reperibilità.

Risulta evidente, anche da quanto traspare dalle relazioni annuali del Garante, che il numero, cospicuo, di interventi legislativi in materia e la mancanza di diffusione, di pubblicizzazione di quelli hanno minato e *“muddled”*, ossia reso confuso, come dice la Olson, il messaggio di cui quei provvedimenti erano custodi. Nel Rapporto si dà anche notizia di un recente sondaggio in cui il 55 per cento delle persone contattate hanno dichiarato di non sapere di avere dei diritti di fronte all'IRS, e il 66 per cento ha dichiarato di non sapere nemmeno quali siano i propri diritti. *“I believe”*, ha affermato, a quell punto, il Garante, *“taxpayers and tax administration will benefit from an explicit statement of what taxpayers have a right to expect from their government and what the*

⁷⁵ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations*, cit., p. 473.

⁷⁶ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One*, cit., *Legislative Recommendations: Enact previous Recommendations of the National Taxpayer Advocate to protect taxpayer rights. Appendix 1: Taxpayer Bill of Rights- National Taxpayer Advocate Partial Analysis of Subordinate Rights and Obligations*, pp. 513-518.

⁷⁷ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. vii.

government has a right to expect from its taxpayers”⁷⁸. E’ evidente che, qui, non si tratta, solo, di enumerare dei diritti. La visione è decisamente più ampia e complessa. Ed è lo stesso rinvio ai rapporti tra stato e contribuenti - sempre presente o sottostante nei vari *Annual reports*- che lo rivela.

Il Garante non si limita, in altre parole, ha fare delle proposte di legge avulse dal contesto istituzionale: rivela pubblicamente i motivi che l’hanno spinto e la continuano a spingere in questa direzione dando conto del risultato di sondaggi e sottoponendo al Congresso, ma anche a tutti coloro – ossia i cittadini americani e tutte le istituzioni – vi hanno interesse, una profonda riflessione sulle condizioni economiche del Paese. Ciò, in specie, per evitare di ritornare alla situazione della fine degli anni ottanta, quando si è approvato il TBOR III⁷⁹.

Il problema della codificazione dei *taxpayers’ rights* viene dunque collocato, con evidente competenza e saggezza, in un dibattito istituzionale che tocca i fondamenti costituzionali del sistema e, non ultimo, ne rivela le prospettive di avanzamento: il Garante chiede al Congresso “*to both enumerate and further protect the*

⁷⁸ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations*, cit., p. 493.

⁷⁹ “*The current budget situation for the IRS is much like the climate at the time leading up to RRA 98. In a report to the IRS Oversight Board, former IRS Commissioner Charles Rossotti described the economic situation facing the IRS in the years prior to RRA 98: ‘Budget and staff cuts, rapid economic growth and the shift in the tax base from middle-income wage earners and domestic corporations to upper income entrepreneurs, passthrough entities and global corporations, all contributed to a diminished capacity to cope with service and compliance demand’ (Commissioner C. Rossotti, Report to the IRS Oversight Board: assessment of the IRS and the Tax System 3, Sept. 2002)*”. “*These factors and more*”, continua il Garante, “*led to a situation where the IRS attempted to justify a larger budget by focusing on enforcement and revenue raising. With a continuing budget situation similar to this one, Congress*”, e questo è l’aspetto più rilevante ai fini di questo studio, “*should act proactively to protect taxpayers in order to prevent a recurrence of events that brought about RRS 98*”. “*In a time when the IRS will feel pressure to bring in additional tax revenue*”, insiste il Garante, “*it is crucial to provide taxpayers with strong protections for their rights*”: NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations*, cit., p. 493-494.

rights of taxpayers”⁸⁰. “*The TBOR*”, precisa, “*would codify those rights and responsibilities in one place and make it clear to taxpayers what those rights and responsibilities are*”, con gli specifici obiettivi sia di “*enable taxpayers to avail themselves of the protections to which they are entitled*” sia di “*enhance taxpayer compliance*”. Il tutto, in vista di un ulteriore significativo fine: “*ensure that the IRS will continue to treat taxpayers fairly, properly, and with empathy*”⁸¹.

Pochi mesi dopo la pubblicazione del *2011 Annual Report*, ed esattamente il 28 giugno 2012, il monito del Garante sembra trovare diretta corrispondenza con le intenzioni del legislativo. Il senatore Bingman e il *Congressman* Becerra hanno portato all’esame del Congresso dei “*companion bills*” denominati *Taxpayer bill of rights Act 2012 (TBOR 2012)*⁸². Da notare, ma il progetto è ancora all’esame delle Camere, che molte delle disposizioni rinvenute in questo *bill* recepiscono quasi pedissequamente le indicazioni del Garante⁸³. E ciò, a partire dalla medesima riproduzione dei *rights* e *obligations*.

Questa diretta corrispondenza tra *legislative recommendations* e iniziativa legislativa non può sfuggire all’occhio di un lettore attento. E’ evidente che l’approccio adottato da una figura centrale come il Garante del contribuente federale sta dando dei risultati di non poco conto.

Se questo sia il modo per corroborare l’ipotesi di utilizzare la Carta dei diritti del contribuente – o TBOR, nella versione statunitense – con l’obiettivo più avanzato di “*open up the tax system*

⁸⁰ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations*, cit., p. 493.

⁸¹ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations*, cit., p. 495.

⁸² S. 3355, 112th Cong. (2012); H.R. 6050 112th Cong. (2012).

⁸³ Per un’analisi più dettagliata di questa corrispondenza si rinvia all’approfondimento del Garante in NTA, *2012 Annual Report to Congress, Volume One, Legislative Recommendations, Section Two*, in <http://www.taxpayerAdvocate.irs.gov/2012AnnualReport>, p. 484-485.

so that taxpayers have more certainty as to the law, so that there is transparency in the tax administration, so that revenue authority service levels improve and to ensure that there is accountability”⁸⁴ è, in gran parte, da verificare. E ciò, soprattutto alla luce degli andamenti economici segnati dall’ultimo momento critico, il cosiddetto *fiscal-cliff*, che tanta influenza, secondo le più aggiornate stime del Garante stesso, avrà nella realistica capacità dell’ “*IRS ability to serve taxpayers*”⁸⁵.

Preme evidenziare, ad ogni buon conto, che il concetto di *servizio*, da parte dell’IRS, con l’obiettivo, sempre presente, di implementazione di *service standards*, rimane indiscutibilmente il tratto costante e dominante della strategia americana istituzionale, oltre che legislativa. A questo proposito, è abbastanza evidente che, ad oggi, l’esperienza di quell’ordinamento in materia, per come si è prolungata nel tempo e per la dinamicità che ha rivelato nel corso di tutti questi anni sotto il profilo delle relazioni tra i vari organi competenti - fino all’ultimo intervento ufficiale che ha posto in diretta relazione Garante e legislativo con l’esame del TBOR 2012-, dà conto, fin dai primi provvedimenti legislativi emanati, di una inedita compenetrazione tra diritto e realtà. Quanto questo aspetto incida in termini di *accountability* lo si approfondirà nel capitolo secondo.

⁸⁴ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers’ rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, *Law Papers*, Bond University, 2002, paper posted in http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/35, pp. 1-2.

⁸⁵ NTA, *2012 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory Comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. v.

CAPITOLO PRIMO

SEZIONE SECONDA

LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE ITALIANO

SOMMARIO: 1. Il Parlamento italiano e la Carta dei diritti in ambito tributario: genesi di un'idea. Dal suo manifestarsi all'approvazione della legge n. 212/2000. -- 2. I contenuti dello Statuto: verso un rapporto dialogico tra libertà e dignità del contribuente? -- 3. Ruolo del documento e prospettive: filo diretto col contribuente? -- 4. Lo Statuto dodici anni dopo la sua entrata in vigore.

1. Il Parlamento italiano e la Carta dei diritti in ambito tributario: genesi di un'idea. Dal suo manifestarsi all'approvazione della legge n. 212/2000.

L'esame dei sistemi tributari e delle soluzioni adottate, con largo anticipo, in Paesi diversi dal nostro fornisce spunti interessanti per individuare le manchevolezze che ancora caratterizzano l'Italia in questo settore, ma rappresentano, nel contempo, un contributo al dibattito in corso sui futuri assetti del nostro ordinamento fiscale.

A torto o a ragione gli Stati Uniti sono considerati il Paese delle infinite opportunità: “un luogo dove tutto è possibile e dove chi vale davvero può ricoprire le massime cariche dello Stato indipendentemente dalle proprie origini, dove insomma non esistono ordini precostituiti che non possano essere in qualche modo modificati, neanche quando ad aver creato lo *status quo* è l'*Internal Revenue Service*, la massima autorità in campo fiscale”¹.

Con l'approvazione delle *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente* (Legge 27 luglio 2000, n. 212), il Parlamento italiano è stato chiamato a sancire, per la prima volta, un salto di qualità così rilevante nel rapporto fisco-contribuente da porre l'Italia in corsa con l'Europa² sul piano del rispetto dei diritti e delle garanzie del cittadino onesto, che paga. Cittadino che nell'ordinamento americano, a quel tempo, aveva già conquistato un ruolo preponderante – e non solo a livello legislativo – nel percorso di rivisitazione del rapporto tra fisco e contribuente.

¹ COLCELLINI R., *Stati Uniti Sabbie Mobili per l'IRS*, in *Forum* 1998 N. 3, in www.santoro.it.

² “E' chiaro che i nobili 'progenitori' dello Statuto sono la tedesca '*Abgabenordnung*' del 1919 e la spagnola '*Ley general*' del 1963. E' però evidente che il 'declino' nel passaggio 'generazionale' tra 'ascendente' (*Abgabenordnung*) e 'discendente' (lo Statuto)”: FALSITTA G., *Prefazione*, in AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di Falsitta G., Cedam, Padova, 2011, p. x.

Certamente, è da sottolineare, si tratta di Paesi – quelli in cui uno Statuto sui diritti del contribuente era già stato approvato³ - con una tradizione di maggior efficienza della pubblica amministrazione, Paesi in cui i cittadini sentono particolarmente la loro appartenenza alla comunità nazionale e in cui più solidi sono i livelli di educazione civica e, in qualche modo, più consolidata la legalità. A questi, l'Italia non ha potuto fare a meno di rapportarsi, almeno sotto il profilo dell'equiparazione in termini legislativi, per non essere completamente esclusa da un più ampio processo di ammodernamento della struttura amministrativa che da tempo stava già coinvolgendo molti Paesi dell'Unione Europea.

“Non siamo di fronte ad una mera differenza terminologica”, è stato sottolineato in sede di discussione e di approvazione – poi definitiva - del disegno di legge italiano, ma “ad una diversa concezione del rapporto tra cittadini e Stato, un rapporto ispirato ad un più elevato livello di civiltà giuridica, basato sulla presunzione di buona fede, sulla trasparenza, sulla eliminazione della conflittualità, sulla cortesia e attenzione per le esigenze dei cittadini, sull'imparzialità, sull'informazione accurata e sulla tutela”⁴.

L'attesa di questo documento, in realtà, durava già da circa un decennio. Numerosi erano stati i disegni di legge presentati sia al Senato della Repubblica sia alla Camera dei Deputati. Nel 1990 la prima proposta di legge⁵ per uno Statuto del contribuente era stata inoltrata ad iniziativa dell'on. Piro e supportata anche dalla dottrina⁶, ma, da allora nessun disegno di legge aveva poi

³ Per una rapida presa visione di questi Paesi si rinvia a TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012, pp. 275-276.

⁴ SENATO DELLA REPUBBLICA, *Relazione*, 884^a Seduta Pubblica, Relatore Pasquini, mercoledì 12 luglio 2000.

⁵ Proposta di legge 20 settembre 1990, n. 5079 – Camera dei Deputati.

⁶ MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”*, in *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXII, Padova, 1991, parte I., pp. 585-636.

proseguito il suo *iter*⁷ se non fino al 1996, quando il gruppo di lavoro sullo Statuto del Contribuente del Consiglio Superiore delle finanze ha approvato una bozza di direttiva avente ad oggetto la “tutela, informazione e assistenza del contribuente”⁸.

La situazione di precarietà in cui per anni si è poi continuato a trovare il contribuente italiano, completamente ignorato e lasciato solo nella difficile giungla del sistema fiscale italiano, insieme all’assoluta mancanza di presa di posizione da parte delle autorità istituzionali competenti, hanno fatto sì che per molto tempo l’auspicata garanzia di una Carta dei diritti scritta rimanesse un ideale miraggio.

L’approvazione⁹ dello Statuto del contribuente da parte della Camera dei Deputati il 2 marzo 2000, in un testo sostanzialmente analogo a quello elaborato dalla Commissione Finanze¹⁰ ha posto le premesse perché questo importante provvedimento, fatto ritorno al Senato per il via libero definitivo, potesse finalmente concludere il lungo cammino. Ed infatti così è stato: lo Statuto del contribuente, la riforma auspicata come strutturale dei rapporti fra cittadino e fisco attesa da anni, ha ottenuto l’approvazione da parte della Commissione Finanze del Senato senza correzioni il 14 giugno 2000, diventando legge mercoledì 12 luglio dello stesso anno,

⁷ Né quelli presentati al Senato (Atto n. 1244 del 1994), né quelli presentati alla Camera (Atti n. 254 del 1992; n. 1124 del 1992; n. 1125 del 1992, n. 391 del 1994; n. 324 del 1996; n. 4546 del 1998 e n. 4818 del 1998).

⁸ Il Consiglio dei Ministri ha approvato un apposito disegno di legge, sulla scorta della citata bozza, nella seduta dell’8 agosto 1996, avente ad oggetto lo “Statuto dei diritti del contribuente”.

⁹ Per un sintetico riepilogo dell’iter legislativo e dei lavori preparatori si ricordano le seguenti fasi: atto S. 1286 (che assorbiva l’atto S. 619) venne approvato il 22 aprile 1998; atto C. 4818 (che assorbiva gli atti C. 324, C. 1354, C.2878, C.4546) venne approvato il 2 marzo 2000. Infine, Senato della Repubblica, atto S. 1286-B: assegnato alla VI commissione (Finanze e Tesoro), in sede referente, il 7 marzo 2000 con pareri delle commissioni 1a, 2a e 5a; esaminato dalla 6a commissione il 3 e 4 aprile, 8 e 14 giugno 2000; esaminato in aula e approvato il 12 luglio 2000.

¹⁰ La quale, invece, aveva notevolmente modificato lo schema a suo tempo – 22 aprile 1998 - licenziato dal Senato.

durante l'884[^] Seduta Pubblica pomeridiana nel Senato della Repubblica¹¹.

2. I contenuti dello Statuto: verso un rapporto dialogico tra libertà e dignità del contribuente?

Nella Carta dei diritti del contribuente italiano la tutela del contribuente viene perseguita a più livelli. Vi sono obblighi per il legislatore, per il Governo e per l'amministrazione finanziaria. Dal punto di vista formale, è da notare la mancanza di una suddivisione in capi e titoli, mentre si possono comunque individuare quattro distinti filoni, a seconda dei destinatari e dei contenuti: norme che introducono vincoli all'attività del legislatore (artt. 1-4), una serie di norme che impegnano, vincolandola, l'Amministrazione finanziaria nei suoi rapporti col contribuente (artt.5-12), un ambito più specificatamente finalizzato alla tutela del contribuente stesso (artt.13-15) e norme di attuazione e finali (artt.16-21).

La legge non scende quasi mai nel dettaglio e lascia molto spazio alle successive norme di coordinamento, adeguamento e regolamentari. Si attribuisce infatti, al Governo, una delega da esercitare entro sei mesi dall'entrata in vigore dello Statuto, per l'adozione di misure abrogative e integrative delle leggi tributarie

¹¹ Legge 27 luglio 2000, n.212. "L'approvazione da parte del Senato dello Statuto del contribuente", si è riferito nell'immediato, "è un atto parlamentare e politico di straordinario rilievo destinato ad esercitare un ruolo positivo nell'operazione volta a cambiare radicalmente il quadro dei rapporti tra contribuenti e macchina finanziaria dello stato": Ministro delle Finanze Ottaviano Del Turco, Comunicato Stampa, Roma, 12 Luglio 2000. "Lo statuto", si è poi affermato pochi giorni dopo, "segna lo spartiacque nei rapporti tra contribuenti e amministrazione dello stato". "Prima ogni ritardo rischiava di essere pagato soltanto dal contribuente, da oggi errori e omissioni sono a carico dello Stato": Ministro delle Finanze Ottaviano Del Turco, Comunicato Stampa, Roma, 1 Agosto 2000.

vigenti, che contraddicano i principi generali introdotti dallo Statuto¹²

Con lo Statuto si introducono nuove garanzie sul piano legislativo, assicurando il contribuente, nei limiti in cui possono operare i vincoli posti da una legge di portata non costituzionale, contro imposizioni retroattive o contro la fissazione di nuovi adempimenti entro limiti tali da rendere troppo gravosa la loro esecuzione; si generalizzano istituti di grande civiltà, come la compensazione tributaria, che la Riforma Visco aveva già introdotto per Irpef, Iva e contributi sociali e che sistemi fiscali considerati più avanzati ancora non conoscevano; si creano nuove figure di mediatori tra i contribuenti più deboli e l'apparato tributario, come il Garante, che può attivarsi autonomamente o su richiesta del contribuente per segnalare i casi più gravi di pregiudizio da comportamenti scorretti dell'amministrazione finanziaria e, tra le altre cose, potrà richiedere documenti o chiarimenti agli uffici interessati, e potrà anche attivare procedure di autotutela che comportano, per l'amministrazione finanziaria, il riconoscimento di un errore commesso e l'eliminazione delle conseguenze che ne sono derivate per il cittadino contribuente; si sancisce in termini concreti il diritto all'informazione, alla conoscenza degli atti, alla conoscenza della corretta interpretazione delle norme (interpello); si interviene a disciplinare la fase, per tanti versi delicata, dello svolgimento delle verifiche esterne.

Ma si vedano ora, più da vicino, le singole disposizioni previste dallo Statuto. Anche una pur veloce panoramica può essere utile, al momento, per fornire i primi spunti di riflessione sulle disposizioni. Ciò, considerando il loro contenuto al momento

¹² NEGRI G., *Statuto, la "rincorsa" delle Finanze*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 novembre 2000, p.21; NEGRI G., *Statuto, adeguamento "minimalista"*, e GIULIANI G., *Il Ministero amplia i confini della Delega*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2000, p. 21.

dell'approvazione. Ci si soffermerà, poi, nel capitolo successivo, in cui i contenuti dei *taxpayer's rights* dei due ordinamenti presi in esame saranno valutati nella prospettiva dinamica della loro operatività, sulle peculiarità di alcune disposizioni. Quelle che, da un lato, si ritengono più incisive, in un'ottica comparatistica, in vista della nuova connotazione di *customer* del contribuente italiano, anche alla luce delle modifiche cui sono state soggette nel tempo; e quelle che, dall'altro, danno conto in termini istituzionali, della realizzazione – o meno – di un nesso tra responsabilità delle *tax authorities* e libertà del cittadino contribuente.

Ad ogni buon conto, si precisa, il dato di partenza di un'analisi delle Carte dei diritti del contribuente, e dunque anche di quella italiana, è la considerazione della libertà come momento, valore, istanza che non può prescindere dal rispetto della dignità umana. “La dignità”, si è detto, “è matrice e misura dei diritti umani, e oggi rappresenta un principio recepito (più o meno esplicitamente) nelle Carte costituzionali contemporanee d'Occidente e nelle Carte internazionali dei diritti a partire dalla metà del '900”. Più nello specifico, per ciò che qui importa, “nella nozione di dignità si rinviene la premessa antropologico-culturale dello Stato costituzionale (...)” e “proprio attraverso la visione dignitaria dei diritti transita il processo di positivizzazione fondato su una concezione di assoluta centralità e primazia dell'uomo, titolare di un patrimonio giuridico originato dall'essenza stessa dell'essere umano”¹³. Su queste premesse, apparentemente solo teoriche, va dunque ricercato lo spazio per il nuovo ruolo del contribuente contemporaneo e, dunque, anche di quello italiano.

¹³ PIRAZZOLI A., *La dignità dell'uomo. Geometrie costituzionali*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2012, pp. 3-4. Sul tema si veda, inoltre, VINCENTI U., *Diritti e dignità umana*, Laterza, Roma-Bari, 2009, in specie laddove si sofferma sul valore della dignità umana come istanza introduttiva delle cosiddette “disuguaglianze al contrario”: *ivi*, pp. 138-141.

Articolo 1

Principi generali

Analisi della Disposizione: Lo Statuto, al primo comma del suddetto articolo, stabilisce che le sue disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e che possono essere derogate solo espressamente e mai da leggi speciali. Da notare, fin d'ora, che la natura di legge ordinaria che esso assume lo espone al rischio di sistematiche deroghe approvate con legge ordinaria, tanto che qualcuno, in riferimento ai principi generali, ha parlato fin da subito di "proclami disarmati"¹⁴. La legge, infatti, contiene alcuni precetti fondamentali che, secondo gran parte della dottrina successiva, avrebbero di per sé meritato dignità costituzionale. Tale legge, comunque, come è stato più volte sottolineato in dottrina e avallato dalla giurisprudenza immediatamente successiva all'approvazione, anche grazie alla sua clausola di auto-qualificazione come legge di attuazione costituzionale e come codificazione dei principi generali dell'ordinamento tributario, si distingue per un certo verso dall'ordinaria produzione legislativa per assurgere ad un rango più elevato¹⁵, proprio di una legge

¹⁴ RINFORZI M.F., *Proclami Disarmati*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 Luglio 2000, p. 21.

¹⁵ Fin dalle prime pronunce la Corte di cassazione ha puntualizzato che l'auto-qualificazione prevista in Statuto: innanzitutto, trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, e ciò lo si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributari, nonché dai relativi rapporti (Corte di cassazione, sentenza n. 17576/2002). In secondo luogo, riveste un preciso valore normativo e interpretativo sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo Statuto sia perché costituiscono "principi generali dell'ordinamento tributario" (Cass. Sent. n. 7080/2004). Inoltre, da lì in poi, l'orientamento si è consolidato nel senso che lo Statuto contiene norme espressive, *ex art. 1 della l. 212/2000*, dei principi generali, anche di rango costituzionale (Cass. sentt. n. 19801/2003; 19062/2003; 17131/2003; 14473/2003; 14000/2003; 942/2004; 21513/2006; 18218/2007; 1949/2007;

cosiddetta rinforzata, una legge contenente disposizioni dalle quali non è possibile derogare e che non possono essere derogate, se non espressamente e mai con leggi speciali. Ciò nonostante, sono rimaste, fin dal principio, a tal proposito, molte perplessità.

Si prosegue poi disponendo che le norme di interpretazione autentica possono essere emanate solo in casi eccezionali con legge ordinaria e devono essere qualificate come tali. Ciò si è ritenuto fin da subito fondato, a condizione di una effettiva semplificazione del testo legislativo, così da eliminare la necessità di interpretazione per colmare eventuali lacune.

L'obbligo di adeguamento ai principi dello Statuto è infine previsto con una distinzione tra Regioni a statuto ordinario e Regioni a Statuto speciale (e Province autonome di Trento e Bolzano): il riferimento alle seconde appare maggiormente stringente in quanto solo nei loro confronti viene stabilito il termine (1 anno) per adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella legge stessa. Per quanto riguarda gli altri enti locali, invece, alcune disposizioni sono peraltro di immediata efficacia, mentre altre sono destinate a essere recepite negli statuti e nei regolamenti, per i quali erano previsti sei mesi (giusto il tempo per la tornata regolamentare del 2001) per procedere all'adeguamento reso necessario dalla novella¹⁶.

Articolo 2

Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie

1905/2007; 25908/2008;4389/2008; 20085/2009; 10982/2009; Cass. SS.UU. n.3677/2010 e 3676/2010).

¹⁶ “Lo Statuto ha un impatto di rilievo anche per l’universo delle autonomie locali, Regioni incluse: ciò per la semplice ragione che non è possibile discriminare i contribuenti a seconda dell’ente impositore competente”: LOVECCHIO L., *Anche per i tributi degli enti locali un adeguamento in tempi stretti*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 Luglio 2000, p.21.

Analisi della Disposizione: E' stabilita una maggiore chiarezza nelle tecniche di redazione degli atti normativi: vengono recepiti alcuni principi prima affidati a circolari interne. Si prevede che le leggi tributarie debbano menzionare l'oggetto nel titolo. La rubrica dei singoli articoli deve inoltre menzionare l'oggetto delle disposizioni contenute. Inoltre, le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima. I richiami ad altre disposizioni, si sottolinea al terzo comma, devono indicare anche il contenuto della disposizione a cui si fa rinvio, non limitando più il riferimento agli estremi (data e numero) del provvedimento. A tal proposito dubbi sono stati sollevati sul fatto che la norma nulla dice con riguardo alla possibilità che il contenuto della disposizione richiamata debba essere riportato nello stesso dettato normativo ovvero se tale riferimento debba essere inserito in apposito allegato. Da notare è come l'art. 2 riproponga quanto già previsto dall'Art.11 del D.P.R. n°1092/85, secondo cui se una legge o un altro atto normativo che ha subito diverse modifiche, il Ministero competente può disporre la pubblicazione in GU del testo aggiornato.

Articolo 3

Efficacia temporale delle norme tributarie

Analisi della Disposizione: L'articolo esordisce proclamando che, salvo le norme di interpretazione autentica, le disposizioni tributarie non possono essere retroattive. Viene così esteso al settore fiscale il principio di irretroattività della legge penale sancito nella nostra Costituzione all'articolo 25. E' veramente significativo che il principio della irretroattività¹⁷ della norma fiscale sia stato

¹⁷ Sul punto è intervenuta, a distanza di pochi mesi, anche la Corte di cassazione, con sent. della sez. V. 22 dicembre 2000, n.16097.

codificato in una legge. La speranza era, infatti, che tale principio entrasse a far parte, in via definitiva e irreversibile, dei principi del diritto tributario italiano, avendo già avuto cittadinanza nel diritto tributario di tanti altri Paesi. Ma fin dai primi mesi successivi all'approvazione dello Statuto già furono evidenti alcuni esempi della sua immediata violazione¹⁸. Su questo versante, tra l'altro, si insinua un tema particolarmente decisivo ai fini del rapporto tra diritto scritto e diritto vivente che verrà ripreso nel prosieguo della trattazione.

Si prevede inoltre, pur senza specificare cosa s'intende per "tributo periodico", che per i suddetti tributi, le modifiche si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle leggi che le prevedono. Le disposizioni tributarie, in ogni caso, non possono prevedere adempimenti con scadenza anteriore al 60° giorno dalla loro entrata in vigore. Per concludere, si prescrive che i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti non possono essere prorogati, prassi che è invece stata utilizzata fino alla legge finanziaria dell'anno precedente per consentire allo stesso Governo in carica (anno 2000) di prorogare i termini per l'accertamento relativo alla

¹⁸ LOVECCHIO L., *Novità in Finanziaria*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 dicembre 2000. E' molto evidente, infatti, che la legge 21 novembre 2000, n.342, "collegato alla legge finanziaria per l'anno 2000" e, quindi, di poco successiva allo Statuto, sia stata riconosciuta da subito come un esempio di legge successiva che supera le disposizioni dello Statuto. Qualche commentatore attento ha individuato nei 102 articoli della suddetta legge ben "oltre 170 violazioni delle norme di garanzia varate da pochi mesi": M. LONGONI, *Il collegato fiscale è diventato legge*, in *Italia oggi*, 10 novembre 2000, p. 25. Come è stato fatto notare da altri, è anche vero che tale provvedimento è stato predisposto prima del varo dello Statuto, ma è d'uopo replicare che forse qui non stiamo parlando di successioni legislative, ma, più in generale, di garanzie del contribuente che, dovrebbe essere sempre o quasi, al centro dell'attenzione di un sistema che si professa verso l'equità e la trasparenza. Si vedrà, comunque, che i primi riscontri dell'anno 2012 non segnano alcuna inversione di tendenza, anzi. E' recente l'approfondimento sul tema a cui si rinvia: DELL'OSTE C., PARENTE G., *Statuto dei diritti violato 450 volte*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 ottobre 2012.

denuncia dei redditi del 1992 e del 1993. L'innovazione è una specificazione dei principi di certezza del rapporto d'imposta e di trasparenza dell'attività amministrativa.

Articolo 4

Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria

Analisi della Disposizione: Con questa norma si prevede un obbligo per il Governo di limitare l'impiego del decreto legge, o meglio di non disporre l'istituzione di nuovi tributi con tale tipologia di fonte, integrando l'elenco delle materie sulle quali, secondo la legge 400/88, non si può intervenire con decreto legge.

Articolo 5

Informazione del contribuente

Analisi della Disposizione: Nel tentativo da parte del legislatore di instaurare una maggiore collaborazione col contribuente, in questo articolo, si prevedono alcuni degli obblighi a carico dell'amministrazione finanziaria¹⁹. Debbono così essere assunte idonee iniziative sia per la divulgazione e la migliore conoscenza da parte del contribuente di circolari, risoluzioni, leggi e decreti, da mettere a disposizione dei cittadini in tempo reale, avvalendosi delle tecnologie informatiche²⁰, presso i singoli uffici, sia, inoltre, per favorire il più possibile i contribuenti nei suoi adempimenti, curando la redazione della modulistica e delle relative istruzioni in modo che siano il più possibile chiare e rese disponibili in tempo utile.

¹⁹ Per uno dei primi approfondimenti, si veda BRUZZONE M., *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corriere Tributario* 34/2000, pp. 2479-2484.

²⁰ In ossequio a quanto previsto, l'amministrazione finanziaria ha deciso di mettere a disposizione dei contribuenti il *Servizio di Documentazione Tributaria*, la cui consultazione era in precedenza riservata agli operatori dell'amministrazione, e che comprende, oltre alle circolari e risoluzioni, anche la normativa fiscale e la giurisprudenza. (www.finanze.it/internet/doctrib.htm).

Il problema risultato fin da subito più significativo rispetto a questa disposizione è parso essere la corretta individuazione di specifici “mezzi idonei” all’informazione tempestiva del contribuente e, ancor più, la necessità che essi andassero definiti in collaborazione con il contribuente e non, invece, in maniera arbitraria.

Articolo 6

Conoscenza degli atti e semplificazione

Analisi della Disposizione: Nel dettare precisi obblighi d’informazione e di semplificazione a carico dell’amministrazione finanziaria e a garanzia del contribuente, si prevedono disposizioni²¹ volte a favorire il contraddittorio tra fisco e contribuente nella fase pre-contenziosa della formazione dell’atto impositivo. Si prevede, infatti, che l’amministrazione finanziaria debba assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti ad esso destinati. Che debba, inoltre, informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l’irrogazione di una sanzione²². Proseguendo, è previsto che i modelli²³ di dichiarazione, le istruzioni e ogni altra comunicazione debbano essere messi a disposizione del contribuente in tempi utili e devono risultare comprensivi²⁴. Si esclude che al contribuente

²¹ Si tratta di una serie di norme dettate sostanzialmente dal buon senso, che hanno assunto dal 1° agosto 2000, la dignità di principi generali dell’ordinamento tributario.

²² Norme di questo tipo, peraltro, non sono nuove nel nostro ordinamento tributario, anche se con portata applicativa limitata a specifiche fattispecie: si ricorda, ad esempio, l’art.25, commi 3-bis e 3-ter, del D.Lgs. n. 472/1997 e l’art.1, comma 3, del D.P.R. n.322/1998.

²³ Punto cruciale e spesso di attrito nei rapporti con il contribuente, spesso costretto a rincorrere a distanza moduli difficilmente reperibili o a districarsi in un coacervo di adempimenti diversi.

²⁴ Per quanto concerne la problematica del linguaggio da adottare, il legislatore si è più volte espresso in tale senso: si ricorda, *ex multis*, il D.Dir.28

possano essere richiesti documenti e altre informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, e che possono essere richieste dal Comune ai sensi della L.241/90. Ciò, con l'obiettivo di tutelare il più possibile la sfera privata del contribuente, ponendo a carico della pubblica amministrazione l'onere di disporre e di preconstituirsì direttamente le informazioni di cui ha bisogno.

Per quanto riguarda, più specificatamente, il quinto comma, si prescrive che, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti (espressione molto ampia che dà adito a diverse interpretazioni) della dichiarazione, e prima di procedere all'iscrizione al ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, l'amministrazione finanziaria debba invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un congruo termine non inferiore a 30 gg dalla ricezione della richiesta. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. I provvedimenti emanati in violazione di detta disposizione sono nulli²⁵.

giugno 1999 che auspicava “un linguaggio il più possibile comprensibile ai debitori”.

²⁵ La norma in commento presenta un contenuto analogo a quello degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73, relativi, rispettivamente, alla liquidazione e al controllo formale delle dichiarazioni. La differenza è che gli articoli sopra citati non prevedono un obbligo, in capo all'ufficio, di procedere alla comunicazione al contribuente delle difformità riscontrate rispetto a quanto dichiarato, così da consentire al contribuente di fornire ulteriori dati e/o elementi non considerati. L'art.6 dello Statuto, viceversa, stabilisce un obbligo espresso di informativa per l'amministrazione finanziaria, il cui inadempimento è sanzionato con la nullità del provvedimento scaturente dall'attività di accertamento.

Articolo 7

Chiarezza e motivazione degli atti

Analisi della Disposizione: Oltre a stabilire che gli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere motivati secondo quanto previsto dall'articolo 3 della legge 241/90 e recependo un orientamento ormai consolidato, si prevede che, se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo dev'essere allegato all'atto che lo richiama. A tal fine, l'Amministrazione finanziaria ha raccomandato agli uffici di "adeguarsi immediatamente alla disposizione richiamata, al fine anche di evitare eventuali eccezioni di illegittimità"²⁶, invitandoli ad allegare agli atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni copia degli atti richiamati nelle motivazioni ancorché gli stessi siano stati già notificati o comunicati al contribuente, quali per esempio, il processo verbale di constatazione redatto a seguito di verifica effettuata nei confronti dello stesso contribuente, ovvero, l'avviso di accertamento già notificato in caso di accertamento integrativo o modificativo in aumento. Per effetto delle modifiche apportate dallo schema di Dlgs 23.11.2000, però, tale specifica prescrizione può ritenersi superata.

In ogni caso, non è prevista alcuna sanzione nel caso di vizi della motivazione. Viene inoltre disciplinato tutto ciò che tali atti devono tassativamente indicare.

L'ultimo comma dell'articolo 7 afferma che la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti: per poter pienamente apprezzare gli effetti concreti della richiamata disposizione occorrerà, però, attendere le prime decisioni giurisprudenziali. L'opportunità di riflettere fin da subito su questa norma ci è stata fornita dalla previsione, nello schema di D.Lgs

²⁶ C..M. del 1 agosto 2000, n. 150/E, avente ad oggetto *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente- Chiarezza e motivazione degli atti.*

23.11.2000²⁷, del ricorso straordinario al Capo dello Stato. Tale possibilità di ricorso è stata poi eliminata con il D.Lgs. n.32/2001 di cui si dirà più avanti.

Articolo 8

Tutela dell'integrità patrimoniale

Analisi della Disposizione: In questo articolo viene prevista la possibilità di estinzione dell'obbligazione tributaria anche per compensazione. Nel periodo d'imposta 2002 la compensazione, disciplinata dall'art.17 del D.Lgs. n.241/1997, si è potuta estendere a tutti i tributi. Ciò ha comportato necessariamente, una riformulazione del Modulo F24, da predisporre mediante decreti ministeriali di attuazione, da emanarsi entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore dello Statuto (e cioè, 27 gennaio 2001, ex art. 18 Statuto).

In realtà, è la Circolare 19 maggio 2000, n°101 che specifica fin da subito i casi in cui la compensazione è possibile.

Viene inoltre estesa la possibilità di estinguere il debito d'imposta mediante accollo, senza liberazione del contribuente originario. Si prevede poi che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione o la rateizzazione del pagamento ovvero il rimborso dei tributi. Si capisce chiaramente la necessità dei decreti attuativi delle suddette disposizioni.

Per quanto riguarda il tema della prescrizione e della conservazione delle scritture, l'art. 8 stabilisce che non è più consentito introdurre proroghe alla prescrizione, per esempio, ai termini di accertamento, che superino il limite dei dieci anni, e l'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a fini

²⁷ Si veda in tema di delega, ex art. 16.

tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o formazione²⁸.

Articolo 9

Rimessione in termini

Analisi della Disposizione: Il Ministero delle Finanze, con apposito decreto, rimette in termini i contribuenti che non hanno potuto adempiere agli obblighi tributari per cause di forza maggiore e può sospendere o differire il termine degli adempimenti tributari in presenza di eventi eccezionali e imprevedibili. Tale potere di rimessione dev'essere esercitato di concerto con il Ministero del Tesoro.

Articolo 10

Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

Analisi della Disposizione: Si prevede che i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti siano improntati secondo il principio della collaborazione e buona fede²⁹. A questo proposito, però, è intervenuta pochissimo tempo dopo l'approvazione dello Statuto una sentenza della Corte di cassazione³⁰ che, fissando i paletti all'utilizzazione di documenti

²⁸ Tale disposizione ha particolare rilevanza in tema di scritture contabili, il cui termine di conservazione non potrà, pertanto, eccedere il termine civilistico dei dieci anni (art. 2222 cc).

²⁹ “Sì al Regolamento che conferma il perdono per gli errori in buona fede. Ai funzionari delle nuove agenzie proibite tutte le attività potenzialmente in conflitto di interessi. Con il regolamento, che fissa le *norme sull'indipendenza e l'autonomia tecnica del personale*, il fisco, dunque, si assolve per gli errori commessi in buona fede (...) occorre, però ricordare che lo stesso metro non vale per il contribuente, punito anche nell'ipotesi di colpa lieve in base alla disciplina sulle sanzioni amministrative. Si ripropone quindi di uniformare i trattamenti, soprattutto alla luce del fatto che lo Statuto del contribuente (...) si basa proprio sulla *par condicio* tra cittadino e amministrazione finanziaria”: SILVA E., *Il Fisco fissa le incompatibilità*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2000.

³⁰ Si tratta della sentenza n. 14619 del 2000. Il principio di diritto espresso dalla giurisprudenza di legittimità ha offerto spunti di riflessione anche in riferimento ai pareri resi dall'amministrazione finanziaria in sede di

interpretativi del Fisco nei procedimenti giudiziari, colpisce un punto cruciale dei nuovi principi inseriti nella Carta, quello della tutela della buona fede del contribuente. Così, “se la posizione della Cassazione dovesse effettivamente considerare impraticabile qualsiasi utilizzo nel contenzioso tributario di circolari o risoluzioni, allora anche il contribuente potrebbe esserne danneggiato”³¹.

L’art. 10 prevede infatti quattro ipotesi in cui al contribuente non possono essere irrogate sanzioni per comportamenti da esso tenuti. I casi sono i seguenti: a) qualora il contribuente si sia uniformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorché le stesse siano state successivamente modificate dall’amministrazione stessa; b) qualora il suo comportamento sia stato posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell’amministrazione finanziaria³²; c) se la violazione dipende da “obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria”³³; d) in presenza di una mera violazione formale³⁴ senza alcun debito d’imposta³⁵.

interpello, alla luce dei principi generali dell’ordinamento tributario sanciti dall’art. 11 dello Statuto. Si rimanda, in proposito, ai primi approfondimenti sul tema: BRUZZONE M., *La natura giuridica di circolari, risoluzioni e pareri*, in *Corriere Tributario* 4/2001, pp. 245-251; BRUZZONE M., *L’efficacia di circolari, risoluzioni e pareri*, in *Corriere Tributario* 5/2001, pp. 331-338; BRUZZONE M., *Il sindacato giurisdizionale su circolari, risoluzioni e pareri*, in *Corriere Tributario* 6/2001, pp. 435-437.

³¹ NEGRI G., *La buona fede finisce in fuorigioco*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 novembre 2000, p. 21. Sul problema di questa giurisprudenza sul principio di buona fede oggi codificato dallo Statuto, si veda anche DE MITA E., *Contribuenti da tutelare se c’è la “buona fede”*, in *Il Sole 24 ore*, 16 novembre 2000.

³² Per la concreta attuazione di questa norma si è compreso fin da subito che si sarebbero dovuti chiarire quanto prima i casi in cui si può parlare di ritardi, omissioni o errori.

³³ Una disposizione di analogo tenore, era già prevista nell’art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997. E’ da sottolineare, però, che la sua concreta applicazione comporta notevoli incertezze e dubbi che possono essere risolti solo in sede contenziosa o, in alcuni casi di natura generale, con atti dell’amministrazione finanziaria. In riferimento a detta disposizione, infatti, l’amministrazione finanziaria, con la C.M. del 10 Luglio 1998, n.180/E, era già intervenuta a specificare che il principio si applicava in tutti i casi in cui

Articolo 11

Interpello del Contribuente

Analisi della Disposizione: Articolo di notevole rilevanza che estende l'interpello, ovvero la possibilità per il contribuente di formulare istanze all'amministrazione finanziaria in merito alla corretta interpretazione della normativa³⁶, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione, a tutte le norme tributarie. Il vecchio³⁷ interpello, limitato solo a specifiche fattispecie, o meglio all'ambito impositivo reddituale, rimane comunque in vita con le sue materie, i suoi organi (comitato) e la sua procedura (Art.11 comma 6). La prima novità rilevante è, dunque, che non ci sono più limitazioni in ordine alle materie oggetto dell'interpello. Le istanze, però, dovranno essere circostanziate e specifiche³⁸ e dovranno riguardare casi concreti e

l'amministrazione finanziaria inducesse, sia pure involontariamente, in errore il contribuente.

³⁴ “A differenza di quanto accade nel sistema dell'illecito che costituisce la vicenda relativa ad una sanzione classificabile nell'ambito delle sanzioni penali, l'offesa che rappresenta elemento della fattispecie sanzionata in via amministrativa non parrebbe, a tutta prima, essere dotata del requisito della tipicità. Invero, la norma in esame collega la natura formale del comportamento di violazione al generico insorgere del debito d'imposta, con ciò intendendo scolpire un altrettanto generico interesse alla cui tutela è predisposta la norma che tipizza l'illecito”: ALICE G., *Statuto del Contribuente. Il Principio di offensività nell'illecito sanzionato in via amministrativa*, in *Il Fisco*, 4 Dicembre 2000, p. 13442.

³⁵ Disposizione completamente nuova e di portata rivoluzionaria nel nostro ordinamento che si presta ad una doverosa interpretazione di ampio respiro. Per alcuni primi approfondimenti si rinvia a RIZZARDI R., *Violazioni formali senza sanzioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 Luglio 2000, p. 21; NEGRI G., *Statuto, adeguamento “minimalista”*, in *Il Sole 24 Ore* cit.; GIULIANI G., *Il Ministero amplia i confini della Delega*, cit., p.21.

³⁶ Esulano, comunque, dall'ambito oggetto di operatività dell'interpello le questioni interpretative di mero diritto.

³⁷ Artt. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n.600/1973 e 21 della L. 29 dicembre 1991, n.413.

³⁸ Il quesito non dovrà essere vago o inconsistente in modo tale da essere scambiato come “scusa” per evitare o rimandare l'accertamento, oppure così irrisorio da essere considerato irricevibile per impossibilità di riscontrarvi un'oggettiva incertezza. Ciò è determinante perché, in caso di domande

personali, riferite, cioè, al contribuente stesso. Bisognerà quindi indicare le precise generalità e illustrare concretamente il comportamento che s'intende adottare³⁹. L'amministrazione finanziaria, dovrà rispondere entro 120 giorni. In casi di mancata risposta da parte dell'amministrazione finanziaria, s'intende che il Ministero delle Finanze concordi con l'interpretazione prospettata dal contribuente nell'istanza medesima o con il comportamento da esso prospettato: chiara ipotesi, dunque, di silenzio-assenso⁴⁰. Se la risposta è espressa, va motivata, e vincola il richiedente⁴¹ (e l'Amministrazione finanziaria⁴²) con riferimento alla questione oggetto dell'interpello. Quanto alla effettiva operatività di questo istituto si deve rinviare all'analisi dell'articolo 19 dello Statuto. A tal proposito, infatti, per la presentazione dell'istanza e modalità della risposta, il primo riferimento utile è la circolare 99/E/00 del

elusive, l'amministrazione finanziaria seguirà la procedura ordinaria, chiedendo il parere del comitato consultivo sulla non-elusività di quanto richiesto, e di conseguenza non sarà valido il termine di 120 giorni per il silenzio-assenso.

³⁹ “Ci si pone il problema se l'istanza deve riguardare necessariamente comportamenti futuri, o se invece, possa trattare anche comportamenti già tenuti. Logica vuole che si debba avere riguardo solo ai comportamenti futuri: non si spiegherebbe altrimenti la non applicazione di sanzioni, la non sospensione delle scadenze e la regolamentazione del silenzio assenso”: GIUNTA G., *L'interpello abbatte le barriere*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 luglio 2000, p.21.

⁴⁰ Il silenzio-assenso era già previsto dall'articolo 21, comma 10, della legge 413/91, ma era subordinato a diffide formali. La regolamentazione del 2000 risulta, così, meno rigida.

⁴¹ Non costituendo un principio generale applicabile alla totalità dei contribuenti, anche se è pur vero che una decisione costituisce comunque un precedente a cui fare riferimento in casi simili.

⁴² Il fisco è obbligato ad attenersi alla risposta data: qualsiasi atto, sia impositivo che sanzionatorio emanato in difformità alla risposta - espressa o implicita - è nullo (Art.11, comma 2). Un problema di coordinamento normativo sussiste, però, secondo parte della dottrina, tra questo secondo comma, ultimo periodo e quella contenuta nel comma successivo in cui si prevede che se il contribuente non ha ricevuto risposta entro i 120 giorni dall'interpello non può essere sanzionato. Se è vero che chi ha ricevuto anche il silenzio-assenso non può subire atti impositivi, si sostiene sia inutile ribadire che non può neanche subire sanzioni. Inoltre, non è chiaro per molti, quale sia la formula assolutoria che deve essere adottata e se possano permanere conseguenze giuridiche diverse dall'irrogazione di sanzioni.

Ministero delle Finanze; in ogni caso, lo Statuto, all'art.11⁴³, dà le indicazioni necessarie a definire la casistica. Vale la pena, però, ora, fin da subito, soffermarsi su alcune riflessioni di carattere sostanziale.

Nonostante il contagio anglofono che la nostra lingua, come quella di molti altri Paesi, ha subito in maniera vistosa negli ultimi tempi, il termine *ruling*, termine che in realtà non ha un significato univoco ma, anzi, assume molteplici sfaccettature in relazione allo specifico argomento regolato⁴⁴, è ancora poco in voga dalle nostre parti. Per una ragione sostanziale: ovvero, a causa del fatto che il fenomeno che esso designa sfugge alla logica comprensione del contribuente italiano in quanto troppo lontano dalla sua personale esperienza in fatto di rapporti col fisco. Rapporti che il più delle volte sono problematici, fatti di accertamenti spesso infondati e di complesse e macchinose procedure di ricorso davanti alle commissioni tributarie, fatti di scadenze ed adempimenti che non sono mai gli stessi da un anno all'altro; rapporti che tutto testimoniano fuorché la chiarezza normativa e la certezza dell'obbligazione tributaria.

Ma veniamo all'esame delle caratteristiche concrete che l'istituto del *ruling*, proprio in quanto potenziale strumento

⁴³ Ulteriori problematiche afferenti all'interpello, e in specie al suo rapporto con le figure di interpello già presenti nell'ordinamento, sono state approfondite in sede di esame della relativa norma da ANELLO P., *Generalizzazione dell'istituto dell'interpello*, in *Corriere Tributario* 33/2000, pp. 2387-2392.

⁴⁴ Schematizzando, possono essere enucleate tre tipologie di *ruling* in relazione al fatto che lo stesso sia diretto: a) a conoscere preventivamente l'interpretazione che l'amministrazione fiscale dà di una certa norma tributaria, prima quindi che la specifica operazione sia stata posta in essere (generalmente questo tipo di pareri è vincolante per il fisco); b) il *ruling* può altrimenti essere diretto ad ottenere un'esplicita autorizzazione da parte della pubblica autorità a svolgere una determinata transazione e va da sé che, in questi casi, l'accordo stipulato è generalmente vincolante per gli uffici finanziari; c) infine, ma si tratta di circostanze particolari meno ricorrenti, il *ruling* può essere richiesto dal contribuente per ottenere una deroga ad alcune specifiche norme tributarie e quindi per strappare all'AF un trattamento privilegiato che può essere limitato ad una specifica operazione economica o essere esteso all'intera posizione fiscale del contribuente lungo un certo arco temporale.

promotore della collaborazione tra fisco e contribuenti, assume nelle singole realtà nazionali. Come abbiamo visto, una delle amministrazioni finanziarie maggiormente sensibili alla necessità di dialogare con i contribuenti, è l'*Internal Revenue Service* statunitense. Ciò è dovuto in parte al tradizionale pragmatismo che caratterizza tutti gli aspetti del vivere civile nei Paesi anglosassoni e che porta a ridurre al minimo tutto ciò che è mera burocrazia ed inutile formalismo, in parte forse al fatto che adottare procedure amministrative semplici e snelle è l'unico modo per far funzionare un apparato così complesso come quello statunitense. Sta di fatto che, come già constatato precedentemente, negli Stati Uniti è possibile accordarsi con l'autorità fiscale sia in una fase anteriore alla conclusione dell'operazione (cosiddetto "*ruling* preventivo") che in una fase post-negoziale (*post-transaction ruling*).

Facendo un salto di qualche migliaio di chilometri, la situazione in Europa si presenta senza dubbio più eterogenea: alla consolidata tradizione di esperienza vantata negli Stati Uniti, si contrappone infatti quella delle Nazioni europee che, eccettuate alcune sporadiche eccezioni (Lussemburgo e Olanda), fanno un uso ben più limitato dello strumento del *ruling*. Ma c'è chi da tempo auspica anche un *ruling* europeo, nella ferma convinzione che "il diverso sistema di regole che governano i vari sistemi di *rulings* in ciascuno Stato Membro può costituire un ostacolo per lo sviluppo degli investimenti oltre frontiera, soprattutto nel mercato unico"⁴⁵.

E' questo ad esempio il caso dell'Austria dove, per quanto tecnicamente possibile, quella di scendere a patti con l'amministrazione finanziaria in caso di controversia è una prassi tutt'altro che diffusa, mentre si fa largo ricorso al *ruling* preventivo

⁴⁵ ROMANO C., *Le ragioni per un ruling europeo*, in *TributImpresa* n. 3-2005, in www.tributimpresa.it/html/documenti/dottrina/Art_Romano_Le_ragioni.htm, p. 5.

per ottenere pareri non vincolanti degli uffici finanziari in merito all'interpretazione di norme tributarie. Sostanzialmente analoga è la situazione in Francia: non esiste infatti un vero e proprio sistema di *ruling*, ma è unicamente prevista la possibilità di richiedere la preventiva autorizzazione dell'amministrazione finanziaria a svolgere una certa transazione. Si tratta tuttavia di una procedura che incontra scarso favore tra i contribuenti dal momento che non esclude l'eventualità di accertamenti futuri e visto che il fisco francese è piuttosto riluttante a concedere la propria approvazione ad una specifica operazione prima che questa sia posta in essere.

Vi sono infine alcuni Paesi, come Germania e Svezia, nei quali, pur non essendo contemplato un vero e proprio sistema di *ruling*, l'operato degli uffici fiscali è tuttavia caratterizzato da un atteggiamento "conciliante" che, nel caso della Svezia, è rivolto essenzialmente a sanare la posizione del contribuente quando questi ha commesso soltanto errori formali o comunque di entità trascurabile.

Diverso è il caso della Finlandia dove invece, dopo anni di totale chiusura nei confronti di qualunque forma di collaborazione tra fisco e contribuenti (basta pensare al fatto che l'interpretazione delle norme tributarie è sempre stata lasciata alla giurisprudenza delle corti competenti), dal 1° gennaio 1997 è stata formalizzata l'istituzione del *ruling* attribuendo alle amministrazioni locali un ampio potere discrezionale nella concessione di *advance ruling* in materia fiscale, una soluzione che ha già prodotto risultati soddisfacenti riducendo in maniera visibile la mole dei ricorsi che giungono sui tavoli dell'amministrazione finanziaria.

Anche il Belgio intorno al 2000 stava attraversando una fase di transizione: infatti, da una situazione in cui la pratica di concludere accordi con l'amministrazione finanziaria era ampiamente diffusa, si è passati ad uno stato di cose in cui la possibilità concreta di ottenere un *ruling* è stata limitata ad alcune

materie di scarso interesse per il contribuente; cosa, questa, che ha sostanzialmente privato l'istituto di una reale valenza operativa. Per ovviare a tale inconveniente nel 1993 le autorità del Paese avevano istituito una speciale commissione presso il Ministero delle Finanze belga con il compito di valutare le possibili strategie di riforma dell'istituto. Ciò soprattutto in vista di soddisfare le esigenze di chiede all'amministrazione poca burocrazia, rapidità decisionale e ampie possibilità di contrattazione in materia impositiva. L'obiettivo principale tende ad una radicale riorganizzazione che formalizzi le regole di funzionamento senza tuttavia cadere in un'eccessiva rigidità della procedura di rilascio.

Per quanto riguarda il Regno Unito è da notare l'approccio fortemente collaborativo⁴⁶ seguito dalle autorità britanniche: basti pensare al fatto che l'*Inland Revenue* pubblica ed invia periodicamente a casa dei contribuenti manuali e brochure contenenti una serie di chiarimenti ed indicazioni necessari ad un corretto adempimento degli obblighi tributari. A ciò si aggiunga l'esistenza di una Carta del contribuente⁴⁷ che già negli anni in cui

⁴⁶ Si parla addirittura di un "patto" di fiducia tra amministrazione finanziaria e cittadini inglesi: il contraddittorio è, infatti, il normale modo di procedere da parte delle autorità britanniche e ciò ha dato spazio alla dottrina non solo inglese, ma anche continentale, di vedere concretamente realizzati quei tanto discussi concetti di libertà e di responsabilità che stanno a fondamento del tanto proclamato Principio costituzionale di efficienza della Pubblica Amministrazione. Il dubbio, piuttosto, si pone sull'effettività delle garanzie predisposte, essendo l'efficienza della pubblica amministrazione lasciata alla completa responsabilità dei *Commissioners* senza alcun supporto normativo di riferimento.

⁴⁷ Da notare che questa prima Carta dei diritti, nonostante il suo contenuto non si discosti da quello italiano, differisce notevolmente dal punto di vista formale rispetto al nostro modello e a quello americano: lo Statuto inglese, infatti, non è una legge e non ha nemmeno forza di legge, ma è una pubblicazione congiunta delle varie amministrazioni burocratiche inglesi. Coerentemente con l'innato pragmatismo dei paesi anglosassoni, inoltre, il linguaggio usato è molto diretto e facilmente comprensibile, in linea con quel rapporto dialettico, anche informale, che, nella tradizione anglosassone, mira a mitigare la conflittualità predisponendo le parti al dialogo. Il cittadino inglese, quindi, pur in assenza di alcuna garanzia legislativa, viene considerato un valido interlocutore con cui stringere un rapporto costruttivo.

veniva approvato lo Statuto italiano stabiliva un codice di condotta che gli uffici finanziari devono rispettare per garantire i diritti dei cittadini chiamati al pagamento delle imposte. Va comunque rilevato che, nonostante le dichiarazioni d'intenti delle autorità governative, fino ad oggi la possibilità di ottenere *ruling* o anche semplici pareri ufficiali da parte dell'*Inland Revenue* rimane, in concreto, fortemente limitata. Le garanzie predisposte, infatti, sono meramente informali, e non supportate da alcun fondamento legislativo.

Come in precedenza accennato, i Paesi europei che hanno una lunga e consolidata tradizione di esperienza in fatto di *ruling* sono l'Olanda e il Lussemburgo. La reputazione internazionale che la prima si è guadagnata è dovuta in primo luogo alla diffusione capillare e alla flessibilità dello strumento: armi preziose per soddisfare le esigenze quanto mai varie di una platea imprenditoriale orientata all'estero. In secondo luogo, è bene ricordare che l'Olanda è stato tra i primi Paesi al mondo ad aver formalizzato diverse tipologie di *standard ruling* cui sono associati determinati pacchetti di vantaggi fiscali, lasciando tuttavia aperta la possibilità di negoziare anche accordi in deroga a quelli standard. Le considerazioni svolte per l'Olanda possono essere sostanzialmente ripetute per il Lussemburgo. Con una differenza fondamentale, però. L'amministrazione finanziaria lussemburghese è organizzata in maniera tale da attribuire un ampio margine di discrezionalità ai funzionari delle imposte, perfino quando la specifica richiesta di *ruling* avanzata dal contribuente coinvolge questioni delicate come i prezzi di trasferimento o l'esenzione fiscale per specifiche transazioni. Nonostante, però, l'assenza di vincoli alle materie che possono formare potenzialmente oggetto di negoziazione e nonostante la notevole elasticità degli uffici finanziari, alcuni tipi di *ruling* non sono ben visti.

E torniamo all'Italia, dove, con l'emanazione dei regolamenti attuativi dell'Art. 21 della legge 413/91 sono state finalmente definite le modalità operative del "diritto di interpello"⁴⁸. L'emanazione da parte del Ministero delle Finanze dei regolamenti di attuazione (D.M. 13 giugno 1997, n. 194 e 195) e della circolare n. 135/E del 28 maggio 1998 – che precisa quali sono le normative oggetto di *ruling*- ha consentito al diritto d'interpello⁴⁹ di raggiungere un primo stadio operativo. Altra forma di interpello tipizzata dal legislatore italiano è quella introdotta dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, attraverso l'inserimento dell'art. 37-bis nel DPR 29 settembre 1973, n.600⁵⁰. Ma fino a che punto in Italia il fisco era pronto a mettersi al fianco del contribuente per tutti i chiarimenti che questi ritiene necessari?

La Circolare 99/E del 18 maggio 2000 aveva spiegato come avrebbe funzionato l'interpello, vale a dire l'attività di supporto del contribuente "nella corretta applicazione delle norme tributarie, attraverso idonei strumenti di informazione, assistenza e consulenza giuridica". Lo scopo principale era quello di ridurre drasticamente il contenzioso. La Circolare ha anticipato lo Statuto

⁴⁸ Questo interpello permette al contribuente di conoscere preventivamente il parere (e dunque di ottenere l'assenso dell'AF) in merito ad alcune specifiche operazioni che potrebbero essere considerate elusive.

⁴⁹ Richiamando una *Raccomandazione dell'OECD* agli Stati membri, un primo riconoscimento dell'esigenza di tutelare il "diritto all'informazione" in capo al contribuente veniva però suggerito già nell'Art.7 della proposta di legge presentata il 20 Novembre 1990, intitolata *Norme per la formulazione dello Statuto del contribuente*, nella cui relazione di accompagnamento si puntualizzava che "diritto all'informazione vuol dire, in generale, diritto ciascun *uti civis* a conoscere compiutamente e agevolmente le disposizioni fiscali vigenti e, in particolare, il diritto del contribuente *uti singulus* di conoscere qual è la propria posizione fiscale in ordine ad un determinato atto del contribuente medesimo o dell'Amministrazione".

⁵⁰ Tale norma attribuisce al Direttore Regionale delle Entrate il potere di disapplicare, con proprio decreto, disposizioni di carattere tributario che, a scopo antielusivo, limitano deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta; ciò nel presupposto che il contribuente dimostri che, nella fattispecie prospettata, gli effetti elusivi non possono verificarsi. L'istituto ha trovato regolamentazione nel decreto ministeriale 19 giugno 1998, n.259.

del Contribuente⁵¹ e ha spiegato i meccanismi dell'interpello ordinario. Dal 2000, in pratica, viene organizzato un servizio di consulenza giuridica strutturato per livelli⁵². Il nuovo assetto costituisce “una tappa particolarmente significativa nell'ambito del processo di rinnovamento dell'Amministrazione Finanziaria, volto ad incrementare efficienza, economicità ed efficacia dell'azione amministrativa perseguendo, al tempo stesso, la generale semplificazione e trasparenza delle procedure”⁵³. Ecco che è proprio in tale contesto che assume importanza l'attività di supporto al contribuente nella corretta applicazione delle norme tributarie, attraverso idonei strumenti di informazione, assistenza e consulenza giuridica.

Ciò significa forse un nuovo equilibrio che permette di conciliare l'interesse fiscale con la libertà e la dignità del cittadino contribuente?

Articolo 12

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

Analisi della Disposizione: Esposizione dei principi direttivi cui gli organi accertatori devono far riferimento nel concreto svolgimento della loro attività oltre ai precisi termini entro i quali concludere la suddetta attività. Quanto ai primi, la Guardia di Finanza, in un primo sforzo interpretativo della norma in

⁵¹ Nello Statuto le regole sull'interpello cambiano e in meglio. La prima novità di tutto rilievo è che non vi sono più limitazioni in ordine alle materie oggetto dell'interpello: il quesito può riguardare qualsiasi materia tributaria. Poi, il silenzio-assenso è regolato in modo meno rigido: l'Amministrazione finanziaria rispondere entro 120 giorni e se non lo fa, si intende che il fisco concorda con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente, il tutto, senza necessità di messa in mora o diffida. Per finire, il fisco è obbligato ad attenersi alla risposta data.

⁵² Primo livello: Ufficio delle Entrate. Secondo livello: Direzione Regionale delle Entrate. Terzo livello: Direzione Generale.

⁵³ Circ. Finanze n. 99/E, *Premessa*.

commento, ha precisato le “effettive esigenze”⁵⁴, che giustificano un intervento ispettivo diretto nella sede del contribuente, sostenendo che queste e gli eventuali motivi che legittimano l'intervento fuori dagli orari d'ufficio, devono essere fatti risultare dal verbale di verifica del primo giorno⁵⁵. Per quanto concerne, invece, l'informazione del contribuente, viene stabilito che, all'inizio della verifica, esso dev'essere informato: a) delle ragioni che sono a base della stessa, e che, secondo la Guardia di Finanza, discendono dal potere-dovere dell'Amministrazione di controllare il corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti “senza particolari condizioni o vincoli da considerare”⁵⁶; b) dell'oggetto della verifica, ovvero, degli atti di gestione oggetto della verifica, i periodi d'imposta, i tributi interessati; c) dei diritti riconosciuti al contribuente, primo dei quali il diritto di farsi assistere da un professionista abilitato, e degli obblighi su di lui incombenti in occasione delle verifiche. Il contribuente può chiedere che l'esame documentale sia svolto al di fuori della sede. Per quanto attiene alla durata della verifica, principio rilevante è quello che fissa il termine perentorio di trenta giorni lavorativi, prorogabili⁵⁷ di ulteriori trenta giorni in casi di

⁵⁴ Ciò, a differenza dell'art. 52 del DPR n. 633/72 e dell'art. 33, comma 1, DPR n. 600/73, che non contengono indicazioni di condizioni particolari vincolanti l'esercizio del potere di accesso e delle attività di controllo ad esso conseguenti.

⁵⁵ Sul punto, si veda la Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 17/08/2000, n. 250400: *CONTROLLI E VERIFICHE-Verifiche fiscali della Guardia di finanza – Disposizioni in materia di Statuto dei Diritti del contribuente – L-27/07/2000, n.212 – Aggiornamenti delle istruzioni per l'attività di verifica.*

⁵⁶ Questo è stato fin da subito un profilo indiscusso che, però, ha fatto emergere la problematica del bilanciamento con la necessità di non compromettere l'efficacia e di mantenere il segreto d'ufficio sulle informazioni circa la potenziale pericolosità fiscale del contribuente.

⁵⁷ La proroga, secondo l'interpretazione della Guardia di Finanza, potrà essere disposta dal Comandante del reparto o dall'ufficiale da lui delegato. Sul punto, si rinvia alla Circolare della Guardia di Finanza del 17 Agosto 2000, prot. n. 250400.

particolare complessità, entro i quali deve terminare l'attività di verifica. Decorsi i sessanta giorni, infatti, gli operatori possono tornare nella sede del contribuente per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dallo stesso in base al settimo comma⁵⁸ dell'articolo e/o per assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni, individuate dalla Guardia di Finanza. Salvo casi di particolare e motivata urgenza, l'avviso di accertamento non può essere emanato prima che siano decorsi 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni.

Articolo 13

Garante del contribuente

Analisi della Disposizione: Figura del tutto nuova, questa, considerata fin da subito “uno degli strumenti privilegiati” del “tentativo di riequilibrio del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente”⁵⁹. Anche se relegata verso la fine del provvedimento, su tale norma si erano poste le speranze per la concreta realizzazione delle garanzie proclamate nel resto del provvedimento in esame. Con l'art. 13 arriva in ogni Regione il Garante del contribuente, da istituirsi presso ogni Direzione Regionale delle Entrate. Nasce come organo collegiale composto da tre persone esperte del settore, scelte dal presidente della Commissione tributaria regionale.

⁵⁸ Stante il silenzio della norma, si sono posti dei dubbi sul destinatario di tali comunicazioni: potrebbero essere indirizzate tanto agli uffici finanziari, dopo la verifica della Guardia di Finanza, quanto al reparto che ha compiuto la verifica fiscale. Si attendono chiarimenti ministeriali.

⁵⁹ CAPUTI G., *Il Garante del contribuente*, in *Corriere Tributario* 34/2000, p. 2484.

Molte sono le facoltà riconosciutegli dall'articolo in esame che pare fin da subito proporre detto organo come un vero e proprio *ombudsman* in materia fiscale⁶⁰. Più specificamente, egli:

- rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici, i quali devono rispondere entro 30 gg;
- attiva le procedure di autotutela;
- rivolge raccomandazioni⁶¹ ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;
- ha il potere di accedere agli uffici e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione del contribuente;
- individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore o i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei rapporti con l'amministrazione;
- ogni sei mesi, presenta una relazione sull'attività svolta, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni.

Si presenta, in definitiva, come un organo propulsore nei confronti degli uffici competenti, coinvolgendoli verso lo svolgimento delle procedure più corrette per evitare la non applicazione dello Statuto.

Viene previsto che il Garante operi “in piena autonomia”: come già visto in ambito americano, anche nel versante italiano si pone la problematica dell'indipendenza di un organo che è

⁶⁰ Sul tema, è imprescindibile il richiamo al significativo studio di D'Ayala Valva Francesco, il quale descrive questa nuova figura all'interno di un più ampio contesto storico-istituzionale nel quale la certezza del diritto è controbilanciata dal “prevalere dell'economia e delle regole”: D'AYALA VALVA F., *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. Dir. Trib.* 2000, 11, 1037.

⁶¹ In questo caso, si è detto, il Garante dovrebbe obbligare i dirigenti e non raccomandare loro qualcosa. E soprattutto, cosa succede se essi non si conformano alla raccomandazione?

operante all'interno dell'amministrazione finanziaria. In Italia, tra l'altro, pur non essendo il Garante un organo dell'amministrazione finanziaria, le funzioni di segreteria e quelle tecniche sono svolte dagli uffici delle Direzioni regionali e sono chiamati a farne parte dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di Finanza, anche se a riposo⁶².

Il primo termine per le nomine dei Garanti nelle varie Regioni è stato fissato entro fine Gennaio 2001.

Articolo 14

Contribuenti non residenti

Analisi della Disposizione: Ad essi è previsto che debbano essere assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, l'utilizzazione di moduli semplificati nonché agevolazioni per l'attribuzione del codice fiscale e per le modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento dei tributi.

Articolo 15

Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche

Analisi della Disposizione: E' prevista l'emanazione, da parte del Ministero delle Finanze, sentiti i direttori generali del Ministero stesso e il Comandante Generale della Guardia di Finanza, di un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche fiscali. Non è previsto alcun termine per

⁶² Parte della dottrina aveva suggerito, più che l'istituzione di un'autorità di vigilanza parastatale, un'Autorità Garante esterna all'amministrazione stessa. La sua indipendenza è, infatti, la vera garanzia del contribuente. Considerando invece gli aventi diritto alla nomina del Presidente e l'appartenenza degli altri due componenti all'Amministrazione, è sembrato evidente fin da subito un certo sbilanciamento a favore del Ministero delle Finanze.

l’emanazione, comunque esso dovrebbe ispirarsi ai principi individuati nell’articolo 12⁶³.

Articolo 16

Coordinamento normativo

Analisi della Disposizione: Articolo particolarmente rilevante, in quanto caratterizza non solo la struttura giuridico-formale⁶⁴ della normativa in esame, ma incide sull’effettiva applicabilità di un testo normativo che, in quanto tale, fin da subito è risultato ad alto rischio di applicazione. Ciò, in specie, se non vi fossero le condizioni effettive per farlo diventare diritto vivente. E’ infatti qui contenuta una delega legislativa, secondo la quale, in appena 180 giorni dalla data di entrata in vigore dello Statuto, il Governo deve rivedere (*ex lege*, “correggere”) le norme tributarie vigenti per adeguarle ai principi desumibili dal provvedimento, abrogando le norme regolamentari incompatibili (cfr. artt.8, 10, 13).

Considerando i primi interventi del Ministero delle Finanze, che il 23 novembre 2000 ha dato il via libera - inviando lo schema di decreto legislativo⁶⁵ alle commissioni parlamentari per il parere-

⁶³ Anche secondo quanto è già stato predisposto, almeno in parte, dalla Direzione Regionale delle Entrate per la Lombardia con C.M. del 27 Giugno 2000, n.21.

⁶⁴ Trattandosi di uno Statuto, così come inteso nella tradizione giuspositivistica, la legge non scende mai nel dettaglio e lascia molto spazio alle successive norme di attuazione.

⁶⁵ Un fisco più “umano” e un cittadino-contribuente con più diritti. E’ quanto si proponeva lo Schema di Dlgs del 23 novembre del 2000 con il quale venne dato inizio all’attuazione della legge 212/00. Il provvedimento del Governo mirava a rendere effettivi alcuni diritti fondamentali del contribuente, tra i quali quelli all’informazione e all’assistenza, alla chiarezza delle norme tributarie, alla semplificazione degli adempimenti, alla tutela dell’affidamento, all’equità e ragionevolezza delle sanzioni, all’equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento. Tra le novità più rilevanti c’era il riconoscimento della possibilità per il contribuente di interloquire con l’amministrazione finanziaria nel corso del procedimento di liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazione. La posizione del contribuente ne uscì altresì rafforzata anche dalle modifiche in tema di motivazione dell’atto di accertamento, riscossione, sanzioni amministrative e contenzioso.

al provvedimento più atteso tra i molti che dovranno tradurre nel nostro ordinamento tributario i principi dello Statuto, si notò fin da subito il tentativo di porre in primo piano le garanzie di conoscibilità degli atti (in riferimento ai previsti obblighi di informazione e semplificazione). Se si fosse davvero pensato, però, di ampliare le garanzie del contribuente, probabilmente sarebbe stato più opportuno intervenire sulla disciplina dei ricorsi al Tar o meglio, affrontare il più ampio e intricato tema dei limiti delle giurisdizioni possibili in materia tributaria.

L'attuazione della delega, di per sé, comunque, ha creato non poche perplessità che profilavano addirittura, secondo alcuni, il rischio di illegittimità costituzionale⁶⁶.

Ma se, sul momento, questi del Ministero apparivano adeguamenti “minimalisti”, lo scopo finale da raggiungere era comunque quello di avere un complesso di norme chiaro e trasparente, ex art.2 dello Statuto, con cui il contribuente potesse confrontarsi in maniera sempre più immediata e agevole.

Articolo 17

Concessionari della riscossione

Analisi della Disposizione: Estensione delle disposizioni dello Statuto anche nei confronti dei concessionari e degli organi indiretti dell'amministrazione finanziaria⁶⁷.

⁶⁶ E' stato infatti sottolineato come, innanzitutto, la delega prevista dall'art. 16 sia ben lontana dai criteri previsti ex art. 76 Costituzione per questo tipo di provvedimenti. Inoltre, e qui veniamo al punto cruciale, vi furono forti perplessità per il fatto che questo primo decreto di nove articoli pareva andasse al di là dei limiti imposti dallo Statuto. “Vi sono due disposizioni per le quali appare indispensabile un grido d'allarme: esercitare tale delega per modificare addirittura la legge delegante, come fa l'art. 6 della bozza, equivale a un salto mortale senza rete. Ma a parte ciò, spiegare cos'è una violazione formale parafrasando le parole della legge da spiegare, equivale a una tautologia che non reca alcun vantaggio al contribuente. L'altra disposizione dirompente della bozza è quella che dà per scontato il ricorso straordinario al Capo dello Stato, che non è un organo di giustizia amministrativa: sul punto, GIULIANI G., *Il Ministero amplia i confini della delega*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2000.

Articolo 18

Disposizioni di attuazione

Analisi della Disposizione: Tale articolo riguarda il termine, fissato a 180 giorni, per l'emanazione dei decreti ministeriali previsti dagli articoli sulla tutela dell'integrità patrimoniale e sull'interpello. Lo stesso termine vale per la nomina dei componenti del Garante del contribuente.

Articolo 19

Attuazione del diritto di interpello del contribuente

Analisi della Disposizione: L'amministrazione finanziaria deve adeguare la propria struttura organizzativa al fine di assicurare la piena operatività delle disposizioni in materia di interpello. In riferimento a tale problematica, è stata emanata, con effetto anticipatorio sullo Statuto, la circolare 18 Maggio 2000, n. 99/E⁶⁸, le cui modalità sono divenute operative in presenza del regolamento di attuazione⁶⁹.

⁶⁷ Tra i soggetti è possibile individuare gli enti locali, soggetti privati, i concessionari del servizio nazionale.

⁶⁸ Si rinvia al Capitolo secondo, in specie alle riflessioni sul confronto tra USA e Italia, in cui si dà notizia dei vari e recenti interventi italiani nella direzione di una modernizzazione di tutto il settore amministrativo-fiscale.

⁶⁹ In occasione del via libera del Governo, il 23 novembre 2000, al provvedimento che deve allineare il sistema tributario alla legge 212/00, è stato sottolineato che "sul tappeto restano ancora altri provvedimenti che dovranno dare attuazione a parti più limitate dello statuto. E' il caso del regolamento che dovrà fissare le procedure per l'esercizio del diritto d'interpello. Il Dipartimento delle Entrate ha, in un certo senso, precorso i tempi permettendo ai contribuenti di avviare in forma anticipata le richieste di interpretazione all'amministrazione finanziaria. Domande che, sulla base della complessità della materia, vengono evase dai diversi livelli dell'amministrazione": NEGRI G., *Statuto, adeguamento "minimalista"*, in *Il Sole 24 Ore*, cit. Ciò nonostante, il direttore generale del Dipartimento delle Entrate, Massimo Romano, si era detto soddisfatto delle iniziative prese e fiducioso nel rispetto delle scadenze, puntando soprattutto, in riferimento al problema di adeguamento del personale, "sul percorso di formazione che faccia crescere le professionalità già esistenti": NEGRI G., *Statuto, la "rincorsa" delle Finanze*, cit., p. 21.

Articolo 20

Copertura finanziaria

--- *omissis* ---

Articolo 21

Entrata in vigore

Analisi della Disposizione: Viene disposto che la legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale. E' entrata in vigore il 1 agosto 2000.

3. Ruolo del documento e prospettive: filo diretto col contribuente?

Nonostante i primi giudizi della fossero del tutto contrastanti sulla bontà di questa nuova legge⁷⁰, lo Statuto è stato da subito celebrato, in via giurisprudenziale, per il suo essere “inizio di un filone normativo ispirato a maggiore democrazia dei rapporti Fisco-contribuente, come compete ad uno Stato moderno che non ha timore di portarsi su un piede di *parità* con il *cittadino* (non più suddito), tanto da formalizzare e tutelarne i *diritti inviolabili* nei confronti del fisco”⁷¹.

E' comunque già evidente, da questa prima disamina, quanti dubbi e perplessità abbiano accompagnato questa legge fin dal

⁷⁰ Per un riepilogo delle prime reazioni, *ex multis*, si ricordano gli interventi di: GIANOTTI B., *Fisco più umano, pagherà i propri errori*, in *La Stampa*, 2 agosto 2000; POPOLI E., *Un Garante del contribuente*, in *il Mattino*, 2 agosto 2000; *Maggiori garanzie per i contribuenti*, in *Italia Oggi*, 2 agosto 2000; *Varato lo Statuto del contribuente. Del Turco: pagherà anche lo Stato*, in *Corriere della Sera*, 2 agosto 2000; *Per lo Statuto un debutto dimezzato*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 agosto 2000.

⁷¹ AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, cit., p. 461, in cui si rinvia alla sentenza della Corte di cassazione, n. 4760 del 2001. Questa sentenza, si è detto, “costituisce un vero e proprio manifesto tendente a dare un ruolo crescente allo Statuto del Contribuente al di là delle mere intenzioni programmatiche segnalate negli scorsi mesi dalla dottrina”: GRIMALDI C., *La Cassazione interpreta lo Statuto del contribuente*, in *Tributi* 3/2002, p. 97.

primo momento della sua esistenza. Un punto in comune riguardò una precisa convinzione: se si fossero risolti alcuni problemi pratici fin da subito evidenti, e non secondari, posti dallo Statuto - sedi e risorse umane di supporto per il Garante, personale adeguato per far fronte alle istanze di interpello, difficoltà di applicazione di alcune disposizioni cosiddette elastiche come, ad esempio, quelle che prevedono la possibilità di interpello solo in caso di “obiettive condizioni di incertezza” sull’interpretazione delle norme – si pensava, questa legge sarebbe potuta diventare un’arma decisiva per contribuire a porre il rapporto contribuente-fisco su basi radicalmente nuove, di collaborazione anziché di reciproco sospetto.

E poiché la conoscenza, la maggiore informazione, la certezza di poter contare sul rispetto dei propri diritti, migliorano quella che si suole chiamare la *tax compliance*, anche per questa via c’era da attendersi una diminuzione dell’evasione insieme ad una ulteriore riduzione degli episodi litigiosi (che costituiscono uno degli aspetti più abnormi della fiscalità italiana) nonché, infine, un incremento delle soluzioni extragiudiziali delle controversie.

Come è stato visto per gli Stati Uniti, anche nel contesto italiano si ebbe subito la netta percezione che quanto proposto e approvato in sede legislativa non potesse comunque prescindere da una riforma complessiva dell’amministrazione finanziaria, argomento di grande attualità nel dibattito politico-giuridico proprio nel corso dell’avvento del nuovo millennio. Se negli USA, in quel periodo, si cominciano già a vedere i primi risultati applicativi di quella legislazione che è generalmente considerata una svolta determinante nella strada verso la libertà e la tutela del contribuente, qui in Italia il cammino, in quegli anni, stava solo incominciando. Ciò, in concomitanza con le prime vere proposte di miglioramento dell’efficienza della pubblica amministrazione e di una riforma concreta che rendesse operanti i principi introdotti in

quel provvedimento. Si percepiva, infatti, la necessità di una riforma collaterale finalizzata ad evitare che lo Statuto dei diritti del contribuente rimanesse lettera morta o, proprio perché formalmente adottato come legge ordinaria, che mantenesse, per le parti di principi generali, un valore meramente politico, come “dichiarazione di intenti di un legislatore che prende atto delle nefandezze normative compiute finora e si impegna solennemente a evitarle in futuro”⁷².

Il dialogo telematico, la motivazione degli atti, la rimessione in termini, il diritto d’interpello, il Garante del contribuente, il Codice di comportamento e il coordinamento normativo del Governo: con questi ed altri cambiamenti inimmaginabili fino a pochi anni prima, il fisco italiano stava comunque vivendo quella che da tempo si era auspicata: un’autentica ‘mutazione genetica’. Il ‘vecchio’ fisco, basato sull’asimmetria di posizioni tra amministrazione e contribuente, con diritti e obblighi distribuiti in modo del tutto squilibrato, radicato in una concezione conflittuale e spesso vessatoria dei rapporti col cittadino, si stava avviando, o almeno ci stava provando, a diventare un brutto ricordo.

Grazie alla concomitante attuazione, infatti, di una serie di cambiamenti anche di grande rilievo strutturale, come l’ammodernamento delle sedi con l’entrata in funzione degli uffici unici e l’avvio del sistema delle agenzie autonome, tutto lasciava presagire che anche il sistema tributario italiano stesse per subire una grande svolta.

⁷² “La strada che si sarebbe dovuta percorrere, se si fossero volute introdurre veramente norme rigorose a tutela dei contribuenti, è quella della legge di rango costituzionale. Una legge di pochi principi chiari e penetranti, che desse le armi alla Corte costituzionale e ai giudici tutti per proteggere i contribuenti dagli abusi del legislatore tributario. La via della legge-manifesto, seguita invece dal Parlamento, serve più che altro a soddisfare la vanità dei politici che si fregiano di aver prodotto questo Statuto, senza cambiare troppo le cose davvero. Con più i rischi di confusione, che tutte le disposizioni superflue e ridondanti producono nei sistemi normativi”: RINFORZI M.F., *Proclami disarmati*, cit., p. 21.

In questo contesto, ai fini del miglioramento dell'efficienza della pubblica amministrazione per l'anno 2001, è stato approvato dal Comitato dei Ministri per la Società dell'Informazione un Piano d'Azione per *l'e-government*⁷³: la tecnologia per un rapporto più rapido, diretto e trasparente tra i cittadini e la pubblica amministrazione. Il Piano d'azione prevede tappe certe per raggiungere nell'arco di 10-12 mesi, e senza varare alcuna legge nuova, tre obiettivi generali: migliorare l'efficienza operativa interna delle Amministrazioni; offrire ai cittadini e alle imprese servizi integrati e non più frammentati secondo le competenze dei singoli enti di governo; garantire a tutti l'accesso telematico alle informazioni e ai servizi. Tra gli strumenti da mettersi a punto per raggiungere gli obiettivi: una rete nazionale, cioè la rete *Extranet* per connettere tra loro tutte le reti centrali, regionali, locali di categoria e di settore amministrativo; la carta d'identità elettronica, la firma digitale. Compito dei ministeri fu dunque quello di attivare nella rete un sistema di portali per consentire il pieno accesso ai servizi e alle informazioni. Parte integrante del Piano era, inoltre, la formazione dei pubblici dipendenti all'utilizzo delle nuove tecnologie, sia per le esigenze di alfabetizzazione che per il perfezionamento.

Furono tali premesse sufficienti per garantire un effettivo raccordo – o filo diretto – col contribuente? In che termini, infatti, questo Statuto, concepito anche in Italia come *Carta dei diritti*, per il modo in cui è stato concepito, e poi strutturato, può – se può! – dare fondamento, entro se stesso, a un contribuente *utente* e a una

⁷³ Piano d'azione CdM 23 giugno 2000. A ciò si aggiungeva una componente fondamentale dell'*e-government*, e cioè la pratica dell'*e-procurement*, che entrava finalmente nel nostro ordinamento anche per la pubblica amministrazione, grazie all'art.24 della Legge 340/2000. Il c.d. "approvvigionamento elettronico" consentì, attraverso tutte quelle azioni che si compiono direttamente in internet per acquistare beni e servizi, di risparmiare sulle spese, ridurre i tempi, e soprattutto di favorire la trasparenza e i rapporti con cittadini e aziende.

pubblica amministrazione che operi effettivamente per ottimizzare il servizio a quello destinato?

4. Lo Statuto dodici anni dopo la sua entrata in vigore.

Autorevole dottrina ha recentemente definito lo Statuto un “volonteroso viatico per l’avvento anche nel nostro Paese, di un assetto del sistema tributario in cui per combattere la piaga dell’evasione fiscale non si ricorrerà più a espedienti che odorano di tirannia lontano un miglio”⁷⁴.

Vasta letteratura e copiosa giurisprudenza si sono espresse, nel nostro Paese, evidenziando, piuttosto analiticamente, sia le mancanze sia le potenzialità di questo provvedimento legislativo. E ciò è avvenuto, oltre che con intensa regolarità, anche con cadenza ciclica, a cinque anni dalla sua entrata in vigore⁷⁵ e, da ultimo, dopo il primo decennio dalla sua approvazione⁷⁶.

⁷⁴ FALSITTA G., *Prefazione*, in AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, cit., p. x.

⁷⁵ Il riferimento è al convegno di studi tenutosi a Udine il 12 novembre 2005, intitolato *Lo Statuto dei diritti del contribuente. Un primo bilancio cinque anni dopo*. Tra tutti, si ricorda, per completezza ed esaustività nel dar conto, replicando, di tutte le critiche che avevano accompagnato la nuova legge nel primo quinquennio della sua esistenza, il contributo di MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente nell’ambito dei principi generali del Diritto tributario*, in www.associazionetributaristi.it. L’autore, nel suo bilancio, sancisce il ruolo dello Statuto smentendo “le scettiche previsioni di chi aveva pronosticato e auspicato il fallimento dello Statuto e a consuntivo ne hanno fatto bilanci negativi”. “Se i tentativi di violazione e quelle perpetrate”, continua l’autore, “fossero la misura del successo del quadro ordinatore, altro non resterebbe che registrare il bilancio negativo della stessa Costituzione, violata centinaia, migliaia di volte. (...) Il metro è, invece”, in questa prospettiva, “la capacità intrinseca dei protagonisti dell’esperienza giudiziale di reagire e da questo punto di vista, l’attestato interesse della dottrina, la stessa novità dei temi trattati, nonché la applicazione dei principi statutari da parte della giurisprudenza, e, *in primis*, della Corte di Cassazione, comprovano il successo dello Statuto dal quale nessuno riesce più a prescindere”: *ivi*, p. 37.

⁷⁶ Si è tenuto, infatti, un Convegno di studi in occasione del decimo anniversario di vigenza dello Statuto dei diritti del contribuente a Genova, il 4-5-6 novembre 2010. Nello stesso periodo si innescavano meccanismi pronti a far valere ciò che ancora non stava funzionando dello Statuto. *Ex multis*, per

E non mancano nemmeno studi aggiornatissimi sul tema che mirano a enfatizzare il dato, in linea prospettica, in base al quale “molti dei principi contenuti nello Statuto possono costituire le linee guida di un possibile codice tributario, da lungo tempo auspicato, promesso e mai attuato”⁷⁷. In merito, si è sostenuto, tra l’altro, che “l’Italia può vantare agevolmente un indiscusso primato nella percezione della importanza della codificazione, in ogni campo del diritto, quale strumento di ‘certezza del diritto’ e di ‘pace sociale’ (cfr. DANTE ALIGHIERI, *Commedia, Purgatorio, VI, 88-90 e Paradiso, VI, 10-24*). Nel secolo ventesimo”, si è ricordato, “alla codificazione e alla dimostrazione della sua grande utilità nella regolazione del rapporto cruciale ‘fisco-contribuente’ dedicò perspicue indagini, negli anni trenta, uno dei (futuri) padri costituenti più autorevoli ed insigni (Ezio Vanoni). Tanto studio”, però, si è amaramente concluso, “a nulla è valso”⁷⁸.

Al di là dell’analisi sul tipo di provvedimento dal punto di vista formale, e pur apprezzando il tentativo – che caratterizza la genesi dello Statuto - di concepire un ‘disegno più ampio’ dal punto di vista istituzionale, il problema è il seguente: le scelte istituzionali sull’applicazione dello Statuto, nonché il dibattito scientifico inerente, sono rimasti ancorati alla concezione giuspositivistica e normativistica del diritto. Ossia, sono rimasti ingabbiati nell’idea che si possa ritrovare, sempre e solo nella legge – e nelle sue

l'immediatezza del messaggi, si rinvia a BONGI A., *Decennio di soprusi*, in *Italia Oggi Sette*, 22 novembre 2010, in <http://rasssegnastampa.mef.gov.it>, e a BELLINAZZO M., CRISCIONE A., *Lo Statuto non merita la sufficienza. A dieci anni dall’approvazione molte promesse continuano ad essere inattuate*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 aprile 2010, p.8.

⁷⁷ MARONGIU G., *Prefazione*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012, p.xi.

⁷⁸ “Chissà se anche il nostro Paese”, continua l’autore, “riuscirà un giorno a lasciarsi alle spalle la morta gora e ad entrare nell’era della civiltà del diritto tributario”: FALSITTA G., *Prefazione*, in AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, cit., p. x.

estrinsecazioni ⁷⁹, il valore fondante della scelta sulle modalità attraverso le quali far progredire un sistema.

La questione, invece, a parere di chi scrive, va spostata sulla sostenibilità giuridica, a livello operativo, di quella scelta. Si vuole davvero, nel nostro ordinamento, concorrere, anche attraverso un provvedimento legislativo, all'ottimizzazione di un servizio al contribuente?

L'analisi del testo italiano, così per come era stato concepito, e alla luce dei contributi dottrinali e giurisprudenziali più significativi, ci pone di fronte ad un bivio: l'obiettivo di enunciazione dei diritti del contribuente è rimasto fine a se stesso o ha creato i presupposti per conferire al cittadino-contribuente un vero strumento di implementazione di *service standards*?

Alcuni autori hanno rilevato una “divaricazione tra la valorizzazione dello Statuto dei contribuenti da parte della giurisprudenza e le continue deroghe da parte del Governo e del Parlamento”⁸⁰, deroghe formalmente giustificate dalla natura di legge ordinaria della Carta dei diritti italiana. Su questa “divaricazione” vale la pena di fare alcune riflessioni.

Al di là dei primi pronunciamenti entusiastici sulla “superiorità assiologica”⁸¹ delle norme dello Statuto e la valorizzazione, ai fini ermeneutici e applicativi, dei principi delineati nell'art.3 della l.

⁷⁹ “Tra le varie forme in cui può storicamente affermarsi la tirannide, c'è la tirannide della legge. E' la legge intrinsecamente ingiusta, perché usa due pesi e due misure. Perché è debole con il potere, forte con il debole. Con chi non può reagire e comunque lo deve fare alle condizioni dettate da chi usa il potere. Perché, in questa vicenda, di cui si è già parlato più volte e che potrebbe riguardare chiunque, c'è tutto il disvalore che un sedicente ordinamento democratico può raccogliere attraverso una sequenza interminabile di ingiustizie”: BERTOLISSI M., *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Jovene, Napoli, 2012, p. 101. Tra l'altro, tali riflessioni si collocano all'interno di un articolo intitolato “*Lo Statuto del contribuente: dov'è?*”, del 6 luglio 2011, e inserito nello studio di cui sopra.

⁸⁰ FERLAZZO NATOLI L.F., *Dallo Statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, cit., p. 31.

⁸¹ Cfr. Cass., sez. trib., sent. 10 dicembre 2002, n.17576.

n.212/2000⁸², va ricordato che la stessa Corte costituzionale – in specie, da ultimo, con le sentenze n. 58/2009, e n. 247/2011-, alternandosi ad altrettante pronunce in tal senso della Corte di Cassazione sul punto – di cui, più recentemente, le sentenze n. 8254/2009 e n. 2221/2011 - ha negato indefettibilmente la possibilità di un sindacato di legittimità costituzionale delle norme che si pongono in contrasto con lo Statuto. E ciò, ancora una volta, sul presupposto del suo valore di legge ordinaria⁸³. Dunque, non parametro di costituzionalità e, nemmeno, norma interposta.

Essendo evidente un chiaro ridimensionamento dello Statuto, è difficile pensare che questo sia un modo per ‘valorizzare’ lo Statuto, attesi i meccanismi previsti nel nostro ordinamento per sindacare la costituzionalità delle leggi e, dunque, per far valere quei pregnanti principi costituzionali ai quali lo Statuto stesso rinvia.

Il punto è che, se la Carta dei diritti deve valere come correttivo strutturale dell’azione governativa, la sussistenza – o meno – di un “*service focus*”, cui avrebbe dovuto mirare il nostro sistema per far valere i principi contenuti nello Statuto, diviene l’elemento chiave per comprendere l’effettiva portata di questo provvedimento. E ciò, in definitiva, per dare la concreta possibilità, ai “*taxpayers and their agents*”, di essere davvero “*provided with large amounts of information, documented service standards are produces, taxpayers*

⁸² Si pensi, in particolare, alla sentenza della Corte di Cassazione del 14 aprile 2004, n 7080, in cui si precisa che se la normativa fiscale è suscettibile di duplice interpretazione, l’interprete deve dare preferenza all’interpretazione “conforme ai criteri generali introdotti con lo Statuto e, attraverso di essa, ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dal legislatore attraverso lo statuto stesso”.

⁸³ Ci si permette di rinviare all’approfondimento, sul punto, in TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012, in specie pp. 230-231, in nota, nonché p. 319, in nota.

*are treated as clients or customers, and there is usually a significant and related modernization of the tax administration system*⁸⁴.

Se, invece, non vi è, come è avvenuto in Italia, corrispondenza tra la volontà iniziale del legislatore e l'intera struttura del sistema chiamata, istituzionalmente, a realizzare ciò che è stato trasposto in disposizioni di legge, anche il progetto più lungimirante perde consistenza. Corti che, sancendo la non idoneità dello Statuto a fungere da parametro costituzionale, di fatto, non lo considerano, operativamente, parte fondante il patto tra fisco e contribuente. Legislatore che opera in deroga, e dunque viola. E amministrazioni che non applicano.

E' doveroso rilevare, d'altro canto, che alcune scelte del legislatore e, in particolare, quella di porre una disciplina di principio, quella di prevedere un diritto all'informazione e quella di istituire, anche nel nostro ordinamento, la figura di un Garante, potevano ben rappresentare i solidi ancoraggi per ritrovare, nell'esempio italiano, i presupposti di quel *cultural change* che Bentley auspicava. Quel *culturale change* che, solo, avrebbe messo il nostro ordinamento, e gli organi che lo governano, nella condizione di concepire davvero le *Declarations of Taxpayers' Rights* nel modo seguente: non un mero strumento di implementazione formale dei diritti del contribuente ma, più significativamente, un modo per *“open up the tax system so that taxpayers have more certainty as to the law, so that there is transparency in the tax administration, so that revenue authority service levels improve and to ensure that there is accountability”*⁸⁵. Dunque, maggiore certezza della legge, maggiore trasparenza, miglioramento dei servizi e maggiore responsabilità. Come assicurare tutto ciò?

⁸⁴ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers' rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, *Law Papers*, Bond University, 2002, paper posted in http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/35, pp. 1-2.

⁸⁵ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers' rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, cit., p. 1.

La tenuta della concezione strutturale, in questo ambito, va misurata con riferimento proprio all'ultimo aspetto indicato da Bentley, la responsabilità: come *modus operandi*, innanzitutto, nonché, non ultimo, come principio che regola la *discretion* di chi governa e l'*integrity* del sistema⁸⁶. Perché, di *integrity* si può parlare, solo se “*in return for taxes, taxpayers should not only receive goods and services, but also sound governance that is respectful and protective of democratic principles and processes*”⁸⁷.

⁸⁶ Per alcuni approfondimenti sul concetto di *integrity* si rinvia a TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., in specie pp. 149-150, 239-242, 280-284.

⁸⁷ BRAITHWAITE V., *Tax System Integrity and Compliance: The Democratic management of the Tax System*, in BRAITHWAITE V. (ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, Ashgate, 2003, p. 271.

CAPITOLO SECONDO

RIVISITAZIONE DEL PRINCIPIO DI RESPONSABILITA': VERSO NUOVI SERVIZI E 'POLITICHE DI QUALITA'' NELL'OTTICA DELLA 'SODDISFAZIONE' DEL *TAXPAYER CUSTOMER*

SOMMARIO: 1. USA-Italia: visione comparativa di due realtà fiscali lontane, o forse vicine – 1.1. Il ruolo del legislatore e i rinvii alle norme della propria Costituzione – 1.2. Normativa di dettaglio in USA e normativa di principio in Italia: le motivazioni e le diverse modalità di applicazione, immediata e differita -- 1.3. L'applicabilità dello Statuto italiano all'ordinamento tributario degli enti locali e lo Statuto nazionale americano -- 1.4. Il Processo di informatizzazione e l'informazione del contribuente. – 2. Confronto dal punto di vista sostanziale. I contenuti presi in considerazione e le due figure su cui è riposta la loro applicazione: il *Taxpayer National Advocate* e il *Garante del contribuente italiano*. – 3. *Tax authorities: la responsabilità del declino di un servizio adeguato in tempo di crisi. La scelta in regime di scarsità di ricorse e il Welfare State.* -- 3.1. L'Erario Statunitense: l'*Internal Revenue Service (IRS)*. Struttura, poteri e strategie. -- 3.2. L'Agenzia delle Entrate italiana: il modello dell'Agenzia. Il tentativo italiano di incorporare la 'produttività' di tipo privatistico in ambito pubblicistico a poco più di un decennio dalla sua istituzione. – 4. *L'accountability network alla luce dell'economia comportamentale e sperimentale.*

1. USA-Italia: visione comparativa di due realtà fiscali lontane, o forse vicine.

L'idea che taluno può essersi fatto su quanto finora esposto potrebbe far emergere dubbi sulla stessa portata di interventi legislativi di questo tipo. Ciò, inspecie, considerando il fatto che fin dall'inizio della trattazione ci si è posti il problema di esaminare i due testi di legge con una visione più ampia di quella strettamente normativa. Nelle due specifiche realtà considerate, gli Stati Uniti e l'Italia, due Paesi astrattamente quasi incomparabili per diversità di tradizione, cultura, impostazione burocratica, economia e soprattutto sistema giuridico, il dibattito sulla tutela dei *taxpayers' rights* – e sulla loro previsione in Carte dei diritti del contribuente – si è sviluppato in molteplici direzioni, andando a colpire – più o meno efficacemente – i centri nevralgici dei due sistemi amministrativo-fiscali, senza mai tralasciare le implicazioni che inevitabilmente scaturivano nei rispettivi substrati socioculturali.

Se, infatti, il sistema fiscale può essere “una spia di quanto avviene nella società”¹, si capisce come, l'evidente diverso impatto che queste diverse legislazioni hanno avuto nel proprio sistema istituzionale, abbia diverse origini. Esso dipende, in specie, non tanto dall'esigenza egualmente sentita di avere un punto di riferimento normativo al quale appellarsi in caso di dispute con l'ente erariale quanto, piuttosto, dalla diversa volontà di rendere veramente effettivo e efficace uno strumento normativo potenzialmente rivoluzionario. Seria intenzione di cambiare?

È inutile discutere se la modernizzazione è bene averla o non averla, avviarla o non avviarla; c'è già, è già in corso nei più disparati settori. L'alternativa è modernizzarsi o perire, e la scelta si

¹ SPADONI S., *USA: novità nella Dichiarazione fiscale*, in *Tributi* n. 2-3/2000.

impone a tutti i livelli. Quindi, la scelta è sul *come* modernizzarsi. Accettare la sfida al cambiamento non significa per nulla rincorrere in modo acritico il modello americano. Tra l'altro, come già è emerso, anche quel modello non è totalmente esente da critiche sotto il profilo che qui si studia. Non si sta qui parlando, dunque, di americanizzazione², ma di una nuova forma di Stato, di più conoscenza e meno burocrazia, più connessione e meno gerarchia.

La ricerca di questo nuovo modello potrebbe pure, e paradossalmente, veder favorite le realtà più arretrate dal punto di vista organizzativo, quale ad esempio quella italiana. Non a caso, secondo una ricerca³ dell'amministrazione fiscale francese sulla riforma delle procedure fiscali in Italia, condotta alla fine dello scorso millennio, era proprio una situazione degradata⁴ - come poteva - e può tuttora- essere quella italiana - che sarebbe potuta diventare terreno più fertile per supportare la consapevolezza della necessità di un effettivo cambiamento. E' ben noto come ogni annuncio di riforma in Italia vada giudicato con estrema prudenza. I dati alla mano⁵ alla fine dello scorso millennio, fanno comunque riflettere, oggi, sulle potenzialità che il nostro Paese ha più volte

² “Perché l'America non è più l'America, anch'essa si sta mondializzando”: FRIEDMAN.

³ L'amministrazione fiscale francese, alla fine dello scorso millennio, ha svolto un'approfondita ricerca sulle amministrazioni di nove Paesi: USA, Canada, Gran Bretagna, Irlanda, Svezia, Germania, Olanda, Spagna e Italia. Ciò che emerge è che più o meno tutte le amministrazioni fiscali dei Paesi occidentali erano impegnate a realizzare importanti progetti di riforma. Risultava che, fra tutte, la riforma che si stava tentando di attuare in Italia era quella potenzialmente più significativa e profonda: Rapporto del Governo di Parigi, ripreso sul Notiziario Fiscale, n.2, *Newsletter* del Ministero delle Finanze, Roma 2 Luglio 1999.

⁴ In riferimento al “vecchio sistema pre-riforma” il giudizio degli studiosi francesi è molto duro: “una struttura costosa, parcellizzata, permeata da una cultura burocratica e formalista, afflitta da una esternalizzazione ampia e non controllata e caratterizzata da forti elementi di inefficienza”.

⁵ Il Rapporto dell'Amministrazione francese ammette che “sul piano legislativo la riforma è ormai stata completata, mentre i principali strumenti tecnici per la dichiarazione telematica e per la riforma della riscossione sono stati ormai completamente attivati”.

dimostrato. Il problema, però, è che le aspettative vengano spesso disattese.

Ma, allora, se apparentemente le concrete modalità operative risultano – almeno formalmente – sempre in procinto di essere messe in atto (in Italia), se non addirittura già operative (negli Stati Uniti), il punto cruciale sta nel definire le linee più concretamente attuabili per realizzare quel ri-orientamento del *partnership model* di cui si parlava, come premessa teorica di questo studio, e della tesi che qui si propone sul nuovo ruolo del contribuente.

A questo scopo, preme sottolineare, si intende procedere secondo quelle linee di fondo che sono divenute i cardini del dibattito scientifico internazionale in materia di *taxpayers' rights*: nello specifico, s'intende operare per supportare giuridicamente il tentativo di conciliare la *discretion* con la *rule of law*, da una parte, e con l'*administrative accountability*, dall'altra.

In vista di un plausibile contemperamento tra *discretion*, da una parte, e *scelta*, dall'altra, sono dunque da seguirsi due precise direttive: da un lato, identificare “*the extent to which the partnership model actually allows administrative discretion at all levels of the tax administration*”; dall'altro, identificare “*the success of accountability system in assuring administrative probity in the exercise of that discretion*”⁶. Alla luce di questi due imprescindibili e lungimiranti stimoli, si intende delineare la rivisitazione del principio di responsabilità verso nuovi servizi e ‘politiche di qualità’ nell’ottica del contribuente *customer*.

Il punto di partenza, in ossequio al primo dettame e parametro della *rule of law*, rimangono le due legislazioni analizzate nel capitolo precedente. Ciò, invero, pur nella piena

⁶ BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, *Journal of Australian Taxation*, 2008, pp. 137.

consapevolezza che, ad oggi, “la crisi giuridica della fiscalità” si prospetta come una vera e propria “crisi del diritto”⁷.

Nella prospettiva di costruzione di un nuovo modello, infatti, non va sottovalutato il dato che “l’attuale riproposizione del pensiero di illustri studiosi nasca anche, magari inconsciamente, dall’insoddisfazione dello stato della realtà normativa e applicativa dell’attuale fiscalità italiana”. E sul punto è stato sottolineato come, paradossalmente, “mentre gli studi giuridici tributari si mantengono ad alto livello, la qualità normativa continui a peggiorare”⁸. Da qui, il decadimento, sotto il profilo giuridico, dell’intero sistema tributario, caratterizzato sempre più da “un insieme di norme che hanno perso il carattere di sistema, da un numero e qualità delle leggi rispettivamente, al massimo e al minimo storico e dal disagio che continua a caratterizzare i rapporti tributari”⁹.

⁷ BOSELLO F., *L’insegnamento del Diritto tributario e la crisi della fiscalità*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, Vol. LXXIII Luglio-Ottobre 2000.

⁸ L’esasperato ricorso al metodo analitico-casistico, il proliferare di norme aventi contenuto amministrativo, la pessima formulazione delle stesse sono tutti fenomeni indicativi di quell’ “arretramento della cultura giuridica nel settore tributario che è alla radice del decadimento qualitativo delle leggi, causa fondamentale della crisi”: BOSELLO F., *L’insegnamento del Diritto tributario e la crisi della fiscalità*, cit.

⁹ Da notare che questo è un fenomeno non prettamente italiano, anche se è vero che in Italia assume una portata decisamente ampia: anche negli Stati Uniti, infatti, la complessità della legislazione tributaria è una problematica estremamente attuale.

Per circa sessanta anni a partire dal 1913, mentre le riscossioni annuali del reddito incrementarono da 35 milioni di dollari a circa 140 bilioni di dollari, il documento legislativo fondamentale, il Codice tributario, di pari passo diventò, da semplice strumento di sedici pagine, un corposo volume di più di 800 pagine in seguito interpretate da migliaia di sentenze giudiziali e ordinanze amministrative. Tale crescita è stata il frutto di un processo costante, ma dinamico.

Molti elementi hanno contribuito all’ampliamento e alla complessità della legislazione, in particolare l’aumento dei tassi e l’espansione della base tassabile di reddito, diventata da un ristretto gruppo ad alto reddito un organismo consistente di contribuenti per reddito di lavoro derivante da fabbisogni militari e costituenti la maggior parte del volume salariale della nazione.

Probabilmente le forze che più hanno influito su tale risistemazione sono state gli aumenti crescenti dei tassi sul reddito ordinario insieme al rateo preferenziale sui *capital gains*. Contributo alla complessità venne dalla considerazione delle società come persone giuridiche tassabili separatamente,

soggette alla tassazione sul reddito con obbligo per i soci di assumere le cifre distribuite con i dividendi all'interno del loro reddito individuale. In parte la complessità può anche essere attribuita ai privilegi su imposte speciali accordati a certi gruppi economici, e alle regole speciali che governano particolari relazioni come quelle tra azionisti e le loro società, tra soci, e tra donatori e i loro fiduciari e beneficiari. Infine, un ulteriore livello di complessità è stato apportato da interventi intesi ad evitare l'elusione della legge fiscale e a renderne l'applicazione più equa possibile.

Le iniquità sono inevitabili in un sistema che sottopone il 'reddito' a un tasso progressivo, e una buona parte della legislazione e della complessità delle disposizioni sono generate dal tentativo di raggiungere l'equità senza creare scappatoie non volute. Una struttura a tasso progressivo per la tassazione del reddito si basa sulla teoria sociale della capacità economica di contribuire, equiparando tale capacità di pagare all'entrata netta. Ma la concentrazione sul flusso delle entrate in un sistema di tassi ad andamento progressivo produce inevitabilmente iniquità. I tentativi di raggiungere l'equità spesso producono un vantaggio che a sua volta tende a dare origine ad un ulteriore vantaggio. Ciò sfocia non solo nella complessità, ma porta anche ad ulteriori considerazioni sull'influenza esorbitante del vantaggio fiscale e tale problematica viene tenuta particolarmente presente nella progettazione di una nuova legislazione. Anche i tentativi di evitare l'elusione fiscale, che raramente risultano efficaci nel loro obiettivo, sono causa di maggiore complessità. Perciò, una buona parte della legislazione è diretta alla correzione di aspetti problematici della legge esistente piuttosto che a miglioramenti nella procedura fiscale.

L'estrema complessità della legislazione fiscale federale sul reddito ha generato diverse critiche, includendo accuse di ingiustizia nel momento in cui istituisce un sovrapprezzo per necessità di conoscenza e di consulenza specialistica; nel momento in cui costituisce uno spreco di talenti legali e contabili che potrebbero altrimenti essere finalizzati ad altri e più importanti obiettivi; e infine nel momento in cui costringe a decisioni familiari e lavorative contrastanti con le realtà economiche e le situazioni del mercato.

Alcune tra queste critiche, naturalmente, riflettono solo la complessità della vita in una società urbana fortemente sviluppata e con una struttura reddituale federale che è il prodotto delle maggiori istituzioni economiche, politiche e sociali del Paese. Altre critiche rivelano una preoccupazione quasi passionale per la certezza, e altre ancora sono il risultato della frustrazione dovuta al compromesso politico. Forse, più importanti sono le osservazioni critiche che riflettono un desiderio di realizzare il compito di riscuotere i cespiti fiscali necessari in una maniera più equa e di impostare un sistema fiscale in grado di rispondere in modo adeguato ai fabbisogni di una società democratica. Per molti, così, la inevitabilità della complessità non è risposta sufficiente al problema e diverse sono state le proposte di riforma che avrebbero eliminato una buona parte delle concessioni del Codice e dei suoi tecnicismi.

In ogni caso, con il nuovo millennio, il consulente legale o contabile che cerchi di acquisire un certo grado di padronanza sulla tassazione federale del reddito, deve affrontare l'impellente necessità di imparare a gestire la complessità della legge fiscale, complessità che permea quasi ogni settore legislativo, il commercio e la programmazione della famiglia. La formazione, l'attuazione e la conclusione di tutte le forme di impresa commerciale richiedono attenzione alle conseguenze fiscali. L'amministrazione fiduciaria della famiglia, gli affari familiari e anche la conclusione della relazione tra

Con riferimento alla Statuto dei diritti del contribuente la dottrina italiana rimane divisa: in non pochi casi, lo Statuto del contribuente italiano è stato ritenuto “uno dei pochi segnali di recupero di valori giuridici” grazie proprio all’apporto degli studiosi¹⁰. Per molti, però, dubbi e perplessità¹¹ emergono abbastanza prepotentemente. Tale dialetticità che, tra l’altro, si riscontra in termini più univoci – in senso negativo - negli Stati Uniti, permette di trarre numerosi spunti di riflessione critico-comparativa sui valori fondamentali e sugli istituti caratterizzanti i due Statuti oggetto della trattazione.

Ecco perché, partendo da una considerazione generale sul ruolo del legislatore, anche in rapporto ai vari organi giurisdizionali, l’analisi si sposterà, dai temi sull’importanza - o meno - della

coniugi mediante il divorzio e la morte mettono in gioco alcune delle norme più complesse del Codice. La stipulazione dei contratti d’affitto, dei contratti in generale e dei testamenti richiedono tutti la conoscenza delle norme di tassazione in vigore. Il possessore di obbligazioni che prenda in considerazione una diversificazione dei suoi investimenti deve tenere presente il costo del trasferimento in termini di tassazione di *capital gains*; allo stesso modo l’acquirente e il venditore di un’azienda devono contrattare in termini di costi fiscali. In poche parole, nessun consulente legale o contabile può ignorare le norme sulla tassazione federale sul reddito e seguire in modo efficace i suoi clienti.

¹⁰ In questo senso sono interessanti, tra i tanti, gli interventi di CAGLIARO M., *Riflessioni sulla portata e valore della L. 212/2000*, in www.diritto.it/html, che definisce lo Statuto “una Magna Carta dei diritti del Contribuente”; di Falcone Giuseppe, che insiste sulla particolare portata innovativa di questo strumento legislativo il quale, a suo parere, “arricchisce l’ordinamento tributario di una serie di principi”. Egli pensa allo Statuto come ad “una legge che contiene diritti nuovi, verosimilmente attesi già da molto tempo dai consociati, riconosciuti in maniera solenne da uno Stato che vuole offrire uno strumento di tutela più visibile in favore di chi fino a quel momento ha avuto senz’altro più doveri che diritti”: FALCONE G., *Il Valore dello Statuto del Contribuente*, in *Il Fisco* 36/2000, p. 11038; di Glendi Cesare, che parla di “un evento di rilevanza storica”, un atto con disposizioni che “attengono, più che hai principi, ai tanti problemi che affliggono endemicamente i rapporti tra i contribuenti e il Fisco italiano”: GLENDI C., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corriere Tributario* 33/2000, p. 2415.

¹¹ Soprattutto in ordine alla natura e alle finalità che lo Statuto si prefigge di ottenere. Sul punto, si veda MORGANTE A., *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente, Prime Riflessioni intorno alle principali novità introdotte*, www.diritto.it/html.

presenza di riferimenti costituzionali in una legge ordinaria, al significato di una normativa di principio o di dettaglio e alle diverse susseguenti modalità di applicazione, immediata o differita; nonché, ancora, all'applicabilità - o meno - dello Statuto, all'ordinamento tributario degli enti locali (tenendo in considerazione il diverso ordinamento federale statunitense). Infine, si procederà, inoltre, alla valutazione dell'importanza del processo di informatizzazione e dell'informazione del contribuente, fino ad analizzare, più da vicino, le due figure su cui è maggiormente riposta la loro applicazione, e cioè il *Taxpayer National Advocate (NTA)* e il Garante del contribuente italiano.

Il tutto, è finalizzato a cogliere l'essenza di un rapporto trilatero che vede, come diretti protagonisti, il Garante, le *tax authorities* (IRS e Agenzia delle Entrate) e, non ultimo, il contribuente. Tutti, in una rete, definita *accountability network*, supportata scientificamente dalle implicazioni sperimentali dell'economia comportamentale e sperimentale.

1.1. Il ruolo del legislatore e i rinvii alle norme della propria Costituzione.

Come già accennato, il successo o il fallimento di una riforma tributaria sono inevitabilmente legati al comportamento del legislatore: è evidente allora, come ben sottolineato, che “quando le più autorevoli istanze giurisdizionali, qual è la Corte di Cassazione, intervengono a distanza di anni ad interpretare norme che nel frattempo, per i continui mutamenti legislativi sono ormai abrogate, ebbene l'incidenza della giurisprudenza, nella vita del diritto, diventa marginale”¹². E ciò vale anche per la Corte costituzionale, che negli ultimi anni ha avuto un ruolo decisivo

¹² MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione dello “Statuto del Contribuente”*, www.uckmar.com/opinioni.

nella lenta e sicura affermazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva e nella verifica della razionalità delle scelte del legislatore. Così la mortificazione del ruolo della giurisprudenza rende il legislatore l'unico vero *dominus* dell'ordinamento tributario, a scapito degli equilibri richiesti che potrebbero essere garantiti solo da un efficace, rapido e continuo controllo degli studiosi e dei giudici. Come segno positivo, quindi, viene da molti sottolineato il richiamo fatto dallo Statuto italiano agli articoli 3, 53, 97 della Costituzione (art. 1 dello Statuto), norme dettate nella materia specifica del diritto tributario e della pubblica amministrazione. Un rinvio, questo, che nel sistema italiano ha un significato ben preciso, anche se non da tutti condiviso¹³.

Mentre nei vari TBOR non si è proprio pensato ad un esplicito riferimento costituzionale, benché la logica sottesa e più volte sottolineata dagli stessi membri del Congresso - in specie durante l'iter di approvazione del TBOR II - sia pur sempre legata a quei principi¹⁴ che, in materia fiscale, stanno alla base della

¹³ Si è portati a non dare una grandissima valenza a tale richiamo poiché ogni legge, in definitiva, viene emanata in attuazione di un principio contenuto nella Carta Costituzionale, in quanto legge fondamentale dello Stato e limite alla discrezionalità del legislatore che trova una barriera invalicabile nei valori contenuti nella Costituzione (FALCONE G., *Il Valore dello Statuto del Contribuente*, in *Il Fisco*, n.36/2000).

¹⁴ La COSTITUZIONE AMERICANA e le norme fiscali: Il Congresso necessita dell'autorizzazione costituzionale per le sue leggi fiscali, così come accade per qualsiasi legge. In diversi punti della Costituzione si trovano riferimenti al potere del Congresso di imporre tributi e ai limiti di tale potere.

Articolo 1, Sezione 2, clausola 3: (...) le imposte dirette devono essere ripartite tra i diversi Stati facenti parte dell'Unione, concordemente ai loro rispettivi membri, i quali saranno determinati aggiungendo all'intero numero dei liberi cittadini i tre quinti della popolazione rimanente, includendo quelli vincolati al servizio per un periodo di alcuni anni e escludendo gli Indiani, non sottoposti a tassazione. (Nota: *così modificato dalla Sezione 2 del Quattordicesimo Emendamento*).

Articolo 1, sezione 7, clausola 1 (Potere impositivo in generale): Tutti i provvedimenti di riscossione delle imposte devono originare nella Camera dei Rappresentanti; ma il Senato può proporre o concorrere con emendamenti come con altri progetti di legge.

Articolo 1, sezione 8, clausola 1 (Potere impositivo in generale): Il Congresso ha il potere di imporre e riscuotere tributi, dazi, varie imposte e

Costituzione americana, -con particolare riferimento alla clausola del *Due Process of the Law*¹⁵-, nello Statuto italiano, per la prima volta,

imposte sui consumi per pagare i debiti e provvedere per la difesa comune e il benessere generale degli Stati Uniti; ma tutti i dazi, le imposte e le imposte sui consumi devono essere uniformi in tutti gli Stati Uniti.

Articolo 1, sezione 9, clausole 4 e 5 (Proibizione della tassazione diretta): nessuna imposta personale o altra imposta diretta può essere istituita se non in proporzione al censo. (*Guardare il Sedicesimo Emendamento*).

Nessuna imposta o dazio deve essere imposto sugli articoli esportati da un qualsiasi Stato.

Articolo 1, sezione 10, clausole 2 e 3: nessuno Stato può, senza il consenso del Congresso, imporre qualsiasi imposta o dazio sulle importazioni o esportazioni, eccetto ciò che può essere assolutamente necessario per l'esecuzione delle sue leggi relative all'ispezione delle merci: e il ricavato netto di tutti i dazi e le imposte istituite da ogni Stato sulle importazioni o esportazioni deve essere a disposizione del Ministero del Tesoro degli Stati Uniti; e tutte queste leggi devono essere soggette alla revisione e al controllo del Congresso.

Nessuno Stato può, senza il Consenso del Congresso, imporre alcun dazio di tonnello.

Quinto Emendamento (*Due Process of Law*): nessun individuo sarà privato della vita, della libertà, della proprietà senza una procedura regolare e conforme alla legge; e neppure si potrà espropriare per uso pubblico senza un giusto indennizzo.

Sedicesimo Emendamento (che stabilisce presupposti istituzionali per le imposte federali sul reddito): il Congresso ha il potere di imporre e riscuotere imposte sul reddito, da qualsiasi fonte derivi, senza ripartizione tra i diversi Stati e senza riguardo al censo.

Fin dall'inizio, il diritto tributario federale è stato messo in discussione da queste disposizioni. Per esempio, nel 1920 una decisione della Corte Suprema degli Stati Uniti ha appoggiato la richiesta di un contribuente che i dividendi azionari non fossero compresi come "entrata" nel sedicesimo emendamento e non potevano essere come tali tassati in base alla Costituzione¹⁴. Oggi il dubbio di legittimità costituzionale è raro perché il diritto tributario ora vigente ha mantenuto essenzialmente la stessa configurazione per molti anni.

¹⁵ Il Quinto Emendamento della Costituzione Americana, grazie al valore della sua clausola di "procedura regolare e conforme alla legge" (*due process*), fornisce una delle garanzie fondamentali concesse dalla Costituzione degli Stati Uniti. Associato fondamentalmente al significato di ampia tutela, il *due process* deriva dalla primitiva legge non scritta (*common law*) inglese e dalla storia costituzionale. La prima concreta espressione del concetto di *due process* abbracciato dalla legge angloamericana è apparsa nel trentanovesimo articolo della *Magna Charta* (1215). Nel Quinto Emendamento, ratificato nel 1791, tale fraseologia acquisì grande importanza per tutti i redattori delle varie costituzioni. Oggi la clausola del *Due Process*, che prevede che "Nessun individuo potrà (...) essere privato della vita, della libertà, della proprietà, senza una procedura regolare e conforme alla legge", è importante principalmente in quanto limite del contenuto sostanziale della legislazione. In breve, tale sviluppo del significato del *due process of law* arrivò giusto in tempo per fornire

si vede esplicitato che delle nuove norme vengono emanate in attuazione di specifiche norme della Costituzione.

“E’ indubbio”, si è detto, che “tutte le norme dell’ordinamento giuridico traggano origine e debbano conformarsi agli enunciati della Carta costituzionale, che rappresenta la fonte primaria di produzione delle leggi, pena la loro incostituzionalità”. Ma, si è opportunamente precisato, “il significato da attribuire a questo enunciato (...) sembra quello di considerare i principi dello Statuto integrativi ed esplicativi degli articoli della Costituzione, ai quali si rinvia. (...) Chi ha collaborato alla stesura della norma aveva bene in mente l’assetto gerarchico delle fonti di produzione e dei rapporti tra le leggi ordinarie; pertanto”, si conclude, “ha voluto attribuire allo Statuto un valore positivo, che sta a cavallo tra la Costituzione e la legge ordinaria”¹⁶.

Questo collegamento, dovrebbe infatti servire, sul piano sostanziale, non solo a rendere più immediati i contenuti della nuova legge e a rafforzare il valore di un tale intervento legislativo, ma anche a rivitalizzare nel concreto, a cinquant’anni dall’entrata in vigore, norme che a volte sono rimaste astratte e, dunque, lontane dalla società.

“Questa legge avvicina la Costituzione al cittadino”¹⁷, si è anche affermato. Si concorda sul fatto che questo riavvicinamento è davvero necessario. In specie, in un settore, come quello tributario italiano, in cui è diventata abitudine perdere di vista le

una delle principali fondamenta del controllo giurisdizionale, e invero rimane ancora tale per quanto riguarda la legislazione statale.

¹⁶ FERLAZZO NATOLI L.F., *Dallo Statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012, p.27.

¹⁷ “La chiave di lettura più giusta (...) è quella di ritenere che le norme costituzionali richiamate, che fino a questo momento per una serie di motivi non hanno avuto una lettura appagante sul piano dell’equità, hanno finalmente una lettura autorevole cui occorre ricollegarsi per evitare che la questione fiscale possa diventare una questione solo politica e non anche giuridica”: FALCONE G., *Il Valore dello Statuto del Contribuente*, cit., p. 11039.

direttive fondamentali che, da una parte, sorreggono l'intero ordinamento e, dall'altra, riquaificano l'intera politica fiscale. Il dubbio, invece, resta, sull' effettivo riavvicinamento. Se così fosse, infatti, non si comprende l'insistenza, tutt'altro che garantistica, nella prospettiva del contribuente, di affermare la legittimità di una norma successiva incompatibile con lo Statuto per la natura, dello stesso, di legge ordinaria. “Una soluzione di compromesso, che rispetti l'assetto gerarchico delle fonti, ma nel contempo non sminuisca la portata dello Statuto”, si è, tra l'altro, proposto, “potrebbe essere quella di consentire di sindacare la legittimità di leggi in contrasto con i principi dello Statuto, con riferimento a quelle norme costituzionali di cui esso costituisce diretta integrazione e attuazione”¹⁸. Come precisa lo stesso autore, però, al di là di sporadici interventi minoritari¹⁹, “questa soluzione potrebbe però presentare il fianco a serrate critiche della dottrina costituzionalistica”, che egli stesso definisce “forse poco sensibile al contesto nel quale è stato varato lo Statuto dei diritti del contribuente”²⁰.

Inutile aggiungere che, proprio la ‘sensibilità al contesto’ – come la definisce l'autore – è ciò che eviterebbe di “attribuire allo Statuto natura di manifesto, limitandone il valore positivo”²¹.

¹⁸ FERLAZZO NATOLI L., *Dallo Statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, cit., pp. 27-28.

¹⁹ RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2003, p.63; GLENDI C., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2416; e, soprattutto, Mario Bertolissi, da ultimo in BERTOLISSI M., *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Jovene 2012, quando evidenzia “(...) il carattere restrittivo e punitivo della giurisprudenza che ha depotenziato le garanzie poste dallo Statuto dei diritti del contribuente, che rappresenta un ulteriore grave svantaggio per il contribuente onesto chiamato a difendersi dinanzi al giudice tributario”: *ivi*, p. 36.

²⁰ FERLAZZO NATOLI L., *Dallo Statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, cit., p. 28.

²¹ FERLAZZO NATOLI L., *Dallo Statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, cit., p. 28.

1.2. *Normativa di dettaglio in USA e normativa di principio in Italia: le motivazioni e le diverse modalità di applicazione, immediata e differita.*

Alla stabilità della normativa giova, indubbiamente, secondo la maggior parte della dottrina italiana, una disciplina per principi²² che è esattamente il contrario di quanto è accaduto negli ultimi vent'anni, durante i quali i provvedimenti del nostro Paese hanno sfoggiato cavillose discipline analitiche di settore, per dettagli e non per principi²³. E' chiaro che la nuova legge servirà a poco se non si riacquisisce, anche qui in controtendenza, la consapevolezza del valore dei principi generali e con essa la consapevolezza del ruolo dell'interpretazione, che diventa ovviamente più impegnativa allorché si deve ragionare in termini di sistema, ma che dà al nostro ordinamento la spinta per avere una visuale più completa di tutta la materia tributaria.

Lo Statuto italiano contiene, infatti, i principi generali dell'ordinamento tributario, mai formulati nel nostro Paese in questo settore del diritto che disciplina sì gli obblighi di contribuzione del contribuente ma che, allo stesso tempo, individua i limiti del potere impositivo dello Stato: uno Stato che, in quest'ultimo senso, necessita di chiare linee direttive.

²² Già scriveva Berliri: "In tutte le leggi ma in particolare in quelle fiscali e, tra queste, in quelle che devono essere applicate dalla gran massa dei contribuenti e non da pochi specialisti, ciò che conta è la certezza del diritto la quale presuppone poche regole e chiare. Voler fare giustizia al mille per mille prevedendo tutti i possibili casi e dettando per ognuno di essi una norma apposita significa in realtà finire col non fare giustizia neppure al cinquanta per cento per la pratica impossibilità di applicare la legge": BERLIRI A., *Meditando sull'istituenda imposta sul valore aggiunto*, in *Giur. Imp.* 1967, p. 697.

²³ Come è stato riportato nella Relazione della Commissione per la Delegificazione istituita presso la Presidenza del Consiglio, in cui si richiedeva "una nuova politica legislativa e una codificazione fiscale", "lo sforzo di inseguire e fotografare con norme fiscali i processi reali dell'economia ha creato un apparato normativo la cui inutilità è data e segnata proprio dalla sua espansione e che ormai si avvita nella *paralysis by analysis*, con effetti di blocco e di ritardo dannosi. La legislazione fiscale dev'essere ricostruita per principi".

Mentre infatti il TBOR II americano, in quanto specifica manovra fiscale, si focalizza fin dall'inizio sui punti di maggior controversia tra l'IRS e i contribuenti, cercando di fornire a quest'ultimo, nel dettaglio, tutte le informazioni possibili sul nuovo rapporto con l'erario e sui mezzi di tutela a sua disposizione, la scelta italiana, pur condividendo un comprensibile senso di sconforto²⁴ di fronte alla necessità di redigere una serie di principi che avrebbero dovuto essere già insiti nei rapporti tra pubblica amministrazione e cittadini, specie in campo fiscale, si pone come soluzione immediata alla situazione locale fornendo una sorta di promemoria, da pochi definito efficace, per chi è chiamato ad applicare e far rispettare le leggi tributarie, tenendo conto che in caso di violazione dei principi dello statuto si verificherebbero (anche se ciò è ancora molto aleatorio) ipotesi di illegittimità degli atti contrari ad esso e di possibile responsabilità disciplinare da parte dell'ente agente.

C'è da dire, infatti, che questa diversa impostazione di tecnica legislativa tra i due Paesi, non è una circostanza casuale.

Negli Stati Uniti, all'epoca dell'approvazione del *TBOR II* nel 1996 era già presente un Codice tributario e anche un primo Statuto dei contribuenti, il *TBOR I* del 1988; e fu proprio la necessità di rielaborazione dei principi ancora perfettibili del primo statuto²⁵ a costituire la miccia per migliorare ulteriormente la tutela

²⁴ Dovuto anche alle perplessità in ordine al fatto che sia “sostanzialmente pleonastica la formulazione di una legge dello Stato che enumeri, in modo didascalico e puntuale, i principi cui deve attenersi l'Amministrazione Finanziaria, con la conseguente inutilità giuridica di una simile impresa che assumerebbe solo la forma di un vuoto canovaccio difficilmente riempibile di significati concreti e utili”: MORGANTE A., *Lo Statuto del Contribuente, Prime riflessioni intorno alle principali novità introdotte*, in www.diritto.it/html.

²⁵ Nel 1988 la decisione di elaborare uno Statuto del contribuente rappresenta il primo passo di un diverso approccio al sistema fiscale: i cittadini americani, prima di qualsiasi altro Paese, grazie al *TBOR I* hanno acquisito maggiori diritti nelle controversie con l'IRS di quanti ne avessero contro qualsiasi altra agenzia del governo federale. La legge era da considerare

del contribuente americano con uno strumento legislativo più completo e più garantista.

In Italia, invece, l'approvazione della legge n.212/00 ha costituito il primo tentativo in assoluto non solo di disciplinare esplicitamente il controverso rapporto fisco-contribuenti, ma anche di riorganizzare la complessa materia tributaria. Di conseguenza, anche quei principi così ovvi, così evidenti, da essere già stati ampiamente disciplinati dal legislatore costituente più di mezzo secolo fa, sono fin da subito apparsi a molti, anche se non a tutti²⁶, “tanto banali quanto rivoluzionari”²⁷, in quanto troppe volte calpestati e dimenticati. Se ribadire i principi può essere un modo come un altro per tenerli vivi, per individuare subito i casi in cui sono stati violati, per poter ricorrere immediatamente ad una tutela giurisdizionale, dando loro, così, il significato di cui sono portatori,

rilevante pure per lo spirito che vi sottende. Un numero imprecisato di contribuenti hanno avuto vantaggi dal provvedimento (*TBOR I*), ma lamentele contro le iniquità nel sistema erano ancora diffuse e il sistema rimaneva fortemente oneroso per il contribuente stesso. Ecco perché nel 1996 è stata emanata un'ulteriore e più completa Carta dei diritti. Il secondo, e poi il terzo Statuto, hanno risolto le problematiche essenziali che caratterizzavano il primo? E' riuscito a migliorare i rapporti tra contribuente e l'IRS? Hanno previsto maggiori garanzie per il contribuente? Nel settore fiscale americano il Congresso ha assunto un ruolo sempre più determinante nelle proposte e nelle riforme del diritto tributario. I tentativi di potenziare le garanzie del contribuente americano non sono comunque senza limitazioni e obblighi: la Costituzione americana, infatti, contiene diverse disposizioni riguardo le responsabilità del Congresso e il suo rapporto con gli altri rami del Governo ai quali la Costituzione garantisce specifici poteri costituzionali e impone altre limitazioni.

²⁶ Dubbi sulla portata di uno Statuto che pare avere un valore essenzialmente politico sono affiorati da più esponenti anche già citati della dottrina, che hanno parlato di *Proclami Disarmati* (RINFORZI M.F., in *Il Sole 24 Ore*, 14 luglio 2000) e che hanno ritenuto lo Statuto un doppione di norme già esistenti, definendo la reiterazione di leggi vigenti un mezzo, spesso di dubbia efficacia, per reagire alla loro disapplicazione diffusa (CLARICH M., *La sfida dei fatti per il Fisco dal volto gentile*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 luglio 2000).

²⁷ CONIGLIARO M., *Riflessioni sulla portata e sul valore della L.212/2000*, estratto dalla Relazione tenuta alla Camera di Commercio di Siracusa in data 25.11.2000 in occasione del Convegno “Lo Statuto del Contribuente: una riforma di Carta?”.

purtroppo questo è quello di cui l'Italia ha bisogno, viste le troppe volte in cui, dimenticandoseli, ha portato alla loro desuetudine.

Si vede quindi che, anche se, come già detto, le esigenze che hanno spinto i due legislatori ad emanare questi Statuti sono state pressoché identiche, le modalità di realizzazione si sono poi adattate non solo alle concrete possibilità di attuazione, ma anche al substrato legislativo presente o meno all'atto dell'emanazione nei due diversi paesi e, non ultimo, alla predisposizione dei diversi contribuenti nei confronti del potere impositivo²⁸.

Automatica conseguenza della scelta appena trattata, ossia normativa di dettaglio o di principio, è la differente modalità di applicazione dei due Statuti. Un'applicazione immediata per il TBOR II, che prevede l'entrata in vigore della maggior parte delle sue disposizioni al momento stesso della sua emanazione non necessitando assolutamente di alcuna misura di attuazione

²⁸ *“Chiedere l'Impossibile al sistema Burocratico? Facile!”* Così si intitola un capitolo di uno studio che affronta le problematiche legate alla *bureaucracy*. Fin dall'inizio dell'era progressiva e in due momenti di forte spinta negli anni trenta e sessanta, gli americani hanno posto nelle mani del Governo un'ampia responsabilità di realizzazione delle loro aspettative più ottimistiche. Mantenendo la loro fede nel progresso, gli americani si aspettavano davvero che il Governo progredisse per loro, al di là degli ostacoli, dei costi, o della complessità del problema. Se ciò non accadeva, il Governo rimaneva comunque “fuori discussione”, *“failing deliver”*, oppure si pensava fosse “meglio il problema che una soluzione inadeguata”. Charles T. Goodsell, del Virginia Polytechnic Institute and State University, considera efficacemente il caso della burocrazia basando parzialmente la sua discussione su indagini riguardanti l'atteggiamento e le aspettative dei cittadini nei confronti della burocrazia. Fornisce una difesa entusiasmante della produttività burocratica e presenta una critica dinamica della tesi del “Governo che si reinventa”: GOODSELL C.T., *The case for Bureaucracy, a Public Administration Polemic*, by E. Artisan, Chatham House Publisher, Inc. New Jersey, 1994.

La questione della burocrazia e del cambiamento sociale si rivela in fondo non una problematica su posizioni opposte, ma una problematica che investe un contesto simbolico. Di conseguenza, non ci troviamo di fronte ad una dicotomia. La scelta non è a livello di astrazione, ma a livello dei particolari, e cioè quali saranno i possibili cambiamenti sociali e come ne sarà coinvolta la burocrazia. E questo non riguarda certo solo gli USA.

legislativa, se non del tempo strutturalmente necessario per reimpostare la nuova organizzazione dell'IRS²⁹.

Diversa è la situazione dello Statuto italiano che, soprattutto per quanto riguarda le più qualificanti novità³⁰ introdotte nei comportamenti dell'amministrazione finanziaria, e quindi nei rapporti tra questa e il contribuente, è suscettibile di applicazione differita³¹, necessitando di un intervento successivo che ne disciplini le modalità di attuazione. A ciò sono preposti appositi decreti ministeriali, di cui si è già detto, e per la cui emanazione era previsto un termine semestrale di scadenza per la fine di gennaio 2001. Ma se le speranze di attuazione, e quindi di una vera applicazione dei nuovi istituti che avrebbero dovuto concretamente cambiare il rapporto con il fisco, primo tra tutti l'interpello³², sono

²⁹ Riorganizzazione che, come già visto, ha coinvolto fin da subito le più alte cariche dirigenziali, a partire dal Commissario IRS Charles Rossotti.

³⁰ Da attuare sono le modalità per l'esercizio dell'*interpello* con la relativa individuazione degli organi e delle procedure, le garanzie per la tutela dell'*integrità patrimoniale* con esercizio della compensazione in forma estesa a tutti i tributi, l'istituzione del *Garante del contribuente* in ogni Regione, la predisposizione del *codice di comportamento* del personale addetto alle verifiche fiscali e, per finire, l'*adeguamento normativo* degli enti locali e di tutte le norme fiscali presenti alle norme dello Statuto.

³¹ Si è opportunamente parlato di “bomba a scoppio ritardato”, anche perché ad essere menomata è soprattutto la parte della legge che disciplina direttamente i rapporti tra contribuente e Fisco: NEGRI G., *Statuto, la “rincorsa” delle Finanze*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 novembre 2000, p. 21.

³² Considerato fin da subito il grande assente, in quanto definito da molti “la polpa” o “la novità più rivoluzionaria” dello Statuto, l'interpello, snodo cruciale ai fini dell'applicazione dei principi dello Statuto, non si può dunque più applicare in tempo per i versamenti relativi all'Unico 2001. E' dunque sfumata la possibilità che l'innovativo istituto possa applicarsi fin d'ora, nel senso che è stato così impedito, di fatto, il decorso iniziale dei 120 giorni che sono necessari perché il silenzio assenso si formi entro la data utile prevista per gli adempimenti fiscali. Come è stato fatto giustamente notare dalla recente dottrina, l'emanazione del decreto è indispensabile perché senza di esso il contribuente non può attivare la procedura dell'interpello ordinario. E ciò nel senso che qualsiasi altra eventuale istanza presentata all'A.F. ai sensi della circolare 99/2000 non produce un responso vincolante quale quello assicurato dalla nuova procedura d'interpello, ma solo una risposta il cui contenuto dovrà essere riempito in un secondo momento, e sempre a cura delle Finanze. Col nuovo interpello, poi, oltre a porre la questione dubbia sotto forma di domanda, il contribuente dovrà egli stesso formulare in anticipo la risposta, prendendo posizione sulla soluzione interpretativa prescelta.

state troppo presto disattese, tanto da parlarsi di un “tradimento dello spirito stesso dello Statuto”³³, il già menzionato articolo 16 dello Statuto ha innescato un provvidenziale meccanismo, sempre a termine semestrale, di coordinamento normativo generale, punto focale in ordine alla riorganizzazione dell’intera materia fiscale. Ma analizziamo nel dettaglio questa “difficile operazione di trasparenza nel labirinto delle disposizioni tributarie”³⁴, l’unica ad essere stata attuata nei limiti di tempo previsti.

Il Decreto legislativo delegato n.32, approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri il 26 gennaio 2001, recante disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, ed emanato in attuazione del suddetto articolo, comma primo, modificava ben dodici norme di leggi tributarie in vigore per renderle conformi alla Carta dei diritti. Interessante è la strategia adottata dal ministero delle Finanze, e cioè quella di considerare il più possibile immediatamente precettive molte norme dello Statuto e intervenire solo nei casi di maggiore impatto e urgenza³⁵: ecco perché alcuni hanno parlato di “un intervento senza coraggio”³⁶. A tal proposito, infatti, si prospettano dei dubbi di portata anche sostanziale, in particolar modo con riferimento a quei suggerimenti, tutti migliorativi per il contribuente, che la commissione parlamentare, in sede consultiva, e autorevole dottrina, sempre attenta alle nuove esigenze, hanno dato, e che il governo non ha minimamente tenuto in considerazione. Che la scelta minimalista fosse una, pur ritardata, presa di coscienza del Governo, accortosi di avere un compito troppo impegnativo e quindi nel tentativo oculato di non creare troppi danni si sia limitato ad intervenire solo dove era strettamente

³³ M.F.R., *Non servono le parole ma i fatti*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 febbraio 2001, p. 19.

³⁴ In Guida al Diritto, n.10, in *Il Sole 24 Ore*, 17 marzo 2001.

³⁵ Ecco perché già il secondo comma dello stesso articolo 16, che prevede di “depurare” le fonti di rango secondario previgenti dalle disposizioni “in contrasto” con le nuove norme dello Statuto, pare non avrà seguito.

³⁶ GIULIANI G., in *Il Sole 24 Ore*, 6 marzo 2001, p. 19.

necessario o che abbia scelto la via più comoda agendo, come ha fatto, senza tener conto nemmeno delle considerazioni più chiaramente favorevoli del contribuente³⁷?

Non vi è dubbio che il legislatore, quanto al contenuto³⁸ del decreto, ha varato una griglia di regole e principi volti sicuramente ad assicurare più trasparenza e più immediatezza nel rapporto col Fisco, con lo “scopo principale di mitigare l’eccessività di un potere pubblico particolarmente forte e evasivo pur garantendo l’essenziale funzione dell’approvvigionamento delle risorse finanziarie”³⁹.

Si possono individuare, infatti, ben chiaramente, le tre linee su cui si è sviluppato l’adeguamento allo Statuto: una prima linea riguarda l’accelerazione dei tempi di controllo formale sulle dichiarazioni⁴⁰, con obbligo dell’amministrazione di comunicare

³⁷ Si fa qui particolare riferimento alla proposta di allungamento a 60 giorni del termine per reagire alle pretese dell’amministrazione con chiarimenti; a quella di prevedere espressamente la sanzione della nullità degli atti adottati in violazione delle nuove disposizioni e a quella di stabilire espressamente che la pretesa dell’amministrazione dovesse essere sempre accompagnata dagli atti “salvo precedente consegna o notifica”; proposte tutte indistintamente disattese dal Governo.

³⁸ Le novità più importanti riguardano l’informativa al contribuente in seguito ai controlli automatizzati, le motivazioni degli avvisi di accertamento in rettifica e d’ufficio e l’esclusione da punibilità per le violazioni di natura esclusivamente formale.

³⁹ VOLPE I., *Quella difficile operazione di trasparenza nel labirinto delle disposizioni tributarie*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 marzo 2001.

⁴⁰ Secondo il principio generale dell’ordinamento tributario, sancito dall’art.6, comma 5, dello Statuto, la notifica di un apposito “invito” configura atto prodromico necessariamente presupposto, pena in difetto la nullità dei provvedimenti successivi, rispetto alle iscrizioni dirette a ruolo dei tributi riscossi mediante versamento diretto, “qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”. E’ altresì, previsto, che al contribuente sia consentito “fornire i chiarimenti necessari” o “produrre i documenti mancanti”, all’uopo fissando un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”. In sede di attuazione, sono state apportate modifiche alla disciplina delle comunicazioni al contribuente, prescritte in sede di controllo formale ed automatico della dichiarazione. Esse si limitano, però, a prevedere, a favore del contribuente, un termine di 30 giorni al fine di fornire all’AF opportuni chiarimenti o di provvedere al versamento delle somme dovute, ma non è stata prevista alcuna nullità delle iscrizioni a ruolo operate senza procedere alle suddette comunicazioni.

preventivamente gli elementi erronei riscontrati e quello del contribuente di rispondere in tempi brevi (30 giorni); una seconda si occupa dell'introduzione dell'obbligo generalizzato della motivazione⁴¹ in tutti gli atti di accertamento provenienti dagli enti

“L'obbligatorietà o la facoltatività della comunicazione, dunque, dipenderebbero, rispettivamente, dalla rilevanza o dalla non rilevanza delle incertezze riscontrate in sede di controllo automatico delle dichiarazioni”, confermando con ciò che l'immutata evanescenza del presupposto potrebbe compromettere l'effettiva portata della normativa in esame: BRUZZONE M., *Attuali i Principi dello Statuto sulla conoscenza degli atti*, in *Corriere Tributario* 12/2001, pp. 853-857.

⁴¹ Pur essendo evidente l'intento del legislatore di riformulare il concetto di motivazione, al fine di realizzare un'armonizzazione della disciplina tributaria con i principi dello Statuto (Art.7, *Chiarezza e Motivazione degli atti*), in tutte le branche dell'ordinamento tributario, molte sono le perplessità che emergono dopo l'intervento del legislatore sotto questo profilo. Con il D.Lgs. n.32/2001 si sono volute fornire al contribuente indicazioni per la piena ed effettiva conoscenza dell'avviso di accertamento, volendo evitare che questo soggetto incorra in errore nell'esercizio della difesa. Ma, come è stato opportunamente rilevato da parte della dottrina, troppi sono ancora i controsensi che il contribuente si trova ad affrontare, scardinando così quell'illusione di tutela preannunciata in termini di principio dal recente Statuto (si veda, AMATUCCI A., *Ancora dubbi sulla motivazione nell'avviso di accertamento*, in *Corriere Tributario* 12/2001, pp. 882-884). Innanzitutto, non è stato fatto alcun riferimento all'importante secondo comma dell'art.7, che aveva predisposto una serie di obblighi per l'amministrazione finanziaria in riferimento ad adempimenti assolutamente necessari in vista di una piena tutela delle garanzie; inoltre, il decreto non convince, non solo quando esonera l'Amministrazione dall'obbligo di allegazione “nel caso in cui il contribuente abbia già avuto altrimenti conoscenza dell'atto”, inserendo così un gravissimo elemento di incertezza che lascia spazio e arbitrio all'AF e riproponendo le difficoltà, contrarie allo spirito dello Statuto, riguardanti la prova della conoscenza e della conoscibilità dell'atto, ma soprattutto non convince per niente quando, in alternativa all'obbligo di allegazione, lascia all'Amministrazione la possibilità di inserire nell'avviso il “contenuto essenziale” dell'atto richiamato. Pare esserci, qui, una esplicita deroga allo Statuto, essendo di tutta evidenza che la parzialità del contenuto trascritto non si concilia con il principio dell'allegazione (che comporta la piena disponibilità dell'atto e la conseguente piena conoscenza del documento da parte del contribuente), e lascia inoltre, in tal modo, l'Amministrazione, “arbitro della conoscenza altrui”. Secondo altra parte della dottrina, infine, sorge addirittura il dubbio che, in riferimento alla delicata questione della motivazione *per relationem* del provvedimento tributario, le disposizioni del D.Lgs. n.32/2001, anziché correggere le “leggi tributarie vigenti”, abbiano provveduto a modificare gli stessi precetti contenuti nello Statuto, in quanto, si è detto, “la nuova prospettiva di indagine deve necessariamente indirizzarsi nel solco di una traccia interpretativa che, maggiormente in linea con la natura comunque amministrativa dei provvedimenti impositivi tributari, individui i requisiti

impositori e l'ultima riguarda il riconoscimento dell'irrilevanza delle mere violazioni formali, definite come quelle che “non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo”⁴². Certo è che, se si è cercato di rispettare le norme a garanzia del contribuente, lo si è fatto in una logica di “minor fastidio” possibile per l'Amministrazione, e questo è un indice abbastanza sicuro per poter affermare che, evidentemente, è la stessa pubblica amministrazione a non credere fino in fondo ad un'effettiva e possibile cooperazione tra fisco e contribuente, principio espressamente previsto all'art.12, comma 7, dello Statuto. Restano, infatti, delle riserve sulla vera tutela del contribuente: questa, ad avviso di chi scrive, è solo nella facilità e nell'immediatezza dei rimedi, amministrativi e giurisdizionali, ammessi contro gli errori e le inadempienze delle amministrazioni. Ma in tale ambito, pare che ci sia ancora molta strada da fare se pensiamo che, anche quando il

minimi dell'obbligo motivazionale e condizioni alla verifica della loro effettiva ricorrenza la validità e l'esistenza stessa dell'atto impositivo, prima ancora che la sua fondatezza nel merito della pretesa azionata”: DEOTTO D., MAGRINI F., *La “nuova” motivazione dopo le disposizioni attuative dello Statuto del contribuente*, in *Corriere Tributario* 14/2001, p. 1038.

⁴² Anche a tal proposito, pare che le migliori aspettative siano state compromesse: la prevista non punibilità delle violazioni formali viene, infatti, palesemente aggirata attraverso il riferimento alla categoria potenzialmente onnicomprensiva del pregiudizio delle azioni di controllo, così da non soddisfare il recepimento del “principio di necessaria lesività in concreto in materia tributaria” (CAPUTI G., *Il sistema tributario si “adeguа” allo Statuto*, in *Corriere Tributario* 12/2001, p. 892-897). Del resto, se la norma di attuazione si fosse limitata a ricalcare fedelmente il precetto statutario, sarebbe stato un doppione inutile. Nel momento in cui, però, se ne discosta, “ingabbiandolo” attraverso una nuova definizione degli illeciti non punibili, la norma attuativa si presta a censure di legittimità, tanto da parlare di norma non tanto attuativa, quanto creativa” (ALEMANNO L., e RICCA F., *Idee, spunti e riflessi*, in *Corriere Tributario* n.13/2001), anche in riferimento al fatto che la nuova causa di non punibilità sembra considerare la violazione nella sua potenzialità, e non in relazione al caso concreto (ALEMANNO L., RICCA F., *Ancora una “nuova” nozione di violazione formale?*, in *Corriere Tributario* 16/2001, pp. 1162-1164). A ciò si aggiunga l'abrogazione di tutte le norme che già definivano in maniera ancora diversa le violazioni inoffensive (vedi, in particolare, l'art.13, comma 4, del D.Lgs. n.472/1997) e il cerchio si chiude, riproponendo la solita confusione che da anni caratterizza la normativa tributaria italiana.

contribuente ha ragione e raggiunge soddisfazione in sede giurisdizionale, egli deve comunque attivarsi per riavere le somme pagate o per attribuire all'amministrazione le spese processuali. Ciò è stato recentemente confermato anche dalla Corte costituzionale che, con ordinanza 465 del 3 novembre 2000 ha, di fatto, privato di efficacia il richiamato principio di cooperazione statuendo che il riconoscimento da parte dell'amministrazione di un proprio errore e la conseguente rinuncia alla propria pretesa, fanno restare comunque a carico del contribuente le spese che questi ha anticipato.

Rimane, così, il contenzioso l'unico rimedio, per il contribuente, per essere ascoltato e per far valere le proprie ragioni. In sede precontenziosa difficilmente, infatti, ha la possibilità di essere ascoltato: gli organi ispettivi, dopo la loro attività di mera constatazione lo rimandano semplicemente all'ufficio accertatore, il quale, adagiandosi di sovente sulle conclusioni raggiunte in sede di verifica e redatte nel verbale di constatazione provoca così una reciproca deresponsabilizzazione, svuotando di significato il principio in questione che, a tal proposito, mira ad evitare l'emanazione dell'avviso di accertamento e l'avvio del contenzioso stesso. Si dispone pertanto la possibilità per il contribuente di "comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste": ma se l'ufficio ha la certezza che ignorando le osservazioni post-verifica del contribuente, sebbene fondate e legittime, possa comunque abbandonare il contenzioso senza sostenere alcun onere, appare davvero difficile che valuti, prima dell'avviso di accertamento le osservazioni del contribuente⁴³. Si può bene vedere, in conclusione,

⁴³ Se anche si può notare come, già negli anni a cavallo del nuovo millennio, i comportamenti definiti "pretestuosi" di molte amministrazioni abbiano moltiplicato l'importo delle pene (si veda: Commissione Tributaria regionale Lombardia, 147/43/00 e 514/10/99; Commissione tributaria provinciale di Roma, 509/46/00; Commissione regionale Friuli Venezia Giulia, 31/04/97) e si siano dunque rivelati più severi gli orientamenti delle diverse Commissioni regionali, fa ancora fatica a diffondersi il principio in base al

quanto pericolosamente gli interventi attuativi possano vanificare i numerosi bei propositi proclamati in via di principio dallo Statuto.

Anche sul versante degli obblighi posti al legislatore, che pure sono di immediata applicazione, non necessitando di alcuna disciplina attuativa, c'era da temere, fin dall'inizio, qualche inadempienza. La prevista possibilità di deroghe e modifiche da parte del legislatore (Art.1, comma 1), definita da alcuni una delle atipicità di questo Statuto, per non dire il fulcro da cui dipende la sua concreta attitudine ad incidere significativamente sul futuro rapporto fisco-contribuente, era già giuridicamente prospettabile in quanto lo Statuto è stato approvato con legge ordinaria (come d'altronde è successo anche negli Stati Uniti) e poteva quindi essere derogato e modificato dal legislatore in ogni momento. D'altro lato, però, condizione imprescindibile per la prospettazione di deroghe e modifiche (caratteristica del solo testo italiano) è il rispetto delle due clausole di salvaguardia che ammettono solo deroghe "espresse"⁴⁴ e "mai fatte con leggi speciali". Poiché, invero, qui in Italia, nonostante lo Statuto sia più recente, già si è potuto constatare come quei vincoli che lo stesso legislatore si era posto siano stati tranquillamente superati fin dai primi mesi dopo

quale le spese processuali seguono la soccombenza. I giudici tributari, infatti, sembrano per il momento collegare la condanna alle spese di lite al comportamento della parte soccombente, quasi con la volontà di riconoscere natura sanzionatoria alla condanna medesima. Nei casi appena citati, a dimostrazione di ciò, risulta che la liquidazione delle spese processuali a favore del contribuente sia stata effettuata non tanto in applicazione del principio della soccombenza, e quindi a tutela dell'avente diritto, quanto, piuttosto, per colpire quei comportamenti "pretestuosi" dell'amministrazione che avrebbero avuto l'unico scopo di approdare a contenziosi inutili. Laddove, invece, questi comportamenti non siano evidenti, i giudici si nascondono dietro i "giusti motivi", senza mai, peraltro, esplicitarli e adottano la soluzione della compensazione delle spese. E meno male che, a detta di alcuni, l'atteggiamento *pro* fisco sta, via via, scemando.

⁴⁴ Come il caso già menzionato del D.L. 30 Settembre 2000, n.268, concernente "Misure urgenti in materia di imposte sui redditi delle persone fisiche e di accise", in cui è prevista espressamente la disapplicazione delle norme dello statuto incompatibili col decreto.

l'approvazione⁴⁵, c'è da chiedersi se davvero l'intento del legislatore, che sembrava *prima facie* quello di proteggere veramente questa legge da interventi esterni considerandola quasi di un livello superiore grazie ai principi in essa contenuti, fosse quello di tutela delle garanzie previste o non fosse invece solo un luccicante palliativo per mettere a tacere le diverse forze in campo che ormai avevano tacciato il Parlamento di essere solo una macchina di leggi malfatte e non pensate.

Analizzando più approfonditamente la questione, s'intravede qui una problematica molto più ampia di quella che potrebbe apparire ad una prima, veloce lettura dello Statuto: esiste la possibilità, per il legislatore, in termini di teoria generale, di prevedere dei vincoli all'abrogazione futura con legge ordinaria? Se sì, che tipo di efficacia hanno quei vincoli che si propongono come speciali rafforzamenti della norma? Se, come abbiamo già sottolineato, dal punto di vista formale è giuridicamente prospettabile che in futuro il legislatore possa intervenire su questa legge di rango ordinario derogandola e/o modificandola secondo le normali procedure di tecnica legislativa, dal lato sostanziale è chiaro che siamo in presenza di una legge ordinaria un po' particolare: le sue disposizioni, è previsto, "costituiscono i principi generali dell'ordinamento tributario" e, addirittura, sono state emanate "in attuazione di norme costituzionali". Ecco perché, allora, il vincolo che il legislatore ha posto a se stesso in ordine agli interventi futuri sullo Statuto ha assunto una fondamentale importanza: se delle limitazioni sono state poste, evidentemente, "i principi in esso contenuti sono stati ritenuti fondanti, condivisi grandemente e meritevoli di essere proiettati nel futuro senza alcuna scadenza in vista, ma anzi con la convinzione di una loro tendenziale resistenza

⁴⁵ La legge collegata alla Finanziaria 2000, tra i primi casi di evidente disapplicazione tacita dei principi dello Statuto, e la Circolare del Ministero delle Finanze che fornisce i primi chiarimenti alla suddetta Finanziaria con ben 156 pagine.

e fissità”⁴⁶. E allora la nuova legge sarebbe potuta servire a poco, già si intuiva, se non si fosse riacquisita, con la consapevolezza del valore dei principi generali, la consapevolezza del ruolo dell’interpretazione. D’altra parte, questa consapevolezza espressa dal legislatore comporta oggettivamente un ampliamento del ruolo dei nuovi custodi dell’interpretazione, che dovranno essere pronti a modellare e adattare l’“intangibilità” dello Statuto con le nuove esigenze che mano a mano si prospettano: dalla serietà del loro lavoro sarebbe dovuta dipendere, perciò, la maggiore o minore diffusione dei principi dello Statuto.

L’articolo 1, comma 1, assume dunque un ruolo chiave all’interno dello Statuto italiano: viene infatti con esso reinserito il principio di “fissità” già codificato, in tema di sanzioni tributarie, dalla legge 7 gennaio 1929 n.4., all’articolo 1, comma 2, in tema di previdenza dalla legge n.335/1995 e D.Lgs. n.124/1993, in tema di riscossione dall’art.70 del D.Lgs. n.112/1999, dalle leggi 300/70 e 382/78 e, in merito alle autonomie locali, dall’art.1 L. 142/90⁴⁷.

⁴⁶ FALCONE G., *Il Valore dello Statuto del contribuente*, cit., p. 11040.

⁴⁷ La cosiddetta clausola di “blindatura” fu inserita anche in questa legge per evitare l’eventualità di erosioni del tessuto dei principi, inibendo così modifiche surrettizie senza la modificazione esplicita dei principi della stessa legge. In seguito, si potè invece constatare l’esattezza della ben nota regola che sconsiglia al legislatore ordinario di porre limiti a sé stesso e ai suoi successori e propone invece di ricordare che, se veramente vuole dare alle norme una relativa intangibilità, deve attribuirgli, con le modalità ben note, il valore superiore di norma costituzionale: in merito, si rinvia a GIUNCATO A., *Presentazione al Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli Enti Locali*, Maggioli, Rimini, 2001. Inoltre, a conferma della regola, nonostante la blindatura, si dovette assistere a numerose modifiche esplicite ed implicite fino alla legge di modifica generale n.265 del 1999 e poi del T.U. delle leggi sull’ordinamento degli Enti Locali del 18 agosto 2000, n.267. Allo stesso comma 4 dell’art. 1 del T.U. si dice che “ai sensi dell’art. 128 della Costituzione le leggi della Repubblica non possono introdurre deroghe al presente T.U. se non mediante espressa modificazione delle sue disposizioni”. Di questo argomento il *Consiglio di Stato* si è occupato diffusamente per poi chiarire definitivamente che “dette clausole di auto protezione, in quanto recate da leggi ordinarie, non sono in grado di attribuire alla disciplina di riferimento la capacità di resistere a modifiche o abrogazioni implicite pur sempre apportabili da norme posteriori. Le clausole in parola si tradurrebbero, in definitiva, in un’esortazione non vincolante nei confronti del legislatore in merito alla tecnica di intervento e nella fissazione di un criterio ermeneutico in merito alla necessità, ove

Con la disposizione del 1929, come magistralmente sostenne Gaspare Falsitta, il legislatore ha inteso assicurare alla legge “non una assoluta inabrogabilità, ma semplicemente una maggiore stabilità; ha voluto cioè impedire che principi generali posti con lo scopo specifico di mettere uniformità in una normativa disorganica potessero essere abrogati quasi inavvertitamente da successive leggi particolari non sufficientemente meditate”⁴⁸. Con lo Statuto, oggi, l’obiettivo era di andare ben oltre. Innanzitutto non si parla qui di abrogazione, ma solo di deroghe e modifiche, idea che non è mai mutata fin dal primo disegno governativo. Qualcuno ha anche azzardato che questa fosse comunque un’eccessiva enfaticizzazione dello Statuto, considerato quasi alla stregua di una Costituzione, mai abrogabile ma passibile solo di revisione.

E’ chiaro, comunque, che se il legislatore ha scelto di non parlare di abrogazione pur riproponendo questa “clausola di fissità rinforzata” aveva in mente un piano molto preciso: quasi a voler suggerire di non calpestare nemmeno legislativamente, e in modo definitivo, per l’ennesima volta, quelle tanto desiderate garanzie, rimaste per tanti e troppi anni solo un miraggio. Ma se spingiamo la nostra riflessione fino all’estremo, ci accorgiamo che, forse, anche questa soluzione normativa non è poi così garantistica, o meglio, non è la sola che avrebbe potuto portare ad un sicuro e imperituro sistema di salvaguardia dei principi di tutela del contribuente. Lo stesso Consiglio di Stato si esprime, in tema di clausole di blindatura, in termini di “*un’esortazione non vincolante nei confronti del legislatore*”⁴⁹. Ma con che margine di sicurezza, un legislatore, può

possibile, di cogliere la portata di norme posteriori nel senso non incompatibile con le disposizioni rafforzate”.

⁴⁸ FALSITTA G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corriere Giuridico* 2/2001, nota (1).

⁴⁹ Parere del Consiglio di Stato (Adunanza Generale dell’8 giugno 2000, n.4/2000), relative allo schema del testo unico in materia di ordinamento degli enti locali, ad oggi tuttora attuali. “Le clausole in parola”, si precisa, “si tradurrebbero”, inoltre, “nella fissazione di un criterio ermeneutico in merito

dire che quella sua recente creatura è assolutamente pronta a sfidare i tempi senza la necessità di alcun intervento migliorativo?

E' chiaro che qui si scontrano al vertice due dei principi fondanti del nostro ordinamento, quello della certezza del diritto, da un lato, e quello della sua efficacia ed effettività, problemi che, come abbiamo visto, si sono verificati anche negli Stati Uniti e che, in modo molto realistico per non dire del tutto pragmatico, come del resto è caratteristico dei paesi anglosassoni, sono stati affrontati con l'adeguamento normativo alle nuove esigenze riscontrate nel tempo. E' comprensibile, d'altra parte, che una normativa di principio sia astrattamente più pronta a durare nel tempo rispetto ad un testo fortemente dettagliato, ma con ciò non si può escludere che gli stessi principi non siano passibili di un potenziamento più incisivo, visti anche i rischi che si corrono in sede di attuazione quando le buone intenzioni che attengono alla sostanza si traducono in mere annotazioni formali.

1.3. L'applicabilità dello Statuto italiano all'ordinamento tributario degli enti locali e lo Statuto Nazionale americano.

Dopo aver espresso alcuni dubbi sulla tempestiva e completa attuazione dei principi dello Statuto italiano, occorre ora ricordare che l'applicazione della Carta dei diritti del contribuente è stata estesa alla fiscalità regionale e locale. Secondo l'articolo 1, commi 3 e 4, le Regioni e gli enti locali sono infatti tenuti a recepire detti principi adeguando ad essi la legislazione regionale e gli statuti e regolamenti comunali e provinciali entro lo stesso termine semestrale che era previsto per il coordinamento normativo delle leggi statali, e cioè fine gennaio 2001. Tralasciando ora il già affrontato problema della tardiva attuazione dei principi dello

alla necessità, ove possibile, di cogliere la portata di norme posteriori nel senso non incompatibile con le disposizioni rafforzate”.

Statuto da parte del legislatore, alla quale, per forza di cose, hanno supplito, per la parte di immediata applicazione, i principi stabiliti dallo Statuto in via generale⁵⁰, è opportuno sottolineare come tale scelta normativa di coinvolgimento diretto degli enti locali abbia delle conseguenze di una certa portata. Ciò, invero, considerando il fatto che, in Italia, la tendenza in atto è quella di avvicinarsi ad un sistema consolidato di finanza pubblica allargata, fondata su un federalismo fiscale che sempre più è parte integrante del nostro ordinamento tributario.

Negli Stati Uniti, viceversa, si è optato per la soluzione opposta, e cioè quella di emanare un testo normativo nazionale che non avesse bisogno di essere diversamente attuato a livello locale, ma che si proponesse come strumento così penetrante da sfidare qualsiasi barriera statale. Tutto questo, paradossalmente, nonostante l'ancora più decentrata realtà americana. Il sistema fiscale nordamericano è infatti ampio e complesso, e una delle principali ragioni è che ci sono molteplici livelli di tassazione: Nazionale/Federale, statale e locale.

Il *TBOR II* si pone come fonte sovraordinata nei confronti delle singole legislazioni statali e mira, non solo a risolvere in modo più innovativo i numerosi problemi di conflittualità tra IRS e contribuente, ma, anche, ad uniformare sul punto le diverse normative locali, con una disciplina direttamente applicabile.

⁵⁰ La mancata pronta attuazione dello Statuto, da parte degli enti locali, nei termini previsti dal legislatore, è stata una problematica molto dibattuta. A parere di molti si deve ritenere che, innanzitutto, non si tratta di termini perentori, stante la mancata previsione di alcuna conseguenza in caso di loro inosservanza; in secondo luogo, contenendo lo Statuto “i principi generali dell'ordinamento tributario”, sarebbe inconcepibile condizionarne gli effetti ad un recepimento regolamentare; inoltre, nel testo dell'art.16 si parla di “correzione” delle disposizioni vigenti, quindi se anche non si rispettano i termini l'effetto correttivo è rimesso all'interpretazione del giudice; per finire, cosa ancora più rilevante, si tratta di recepire i “principi” statutari e non di trasporre automaticamente la legge 212. In assenza, dunque, del necessario adeguamento, i contribuenti potranno dunque invocare direttamente lo Statuto stesso.

Per quanto riguarda lo Statuto italiano, invece, non tutti i principi espressi e gli istituti di garanzia previsti hanno lo stesso grado di applicabilità, necessitando, per alcuni, addirittura delle integrazioni normative. Non si può ignorare, ad ogni modo, che quando si parla di enti locali, ossia province e comuni, ci si riferisce a milioni di piccoli enti impositori con inevitabili diversità strutturali e organizzative. Ecco perciò che si propongono inevitabilmente delle difficoltà di applicazione considerando i numerosi problemi operativi che i singoli enti si trovano a dover affrontare con i vari contribuenti.

Per quanto riguarda le disposizioni di immediata applicazione, gli enti devono darsi da fare prima possibile per rendere più completa e agevole la conoscenza⁵¹ da parte del contribuente delle disposizioni legislative e regolamentari che disciplinano il tributo locale (*ex art.5*, diritto di informazione), non essendo più sufficiente la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, e necessitando ora altri sistemi più immediati per diffondere le informazioni. In ossequio al principio della conoscenza degli atti da parte del contribuente e alla semplificazione (*art.6*), inoltre, l'ente locale si deve adoperare per far sì che la conoscenza non sia più frutto di una presunzione derivante spesso da generali affissioni pubbliche, ma derivi da notifica diretta all'interessato. Si è anche intravista la possibilità di regolarizzare l'illecito, dal quale può derivare una sanzione, attraverso il ravvedimento o, più semplicemente, di prevedere che l'obbligo di informativa non opera in presenza di illeciti non ravvedibili⁵². Analoga attività di rispetto delle garanzie poste dallo Statuto è quella che dovrà portare all'applicazione degli

⁵¹ Basti pensare all'Ici, e cioè all'imposta di più larga diffusione, per capire l'importanza del suddetto Principio di informazione, essendo nota la continua e affannosa ricerca di notizie che i contribuenti Ici devono regolarmente affrontare.

⁵² LOVECCHIO L., *Il regolamento apre le porte allo Statuto del contribuente*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 dicembre 2000.

importantissimi principi di chiarezza e motivazione degli atti (art.7), di tutela dell'affidamento e della buona fede, comprese le norme sugli errori del contribuente⁵³ (art.10) e alla salvaguardia dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifica (art.12).

Ancora più complicata è l'attuazione delle disposizioni non direttamente applicabili, se pensiamo che la parte più consistente e più innovativa dello Statuto necessita di ulteriori aggiustamenti per intervenire concretamente nel complicato sistema fiscale italiano. Alcune disposizioni, infatti, sono formulate tenendo conto del solo ordinamento statale, dove istituti già da tempo presenti ottengono, grazie alla legge n.212, un miglioramento tecnico. Diventa, quindi, imprescindibile una sensata attività di integrazione normativa, stante la difficoltà di trasporre taluni principi fondamentali nell'ambito della fiscalità degli enti locali. E qui ci si riferisce, in particolare, alle problematiche riguardanti l'estensione della compensazione ai tributi locali come mezzo di estinzione dell'obbligazione tributaria, sapendo che i Comuni possono aver adottato sistemi diversi di riscossione (principio della tutela dell'integrità patrimoniale, art.8); all'incertezza sulla competenza, statale o locale, in ordine all'intervento per concessioni e differimenti a favore del contribuente (rimessione in termini, art.9); alla procedura di Interpello del contribuente (art.11), strumento, oserei dire essenziale, ai fini del tanto auspicato dialogo tra amministrazione finanziaria e contribuente ma che, d'altro lato, pone numerose questioni in ordine al difficile raggiungimento di un equilibrio di interventi, statali e locali, interventi che dovranno, per forza di cose, intersecarsi per rispondere ad esigenze di uniformità nazionale; e, infine, un accenno va alla questione in assoluto più

⁵³ A tal proposito, autorevole dottrina si è esposta sostenendo l'opportunità di precisare che la non punibilità valga solo per le violazioni che non siano di ostacolo all'attività di controllo dell'ente.

delicata inerente alla figura del Garante del contribuente (art.13) di cui al paragrafo successivo.

Concludendo, sembra ormai chiaro, stante anche la più recente dottrina, che lo Statuto sia stato pensato con riferimento alla sola fiscalità statale e che poi, con il solito tempismo che caratterizza l'attività legislativa del nostro Paese, sia stato riadattato, solo *in extremis*, tenendo conto delle esigenze locali; così si spiegherebbe, per non dire si giustificerebbe, la suesposta necessità di ulteriori interventi normativi⁵⁴.

1.4. Il processo d'informatizzazione e l'informazione del contribuente.

In un contesto mondiale in continua evoluzione e con le relative sollecitazioni (globalizzazione, richiesta di un migliore servizio pubblico, velocizzazione di tutti i processi di ammodernamento) nuove strategie sono diventate oramai indifferibili al fine di rendere le attività burocratiche dei diversi Paesi più efficienti: in questo contesto la tecnologia, diviene lo strumento chiave per apportare un decisivo miglioramento alla gestione dell'amministrazione fiscale e di ciò i più recenti interventi normativi del settore, tra cui gli Statuti a tutela dei contribuenti, non hanno potuto non tenerne conto⁵⁵.

⁵⁴ In un commento allo Statuto e alla sua prevista applicazione a livello locale si è, infatti, sottolineato come “bisogna rallegrarsi di questa scelta di civiltà del legislatore, ma nello stesso tempo respingere ogni idea trionfalistica che porti a ritenere di aver costruito un modello perfetto e duraturo, mentre si deve piuttosto pensare, sulla base delle prime esperienze applicative, ad integrazioni e correzioni di discipline rivelatesi di difficile gestibilità”: SPAZIANI TESTA E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente come è applicabile all'ordinamento tributario degli enti locali*, in *Il Fisco* 45/2000, p. 13379.

⁵⁵ Lo Statuto italiano introduce a tal proposito una norma programmatica, individuando, a titolo esemplificativo, alcune modalità attraverso le quali può espletarsi l'attività diretta all'informazione del contribuente e cioè: predisposizione di “testi coordinati” e “idonee iniziative di informazione elettronica tale da consentire aggiornamenti in tempo reale”, “a disposizione gratuita del contribuente”.

La tendenza delle imprese americane di ridurre il personale e quindi di eliminare anche le interfacce fisiche con l'esterno, sostituendole con interfacce computerizzate, emerge soprattutto nel campo della richiesta di informazioni. Con l'avvento di internet, per l'IRS, molti di questi progetti sono stati realizzati visto che il sito dell'IRS viene regolarmente consultato dai contribuenti⁵⁶, sono inoltre disponibili Cd-Rom contenenti moduli e istruzioni e anche sistemi telefonici automatizzati. A migliaia di chilometri di distanza, il tema dell'informatizzazione delle pubbliche amministrazioni dei Paesi Europei, per una migliore informazione dell'utente, è attualmente all'attenzione dell'Autorità per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (AIPA⁵⁷). Quest'ultima, nelle linee strategiche, ha invitato ogni amministrazione a reperire utili elementi di "confronto con l'Amministrazione più affine di almeno uno dei principali paesi dell'UE"⁵⁸. Concepire la scrittura come un processo dinamico, di continua trasformazione, di "riscrittura", rappresenta quindi un punto di partenza fondamentale per far sì che la scrittura in genere e, in particolare quella di tipo

⁵⁶ Già nell'anno 1999 si è assistito ad un aumento del 155% delle già alte cifre indicative della frequenza di consultazioni.

⁵⁷ L'Autorità per l'Informatica nella pubblica amministrazione favorisce l'integrazione e l'interconnessione dei sistemi informativi delle pubbliche amministrazioni, anche attraverso l'emanazione di norme tecniche e criteri per la progettazione e la gestione dei sistemi informativi automatizzati pubblici. Queste fondamentali funzioni, introdotte con decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, sono state arricchite e potenziate da numerose norme successivamente intervenute per definire nuovi compiti, consultivi, regolamentari, di coordinamento e di impulso nell'ambito del processo di ammodernamento delle PA connesso con l'introduzione sempre più consistente delle tecnologie dell'informazione (*Decreti, Circolari e normativa tecnica*, www.aipa.it).

⁵⁸ In questo contesto l'Autorità ha avviato già all'inizio del nuovo millennio un'attività di ricerca promuovendo contatti con strutture omologhe operanti nei principali paesi europei, tra cui la Francia, che hanno portato all'organizzazione, il 18/19 gennaio 2001, di un incontro a Roma finalizzato allo scambio delle rispettive esperienze (Seminario del 19 gennaio 2001, *Scenari Internazionali*, www.aipa.it).

“informativo” della pubblica amministrazione, sia idonea a trasmettere i contenuti propri di ogni specifico messaggio⁵⁹.

La rete di supporti informativi che si sta via, via sviluppando e potenziando sia negli USA che in Italia rispecchia, dunque, quella che alcuni autori hanno chiamato “la crisi della concezione autoritativa dei poteri pubblici”⁶⁰: conseguenza di ciò, è la crisi dello stesso linguaggio utilizzato tradizionalmente dagli apparati amministrativi, un modo di interloquire che aveva come presupposto una logica unidirezionale invece che di scambio, improntato al comando, alla coercizione piuttosto che al dialogo con il cittadino. Una semplice e chiara informazione non è, quindi, solo doverosa, ma, per le ragioni suesposte di adeguamento all’evoluzione della società, assolutamente necessaria, se si vuole la generale applicazione ed efficienza del sistema impositivo⁶¹, anche alla luce del principio di certezza e semplificazione del prelievo fiscale stabilito dall’art.6 dello Statuto (Conoscenza degli atti e semplificazione).

Negli Stati Uniti e in Inghilterra sono stati compiuti notevoli passi avanti per rendere più piano e accessibile il linguaggio fiscale e per ridurre all’essenziale moduli e passaggi e lo stesso IRS americano si era imposto degli obiettivi definiti per l’anno 2007⁶² in

⁵⁹ Si veda, sul tema: IOLY M., *La semplificazione del linguaggio amministrativo e la comunicazione dell’amministrazione finanziaria*, in *Tributi* Anno XXV, 6/2000.

⁶⁰ Cfr. nota precedente.

⁶¹ In questi termini, si esprimeva anche Gianni Marongiu per la situazione italiana, in *Contributo alla realizzazione dello “Statuto dei diritti del Contribuente”*, cit.

⁶² La data coincide con il momento in cui gli Stati Uniti dovranno affrontare probabilmente un periodo di maggior bisogno di introiti per poter finanziare il sistema finanziario e pensionistico al momento in cui il *baby-boom* uscirà dal mondo del lavoro. Sarà un momento in cui l’apparato fiscale dovrà funzionare al massimo per evitare che qualcosa vada perduto nel processo di raccolta, mentre in fondo ora, con un bilancio in attivo, le attenzioni sembrano essere più concentrate sull’immagine dell’IRS nei confronti dei cittadini che sulla sua efficacia come esattore: SPADONI S., *Il Fisco americano del terzo millennio*, in *Tributi* 2/1999.

campo di presentazione elettronica di dichiarazioni e informazioni; in Svezia, inoltre, più che in ogni altro Paese, gli opuscoli informativi sono stati pensati in modo da essere facilmente comprensibili a tutti i livelli di contribuenti.

Anche se, rispetto agli altri Paesi, ad oggi c'è ancora molta strada è ancora da fare⁶³, si ricorda che già nel 2000, in Italia, uno degli obiettivi della Direttiva per l'azione amministrativa e la gestione emanata dal Ministero delle finanze per l'anno 2000 è stato l'attivazione di un *servizio di assistenza telefonica* di nuova concezione, con personale più qualificato e con la duplice funzione di assistere i contribuenti che provvedono personalmente ai propri obblighi fiscali e di supportare l'attività degli uffici finanziari, fino alla più vasta attività che si estende alla facoltà, da parte degli Uffici, su segnalazione telefonica del contribuente, di disporre immediatamente l'annullamento degli atti amministrativi di cui si è accertata l'illegittimità (potere di autotutela)⁶⁴. A ciò si aggiunge anche il primo *Testo Unico in materia di Documentazione Amministrativa*⁶⁵, introdotto con il D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445, ed entrato in vigore il 7 marzo 2001, un vero e proprio Codice che riunisce tutte le norme in materia di documentazione amministrativa ed elettronica e le norme in materia di redazione e

⁶³ Molti autori hanno da tempo sottolineato come, in altri Paesi europei e negli Stati Uniti, sia già consolidata la prassi di una semplificazione e di un riordino della normativa non solo in vista dell'obiettivo della codificazione, ma anche dell'informazione del contribuente, in un'ottica in cui "il cittadino si sente rispettato, e non sospettato, anche nei suoi dubbi e nelle sue incertezze": FERRERA M., *Verso la rivolta fiscale? Cittadino e tasse in Italia*, in Biblioteca della libertà, Centro Einaudi, Torino, 1986.

⁶⁴ Gli Uffici devono assicurare l'esercizio del potere di autotutela nei termini indicati dal comma 3-quinquies dell'art.2 del D.Lgs n.99/2000 per gli avvisi bonari e dal comma 2 dell'art.2 del D.Lgs. n. 462/1997 per le comunicazioni. L'ufficio deve procedere all'annullamento anche quando il contribuente dimostri l'illegittimità o l'infondatezza della pretesa tributaria dopo la scadenza dei termini previsti, CARUSO R., *Il nuovo fisco in linea: i "Call Center"*, in *Tributi*, Anno XXXV, 7/2000.

⁶⁵ *Documentazione amministrativa: in un codice la formula per riconciliare sportelli e cittadini*, in *Guida agli Enti Locali*, 17 marzo 2001, n. 10.

gestione dei documenti informatici, con l'intento di rendere più agile l'applicazione della disciplina e di aprire la porta al sistema informatico e alla "decertificazione", in linea con il già citato piano per l'*e-government* e la rete nazionale *extranet*. Per finire, e-mail, mailing-list e forum telematici vengono sempre più utilizzati anche qui in Italia nei rapporti con i contribuenti-Fisco contribuendo, insieme alla neonata Banca Dati della Normativa Tributaria⁶⁶ che comprende, ora, oltre alle circolari e risoluzioni, anche la normativa fiscale e la giurisprudenza, e al Fascicolo equiparato a quello americano "*I Diritti del Contribuente*", all'attuazione del principio di generale dell'ordinamento tributario che impegna l'amministrazione finanziaria "ad assumere tutte le possibili iniziative al fine di agevolare i contribuenti nella conoscenza delle norme in campo tributario" (art. 5 Statuto), principio che non può prescindere dalla "chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie" previste dall'art.2 dello Statuto.

L'espletamento dell'attività informativa rappresenta quindi un presupposto imprescindibile per la tutela del diritto all'informazione⁶⁷ vista la mancanza, in Italia, di un codice tributario e di leggi generali tributarie, e soprattutto a fronte della complessità della normativa e dell'ancora frequente ricorso ai decreti legge. E', inoltre, un'importante applicazione dei principi di imparzialità e buona fede da parte dell'amministrazione finanziaria, già desumibili dalla Costituzione e coesenziali ad uno Stato di diritto.

A dodici anni dall'entrata in vigore dello Statuto italiano le perplessità sulla portata dell'art. 6 e, in specie, sulla misura

⁶⁶ Informazioni sul Servizio di Documentazione Tributaria, www.finanze.it.

⁶⁷ Per ciò che riguarda, in modo particolare, la conoscenza delle conseguenze fiscali dei propri comportamenti, si rinvia a BRUZZONE M., *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corriere Tributario* 34/2000, pp. 2479- 2484.

dell'importanza di detta norma, non sono svanite. In specie, centrale per la prospettiva qui proposta, è il rapporto tra il dovere di informazione e i principi di affidamento e buona fede⁶⁸.

2. Confronto dal punto di vista sostanziale. I contenuti presi in considerazione e le due figure su cui è riposta la loro applicazione: il Taxpayer National Advocate e il Garante del Contribuente italiano.

Come già previamente accennato, i contenuti delle due legislazioni sono pressoché simili, ossia toccano entrambe - anche se, quella americana, con disposizioni di dettaglio e, lo Statuto italiano, con disposizioni di principio - i diversi aspetti legati alla tutela del contribuente e al suo rapporto con la rispettiva amministrazione finanziaria. Se, infatti, consideriamo il loro diverso ambito di applicazione, ci troviamo di fronte a due realtà molto singolari. E' per questo motivo che, un serio giudizio di comparazione può essere messo in atto solo a certe condizioni. Se, cioè, la visione di chi studia l'argomento è, da un lato, ancorata alle peculiarità di ognuno dei due ordinamenti presi in esame e, dall'altro, è fondata sull'idea che il diritto, nelle democrazie occidentali contemporanee, è soprattutto funzionale alla salvaguardia di valori costituzionali, di stampo liberale, i quali vanno oltre le specificità del singolo ordinamento⁶⁹. Il principio di

⁶⁸ Sul tema, in specie, si rinvia al recente contributo di SCHIAVOLIN R., *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012, pp. 319-326.

⁶⁹ Uno scorcio, purtroppo realistico, sulla situazione italiana: “Decenni di vita democratica sono serviti a poco. L'amministrazione dello Stato continua imperterrita a operare secondo antichi principi illiberali: retroattività delle norme, inversione dell'onere della prova (sempre a carico del cittadino), una prassi per la quale è vietato tutto ciò che non è esplicitamente permesso. La democrazia, semmai, sta accrescendo il numero degli interessi in gioco, ha aggravato i mali antichi. Ha favorito una proliferazione e una complicazione

buona fede, la fiducia, e il reciproco rispetto. Questi alcuni pilastri del patto costituzionale.

La soluzione adottata dallo Statuto italiano, e cioè quella, come qualcuno ha sottolineato, di “mettere tanta carne al fuoco”⁷⁰, rispecchia in qualche modo la sentita necessità di intervenire legislativamente in molti, se non in tutti, i settori della materia tributaria: dalla fase delle verifiche della Guardia di finanza alla creazione di nuove figure istituzionali; dalla previsione di garanzie di carattere generale contenute negli articoli dal 7 al 10, alla nuova figura dell’interpello. Non ultimo, a tutte le altre disposizioni su aspetti secondari (art.14 e ss.) che, però, sono correlate alle principali tematiche definite nei precedenti articoli. Ma la vera particolarità dello Statuto italiano è rappresentata dal fatto che tale provvedimento non si limita –come sottolineato nella relazione del testo del disegno di legge approvato dalla Camera dei deputati- ad una “codificazione” dei diritti del contribuente, e quindi ad un mero elenco degli strumenti di garanzia e di tutela soggettiva, ma interviene sulle stesse modalità di redazione delle leggi in materia fiscale (e cioè imponendo una maggiore attenzione alla trasparenza, alla conoscibilità e comprensibilità delle norme, alla loro irretroattività e ai limiti all’utilizzo della decretazione d’urgenza). Sono state così prescritte una serie di regole tecniche, con l’intento di dare maggiore incisività alla radicale riforma dell’ordinamento tributario varata con l’attuazione delle deleghe contenute nella legge n. 662/1996.

Tutto questo non accade negli Stati Uniti, Paese in cui, alla necessità di avere una normativa generale di riferimento in ambito fiscale che fosse, in qualche modo, pietra miliare dei principi fondamentali che regolano i rapporti tra IRS e contribuente

delle norme che esaltano la discrezionalità politico -amministrativa”:
PANEBIANCO A., *La fiducia che non c’è*, in *Corriere della sera*, 13 gennaio 2013.

⁷⁰ FALSITTA G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, cit..

americano, si antepone l'esigenza primaria di avere un testo molto tecnico che vada a toccare i diversi aspetti delle garanzie del contribuente sviscerando tempi e modi per risolvere le dispute con l'IRS. D'altra parte, i c.d. principi generali che sottendono l'intera materia fiscale americana, non si possono considerare completamente assenti solo perché non formalmente esplicitati: essi sono compresi e applicati all'interno delle singole problematiche prese in esame, supportando così l'impostazione di principio con una realistica applicazione pratica che, anche il singolo contribuente, può riscontrare con effetto immediato. Si fa qui riferimento, ad esempio, all'obbligo di notifica della motivazione e di controllo amministrativo, prevista in tema di risoluzione dell'accordo di rateizzazione; alla tutela del contribuente in caso di errori o comportamenti inadeguati dell'IRS, con riferimento specifico all'espansione dell'autorità di annullare gli interessi anche in caso di ritardi causati da atti manageriali dello stesso, e con relativo riesame, da parte del Tribunale tributario, del mancato annullamento; ancora, al principio di trasparenza, in particolare con riferimento alle attività di esazione riguardante le dichiarazioni congiunte; all'effettiva riduzione degli oneri procedurali e formali da sempre gravanti sugli adempimenti fiscali, specificatamente in tema di offerte di transazione; al risarcimento danni per le dichiarazioni informative fraudolente rese da terzi; alla necessità di indagini sulle dichiarazioni; all'inversione dell'onere della prova in capo all'IRS ogniqualvolta deve giustificare sostanzialmente la sua posizione contraria al contribuente che risulta vincente; al principio di irretroattività delle direttive del Ministero del Tesoro; all'aumento dell'ammontare di risarcimento per le riscossioni illegittime e a tutti quei principi cardine che il TBOR II propone e impone di rispettare alla luce di una nuova concezione dei rapporti Fisco-contribuente.

Questo il contesto nel quale collocare le due figure portanti legate alla tutela dei *taxpayers' rights*, o diritti del contribuente: il *National Taxpayer Advocate (NTA)* e il Garante del contribuente italiano.

Istituto di tradizione scandinava, l'*Ombudsman*, istituito con la legge costituzionale (art.96) sulla forma di Governo (*Regisform*) del 6 giugno 1809⁷¹, ha subito nel tempo una trasformazione di ruolo che, da delegato parlamentare⁷² chiamato al controllo dell'attività della pubblica amministrazione, ha portato alla configurazione, in vari Paesi, di diverse figure istituzionali in linea con una sempre più accentuata settorializzazione delle competenze.

Nel tentativo di riequilibrare il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, sia gli Stati Uniti, prima, che l'Italia, dopo, hanno inteso fare del Garante uno degli strumenti privilegiati per ridurre ogni posizione di supremazia dell'amministrazione non funzionale all'espletamento dei propri compiti istituzionali. Il tutto, al fine ultimo di eliminare tutte le fattispecie in cui non risultino adeguatamente riconosciute e garantite le legittime aspettative di ogni contribuente. Rimane da verificare se ci sono davvero riusciti.

Secondo quanto analizzato nella parte della trattazione dedicata all'analisi delle singole disposizioni, i due Garanti rispondono alle medesime chiare esigenze di maggior tutela del contribuente, da un lato, e il loro operato è finalizzato ad un più trasparente rapporto con l'amministrazione finanziaria del

⁷¹ Poi sostituita dall'art.6 della legge costituzionale sulla forma di Governo, entrata in vigore il 1° gennaio 1975 e altresì a norma della legge organica vigente dal 1976 con la quale si è provveduto ad un'ulteriore riorganizzazione dell'ufficio, comprendente ora quattro commissari di cui l'ultimo (o meglio, il quarto) è quello che maggiormente interessa in questa sede, controlla il settore delle imposte e quello dell'assistenza sociale.

⁷² Il significato letterale del termine è quello di "Delegato", o mandatario, ma l'accezione di gran lunga invalsa, da quando l'omonimo istituto fece la sua comparsa, è quella di "uomo che fa da tramite": D'AYALA VALVA F., *Dall'Ombudsman al Garante del Contribuente. Studio di un Percorso Normativo*, in *Rivista di Diritto Tributario* 11/2000.

rispettivo ordinamento, dall'altro. Le disposizioni che li prevedono si equivalgono pressoché *in toto* quanto ai profili contenutistici disciplinati ma, per ciò che qui rileva, le due figure vantano due impostazioni discordanti quanto, in particolare, alle due questioni di maggior rilievo, ossia: la loro indipendenza -o meno- dalla struttura amministrativa statale e la consistenza -o meno- dei poteri loro assegnati. Il tutto, in relazione alla natura giuridica che viene a questi organi riconosciuta.

Se, da un lato, il processo che ha portato all'istituzione dell'*Advocate* negli USA aveva di mira un vero e proprio Difensore civico fiscale, con poteri di una certa consistenza, e una veste giuridica tendenzialmente autonoma, dall'altro, in Italia, la situazione è stata, ed è, tuttora, ben diversa.

Fin dai lavori preparatori, infatti, era emerso nel nostro ordinamento il rischio di creare un doppione rispetto alle numerose *Authorities* che sono proliferate recentemente nel nostro Paese. Come è stato sottolineato, “trovandoci oramai in una fase in cui si registra la sovrabbondanza di soggetti autonomi di controllo, bisognerebbe aver pudore e non allargare questi spazi ma, per come viene delineata, pare che questa figura nasca troppo gracile e che difficilmente potrà crescere. Sarebbe allora più opportuno prevedere una struttura autonoma, dotata di poche risorse, ma certe, che, più che rispondere al Ministero risponda, per esempio, alla Commissione Finanze delle Camere e che aiuti il singolo a dialogare con un'autorità effettivamente autonoma, che a sua volta avrà una certa autorevolezza nei confronti della macchina fiscale. Altrimenti sembra affidata al buon cuore delle persone coinvolte”⁷³. Questo il rischio, questo il temuto risultato.

Negli Stati Uniti, il miglioramento nel senso di una maggiore indipendenza e autonomia si è verificato con un cambiamento di

⁷³ Indagine conoscitiva sullo Statuto dei diritti del Contribuente svolta dinnanzi alla VI Commissione della Camera.

ruoli⁷⁴: dal primo *Taxpayer Ombudsman*, fortemente incardinato nel sistema burocratico grazie non solo alla nomina diretta da parte del Commissario IRS, ma anche al rapporto sempre filtrato con il Congresso, si è passati ad un nuovo organo, il *Taxpayer Advocate (TA)*, come definito nel TBOR II, e poi il *National Taxpayer Advocate (NTA)*, ex TBOR III, con un cambiamento che non è stato solo di nomi, ma anche di autorità e finalità all'interno della più generale ristrutturazione che ha investito l'IRS alla fine degli anni novanta. Il NTA è oggi nominato dal Segretario del Tesoro, e diversamente strutturato, tanto che in quell'ordinamento si parla di un organo che ha “*the relationship with the Commissioner and the vigilance of the Congress, with the support of the Treasury Department, in a new vision within the IRS*”.

Dipende ancora dal Commissario IRS sotto il profilo organizzativo⁷⁵, e questo desta ancora qualche perplessità. Il TBOR II ha, però, previsto un rapporto più diretto con il potere legislativo e perciò, il più possibile imparziale rispetto a tutte le implicazioni dell'amministrazione IRS: le relazioni che il NTA – note come *Annual Reports* – sottopone alle Commissioni congressuali incaricate dei nuovi tributi, non sono più, ad esempio, filtrate dal Commissario o da altri dirigenti IRS. Ciò significa che il NTA ha una amplissima autonomia nel riferire le problematiche affrontate e rilevate dalla sua prospettiva, ossia quella del contribuente, senza pressioni né interne, né esterne. Per comprendere questo aspetto, è necessario percepire il ruolo di questo documento, che dice della

⁷⁴ Un'analisi aggiornata dell'evoluzione che ha subito questa figura è rinvenibile in National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2012. Objectives, Report to Congress, Appendices*, del 30 giugno 2011, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov>, pp. I1-I4.

⁷⁵ Il TA lavora ancora per il *Commissioner* poiché il Congresso, nel valutare la legislazione di ristrutturazione dell'IRS, ha rigettato la proposta di un Difensore esterno all'agenzia. Ad ogni modo, i Difensori Locali sono ora indipendenti dai Direttori Locali e devono render conto al National TA attraverso i Difensori Regionali.

storia, dei rilievi tecnici, delle modifiche normative relative al sistema fiscale americano, ma soprattutto dice della passione, dei continui sforzi che si fanno per dimostrare al contribuente la sua priorità nel sistema. Quando l'attuale Garante Olson, in un bilancio dei suoi ben dieci *reports* al Congresso, si chiede, pubblicamente – trascrivendo la domanda nel *2010 Annual Report*- quali risultati ha ottenuto questo documento in questi dieci anni, la risposta è la seguente: “*Perhaps the report’s greatest contribution is to make transparent the operations of federal tax administration in the United State*”⁷⁶. Questo aspetto non può che essere centrale in un vero processo di aggiornamento che le democrazie contemporanee devono fare per la rivitalizzazione del principio di responsabilità: la trasparenza è data dal fatto che nel *report* sono inseriti i risultati ottenuti - rispetto ai singoli problemi segnalati dal Garante – con la concertazione di adempimenti del Garante stesso, ma anche del legislativo e dell’IRS, i progetti realizzati e la descrizione delle modalità attraverso le quali sono stati realizzati; i progetti sperimentali e, in specie, quelli in cui cooperano il *taxpayer Advocate Service* e l’IRS. Non ultimo, recentemente sono stati inseriti, con grande orgoglio del Garante, le repliche formali dell’IRS alle iniziative proposte dal Garante stesso. “*(...) when the IRS does decide to do something, and especially when it decides to work with TAS, good things can happen for taxpayers*”⁷⁷, afferma il Garante. E nella semplicità di questa affermazione si scopre la potenzialità di crescita di un sistema.

Inoltre, sotto il profilo dell’indipendenza, il TBOR III ha inserito alcune preclusioni per ottenere l’incarico, ossia che non abbia lavorato alle dipendenze dell’IRS due anni prima e cinque anni dopo l’eventuale incarico. Si era sostenuto, inoltre, nei primi

⁷⁶ National Taxpayer Advocate, *2010 Annual report to Congress, Volume One, Preface: Introductory Comments of the National Taxpayer Advocate*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov>, p.v.

⁷⁷ National Taxpayer Advocate, *2010 Annual report to Congress, Volume One, Preface: Introductory Comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. vi.

anni di funzionamento del NTA, dunque dopo il TBOR III, che il *National Taxpayer Advocate* “*has the independence, now he needs religion*”⁷⁸. Ciò, nel senso che aveva l’autonomia strutturale per svolgere il suo compito, ma si sarebbe dovuto lavorare per riuscire a far emergere quella passione e quella volontà di essere davvero dalla parte del contribuente, con la decisione e la consapevolezza di “poter fare” qualcosa, nei casi di controversia con i contribuenti. Egli, insomma, non è né un Difensore Pubblico, come parte della dottrina americana ha a lungo sostenuto, né un mediatore per il contribuente, in quanto la mediazione implica neutralità ed egli non può essere neutrale in quanto avvocato. Peraltro, quanto alla sua discussa natura giuridica, è da rilevare che il NTA è un organo monocratico e unico che svolge la propria attività a livello nazionale, fungendo da coordinamento per gli ufficiali dislocati ai livelli inferiori⁷⁹.

Il Garante del contribuente italiano, invece, nasce come organo collegiale e decentrato a livello regionale⁸⁰. Se la valenza locale poteva risultare più idonea ad avvicinare il Garante – e, dunque, l’amministrazione finanziaria - al contribuente e ai suoi problemi, il mancato avvicinamento ha fatto ritenere, sempre più,

⁷⁸ ALLEN N., *Face to Face with the IRS: Meet the National Taxpayer Advocate*, “IRS Watch”, *Tax Practice & Procedure*, April/May 1999.

⁷⁹ Nel quadro della ristrutturazione generale dell’IRS si è costruito un sistema estremamente organizzato che prevede un TA in ognuna delle quattro Unità Operative, più diversi *geographical Advocates* e almeno un *Advocate* in ogni Stato.

⁸⁰ Già in precedenza era stata valutata l’opportunità di inserire un *Ombudsman* “nazionale” estraneo alla struttura amministrativa, e la stessa dottrina italiana ha a lungo valutato il problema della concreta funzionalità e compatibilità di un tale organo con l’organizzazione statale. Non va sottovalutata la pressione della burocrazia statale, che non vedeva di buon occhio un Garante a livello nazionale, preferendo certamente un organo di controllo di minore portata, almeno sotto il profilo territoriale. E’ stato infatti opportunamente osservato che la suddivisione regionale del “Garante del contribuente” può aver avuto un’analoga motivazione, rispondendo meglio al principio “*divide et impera*”: D’AYALA VALVA F., *Dall’Ombudsman al Garante del Contribuente. Studio di un Percorso Normativo*, cit.. Proposte dal 2009 di un Consiglio nazionale.

che l'esistenza di una figura nazionale di coordinamento rimane uno degli elementi di forza – oltre che di indipendenza - del Garante. Se a ciò si aggiunge anche che, nel nostro caso, è completamente assente per lo meno un comitato di coordinamento a livello nazionale che consentirebbe un'omogeneizzazione dell'azione a livello regionale, è evidente che diventa difficile, in un ordinamento complesso e eterogeneo come il nostro, operare nel senso di una linea strategica che, se fosse comune, avrebbe di certo maggiore incisività sui meccanismi istituzionali che influenzano la politica fiscale. Il rischio di un unico riferimento nazionale, di certo, è che l'intera figura sia legata al carisma della persona nominata, ma non è da sottovalutare il fatto che l'organo italiano, per come è stato concepito, non può essere funzionale neppure nei numerosi casi di irregolarità degli uffici tributari degli enti locali, essendo comunque presa in considerazione solo l'amministrazione finanziaria statale.

A tal riguardo, infatti, necessiterebbe, secondo larga parte della dottrina, di un'integrazione legislativa che valutasse l'ipotesi del contribuente italiano anche come soggetto passivo di un'imposizione tributaria locale. L'anomalia strutturale della costituzione del Garante in seno alle Direzioni regionali delle entrate ha di fatto condizionato, come temuto, lo stesso buon funzionamento dell'organo, non essendo controbilanciato da poteri che vanno nel senso dell'indipendenza.

Anche per ciò che riguarda le funzioni di segreteria e tecniche che, secondo l'art.13, comma 5 dello Statuto, devono essere svolte dagli uffici delle Direzioni regionali delle entrate presso le quali questo è istituito, si evidenzia infatti, una mancanza di autonomia sia strutturale sia funzionale. Come si è opportunamente ricordato, “è un Ufficio dell'Amministrazione finanziaria medesima nei confronti della quale il Garante deve esercitare la propria azione di vigilanza a tutela degli interessi dei contribuenti, ripetendo, così, la

situazione in atto nel contenzioso, secondo la quale le segreterie delle Commissioni tributarie sono Uffici dell'Amministrazione finanziaria, che è parte nel processo tributario"⁸¹. Si è infatti parlato di una sorta di "controllo paternalistico sull'attività del Garante"⁸², con riferimento al quel cordone ombelicale che lega, ancora oggi, il Ministero delle Finanze con le Commissioni Tributarie.

C'è da dire che recenti modifiche introdotte con la legge n. 183 del 2011 hanno parzialmente modificato le norme che disciplinano la nomina e la composizione del Garante proprio per tentare di dare un'altra veste al legame tra Garante e amministrazione finanziaria. Dal primo gennaio 2012, innanzitutto, il Garante non è più un organo collegiale – composto da tre membri –, ma monocratico. Sotto il profilo dell'indipendenza, inoltre, si rileva che le norme dispongono che non potranno più ricoprire l'incarico i dirigenti dell'amministrazione finanziaria e gli ufficiali generali e superiori della Guardia di Finanza a riposo da almeno tre anni. Dunque, da gennaio 2012 può essere nominato Garante del contribuente un soggetto appartenente alle categorie di magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati indicati dai rispettivi ordini professionali. Durata quadriennale e nomina da parte del Presidente della Commissione tributaria regionale.

Per quanto riguarda l'istituzione dei Garanti entro i termini stabiliti dallo Statuto italiano, le prime procedure di nomina si sono concluse a fine febbraio 2001 per solo sei regioni italiane⁸³ e la

⁸¹ GRAZIANO F., *Nomina dei Garanti del contribuente "senza regole"*, in *Corriere Tributario* 16/2001.

⁸² D'AYALA VALVA F., *Dall'Ombudsman al Garante del Contribuente. Studio di un Percorso Normativo*, cit..

⁸³ Lazio, Piemonte, Toscana, Marche, Campania e Basilicata. E' stata fin da subito sottolineata l'assoluta casualità, sotto il profilo geografico e temporale con la quale stanno nascendo i Garanti.

notizia è trapelata da fonti governative in modo del tutto casuale⁸⁴. La stessa imparzialità e correttezza che era naturale supporre nel momento della nomina di un così delicato organo è stata ben presto tradita. Nonostante, infatti, la nomina rientrasse tra le competenze funzionali del Presidente della Commissione tributaria regionale essendo la scelta dei soggetti espressione di un suo potere discrezionale, il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria ha inteso impartire le sue “direttive”⁸⁵ arrogandosi poteri che lo Statuto non le attribuisce minimamente.

E’ dunque evidente, fin da questi aspetti rilevati, la totale anomalia di questa figura che, al contrario, dovrebbe essere il vero propulsore della trasparenza del sistema.

Un lungo dibattito⁸⁶ in ordine al ruolo giuridico del Garante è stato intrapreso poi dalla dottrina italiana più sensibile a questi interventi legislativi che spesso nascondono dei retroscena molto meno entusiasmanti rispetto all’apparenza. Ritenuto da alcuni una *autorità indipendente* sì, ma debole, da altri un *doppione del difensore civico*, e da altri ancora un *organo di autotutela* dell’amministrazione, il Garante del Contribuente, fin dalle prime impressioni, è risultato essere un organo di scarsa indipendenza ed autonomia, intendendosi per autonomia la facoltà di darsi una propria organizzazione e una propria gestione. Inoltre, le particolari modalità di nomina dei vertici, il rigido regime di incompatibilità tra la carica ricoperta ed altre funzioni e, infine, la mancata soggezione ai poteri di direzione e di controllo dello Stato ne hanno fatto ben presto un organo debole.

⁸⁴ ARNESE M., *La beffa. Il Garante del Contribuente non sa di essere stato nominato*, in *Il Giornale*, 22 febbraio 2001.

⁸⁵ Risoluzione n.5/2000 del 21 novembre 2000 del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria “Criteri per la nomina dei componenti del Garante del contribuente”.

⁸⁶ Si veda, ad esempio, DI TUCCI B., *Il Garante del Contribuente. Autorità indipendente o difensore civico?*, in *Il Fisco*, 36/2000.

Egli presentava, inoltre, un'articolazione pressoché anomala, come già anticipato, è stata modificata solo nel 2012: non solo era composto da un numero di tre componenti, compreso il presidente, per cui sarebbe stato più consono parlare di 'Garanti' ma, inoltre, come già accennato, sembra che il legislatore abbia privilegiato il rapporto orizzontale tra i garanti regionali piuttosto che il rapporto con il Ministero delle Finanze, se non fosse per quell'unica relazione che erano tenuti a presentare ogni semestre e, ora, annualmente.

Per concludere, il Garante italiano non è riuscito ad assumere né la veste di un'autorità indipendente, in quanto mancante di qualsiasi forma di autonomia organizzativa, finanziaria e contabile ma, neppure, quella di un difensore civico, considerata autorità amministrativa semi-indipendente di ambito locale, essendosi il legislatore ben guardato dall'istituire un altro organismo con limitati mezzi. Il Garante ha, piuttosto, e ciò in linea con gran parte della dottrina italiana, una diversa collocazione, e cioè un ruolo di "magistratura di persuasione", di opinione o d' influenza, con il difficile compito di "pungolo morale della PA".

Ma oltre alle delineate incertezze sulla struttura e sulla scelta dell'effettiva fisionomia da attribuire al Garante, è soprattutto la mancanza di specifici poteri di intervento, sia preventivo che repressivo, di cui non disponga già il contribuente, che limita fortemente la possibilità del nuovo organo di operare efficacemente nella direzione sperata. Organo legislativamente deputato ad assicurare l'attuazione pratica di alcune delle innovazioni più direttamente incidenti sul rapporto col contribuente e a vigilare sulla loro costante applicazione, il Garante italiano appare, però, oggi, sempre di più, un'operazione di facciata e di immagine, non potendo far altro che "richiamare" o "segnalare" ma senza alcun

vero potere coercitivo⁸⁷. Tanto più che è evidente una precisa scelta del legislatore nell'individuare, anche dal punto di vista testuale, una serie espressa di attribuzioni limitate nella casistica e non a carattere generale rispetto al rapporto con l'Amministrazione finanziaria. Tale configurazione se, da un lato, sembra risentire di una valutazione non adeguatamente approfondita, dall'altro potrebbe comunque, come da autorevole dottrina sostenuto⁸⁸, lasciare maggior spazio ad un'attività più impegnativa, che richiede un continuo monitoraggio dei casi trattati e delle soluzioni adottate, nel tentativo di prospettare sempre più nuove e idonee soluzioni ai problemi di *maladministration*. Anche sotto questo profilo, peraltro, i risultati non sono incoraggianti⁸⁹.

In definitiva, molte delle considerazioni suesposte non fanno che riportare il pensiero a come questa figura sia stata concepita, e come operi, nel sistema americano.

Basti pensare, infatti, che la regolamentazione tramite Autorità è sicuramente più vicina alla figura di un Giudice degli ordinamenti

⁸⁷ Si è bene argomentato, infatti, da più parti, che, anche nella situazione in cui non vengono rispettati i diritti e le garanzie del soggetto sottoposto a verifica, le attribuzioni del Garante non portano ad alcun effetto sostanziale: di conseguenza, non si può non rilevare che anche in questo caso la figura del Garante risulta essere del tutto inconsistente, trattandosi esclusivamente di Richiami al rispetto dell'art.12 e a segnalazioni al comandante di zona della Guardia di Finanza. Si veda, in particolare, DEOTTO D., *Verifiche al Contribuente e "tutela" del Garante*, in *Corriere Tributario* 37/2000.

⁸⁸ Cfr. D'Ayala.

⁸⁹ "Riguardo all'istituto del Garante del contribuente", si è affermato nella Deliberazione n.9/2007/G in cui è stata pubblicata l'Indagine svolta dalla Corte dei Conti su "Rapporto fisco-contribuenti: stato di attuazione dello Statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti", "occorrerebbe ripensare *funditus* al suo ruolo. Nelle relazioni annuali viene costantemente rappresentata la necessità di munire gli Uffici del garante di maggiori mezzi materiali e personali, di attivare rapidamente il collegamento con le banche dati del Ministero e quello con i vari uffici del Garante per agevolare tra loro lo scambio di pareri e informazioni sui problemi che via via insorgono. (...) Viene inoltre lamentata la mancanza di incisività dei poteri dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, specie con riferimento all'attivazione delle procedure di autotutela".

di *common law*, il quale è un soggetto politicamente neutrale e dedito alla creazione del diritto nel senso più stretto del termine. Negli USA, infatti, solo dopo due anni dalla promulgazione del TBOR II, oltre alla già disciplinata espansione del potere di adozione di provvedimenti di assistenza fiscale (*Taxpayer Assistance Order - TAO*⁹⁰), la legge di ristrutturazione varata nel luglio 1998 ha ulteriormente incrementato l'autorità del TA includendo la possibilità di emettere *Taxpayer Advocate Directives* (TAD's). Queste direttive permettono al TA di richiedere ad una specifica area operativa dell'IRS di mettere in atto azioni che sono giudicate necessarie per proteggere i diritti dei contribuenti, nonché di prevenire oneri non dovuti o assicurare un equo trattamento⁹¹. Si fornisce, così, un'assistenza valida anche a gruppi di contribuenti, su problemi comuni.

Molte altre interessanti iniziative sono state poi messe in atto dal *Taxpayer Advocate* il quale, in un'ottica di completo servizio del contribuente americano, è tenuto a far sì che il contribuente sia informato sui numeri di telefono a cui rivolgersi localmente e, più in generale, su come potersi difendere, oltre al gravoso compito di supervisionare e monitorare l'attività di ogni difensore civico locale, con poteri che includono il licenziamento e nuove nomine. Ha istituito un giorno per ogni distretto dedicato alla soluzione delle problematiche fiscali, il *Problem Solving Day*, ha condotto indagini sull'umore dei contribuenti che avevano avuto contatti con l'IRS

⁹⁰ Con uno di questi ordini può essere imposto all'IRS di interrompere una procedura di vendita forzata o di cessare altre azioni, a volte individuando un termine ben preciso entro il quale dev'essere eseguito, non lasciando alcun margine al dubbio o alla discrezionalità.

⁹¹ In pratica, una direttiva può ordinare al personale IRS di cambiare una procedura di riscossione e di contatto con il contribuente o la metodologia di conduzione di un controllo, purché il cambiamento sia all'interno delle leggi vigenti. Per avere un'idea, inoltre, durante il 1998, il TA ha emanato 21 raccomandazioni tese a migliorare il rapporto col contribuente americano. Sul tema, si rinvia a SPADONI S., *Il National Taxpayer Advocate e il contribuente americano*, in *Tributi*, n. 6/99.

individuando principali problemi sollevati e classificandoli secondo uno schema razionale predisposto in vista di una soluzione altrettanto sensata. Diverse iniziative simili sono state prese, pur senza la stessa visione di insieme, anche in Italia. Ma il dato che il Garante debba limitarsi esclusivamente a denunciare le illegittimità, e quindi meramente ad invitare l'amministrazione fiscale ad attivare l'autotutela in caso di irregolarità negli atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati ai contribuenti, senza poter contare sull'esito di tali segnalazioni e, tanto meno, su informazioni in replica, chiarisce, più di ogni altro, che il contribuente non ha la priorità.

In conclusione, si ricordano le parole di un noto e autorevole studioso della dottrina italiana: "E' auspicabile che, dopo un breve periodo di rodaggio, siano progressivamente riformulati, ampliandoli, i poteri e gli ambiti di intervento del Garante del contribuente, così come è avvenuto per il *Taxpayer Ombudsman* nel passaggio a *Taxpayer Advocate* negli Usa"⁹². Ad oggi, quando negli Stati Uniti si è già fatto un passo ulteriore, da più di un decennio, passando dal TA al NTA, quell'auspicio, che riguardava il momento successivo al 'rodaggio', deve cedere alla realistica presa d'atto di una situazione di grave immobilità in cui la riforma di quest'organo si fa sempre meno realizzabile⁹³.

Di questo, dicono qualcosa le relazioni dei Garanti italiani che, tra l'altro, sono reperibili dal contribuente interessato solo attraverso un'istanza di accesso motivata. Quanto al contenuto, spicca la mancanza di alcuna visione di insieme, la carenza di alcun proposito innovativo. Un mero e sterile adempimento di un compito previsto *ex lege* che si traduce in un elenco e che non lascia

⁹² D'AYALA VALVA F., *Dall'Ombudsman al Garante del Contribuente. Studio di un Percorso Normativo*, cit. p. 54.

⁹³ DI NOTO L., *Il garante del contribuente: profili critici*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, cit., pp. 603-607.

spazio alla percezione, nemmeno da parte dei garanti stessi, di quanto il loro ruolo potrebbe divenire essenziale in un processo di riqualificazione del principio di responsabilità.

3. Tax authorities: la responsabilità del declino di un servizio adeguato in tempo di crisi. La scelta in regime di scarsità di risorse e il Welfare State.

Quando si affronta il tema delle *tax authorities* ci si scontra con alcune radicate convinzioni dalle quali è bene sgombrare subito il campo. Ciò, per far valere, fin da subito, la tesi che vi sono modi di concepire il sistema fiscale alternativi rispetto a quelli che la dottrina giuridica contemporanea, in specie, positivista, ci ha tramandato. Il riferimento, si intuisce, è ai meri rapporti di forza, gerarchici e asetticamente formali su cui dà sempre sono ingabbiati molti sistemi fiscali, non ultimo quello italiano. La potestà, da un lato, e la sudditanza, dall'altro. Il tutto, mascherato⁹⁴ da un buonismo fine a se stesso o, ancor peggio, da un buonismo di facciata - ossia quella sbandierata tendenza *client-oriented*, di cui si parlerà più avanti - che, molto spesso, tiene, però, in debito conto, solo l'interesse di chi comanda e non, invece, di chi paga.

La prospettiva dalla quale ci si deve allontanare, in particolare, è quella ancorata alla sviante convinzione che, poiché il compito delle *tax authorities* è, principalmente, quello di verificare che i cittadini provvedano al pagamento delle imposte, le loro relazioni con il pubblico si sono configurate, nel tempo, sempre più, in termini, sostanzialmente, di attrito. Ma ciò, si badi bene, non è, ovviamente consequenziale e, nemmeno, logicamente

⁹⁴ Il pensiero non può non andare all'interessantissimo studio AA.VV. *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*, Armando, Roma, 1981.

conseguenziale. Imposizione tributaria e, dunque, fisco, non necessariamente sono incompatibili con la libertà del cittadino.

Su questo assunto si è ampiamente ragionato e indagato⁹⁵. Basti ora qui richiamare una prospettiva della quale è imprescindibile, per la tesi che qui si vuole sostenere, avvalersi: “Le politiche pubbliche”, si è ammonito, “non dovrebbero essere decise sulla base di una presunta contrapposizione tra libertà e fisco, perché se l’una e l’altra fossero davvero in contrasto, tutte le nostre libertà fondamentali sarebbero a rischio”⁹⁶.

Questa premessa dà conto, indiscutibilmente, della rilevanza e dell’imprescindibilità di un approccio costituzionale quando in gioco, vengono - e questo è un altro dato incontrovertibile -, le libertà del cittadino. Alla luce di ciò, vi sono delle considerazioni da fare per comprendere appieno il ruolo delle *tax authorities* nel contesto istituzionale, prima che amministrativo-fiscale. Ma, partiamo, prima, da alcuni rilievi fattuali che caratterizzano la generalità di soggetti che detengono, oggi, il potere sulla gestione della fiscalità di un Paese.

Un primo dato è facilmente percettibile. La complessità delle leggi fiscali, che lascia molto spazio ad azioni discriminatorie da parte del personale delle *tax authorities*, spinge all’aggressività per poter massimizzare il gettito utile a ridurre i *deficit* di *budget*. Ne conseguono casi di abuso, di strapotere amministrativo ma, anche, di interventi legislativi, come la *Taxpayers’ Rights Legislation*, che, proprio per rispondere al dilagare della *maladministration*, sono nati con la finalità primaria di limitare tali abusi. Ma, oltre agli interventi legislativi, c’è molto altro, in specie sul piano amministrativo. E questo, si intuisce, riguarda il secondo profilo.

⁹⁵ TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012, in specie Capitolo primo, intitolato “Fiscalità e diritti di libertà: il binomio del terzo millennio”.

⁹⁶ HOLMES S., SUNSTEIN CASS R., *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, a cura di Fusaro C., il Mulino, Bologna, 2002, p.33.

Negli ultimi decenni si è assistito, nelle più diverse democrazie contemporanee, ad una proclamata tendenza *service-oriented* o, altrimenti detta, *client-oriented*. Si assiste, più precisamente, “all’utilizzo sempre più frequente di vari *standard* di soddisfazione del contribuente, che hanno probabilmente avuto origine (e che, in ogni caso, sono maggiormente sviluppati) nei Paesi di *common law*, anche in ordinamenti giuridici dove la cultura della *customer satisfaction* e di *marketing* inter-soggettivo era sconosciuta fino a pochi anni fa”⁹⁷. Anche questo secondo dato è evidente anche al più distratto cittadino. Ma, il punto è: quale portata hanno questi proclami che mirano volutamente a convincere il cittadino-contribuente della consapevolezza del fisco di quanto il cittadino sia al centro delle sue attenzioni? E, inoltre, che impatto ha avuto, nei destinatari dell’operato delle *tax authorities*, questa nuova *mission*? Quali risultati si sono ottenuti, in termine di vera ‘soddisfazione’ del contribuente? Quali ‘politiche di qualità’ si sono davvero messe in atto perchè il contribuente cominciasse a considerarsi davvero *customer* di quel *servizio* che il fisco stava promettendo?

La questione è, evidentemente, complessa. Per rispondere a tutti questi interrogativi non ci si può esimere da alcune riflessioni che vertono, innanzitutto, sulla corretta comprensione del concetto di *servizio*, nonché sulle implicazioni istituzionali che il significato ad esso assegnato – non sulla carta, ma nella realtà quotidiana – comporta. In secondo luogo, sul ruolo che hanno le risorse e, dunque, le decisioni di *budget*, per l’effettiva realizzazione dell’obiettivo di operare per dare un servizio ai cittadini-contribuenti. Su questi due profili si incentra il problema della

⁹⁷ ROMANO C., *Le ragioni per un ruling europeo*, in *TributImpresa* n.3-2005 e in http://www.tributimpresa.it/html/documenti/dottrina/Art_Romano_Le_ragioni.htm, p. 2. La considerazione più sopra riportata si inserisce nell’approfondimento relativo a come “migliorare il dialogo tra contribuenti e amministrazioni finanziarie” (paragrafo 3).

responsabilità – e, in specie, dell'*administrative accountability* - e, non ultimo, del suo legame con la *discretion*.

E' di intuitiva comprensione che le due tematiche sono, non solo intimamente connesse, ma anche reciprocamente interscambiabili sotto il profilo – da non sottovalutare – della priorità della trattazione. La scelta di dare la priorità alla comprensione di un concetto la cui operatività dipende, è evidente, dall'esistenza di risorse disponibili, si fonda sulla convinzione che sia, innanzitutto, necessario, creare un *habitat* di discussione consono al panorama istituzionale contemporaneo. Con ciò s'intende, più specificatamente, che le scelte operative potranno confluire quasi naturalmente, e addirittura contrastare le evidenti difficoltà di *budget*, se a monte c'è un certo particolare '*ethos*', o *costume*, di servizio pubblico.

E, con questa premessa, entriamo nel cuore del problema.

Il dato significativo, con riferimento al concetto di servizio, o *service*, nella versione inglese, riguarda l'improrogabilità di un mutamento di costume. "*For those working in the public services*", si è sottolineato, "*their behavior has been characterized as furthering a public service ethos that, in some sense, promotes the public interest, over and above organizational and individual interests*"⁹⁸. Ma, ci si chiede: è davvero questo il concetto di servizio che può agevolare un aggiornamento delle forme di Stato contemporanee?

Il servizio pubblico e, dunque, l'operato della pubblica amministrazione, negli ultimi decenni è stato quasi ovunque soggetto a riforme imposte dall'alto che hanno utilizzato espedienti, quali incentivi finanziari e *performance target*. Ma l'impatto negativo che questi indicatori hanno avuto sul modo di concepire il *servizio*

⁹⁸ RAYNER J., LAWTON A., WILLIAMS H.M., *Organizational Citizenship Behavior and the Public Service Ethos: Whither the Organization?*, *J Bus Ethics* (2012), 106, p. 130.

pubblico, è stato, di recente, dimostrato scientificamente, pur riconoscendo che quest'ambito rimane ancora molto non indagato.

Alcuni autori si sono concentrati sullo studio di comportamenti e indicatori di comportamento dei funzionari pubblici che possono essere misurati in modo da predirne specifici esiti. Con lo scopo, dunque, di convogliare alcuni di quei comportamenti agli obiettivi preposti. Il punto centrale di queste analisi riguarda, per ciò che qui interessa, la dimostrazione che la percezione del servizio pubblico, nonché la dimensione di pubblico interesse dell'*ethos* di quello, sono legate al cosiddetto *Organizational Citizenship Behavior* (OCB). Questo, è il modello in base al quale si qualificano le propensioni, più o meno alte, dei vari funzionari, a passare da un comportamento meramente rispettoso di ciò che è scritto nel loro contratto di assunzione, ad uno legato agli interessi definiti come *organizational*. Il dato critico è che la percezione è rimessa al singolo individuo. Per superare l'*empasse*, questi studi invitano a operare per portare il *public service ethos* “*beyond these characterizations to suggest that public sector professionals are motivated to perform helping behaviors due to an intrinsic value system that includes altruistic behavior as well as a belief in a ‘public service ethos’*”⁹⁹.

Questa impostazione, assume un significato particolare per le questioni in esame perché coglie, appieno, le vulnerabilità degli ordinamenti contemporanei. Questi ultimi, infatti, creano apparati sempre più complessi senza tener conto del fatto che, poi, saranno gli uomini a guidare e a condurre i meccanismi interni.

⁹⁹ RAYNER J., LAWTON A., WILLIAMS H.M., *Organizational Citizenship Behavior and the Public Service Ethos: Whither the Organization?*, cit., p. 126. Su questi temi si rinvia, tra gli altri, in particolare a: HEBSON G., GRIMSHAW D., MARCHINGTON M., *PPPs and the changing public sector ethos: Case study evidence from the health and local authority sector*, *Work, Employment and Society*, 2003, pp. 481-501; LE GRAND J., *Motivation, agency, and public policy: of knights and knaves, pawns and queens*, Oxford, 2003; AUDIT COMMISSION, *Recruitment and retention: public sector national report*, London, Audit C., 2002.

A tale questione, è connessa, inoltre, la tematica della fiducia nei confronti di chi opera al potere. Nell'ambito fiscale, il rilievo cruciale dell'indice di fiducia nei confronti dell'autorità fiscale è dato dalla sua capacità di dar conto, in definitiva, della solidità – o meno – della stessa forma di Stato contemporanea. In specie, la stessa idea di concepire *taxpayers' rights*, costituisce, nella prospettiva costituzionale, uno dei più importanti aspetti della fiducia nel sistema¹⁰⁰.

Passando, ora al secondo aspetto, ossia quello legato al problema delle risorse, le considerazioni seguenti trovano un significativo collegamento con quanto finora espresso sotto il profilo della valorizzazione delle azioni umane: azioni dei funzionari pubblici, per ciò che si sta affrontando in questo capitolo, e azioni dei contribuenti, per ciò che riguarderà il capitolo successivo.

Con riferimento ai funzionari pubblici, preme rilevare, fin da subito, l'importanza che il bilancio di previsione ha sotto una duplice prospettiva. Vale a dire, sia per la sostenibilità delle azioni pubbliche di un ordinamento sia per il modo con cui influenza le scelte che il governo deve compiere per rapportarsi con la società. Impostare tale *budget* significa, infatti, decidere quante risorse sociali si vogliono raccogliere dal settore privato per poterle utilizzare, poi, a fini di più ampio interesse pubblico. Allo stesso tempo è importante perché il modo in cui è impostato rivela molto dei sistemi e delle istituzioni che governano. E' un simbolo delle diverse correnti di governo e del ruolo che questo svolge nella società.

¹⁰⁰ Su questa tematica risulta di particolare interesse lo studio di THURONYI V., *Legal Aspects of instilling Public Confidence in taxation systems*, in <http://ww2.s4tp.org/wp-content/uploads/2010/10/13-thuronyi.pdf>, pp. 153-156.

Il primo problema da risolvere riguarda, dunque, la questione dell'importanza politica del *deficit*. Ciò, in specie, per una considerazione realistica della situazione economico-sociale attuale. A questo, però, si aggiunge la peculiare rilevanza del concetto economico di “scelta in regime di scarsità”¹⁰¹. Questo concetto diviene cruciale per la analisi in corso perché, oltre ad aprire un varco per la decisionalità sul tema delle risorse, sposta anche il problema: dalla scarsità delle risorse, alle difficoltà dei rapporti di scambio.

Il tema va calato nelle dinamiche fisco-contribuente a fronte di una profonda consapevolezza: l'imprescindibilità di rivitalizzare il concetto di ‘scambio’ anche nell’ottica costituzionale. In questa prospettiva, infatti, “lo scambio crea una ‘situazione’ di sicurezza e di prevedibilità nei rapporti tra gli individui considerati” e, nell’ambito di “questa serie infinita di atti di scambio che danno vita alle molteplici istituzioni della vita sociale, il diritto si configura come ‘una continua serie di tentativi, che gli individui compiono, quando pretendono un comportamento altrui, e si affidano al proprio potere di determinare quel comportamento, qualora esso non si determini in modo spontaneo’”¹⁰². Alla base, vi sta, la teoria dei valori soggettivi e le nuove prospettive che il liberalismo di Bruno Leoni apre al consumatore.

In conclusione, i due temi descritti, ossia il necessario mutamento del concetto di *servizio*, e il problema delle risorse esistenti - legato, quest’ultimo, alle questioni sulle modalità con cui quelle vanno oculatamente distribuite per dare concreta applicazione alla nuova, proclamata, *service-oriented culture* - hanno

¹⁰¹ LEONI B., *Scritti di scienza politica e teoria del diritto*, a cura di Stoppino, Milano, 1980, p.230.

¹⁰² CUBEDDU R., *Introduzione* a LEONI B., *La libertà e la legge*, Liberilibri, AMA srl, Macerata, 2000, p. xxviii, in cui rinvia a LEONI B., *Scritti di scienza politica e teoria del diritto*, cit., 216-217 e p. 240

assunto, oggi più che mai, l'importante valenza di criteri di valutazione dell'operato delle *tax authorities*.

E' alla luce di questi, infatti, per la loro incisività e per la loro potenzialità di andare a cogliere i nodi più critici dei sistemi contemporanei dal punto di vista istituzionale, che si vaglierà, ora, l'operato delle Agenzie negli ordinamenti rispettivamente presi in esame: Stati Uniti, e Italia.

3.1. L'Erario Statunitense: l'Internal Revenue Service (IRS). Struttura, poteri e strategie.

“The Internal Revenue Service is a bureau of the Department of the Treasury under the immediate direction of the Commissioner of the Internal Revenue. The Commissioner has general superintendence of the assessment and collection of all taxes imposed by any law providing internal revenue. The Internal Revenue Service is the agency by which these functions are performed”¹⁰³.

Questa è la definizione dell'Agenzia governativa federale americana di riscossione delle imposte, definizione che si rinviene nel regolamento del Dipartimento del Tesoro americano, il quale ha la responsabilità dell'applicazione delle leggi fiscali federali.

Dal punto di vista amministrativo, l'erario statunitense fa parte di tale Ministero. Il Commissario IRS, che ne è a capo, è nominato dal Presidente ed è incaricato di delineare la linea strategica dell'Agenzia e di sovrintendere a tutte le attività dell'organizzazione cui è preposto.

Le funzioni dell'Agenzia si possono raggruppare in tre ampie categorie: (1) le operazioni di riscossione quotidiane dell'IRS su base regionale, comprendenti anche alcuni interventi di supporto su settori specifici, come quelli collegati a transazioni internazionali e piani di pensionamento; (2) la raccolta e l'organizzazione dei dati

¹⁰³ 26 C.F.R. section 601.101(a).

informativi e, infine, (3) la gestione e la pianificazione delle problematiche relative al personale interno.

I servizi dell'IRS sul territorio comprendono:

- Centri di Servizio (10), ai quali spetta, secondo la loro giurisdizione, il compito di raccogliere le dichiarazioni dei redditi, come pure il controllo di tali dichiarazioni e la selezione di alcuni campioni per ulteriori verifiche.
- Amministratori Distrettuali (63), responsabili delle verifiche e dell'esazione dei tributi non versati. Ciascuno Stato ha almeno un Amministratore Distrettuale; molti degli Stati (ad esempio lo Stato di New York e la California) ne hanno più di uno.

In molti settori l'influenza dell'IRS, al di là del suo ruolo specifico, è resa evidente dall'adozione di provvedimenti amministrativi che costituiscono una parte considerevole del diritto tributario americano. Come organismo di riscossione, l'IRS ha collaborato più volte col potere legislativo in vista dell'approvazione di leggi finalizzate a ridurre l'evasione fiscale. Come amministratore delle leggi fiscali, l'IRS ha perseguito a lungo - ed ottenuto - l'obiettivo di avere struttura amministrativa più snella che facilitasse l'esecuzione dei suoi compiti.

I poteri dell'IRS si possono suddividere in tre gruppi: l'esame delle dichiarazioni, la valutazione e le procedure di esazione.

1. Esame delle dichiarazioni: il Codice tributario autorizza l'IRS a controllare i libri e le registrazioni contabili del contribuente in vista di una corretta valutazione dell'ammontare dei tributi dovuti. In fase di verifica, inoltre, ha il potere di convocare i contribuenti affinché siano posti nella condizione di produrre ogni documento utile. Al contribuente viene richiesto di seguire alcune procedure contabili e di conservare le prove necessarie per facilitare il compito di verifica. E' perciò compito del contribuente, e non dell'IRS, produrre prove giustificative di ogni voce della

dichiarazione in esame. Possono essere portati in giudizio schedari, *files*, documenti cartacei, promemoria di consulenti fiscali.

2. Accertamento e ingiunzione di pagamento: il Codice consente all'IRS di rilevare omissioni e di richiedere il pagamento di ulteriori tributi rispetto a quanto già riscosso. Non può, comunque, procedere ad alcun accertamento o ingiunzione di pagamento finché non siano trascorsi 90 giorni dalla notifica ufficiale di errore. Il contribuente dispone perciò di 90 giorni per presentare domanda al Tribunale Tributario degli Stati Uniti per mantenere la questione in pendenza ed impedire l'accertamento o la richiesta di pagamento.

La procedura di accertamento include alcune ipotesi:

- L'IRS può effettuare un accertamento senza aspettare 90 giorni nel caso degli errori di calcolo intervengano a fissare un tributo al di sotto di quanto dovuto.

- Nel caso l'IRS ritenga che l'accertamento o la riscossione siano messi a rischio, può procedere alla valutazione e richiedere un versamento immediato. Il contribuente può evitare di incorrere in tale accertamento offrendo una garanzia adeguata all'ammontare del tributo e degli interessi.

In seguito all'accertamento, l'IRS adotta un provvedimento con richiesta di versamento da effettuarsi, da parte del contribuente, entro 30 giorni.

3. Procedure di riscossione dell'IRS: se il contribuente, dopo aver ricevuto l'ingiunzione di pagamento, omette o si rifiuta di pagare il tributo, si instaura a favore dell'IRS una garanzia su tutte le sue proprietà, immobiliari o personali, beni tangibili o intangibili. In tale situazione il potere dell'IRS è davvero molto ampio. Permette di accedere a stipendi e salari e di disporre, inoltre, di ogni proprietà non esente. Può ricorrere a successivi interventi sulle proprietà del contribuente finché non ritenga soddisfatto il prelievo anche se, in casi eccezionali, può concedere dilazioni di

pagamento per evitare difficoltà eccessive e non opportune. Se la proprietà viene trasferita prima del versamento delle imposte dovute, i successivi proprietari vengono ritenuti responsabili verso l'IRS.

Questa preliminare descrizione dell'Agenzia governativa americana dà conto delle caratteristiche essenziali che la riguardano. Una qualunque analisi di questa tipologia di Agenzie, non può, però, prescindere dal contesto storico-istituzionale tipico dell'ordinamento in cui essa opera.

Si ritiene opportuno rilevare, con particolare riferimento alla questione delle risorse, che il tema del *deficit* di bilancio è stato, soprattutto a partire dagli anni novanta, il principale argomento oggetto di diatriba del processo politico americano. Vi è, infatti, in quell'ordinamento, la grande consapevolezza, a livello istituzionale, che ogni decisione importante debba essere virtualmente circoscritta dal *deficit*, poiché ogni programma di rilievo per la società si percepisce abbia un'implicazione finanziaria di indubbia portata. Più impegnative sono le decisioni a livello di *budget*, più questo aspetto influenza negativamente lo scenario politico. L'esame del *budget* offre, quindi, notevoli opportunità di analisi della fertile politica americana. D'altra parte, l'unico modo per comprendere gli obiettivi di quella politica è tener in considerazione quanto esso sia correlato con le problematiche di funzionamento interno del sistema stesso.

Oltre all'influenza in ambito politico-istituzionale, le questioni di bilancio si caratterizzano anche, nel sistema statunitense, per una forte componente storica. Ciò, soprattutto, se si considerano due particolari situazioni. La prima riguarda i periodi in cui si è costituito un governo bipartitico nel quale la Presidenza è stata controllata dai repubblicani e il Congresso dai democratici. Dal momento in cui i democratici hanno lottato per riconquistare la Presidenza e i repubblicani per il controllo del Congresso, la

questione del *budget* si è ritrovata proprio al centro della contesa. La seconda situazione si riferisce alla profonda – ma, di fatto, trascurata - incertezza, sorta fin dalla metà degli anni '60, su chi trae beneficio dai programmi di governo e chi, invece, deve provvedere ai finanziamenti. Il bilancio di previsione ha, in definitiva, molto da raccontare sulla storia della politica americana.

Una delle questioni più dibattute a proposito del *deficit* di bilancio americano riguarda i motivi per i quali il sistema politico sia apparso sostanzialmente incapace di intervenire sugli ampi e dilaganti *deficit* degli anni '70 e '80. Gli interrogativi erano i seguenti: perché il *deficit* continuava ad aumentare nonostante le promesse di soluzione dei vari Presidenti? Perché, inoltre, nella dialettica con l'esecutivo, il Congresso non riusciva a raggiungere un punto di svolta e perché, infine, l'esito era la paralisi delle stesse procedure congressuali? La debolezza istituzionale fu uno dei principali fattori di questa situazione di *empasse*.

Nei primi anni novanta il Congresso si è trovato, quindi, a dover affrontare seriamente la questione legata al *budget* federale. Nell'opinione pubblica era diffusa la percezione che raramente, una questione politica, avesse coinvolto la società americana così profondamente.

Nel 1990 il Presidente Bush ed il Congresso hanno vissuto momenti veramente difficili prima di trovare un accordo sull'approvazione del bilancio.

Quel che è peggio, però, è che sia gli operatori del settore sia gli stessi cittadini ebbero il timore che, il conflitto in atto a livello istituzionale in merito al bilancio di previsione potesse intervenire rallentando o, addirittura, paralizzando il processo legislativo. Ciò, evidentemente, con gravi implicazioni su tutto il sistema americano. Perché era così difficile approdare a decisioni di *budget*? Perché, inoltre, i funzionari dimostravano di non rendersi conto della grave crisi che sarebbe stata causata dalla mancanza di decisioni in

quest'ambito così delicato? Questi gli interrogativi più diffusi nel dibattito di quel periodo.

In quell'occasione, tutte le fazioni politiche si erano schierate apertamente esibendosi come sostenitori del bene pubblico, pronte ad impegnarsi per ridurre il *deficit*, e pronte a proteggere i contribuenti dall' 'aggressione' del governo il quale prometteva, nei fatti, niente più che una condizione di sudditanza per tutti i contribuenti americani. Ogni schieramento operava affinché l'avversario politico si assumesse la responsabilità sia degli aumenti impositivi sia del *deficit* crescente che sarebbe derivato dal fallimento delle trattative. Per sbloccare la situazione, comunque, i democratici avevano insistito sulla promessa, da parte del Presidente Bush, di non lasciare insoluta la questione. Un segnale era arrivato dal Presidente alla fine del giugno 1990. Sul bollettino affisso nella sala delle conferenze stampa della Casa Bianca era apparsa una breve dichiarazione che affermava la necessità di un "aumento del gettito fiscale". L'opinione pubblica aveva sottolineato fin da subito il paradosso di quella frase, di fatto apparentemente innocua, ma, sostanzialmente, in netto contrasto con l'impegno assunto nella campagna elettorale: vale a dire, "niente nuovi tributi". Il mancato rispetto delle garanzie promesse da parte del Presidente aveva reso, dunque, ancora più dibattuto il *summit* sul *budget*.

Dalla rissa sul *budget* del 1990, poi, si passò alle vere battaglie degli anni successivi. Quando nel febbraio 1991 fu pubblicato il *budget* successivo del Presidente Bush, si bloccò il suo programma di tagli sul *capital gain* e ripresero vigore vecchie problematiche.

Val la pena sottolineare, ai fini di questo studio, che quel che accadde negli anni novanta fu ben più di un esasperato e prolungato scontro politico. L'episodio del 1990 segnò, infatti, il terzo crollo del governo nel giro di dieci anni. Le lotte apparivano interminabili e le possibilità di progresso furono poste seriamente

in dubbio. Quel che è peggio, il sistema politico appariva incapace di affrontare il problema. Da allora, in particolare, le questioni sul *deficit* sono state considerate segnali di più profonde crisi istituzionali.

La Agenzia delle entrate americana (IRS) divenne, in quel periodo, oggetto di pressione, in vista della massimizzazione delle entrate fiscali. Da notarsi il dato che, entrambi i primi due TBOR furono adottati quando il bilancio era in *deficit*.

Il bilancio di previsione rappresenta, dunque, come la storia americana dimostra, il provvedimento politico centrale di un sistema. E' il processo che determina, in definitiva, chi vince e chi perde. E', inoltre, il riflesso più pregnante dei programmi e dei valori che trovano fondamento nell'ordinamento a cui si riferisce. E' lo specchio più immediato delle scelte politiche.

Come già anticipato, la questione del *budget* coinvolge tante problematiche istituzionali con evidenti implicazioni nei confronti della società stessa. Ogni decisione importante a livello di *budget*, infatti, non solo riflette una strategia politica ma, soprattutto, interviene sull'equilibrio dei poteri tra le istituzioni americane e, in particolar modo, tra il Presidente e il Congresso. Il sistema dei *checks and balances* dà conto, dal punto di vista costituzionale, di quei conflitti sempre latenti tra i due poteri, legislativo, da un lato, ed esecutivo, dall'altro¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Queste tensioni, che si ripetono ciclicamente nel sistema americano, danno conto, in specie, della tendenza, in entrambe gli poteri, alla centralizzazione del potere finalizzata a generare deviazioni dal processo di *budgeting* già impostato. La ricerca di un punto di incontro tra l'operatività amministrativa ed il controllo pubblico ha, dunque, spostato il problema su come armonizzare l'equilibrio tra potere esecutivo e legislativo. Considerato che la negoziazione del *budget* federale è una questione politicamente difficile e complessa dal punto di vista tecnico, molti esperti fanno notare che c'è un forte incentivo, da parte di tutte le fazioni, a trovare la soluzione al problema. In definitiva, è evidente che, nel panorama istituzionale americano, più che altrove, emerge un atteggiamento di costante ricerca di alternative per risolvere le problematiche che affliggono la questione del bilancio.

Il contesto storico-istituzionale descritto, permette di collocare il fisco americano in maniera più adeguata alle istanze che si sono rivelate essere connotazioni tipiche di quel sistema. E' ora importante capire l'IRS, per quello che è il suo ruolo in quel sistema, nonché per come opera all'interno di esso. Il tutto, almeno nelle linee essenziali, e rinviando a quanto già approfondito durante l'analisi del TBOR III. Il *focus*, come anticipato, verterà sulle verifiche di: come ha operato rispetto alle risorse disponibili e, inoltre, se le scelte operate siano – o meno – andate nella direzione di un realistico miglioramento in termini di *servizio* al contribuente. Tale metodologia si seguirà anche per l'analisi sull'Agenzia delle entrate italiana.

Una frase, in particolare, dà conto, fin da subito, delle linee operative sui cui si è chiesto, da tempo oramai, di operare: “(...) *Clearly*”, ha osservato il NTA, “*the IRS needs to maintain an active and vigorous presence in enforcing this country's tax law. But these enforcement initiatives must be balanced with an equally vigorous protection of taxpayers rights, including the delivery of outstanding service*”¹⁰⁵. L'obiettivo, da sempre, è di raggiungere “*a proper balance between IRS enforcement activity on one hand and customer service and taxpayers rights on the other*”. Uno: *Enforcement activity*; due: *customer service*; tre: *taxpayers' rights*. I tre pilastri della competenza dell'IRS. Ma entriamo più nei dettagli per capire meglio cos'è l'IRS.

Il Ministero del Tesoro ha delegato l'amministrazione e l'applicazione delle leggi fiscali alla sua agenzia sussidiaria, l'IRS. Suo compito è offrire adeguata informazione ai contribuenti, sotto forma di pubblicazioni e modulistica completa di istruzioni, in modo che siano in grado di agire in conformità a quanto richiesto dalle leggi. A tale agenzia è affidata pure la responsabilità di identificare situazioni fiscali insolite e di eseguire accertamenti,

¹⁰⁵ National Taxpayer Advocate, *2003 Annual Report to Congress*, 31 dicembre 2003.

attivare procedure di esazione tenendo sempre presenti le limitazioni poste dal *due process* e da altre garanzie costituzionali.

Per esaurire questi compiti, l'IRS effettua verifiche di alcune selezionate dichiarazioni dei redditi¹⁰⁶.

Negli ultimi anni molti sforzi dell'IRS sono stati dedicati, comunque, a divulgare chiarificazioni legislative e amministrative utili alla compilazione e alla coerenza interna delle dichiarazioni con i documenti ad essa allegati¹⁰⁷.

L'IRS sta, inoltre, esercitando pressione crescente sui consulenti fiscali dei singoli cittadini. Questi consulenti sono ritenuti responsabili in prima persona della stesura delle dichiarazioni dei redditi; su essi possono ricadere severe penali per conflitti che insorgono da un'erronea interpretazione della legge applicabile.

Vale la pena evidenziare, ora, che negli ultimi anni l'evoluzione della struttura dell'IRS e della sua *mission* sono stati oggetto di particolare attenzione e analisi da parte del Garante e, dunque, anche del Congresso. Il punto focale, su cui costantemente si confrontano le varie voci del dibattito istituzionale riguarda, non a caso, proprio la riduzione delle risorse a disposizione dell'IRS. Il NTA, proprio nel suo ultimo Rapporto, reso pubblico a gennaio 2013, riassume i numerosi moniti già lanciati sull'incidenza che

¹⁰⁶ Per avere un'idea, solo circa l'1 per cento di tutte le dichiarazioni individuali sono soggette a controllo in un dato anno fiscale. Ci sono comunque alcuni tipi di contribuenti e di redditi che sono soggetti ad una più alta probabilità d'indagine. Tra questi, ad esempio, individui ad alto reddito (5 per cento), imprese *cash-oriented*, operazioni sui beni immobili, e trasferimenti di immobili e donazioni (18 per cento). Pure lo stato di residenza influenza le possibilità di verifica, che spazia dal 2 per cento nel Nevada al 0.25 per cento nel Wisconsin.

¹⁰⁷ Ad esempio, quando un contribuente vende una residenza personale, ai diversi partecipanti all'operazione viene richiesto, da parte dell'IRS, di riferire sulla natura e l'ampiezza dell'operazione. In seguito, i computer del Ministero del Tesoro determinano se l'operazione è stata riferita in modo appropriato attraverso il confronto di quanto riportato dai terzi con i fatti inseriti nella dichiarazione del contribuente direttamente coinvolto.

questi tagli avranno nei servizi al contribuente, e ricorda che, a partire dal *Fiscal Year* 2010, i fondi dell'IRS sono stati ridotti ogni anno. “*Budget cuts mean that*”, sottolinea con grande veemenza il NTA, “*fewer employees will be able to answer phone calls from taxpayers needing assistance*”; che “*there will be long delays when taxpayers call or write to say there is a mistake on their IRS bill and they don't owe these taxes*”; che “*because taxpayers couldn't get the assistance they needed when they needed it, they will do things incorrectly*”; che “*because of these avoidable problems, taxpayers will face IRS enforcement actions (...) that will be automated and initiated without so much as a phone call to the actual taxpayer*”. Così procedendo, non ci si può stupire, secondo il Garante, del fatto che, come dimostrato empiricamente, i maggiori fattori di *noncompliance* del contribuente americano siano la sfiducia nel Governo, nell'IRS, e il “*disbelief in the fairness of our tax system*”. E' evidente che, in questo contesto, secondo il Garante, il recentissimo “*drama*” del “*fiscal cliff*” “*reinforces taxpayers' belief that government and the tax system are not helping them*”¹⁰⁸.

L'analisi, spietata e nello stesso trasparente del Garante, chiarisce quanto l'efficienza dell'IRS sia percepita non solo come elemento determinante ai fini della ‘mera’ attività di riscossione, quanto, piuttosto, come elemento cruciale che dà linfa ad un circuito istituzionale. Di questo circuito, però, fa pienamente parte anche il contribuente americano, chiamato a contribuire al benessere del suo Paese. Il sistema americano, infatti, appare ruotare attorno all'imprescindibilità di un'azione corale in cui tutti i soggetti sono coinvolti: il Congresso, l'IRS, il Garante stesso, e pure il contribuente. Un'azione corale - quella ad oggi in atto -, che non prescinde mai, infatti, nemmeno a livello di strategia di politica fiscale, dal richiamo alla priorità dei *taxpayers' rights*, la cui effettività, di fatto, viene regolarmente monitorata.

¹⁰⁸ National Taxpayer Advocate, *2012 Annual Report to Congress, Volume One, Preface, Introductory Comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. vii.

Se le poche risorse incidono direttamente sui servizi al contribuente, questo dato non ha impedito di provare a cercare nuove soluzioni al problema. Innanzitutto, è lo stesso Garante Olson che propone, per il 2013, di congelare i fondi IRS dal resto del *budget* federale. Questa operazione, evidentemente, implica dei passaggi non proprio scontati: *in primis*, l'individuazione del “*level of revenue the IRS needs to collect for the government to do what we want it to do*” e, inoltre la determinazione di “*what the IRS needs to collect tax revenue*”. Il tutto, però, ed è ciò che più rileva, con l'attenzione al “*way that maximizes (voluntary) noncompliance, protects taxpayers rights, and minimizes taxpayer burden*”¹⁰⁹. Il contribuente è considerato talmente parte del sistema che viene posizionato sempre al centro di ogni possibile riforma: il nuovo approccio sui fondi IRS, si insiste, deve assicurare che l'agenzia possa svolgere un migliore lavoro nel senso di andare incontro alle esigenze del contribuente. L'obiettivo più diretto è ‘il migliore trattamento’ possibile del contribuente. Di ciò - questa è la linea-, ne beneficerà, poi, ovviamente, per primo il fisco in termini di riscossione.

Questo approccio, che implica un monitoraggio attento, costante, quasi maniacale da parte del Garante nel contestualizzare i problemi, e nel collegare l'attività esercitata con i risultati ottenuti, non è fine a se stessa. Non rimane, cioè, ancorata alla critica nei confronti dell'IRS. La *pars construens* è insita in questo lavoro continuo di ricerca dei *most serious problems encountered by taxpayers*, sui quali il Garante relaziona al Congresso. E sui quali, chiama a gran voce, a collaborare, anche l'IRS.

Il dialogo collaborativo tra IRS e Garante (NTA) è ciò che più esprime, nell'assetto istituzionale americano, la volontà di dare un significato concreto alle libertà del cittadino. E ciò, invero, si esprime, sempre più, con progetti pensati e sviluppati con la

¹⁰⁹ National Taxpayer Advocate, *2012 Annual Report to Congress, Volume One, Preface, Introductory Comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. ix.

massima interazione e collaborazione tra i due organi; riscontri incrociati di informazioni, individuazione di problematiche sui quali si misurano, contemporaneamente, funzionari del *Taxpayer Advocate Service (TAS)* e funzionari dell'IRS¹¹⁰. Il tutto, dando conto, nella maniera più trasparente possibile, al singolo cittadino, di ciò che si sta facendo. Da ultimo, l'innovazione di inserire nell'*Annual Report* del NTA le repliche dell'IRS, rivela l'intento di dar conto, *in primis* al cittadino-contribuente, delle logiche che sottendono le decisioni degli organi competenti in materia fiscale. Un dibattito aperto anche alle critiche e, dunque, democraticamente responsabile.

Altro elemento di considerevole importanza riguarda lo scambio progressivo tra efficienza e autonomia. E' noto che, nell'ordinamento americano, la grande riforma dell'amministrazione federale degli anni novanta si basava proprio sull'idea che più un'amministrazione dimostrava di saper usare bene l'autonomia che le era accordata, tanto più si riteneva giusto e utile ampliarle i margini di autonomia a fronte della crescente responsabilizzazione rispetto ai risultati. Come riconosce lo stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate italiane, Attilio Befera, che da sempre ha guardato agli Stati Uniti come ad "un importante punto di riferimento", "si prefigurava, così," in quel disegno, "un processo virtuoso di apprendimento reciproco in cui crescevano sia il *principal* che l'*agent*, sia il controllore che il controllato". "E tutto questo", precisa il Commissario italiano, "nell'interesse della collettività, cui andavano progressivamente assicurati servizi migliori a costi più bassi"¹¹¹.

¹¹⁰ National Taxpayer Advocate, *FY 2012, Objectives, Report to Congress, Appendices*, cit., p. III-1.

¹¹¹ BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, in www.agenziaentrate.gov.it, p. 6, Intervento di A.Befera al Convegno sul decennale delle Agenzie fiscali tenutosi a Roma il 19 maggio 2001.

Studi approfonditi, e analisi meticolose su ogni profilo delle ampie ristrutturazioni e delle emergenti nuove *missions* che l'IRS si è imposto negli ultimi anni, non hanno mai smesso di essere monitorate con occhio critico e con ricerche altamente specialistiche sia dal punto di vista economico che statistico. Ne dà conto, *in primis*, per le implicazioni dell'operato dell'IRS in termini di servizio al contribuente, proprio il Garante Olson¹¹².

3.2. L'agenzia delle Entrate italiana: il modello dell'Agenzia. Il tentativo italiano di incorporare la 'produttività' di tipo privatistico in ambito pubblicistico a poco più di un decennio dalla sua istituzione.

E' trascorso poco più di un decennio dall'istituzione, anche in Italia, dell'Agenzia delle entrate¹¹³, secondo il modello organizzativo dell'Agenzia, da tempo sperimentato in molti ordinamenti stranieri.

¹¹² Il rinvio è, da ultimo, al National Taxpayer Advocate, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Preface, Introductory Comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., sia per la parte relative all'analisi dell'operato e delle evoluzioni dell'IRS, dal 1986 al 2011 (pp. 35-38), sia per la parte relativa alle implicazioni in termini di servizio (pp. 42-44).

¹¹³ Il decreto legislativo n. 300 del 1999 ha istituito le Agenzie fiscali (Entrate, Dogane, Territorio e Demanio), entrate in funzione il 1 gennaio 2001. Enti pubblici non economici che godono di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria, sotto la vigilanza del Ministero dell'economia e delle Finanze. Recentemente, dal 1 dicembre 2012, è iniziato il processo di incorporazione dell'Agenzia del Territorio nell'Agenzia delle Entrate (art. 23 quater del decreto legge n. 95/2012). In merito a quest'ultima riforma si rinvia a EU.B., *Befera: non è facile accorpate le Agenzie*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 luglio 2012, p.7, in cui si riportano le considerazioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate e del Direttore dell'Agenzia del territorio. Le considerazioni del primo si focalizzano sulle difficoltà che comporterà questo accorpamento, sia in termini di tempistica che di effettiva realizzazione, e sulla necessità di maggiori risorse per retribuire i funzionari in seguito al taglio di 300 dirigenti. Quanto alla seconda, "la vocazione fiscale, molto forte per l'Agenzia delle entrate, non si adatta pienamente alle funzioni assegnate all'Agenzia del territorio, che esulano dall'ambito strettamente tributario", con il rischio di trovarsi davanti "a un problema di non sovrapposibilità della rete territoriale dell'Agenzia incorporata con quella dell'incorporante".

Questo modello proponeva una rivisitazione della dottrina classica della separazione tra politica e amministrazione attraverso una maggiore valorizzazione del concetto di efficienza amministrativa, da un lato e, dall'altro, il potenziamento del *management*, ossia l'attribuzione dei poteri necessari per gestire al meglio le risorse.

Dell'applicazione di queste nuove tendenze, sono stati un esempio, in particolare, due Paesi: il Regno Unito e gli Stati Uniti. Il primo, che già a partire dagli anni ottanta aveva avviato una profonda riorganizzazione dell'apparato amministrativo in base a criteri di gestione privata. Gli Stati Uniti, come già descritto, hanno avviato un percorso, negli anni novanta, che portò al TBOR III. Quel processo di riforma fu concepito come vero e proprio processo di 'reinvenzione' dell'amministrazione federale.

Anche in Italia, a seguire, la scelta di costituire agenzie autonome per la gestione della fiscalità rispondeva alle due esigenze fondamentali di "garantire la separazione tra politica e amministrazione della fiscalità e assicurare maggiore autonomia operativa e, quindi, una gestione più flessibile delle risorse umane e materiali"¹¹⁴.

Come anticipato, si tratta di capire ora, come l'Agenzia italiana ha operato rispetto alle risorse disponibili e, inoltre, se le scelte operate siano – o meno – andate nella direzione di un realistico miglioramento in termini di *servizio* al contribuente.

I criteri di valutazione rimangono gli stessi già anticipati: il concetto di servizio e i vincoli di *budget*.

Va premesso fin d'ora che le analisi condotte da studiosi, giuristi, economisti e tecnici del settore danno conto di una serie di elementi che trasmettono la grande complessità delle problematiche che un ente del genere deve affrontare, soprattutto

¹¹⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Rapporto: Dieci anni dell'Agenzia delle entrate*, in www.agenziaentrate.gov.it, p. 4.

per il sistema Paese nel quale è collocato. Un grande lavoro è in corso per evidenziare i nodi cruciali che impediscono al nostro sistema di operare e per cercare delle possibili soluzioni per contrastare, *in primis*, il tasso di evasione estremamente elevato, quasi patologico. Tutto ciò, si precisa, riguarda il diritto costituzionale molto più di quanto possa apparire. “Diversi”, si è in questo senso affermato, “sono (...) gli elementi che dovrebbero indurre a considerare l’evasione fiscale come un problema anche – e, forse, soprattutto – di diritto costituzionale: un problema che ha a che vedere con le ragioni profonde del vivere comune all’interno di una società organizzata, con i diritti e doveri fondamentali dei consociati ed i loro rispettivi costi, con il rapporto tra entrate e spese pubbliche, in breve, con la forma di Stato”¹¹⁵.

L’analisi prodotta dal Direttore dell’Agenzia delle entrate nel 2011 dimostra la capacità dell’Agenzia di incremento, nel corso del decennio, dei risultati dell’attività di recupero di gettito¹¹⁶; lo sforzo sempre continuo ad ottenere il massimo di adempimento spontaneo degli obblighi fiscali, ossia la *tax compliance* o fedeltà fiscale; e la volontà di “dar vita a un sistema orientato al contribuente”, con un’attenzione particolare alla riduzione dei costi e i tempi di adempimento e alla semplificazione, da porsi come “pietra angolare dell’edificio in costruzione”¹¹⁷.

I miglioramenti realizzati vengono resi noti per dimostrare quanto fatto finora: si tratta della priorità, rispetto a qualsiasi amministrazione al mondo, a detta di Befera, “a gestire tutte le

¹¹⁵ BERGONZINI Gi., *Evasione fiscale: un problema di diritto costituzionale*, in *Federalismo fiscale*, n.2/2011, p. 154.

¹¹⁶ Si parla di un recupero che nel 2001 era stimato in 3,7 miliardi di euro, mentre nel 2011 in 17 miliardi di euro: BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, cit., p.3.

¹¹⁷ “Facendo questo”, prosegue Befera, “abbiamo purtroppo toccato con mano la profonda verità di quel detto di Galileo sulla capacità di scrivere in modo comprensibile: ‘Parlare oscuramente lo sa fare ognuno, ma chiaro, pochissimi’”: BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, cit., p.3.

dichiarazioni dei redditi in modalità telematica”; del vasto ricambio generazionale¹¹⁸ e della riorganizzazione delle strutture periferiche¹¹⁹.

I profili problematici riguardano, invece, soprattutto l'autonomia gestionale, che avrebbe dovuto mirare ad una maggiore efficienza operativa. Sotto questo profilo, emerge la difficoltà di un passaggio ad un concetto di autonomia spuria dai rischi di concentrazione dei poteri finì a se stessi. La strada verso un collegamento con la responsabilità risulta ancora ricca di ostacoli, perché, di fondo, come ben rappresenta anche Befera, “cambiare i paradigmi è difficilissimo, quando fanno parte della cultura dominante che, nel nostro caso era la cultura amministrativa diffusa nelle burocrazie pubbliche”¹²⁰. Ma questo non è tutto. L'obbligo di redazione di un bilancio civilistico si scontra con le imposizioni, delle varie manovre finanziarie, di tagliare singole tipologie di spesa, secondo la logica della contabilità di Stato.

Inoltre, sul fronte della gestione delle risorse, lo scenario si palesa particolarmente deludente, sia per quelle materiali, che per quelle umane. Con riferimento alle prime, più volte, e da diversi soggetti, viene richiamato, a testimonianza del corretto operato, il regolamento dell'Agenzia che pone la seguente linea di condotta, la quale si inserisce tra i principi e i valori cui si ispira la *mission* dell'Agenzia: “far crescere la consapevolezza della dimensione economica delle scelte gestionali prestando continua attenzione ai

¹¹⁸ I numeri parlano: “In questi dieci anni”, spiega Befera, “a fronte di oltre 12.000 impiegati cessati dal servizio, abbiamo assunto poco più di 8.000 giovani laureati, le cui capacità abbiamo avuto cura di sperimentare preventivamente sul campo mediante percorsi di tirocinio o di formazione e lavoro e con l'assistenza di *tutor* dedicati”: BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, cit., p.4.

¹¹⁹ Si tratta di aver concentrato l'attività di controllo in 111 direzioni provinciali e di aver assicurato, grazie a 375 uffici territoriali, una rete di servizi e assistenza definita “capillare e vicina ai cittadini”: BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, cit., p.4.

¹²⁰ BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, cit., p.5.

vincoli di *budget*” e, punto davvero decisivo, “(ponendosi sempre, prima di decidere, la semplice domanda – abituale per un imprenditore privato e un po’ meno per un amministratore pubblico – ‘quanto costa?’”.

Ci si chiede, data l’imprescindibilità di un approccio di tal fatta, quanti dei funzionari dell’Agenzia si pongano, davvero, questa domanda. Purtroppo, la previsione normativa non basta. La domanda da porsi prelude ad una riflessione, centrale per il processo di crescita cui si deve avviare il nostro Paese per evitare il collasso, in merito al rapporto tra spesa pubblica e *tax compliance*. Un recente studio della Banca d’Italia¹²¹ ha tra l’altro dimostrato che la propensione individuale al corretto e spontaneo adempimento degli obblighi fiscali da parte del contribuente è significativamente influenzata dal grado di efficienza della spesa pubblica. Per alcuni, ciò è intendersi come “il grado di efficienza pubblica *percepita* dal cittadino”¹²². Ciò non può che essere di grande interesse per le prospettive operative che l’Agenzia si pone.

Sotto il profilo delle risorse umane, d’altro canto, si è ammesso che “l’area dei *professional* è rimasta un progetto di assai incerta realizzazione, sviluppi ancorati alle capacità e ai meriti sono fortemente limitati, e molto accidentata si presenta, purtroppo la selezione dei dirigenti secondo meccanismi realmente in grado di riconoscere competenze reali”¹²³.

Come può, ci si chiede, tale aspetto, non incidere sul bagaglio valoriale di persone che si dicono essere pronte a ottemperare alla

¹²¹ Si tratta di BARONE G., MOCETTI S., *Tax morale and public spending inefficiency*, Banca d’Italia, temi di discussione, *working paper* n. 732, novembre 2009 e pubblicato in *International Tax and Public Finance*, 2009. Per un approfondimento sull’analisi si rinvia anche a GIANNINI S., *Per la crescita della cultura fiscale. Il ruolo dei territori*, AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, p. 185.

¹²² PEZZUTO G., *Corretto impiego delle risorse e “compliance”. Il ruolo della Guardia di finanza nel controllo della spesa pubblica*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p. 241.

¹²³ BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, cit., p.6.

logica del risultato? Quest'ultima, infatti, implica una condivisione di valori e necessita che si possa “contare – come avviene in altri grandi Paesi a noi vicini – su una radicata percezione collettiva che esistono beni fondamentali tali da unire gli appartenenti di una stessa nazione al di là delle loro tante legittime differenze”¹²⁴. In secondo luogo, implica una appropriazione del concetto di servizio di cui nulla dicono nemmeno i positivi indicatori di efficienza e di efficacia che l'Agenzia ha pubblicato dimostrando come il rendimento dell'Agenzia sia in continua crescita dal 2006¹²⁵.

Al contrario, sono particolarmente indicativi alcuni rilievi che danno conto dei profili e dei settori sui quali l'Agenzia deve concentrare la propria attenzione per poter davvero realizzare un servizio efficace ed efficiente a favore del contribuente. Nel giudizio sul Rendiconto Generale dello Stato per l'anno 2008¹²⁶, in cui la Corte svolge un'approfondita analisi sulla questione dell'evasione fiscale, c'è una particolare indagine sui rapporti tra fisco e contribuenti focalizzata sullo “stato di attuazione dello Statuto del contribuente e l'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti”. I risultati di questa indagine, che vanno nel senso di un tardo riscontro di quanto affermato legislativamente “nei comportamenti effettivi non solo nell'amministrazione finanziaria, ma dello stesso legislatore”, sono stati pubblicati nella Deliberazione n.9/2007/G.

Per ciò che qui interessa, e alla luce di quanto già anticipato con riferimento alle criticità del Garante, quanto all'amministrazione finanziaria, pur riconoscendo il costante impegno dell'amministrazione stessa nell'attuare le riforme

¹²⁴ BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, cit., p.7.

¹²⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Rapporto: Dieci anni dell'Agenzia delle entrate*, cit., p. 28. In specie, la figura n. 3 che indica le variazioni percentuali dell'efficienza e delle sue componenti 2000-2010.

¹²⁶ Sezioni Unite della Corte dei Conti del 25 giugno 2009, decisione delle sezioni riunite nel giudizio sul rendiconto generale dello Stato per l'esercizio finanziario 2008.

legislative che hanno operato per un suo generale rimodellamento, si segnalano i fattori estrinseci che hanno portato a risultati poco soddisfacenti. Al riguardo, anche in Italia, è stata sottolineata “l’azione di freno costituita dalla costante diminuzione delle risorse assegnate per il funzionamento”. Riduzione di finanziamenti legati, come noto, al contenimento della spesa pubblica.

Nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato del 2010¹²⁷, il Presidente di Sezione si sofferma sull’auspicio che i tagli di spesa non incidano – nel senso di penalizzare – “le spese in conto capitale e gli investimenti in infrastrutture”. In questo versante, individua “due indirizzi strategici paralleli: da un lato, la ricerca di strumenti in grado di recuperare condizioni per una crescita economica più sostenuta”, con ciò intendendo tagli alla spesa più selettivi; “dall’altro, un metodo di ‘revisione della spesa’, in grado di far riconsiderare in profondità l’adeguatezza dell’apparato pubblico, riesaminando priorità, programmi dimensioni, risultati e squilibri dell’azione pubblica, a tutti i livelli ed in tutti gli ambiti di governo. Senza nessuna pregiudiziale esclusione”¹²⁸.

Se tutto ciò fosse monitorato da una figura che nasce per ascoltare “*the voice of the taxpayers*”, e con i poteri che ad essa vengono attribuiti nel sistema americano, tutto ciò non solo porterebbe a risultati di cui, comunque, il cittadino sarebbe posto a conoscenza immediatamente, ma soprattutto, l’azione amministrativa, coinvolta in questo *network*, sarebbe anche più credibile.

Sotto quest’ultimo profilo si staglia la voce di chi, occupandosi dell’aspetto comunicativo, coglie elementi che i giuristi che si occupano di queste questioni, fanno fatica a percepire o, forse, non

¹²⁷ Udiienza del 28 giugno 2011.

¹²⁸ MAZZILLO L., *Relazione orale del Presidente di Sezione*, in Cortei dei Conti, Sezioni riunite in sede di controllo, *Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2010*, p. 29.

vogliono vedere. Lo studioso ha rilevato come “il prelievo fiscale sia stato affidato non alla mediazione antropologica di organizzazioni in sintonia con le culture e le psicologie dei cittadini ma (con il modello di Equitalia, di cui è stata percepita spesso la filosofia del ‘forte con i deboli’) secondo la prevalente applicazione del principio di deterrenza che rende poi poco credibile il messaggio generato attorno ai principi etici, ai principi valoriali e ai principi solidali”¹²⁹.

4. L’accountability network alla luce dell’economia comportamentale e sperimentale.

Quanto finora esposto induce a comprendere la decisiva importanza della costruzione di una “rete complessa di fiducia generalizzata”¹³⁰ in cui l’ “ultimo cruciale anello della filiera della fiscalità” sia “il contribuente”¹³¹. Ma per realizzare questo obiettivo è necessario arricchire la dimensione istituzionale attraverso pratiche di reciprocità che coinvolgano tutti i soggetti, i componenti delle istituzioni (fisco, legislatore, giudici, garanti) da un lato, e i componenti della società civile, dall’altra (cittadini-contribuenti).

La via, nel nostro ordinamento, è già indicata: l’art. 2 della Costituzione italiana afferma che nel nostro ordinamento sono, non solo “riconosciuti”, ma anche “garantiti”, “i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”. Inoltre, procede affermando che il nostro ordinamento e, in specie, la Repubblica, “richiede

¹²⁹ ROLANDO S., *La comunicazione pubblica per un’identità solidale: nuovi equilibri di responsabilità sociale tra pubblica amministrazione e cittadini*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p.261.

¹³⁰ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all’evasione fiscale*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p.197.

¹³¹ BEFERA A., *Prefazione*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p.8.

l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”.

Il testo della Costituzione riflette una complessità di problematiche legate all'individuo che si colloca nel sistema. Ma se pensiamo a quell'individuo in termini più specifici, ossia avendo a mente il contribuente, quale rapporto tra ciò che è espresso nell'art.2 e il dovere di capacità contributiva di cui all'art.53 emerge, nell'ottica della costruzione di una 'rete di relazioni'?

Sotto questo profilo, l'interesse si focalizza sul rapporto tra diritti e doveri.

E' evidente che la contribuzione alle spese pubbliche si colloca più direttamente nella situazione giuridica soggettiva che, *ex art.2*, viene qualificata come “dovere inderogabile”. Ma come autorevole dottrina ha più volte sottolineato, il tributo, “nel contempo, deve essere inteso come ‘diritto inviolabile’ dell'uomo sia come singolo sia quale membro delle formazioni sociali, dove si svolge la sua personalità”¹³².

Tale prospettiva, considerando efficacemente il diritto inviolabile del contribuente come “diritto inviolabile alla giustizia nella imposta”, dà preminenza al ‘diritto di giustizia tributaria’ e rammenta che “la nascita dell'individuo, che diventa titolare, anche nella materia fiscale, di diritti *uti singulus* e non già *uti populus* avviene in Italia” già “nel diciannovesimo secolo dove, vi è già chi enuncia un concetto che anticipa di un secolo la corretta lettura dell'art.2 della Costituzione”¹³³. Il riferimento è a De Luca, il quale aveva così affermato: “or tal è il diritto dell'imponibilità da contendere insieme l'idea del dovere e viceversa: in modo che chi ha il diritto di imporre, ha il dovere insieme di farlo secondo il diritto, o secondo

¹³² FALSITTA G., *Commento all'art.2 della Costituzione*, in AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, a cura di Falsitta G., Cedam, Padova, 2011, p. 4.

¹³³ FALSITTA G., *Commento all'art.2 della Costituzione*, cit., p.4.

giustizia, e chi ha il dovere di essere gravato, ha insieme il diritto di essere trattato secondo giustizia”¹³⁴.

Come autorevolmente rilevato, questa affermazione dà conto pienamente “della correlazione tra i concetti di diritto e di dovere che si realizza nel precetto tributario”¹³⁵. Ed è in questo contesto che il contribuente diviene l’anello cruciale della filiera fiscale: il contribuente, secondo la prospettiva cui si aderisce, come si precisa, “ha un dovere inderogabile ma ha altresì un diritto inviolabile, il diritto si può dire, al rispetto di tutte le limitazioni che la Costituzione ha eretto nei confronti del legislatore ordinario a salvaguardia della ‘giusta imposta’ per proteggerlo da abusi e tirannie”¹³⁶.

Ancorché l’orientamento della giurisprudenza costituzionale italiana, sul punto, sia stato, fino ad ora, teso a negare che la pretesa del cittadino all’equità fiscale rientri nella tutela dell’art.2¹³⁷, il processo in atto a livello internazionale spinge a valorizzare la centralità del contribuente proprio sotto il profilo del riconoscimento di un diritto inviolabile al rispetto dei criteri di giustizia tributaria.

Il processo di riforma che ha supportato una sempre più crescente considerazione dei *taxpayers rights* ha inteso, infatti, concepire quei diritti come presupposti imprescindibili sui quali fondare la rivisitazione delle democrazie contemporanee. E ciò, in

¹³⁴ DE LUCA, *Scienze delle finanze*, Stato dei classici italiani, 1958, p.66.

¹³⁵ VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, 1932, p.1044, n. 186, anche in FORTE, LONGOBARDI (a cura di), *Opere giuridiche*, p.61.

¹³⁶ FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, *passim*.

¹³⁷ Si è così commentato, con riferimento ai “pochi e sbrigativi interventi della Corte costituzionale sulla possibilità di considerare diritto inviolabile dell’uomo il rispetto dei criteri di giustizia tributaria”: “in definitiva, l’approccio della Consulta e, sotto il profilo del riconoscimento di diritti inviolabili del contribuente, frettoloso e statolatrato, incline a considerare il contribuente, un suddito della inderogabile potestà tributaria”: FALSITTA G., *Commento all’art.2 della Costituzione*, cit., p.9.

specie, sotto due profili: quello della riforma o ‘reinvenzione’ degli apparati amministrativi, e quello, ben più incisivo, della nuova considerazione istituzionale del contribuente, titolare di quei diritti.

Il percorso segnato, dunque, va – o dovrebbe andare - nel senso di un riposizionamento dei valori sotto il profilo etico-istituzionale: “una società che offre opportunità per facilitare l’esercizio di comportamenti virtuosi”, si è affermato, “è una società che favorisce concretamente la diffusione di pratiche di *compliance*”. Si sta, dunque, parlando della riappropriazione dell’etica delle virtù¹³⁸, che ha il grande pregio di “indicarci che il bene è qualcosa che avviene, che si realizza mediante le opere”¹³⁹. E si realizza, attraverso le opere reciproche, ad un’unica condizione: quando il *network* di relazioni trova fondamento nel principio di responsabilità, ossia nel significato di *accountability*, che è, prima di tutto, il rendere conto del proprio operato¹⁴⁰. Il principio di trasparenza, si deduce, è il corollario che qualifica questo *modus agendi*.

Così concepito, il principio di responsabilità trova un contesto aggiornato in cui operare e, realizzarsi: è quello della democrazia che incorpora l’idea di *public service*. “*Responsibility may well be the most important word in all the vocabulary of administration, public and private*”¹⁴¹. Al di là di tutte le declinazioni che si sono rinvenute, questo principio, nella prospettiva suindicata, si pone come vincolo

¹³⁸ Per alcuni spunti sulla centralità delle virtù, concepite anche secondo una prospettiva di dà conto del pensiero di studiosi stranieri, si rinvia a TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., in specie pp. 27-30, 52-54 e, con riferimento alle *civic virtues*, a p.240.

¹³⁹ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all’evasione fiscale*, cit., p. 218.

¹⁴⁰ Su questo principio ci si è soffermati ampiamente in TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., in specie pp. 4-46, 66 (in nota), 129, 163, 167 (in nota) 169, 195 (in nota), 237 (in nota), 241, 252 (in nota), 300, 304, 368.

¹⁴¹ MOSHER F.C., *Democracy and the Public Service*, Oxford University Press, NY, 1968, p. 7.

di *integrity* che unisce il *public service* alla democrazia, sia come idea, sia come modo di governare.

In questa prospettiva, assume rilievo decisivo una particolare scienza. Si tratta dell'economia comportamentale. Essa, infatti, “ambisce ad accrescere direttamente il grado di realismo dei modelli economici indagando ciò che succede in mercati e altri ambiti socio-economicamente significativi, in cui i processi decisionali di numerosi soggetti sembrano essere caratterizzati da scelte in ampia misura ‘devianti’ rispetto alle predizioni tipiche della teoria economica di matrice neoclassica”¹⁴². Il realismo metodologico che caratterizza questa scienza appare particolarmente consono, nonché potenzialmente utile all’ambito di studi di cui ci occupa. Essa, in particolare, va a coprire aree di indagine che nemmeno con il realismo del cosiddetto costituzionalismo sperimentale si andrebbero a coprire.

In quest’ultimo rinnovato postulato, ossia, quello della “ricerca di sempre nuove linee di ‘trinceramento’, senza fermarsi al rassicurante formalismo degli enunciati”, infatti, “il diritto costituzionale si emancipa da un inconcludente razionalismo individualistico, proiettato sull’esclusivo soddisfacimento della propria libertà (...) per mancanza di fiducia *degli uni verso gli altri*”. E “la ricerca del ‘trinceramento’ apre” pure “alla fiducia, ai giudizi” e, per ciò che qui conta, “alle preferenze di tutti”¹⁴³. Ma questo adattamento all’età dell’incertezza necessita di essere completato con quel filone di studi dell’economia comportamentale che si concentra sulle cosiddette “preferenze socialmente condizionate”.

In questo caso, come dimostrato, viene in gioco la dimensione *motivazionale*: nell’ambito di questi studi incentrati sulle suddette preferenze, infatti, “l’oggetto di analisi fondamentale è costituito da

¹⁴² ZARRI L., voce: *Economia comportamentale*, in AA.VV. *Dizionario di economia civile*, Città Nuova, Roma, 2009, p.312.

¹⁴³ CARDUCCI M., *Tecniche costituzionali di Argomentazione Normazione Comparazione*, Pensa MultiMedia, Lecce, 2003, p.115.

scelte comportamentali operate dai singoli agenti”, ossia il controllato, “sulla base di un’influenza diretta (in senso positivo e/o negativo) sulla *propria* funzione di utilità di intenzioni, comportamenti, benessere materiale e/o preferenze di *altri soggetti* coinvolti nell’interazione socio-economica”¹⁴⁴.

E’ intuibile come questa impostazione, per la peculiarità di far luce sulla complessità motivazionale che caratterizza gli agenti – non solo economici – nei loro processi decisionali, apra, per il contribuente contemporaneo, molte prospettive. Queste, nella linea di ricerca che qui si propone, si collocano perfettamente in un contesto di interazione strategica che trova fondamento nella libertà di scelta del contribuente, di cui al capitolo successivo. Un contesto, invero, per la realizzazione del quale deve operare, ora più che mai, ogni sistema istituzionale che abbia compreso l’importanza della fiscalità come fondamento della propria forma di Stato.

¹⁴⁴ ZARRI L., voce: *Economia comportamentale*, cit., p.312.

CAPITOLO TERZO

PER UN'IDEA DI LIBERTA' NELLO 'STATO FISCALE': MODELLI DI *TAXPAYERS' CHOICE* PER I NUOVI ORIZZONTI DEL *RESPECTFUL APPROACH* E DELLA *CUSTOMER SATISFACTION*

SOMMARIO: *1. I rapporti tra fisco e contribuente, nonché tra fisco e Garante: quale incidenza sulla tax compliance? Authoritarian, respectful e 'Right from the Start' approach. -- 1.1. Fisco e libertà nel mondo contemporaneo: il right to choose come fundamental liberty. --- 2. Lineamenti di una vera e propria individual fiscal choice per una rivitalizzazione delle taxpayer service options. -- 3. Esigenza di collegamento tra tax authorities e Garanti del contribuente per un realistico bilanciamento tra tax institutions e individual fiscal choice: il Taxpayer Choice Model (TCM) FY 2012-2013. -- 4. Il contribuente customer: l'alternativa che può servire al diritto.*

1. I rapporti tra fisco e contribuente, nonché tra fisco e Garante: quale incidenza sulla tax compliance? Authoritarian, respectful e ‘Right from the Start’ approach.

“Our laws have not kept pace with our notions of procedural fairness in 21st century tax administration, particularly given the system’s expanded and diverse taxpayer base and duties”¹.

Con questa considerazione il *National Taxpayer Advocate* (d’ora in poi, NTA) dà conto di una mancata corrispondenza tra quanto si è statuito in diritto e quanto sta accadendo nella società. Il tratto significativo è che, così facendo, raggiunge il risultato opposto: dimostrando la sua quotidiana attenzione affinché gli strumenti operativi e gli organi deputati diano applicazione a quelle disposizioni legislative, il Garante americano compie un’azione di monitoraggio che risulta, oltre che responsabilmente trasparente agli occhi del singolo contribuente americano – e non solo !-, anche decisiva ai fini dell’adattamento del diritto all’evoluzione del sistema stesso.

Con riferimento a quest’ultimo profilo, la particolare attenzione riservata all’analisi dell’evoluzione del sistema fiscale americano da parte del Garante², riflette una spiccata consapevolezza del suo ruolo di raccordo tra fisco e contribuente.

¹ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov>, p. vii.

² Si fa notare che il NTA ha deciso di impostare l’intero *2011 Annual Report to Congress* attorno all’analisi della storia moderna dell’amministrazione fiscale del proprio Paese. Ciò si sarebbe rivelato necessario, secondo la sua opinione, *“because of the lack of understanding about taxation in public discourse today”*: NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. v.

Preme rilevare, a questo proposito, che quest'organo tiene in debita considerazione la complessità delle tendenze che, oggi più che mai, colpiscono il fisco americano: “*a huge expansion in the IRS's workload*”, da una parte, e la riduzione di fondi per l'IRS, da parte del Congresso, in ciascuno degli ultimi due anni³. Di qui, il monito al Congresso, affinché “*develop new budget procedures to ensure that the IRS is funded at whatever level will maximize tax compliance, with regard for protecting taxpayers' rights and minimizing taxpayer burden*”⁴.

Ma non è tutto. Al di là della sua politica in vista dell'approvazione di un nuovo TBOR⁵ - di cui si è già detto con riferimento alla *taxpayers' rights legislation* e, in specie, alle *legislative recommendations*⁶ -, è evidente che questa ampia prospettiva del NTA, diversamente da ciò che – non – accade in Italia, ha spostato il dibattito dei *taxpayers' rights* a livello operativo. I fattori e le strategie che influenzano la *tax compliance* sono divenuti gli indicatori più attendibili per stimare quanto - e come - l'intero sistema sta operando per garantire quei diritti e per aumentare la fedeltà fiscale⁷.

³ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. vi.

⁴ NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. 3.

⁵ “*We thus reiterate our call for Congress to pass a taxpayer bill of rights*”: NTA, *2011 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., p. vii.

⁶ Tematiche affrontate nell'ultimo paragrafo del Capitolo primo, Sezione prima.

⁷ Di grande interesse risulta l'analisi dei *compliance issues* che il NTA descrive nel *2011 Annual Report to Congress* rimarcando che: “*the IRS does not emphasize the importance of personal taxpayer contacts as an effective tax collection tool*”; che “*the new income filter for the Federal Payment Levy Program does not fully protect low income taxpayers from levies on social security benefits*” e che, non ultimo, “*the IRS has failed to stem the tide of transfers to its excess collection file, which contains billions of dollars in payments, and makes disproportionately little effort to prevent transfers from low income*”

Su questo fronte, val la pena ricordare che l'IRS è solo una delle tante agenzie amministrative, ma è quella che concentra il potere corrosivo del Governo statunitense ed ha, quindi, una posizione molto rilevante. Per molti anni il potere discrezionale di cui si era appropriata quell'agenzia, ed il rapporto impari coi cittadini, erano stati avallati dal *budget*. I forti incentivi operanti per massimizzare l'esazione dei tributi dovuti si sono rivelati i fattori responsabili del particolare contesto in cui l'agenzia IRS operava e in cui si trova, in questi ultimi anni, coinvolta.

E' in questa linea di continuità con i cadenzati problemi di *budget* che vanno colti i segni di un processo in cui le esigenze, apparentemente confliggenti, di protezione dei *taxpayers' rights*, da un lato, e di *law enforcement*, dall'altro, si sono ciclicamente scontrate. I vari TBOR hanno perciò, sicuramente, oggi, una rilevanza particolare nell'avanzamento verso il potenziamento e miglioramento della tutela del contribuente, concepito come destinatario di un servizio. E ciò, invero, nel senso di aver posto la questione a livello istituzionale, in gran parte mediante i *Reports* annuali del NTA, ma anche attraverso l'utilizzo di una terminologia improntata ad enfatizzare la *customer satisfaction*.

Seppur questo processo sia ancora, evidentemente, incompiuto, risulta particolarmente apprezzabile per gli spunti che fornisce sotto il profilo costituzionale. Quel che più rileva, infatti, ai fini dell'analisi in corso, e tenendo conto dei due ordinamenti presi in esame, è che il grande sforzo messo in atto dall'ordinamento statunitense, affiancato ai più recenti studi di livello internazionale, contribuisce ad indicare alternative, istituzionalmente e

taxpayers': NTA, 2011 *Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate*, cit., pp. 336-379.

scientificamente motivate, per equilibrare il rapporto tra fiscalità e libertà attraverso il parametro della *tax compliance*.

Del passaggio ‘da un *authoritarian approach* ad un *respectful approach*’, sono state investite molte delle *tax authorities* delle democrazie contemporanee. Nelle ultime decadi, in particolare, numerosi Paesi si sono impegnati per operare in modo più responsabile nei confronti del contribuente e per una maggiore considerazione della *tax compliance*. In questo contesto si è da poco inserito un ulteriore, prezioso contributo che ha enfatizzato il modello del *respectful approach* mediante la valorizzazione di un percorso di coinvolgimento del contribuente che, da un livello medio di *cooperation*, si spinge fino ad un livello più avanzato, denominato di *co-decision*.

E’ già intuibile quanto i risultati sperimentali di questa linea di ricerca possano diventare determinanti – per non dire imprescindibili – ai fini di una rivitalizzazione del ruolo del contribuente che possa dirsi *libero* all’interno del sistema fiscale, al punto da arrivare, addirittura, ad influenzare il sistema stesso.

Tale studio ha coinvolto dodici Paesi⁸, ad esclusione, tra l’altro, sia dell’Italia sia degli Stati Uniti. Per il nostro ordinamento, questo è un ulteriore spunto da tenere in considerazione, tenendo conto che l’Agenzia delle entrate italiane ha contribuito a fornire alcuni dati e, in specie, “*in assessing the estimated revenue for distinct economic activities*”⁹. Per gli Stati Uniti, da ultimo, si rinvia al 2012

⁸ Si tratta dell’Australia, l’Austria, il Canada, il Cile, la Danimarca, la Finlandia, l’Olanda, la Nuova Zelanda, la Norvegia, la Svizzera, la Svezia e la Gran Bretagna.

⁹ Come risulta dalla tabella n. 29, intitolata *Involvement of Italian industry associations in research: Forum on Tax Administration (FTA), Information Note*,

*Annual Report to Congress*¹⁰, che si occupa specificatamente di *protection of taxpayer rights in compliance incentives* e al più datato *2006 Annual Report to Congress*, in cui già si indicava la direzione “*toward a more expansive concept of taxpayer compliance*” attraverso il passaggio da una concezione - schematizzata nei concetti - di “*Service + Enforcement = Compliance*”, ad una di “*Service, enforcement and compliance*”¹¹.

Lo studio anticipato rientra tra le più recenti e sperimentali analisi in materia di *tax compliance* del Forum on Tax Administration (FTA). E' intitolato *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*¹². Questo nuovo approfondimento dà conto dell'impellenza di creare un ambiente che supporti comportamenti positivi in termini di *compliance* – ossia *compliance behaviour* – e che riduca le opportunità di *non-compliant behaviour*. E', inoltre, focalizzato sul “*compliance behaviour at an early stage in business tax processes, preferably before the tax return is filed*”¹³.

Al di là delle specificità delle categorie di contribuenti destinatari, ciò che val la pena mettere in evidenza di questo studio è la tensione ad individuare un nuovo approccio, addirittura preventivo, per le finalità espresse di seguito. Finalità di per se

Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises, January 2012, in www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf, p. 28.

¹⁰ NTA, *2012 Annual Report to Congress, Volume One*, in <http://taxpayeradvocate.irs.gov/2012-Annual-Report>, pp.115-205.

¹¹ NTA, *2006 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate, Preface*, in <http://taxpayeradvocate.irs.gov/2006-Annual-Report>, p. v.

¹² Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, intitolato *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit.

¹³ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 1.

stesse decisive, evidentemente, anche dal punto di vista costituzionale, per la prospettiva di centralità del contribuente: “generate payback in terms of voluntary compliance and correct tax return”; “contributes to improving the efficiency and effectiveness of the revenue bodies themselves” ma, anche, come si sottolinea, “provides real benefits to taxpayers: getting tax issues right from the start means less trouble (extensive audits, re-assessments and fines) and uncertainty in the end”¹⁴.

L’attenzione a questo e ad altri studi in materia¹⁵, va nel senso di un’accelerazione delle modalità operative da acquisirsi da parte delle *tax authorities*. In definitiva, va nel senso di una rielaborazione dello stesso concetto di responsabilità, e della sua percezione, in capo agli organi competenti su queste questioni. Quando ci si pone il problema di adottare un approccio come quello proposto dallo studio dell’FTA, il quale si fonda su quattro precise *dimensions*¹⁶

¹⁴ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 1.

¹⁵ Basti pensare, ad esempio, all’inedito approfondimento del Fondo monetario internazionale intitolato *Revenue Administration: Developing a taxpayer compliance program*, (International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department), e preparato da RUSSEL B., *Technical Notes and Manuals 10/17*, Washington, 2010, in cui ci si sofferma sulla portata di un programma di tal genere, sul suo valore, su quali siano le fasi per attuarlo, sul modello delle strategie di valutazione, sulle modalità di aggiornamento, naturalmente riprendendo i capisaldi della nota teoria della *regulatory pyramid*. Con riferimento a quest’ultima, ci si permette di rinviare all’approfondimento esposto in TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012, in specie pp. 242-249, 256, 281 (in nota) e 366-367.

¹⁶ Si tratta delle seguenti, pur orientative, linee operative: “Acting in real time and u-front, so that the problems are prevented or addressed when they occur; Focusing on end-to-end processes rather than focusing on the revenue body processes and try to make the processes of the taxpayer fit into them; Making it easy to comply (and difficult not to); and actively involving and engaging taxpayers, their representatives and other stakeholders, in order to achieve a better understanding of the taxpayer’s perspective and to cooperate with third parties”: Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 3.

considerate centrali per il *compliance behaviour*, si dà conto di percepire fin da subito che tale prospettiva, appropriata o meno che sia allo specifico ordinamento, “*involves a significant shift in perspective from purely traditional approach*”. Ciò significa, come bene viene spiegato, che “*that is not to say traditional enforcement is no longer necessary*”. E’ evidente, infatti, per chi opera nel settore, che “*any modern compliance strategy will need to encompass a wide range of tools and initiatives; traditional enforcement tools and ‘Right from the Start’ measures are both pillars of a such compliance strategy*”¹⁷.

Premesso ciò, come già anticipato, è una particolare analisi di questo nuovo approccio che risulta particolarmente apprezzabile sotto il profilo dell’aggiornamento del *respectful approach* nei confronti del contribuente. Si tratta della linea strategica indicata relativa all’ “*actively involving and engaging taxpayers, their representatives and other stakeholders, in order to achieve a better understanding of the taxpayer’s perspective and to cooperate with third parties*”¹⁸. E l’aggiornamento di approccio di cui si accennava è quello che auspica modelli consoni ad essere veramente finalizzati alla soddisfazione del contribuente-cliente “attivo, il quale, pagando, ha il diritto di dire la sua e di scegliere”¹⁹.

E’ intuitivo che questa prospettiva non può essere disgiunta dalla riformulazione del principio di responsabilità, nell’ottica dell’*accountability* - nella versione anglosassone di cui si diceva nel

¹⁷ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 3.

¹⁸ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 3 e pp. 25-29.

¹⁹ BERTOLISSI M., *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Jovene, Napoli, 2012, p.6.

capitolo precedente-. Ossia, da strategie operative ‘di qualità’ che davvero siano finalizzate alla soddisfazione del contribuente-cliente.

Il fronte del ‘coinvolgimento del contribuente’ – in termini di *involving*, ma anche di *engaging*²⁰ - permette, in definitiva, di conciliare più tematiche, tutte aventi come snodo centrale il contribuente: si tratta dei rapporti tra fisco e contribuente, di quelli tra Garante e fisco nonché, da ultimo, dell’imprescindibile coinvolgimento del contribuente in termini di *tax compliance* per realizzare l’efficienza del sistema. Di nuovo, si insiste, un *accountability network* che diviene il contesto in cui adattare il binomio fiscalità-libertà alla forma di Stato contemporanea.

Il raggiungimento di un sistema relazionale così concepito, ossia diversificato nei legami tra soggetti diversi, ma incentrato sulla decisiva importanza di considerare il contribuente fulcro essenziale della rete - o filiera - che collega le diverse responsabilità, ha delle implicazioni di rilievo in termini di soddisfazione del contribuente se solo si qualificano come imprescindibili i seguenti assunti:

- una concezione delle regole e, dunque, del diritto, come *servente* nei confronti del destinatario delle regole stesse. Ciò, nel contesto fiscale, implica una nuova consapevolezza dei diritti dei singoli nell’ambito del sistema economico, diritti che devono trovare essi stessi soddisfazione all’interno del libero gioco della concorrenza. “*If taxpayers understand they have rights before the IRS and what whose rights are*”, ha precisato, in merito, il NTA americano, “*they can avail themselves of those rights when they need them. And so,*” e

²⁰ Non è casuale che i due termini, molto simili, siano stati affiancati per rimarcare non semplicemente un mero coinvolgimento ma, piuttosto, la volontà di ‘sedurre’, ‘intrigare’, quasi persuadere il contribuente.

questo è il punto in termini di convenienza per il sistema, “*the taxpayers feel like they are actually being respected for voluntarily complying with the tax laws*”²¹.

- una rinnovata valorizzazione della figura del Garante del contribuente, da considerarsi non solo come “*an instrument to help citizens*” ma, piuttosto, come “*early warning system*”, ossia “*more consistently (...) the role of ‘change agents’ who propose organizational improvements from citizen’s perspective*”²². Sotto questo profilo, particolarmente significativo è l’esempio del NTA americano, che sempre più, si sta impegnando per creare, pur nella sua veste di organo indipendente, una stretta collaborazione con l’IRS di cui dà conto, regolarmente e puntualmente, e dunque in modo del tutto trasparente, nei vari rapporti annuali²³. Interessanti, inoltre, in linea con quanto suesposto, e alla luce di quanto sta avvenendo in quell’ordinamento, le varie proposte messe in atto “*to improve taxpayer interaction*”²⁴. In questa prospettiva, e dunque nell’ottica di una nuova considerazione del contribuente, il processo verso un sistema fiscale più equo, iniziato negli Stati Uniti negli anni ottanta con la promulgazione dei vari TBOR, grazie al contributo dei vertici dirigenziali è poi sempre proseguito ad opera degli esponenti di maggior rilievo della relazione tra fisco e contribuente e, in

²¹ NTA Blog, *Why we need a taxpayer Bill of rights*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/Blog>.

²² VAN ROOSBOROEK S., VAN DE WALLE S., *The relationship between Ombudsman, Government, and citizens: a survey analysis*, *Negotiation Journal*, 2008, p.299-300. Sull’argomento, si rinvia anche a WAGNER M.L., *The organizational ombudsman as change agent*, *Negotiation Journal* 16, 2000, pp. 99-114.

²³ Particolarmente interessante è la tabella, inserita nel NTA, *Fiscal Year 2012 Objectives, Report to Congress, Appendices III: Collaborative efforts between TAS and IRS*, pp. III-1-III-7, in cui si dà conto del *Collaborative effort, objectives e status updates*.

²⁴ NTA, *Fiscal Year 2012 Objectives, Report to Congress, Appendices*, p. v-3.

specie: il *Taxpayer National Advocate*, per la parte del contribuente, e l' *Internal Revenue Service*, dall'altra, per la parte del fisco.

Il processo è, evidentemente, tuttora in corso. Ma ciò che caratterizza l'ordinamento americano in questo particolare settore, diversamente da quanto avviene in Italia, è la continua ricerca di nuove e concrete soluzioni di interazione tra questi due particolari poteri. Una collaborazione tra essi stessi, prima ancora che con il contribuente, al quale viene riservato, almeno nelle strategie messe a punto da NTA, un rilievo di assoluta priorità. Una collaborazione fattiva e trasparente per bilanciare le opposte esigenze in linee strategiche concordate nell'ottica della *citizen's perspective*. Le repliche dell'IRS nell'*Annual Reports* del NTA, indicano chiaramente che ciò non significa, però, che il Garante viene assorbito – o non ne riesce ad uscire, come avviene per il Garante italiano che è profondamente incardinato nella stessa struttura dell'amministrazione finanziaria – dagli interessi primari del sistema. Anzi, è proprio perché li conosce che può operare per intervenire e, dunque, migliorar e ciò che non dà risultati in termini di soddisfazione del cliente.

- un'interazione-cooperazione col contribuente che punti, secondo le modalità indicate nel progetto sperimentale “*involving and engaging taxpayers*” del Forum on Tax Administration a: 1. migliorare le procedure, i sistemi, nonché “*interfaces or control chains*”; 2. costruire un “*customer understanding*” attraverso due modalità: “*by engaging in dialogue with taxpayers (...) including formal or informal mechanisms of consultation*” e “*through research conducted by the revenue body*”

*or partners (...)*²⁵. E' evidente che, così operando, si lavora per aumentare la percezione di “*fairness of treatment of the revenue body*”. Molte ricerche dimostrano, infatti, che, se i cittadini si sentono trattati con rispetto e correttezza, si sentono riconosciuti e valorizzati dall'autorità e, soprattutto, “*show stronger understanding for the authority and identification with the society its represents*”²⁶. Nell'ambito fiscale, ciò ha una valenza ancora più specifica: è stato dimostrato che “*procedural fairness enhances identification which in turns supports positive tax attitudes and reduces the inclination towards tax evasion*”²⁷.

1.1. Fisco e libertà nel mondo contemporaneo: il right to choose come fundamental liberty.

Coinvolgere il contribuente, adottare la sua prospettiva, interagire e cooperare con lui per garantirgli un trattamento rispettoso della sua dignità e della sua soddisfazione quale contribuente-utente: come si concilia tutto ciò con i principi e le istanze del diritto costituzionale?

Per comprendere la centralità di questa prospettiva di ricerca dal punto di vista costituzionale, oltre a quanto già approfondito sotto il profilo della configurabilità di un ‘diritto inviolabile alla

²⁵ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 25.

²⁶ TYLER T.R., BLADER S.L., *The group engagement model: procedural justice, social identity, and cooperative behavior*, *Personality and Social Psychology Review*, 7, 2003, pp.349-361.

²⁷ HARTNER M. et al, *Procedural fairness and tax compliance*, *Economic Analysis & Policy*, 38, 2008, pp. 137-152; MURPHY K., *Regulating more effectively: the relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance*, *Journal of Law and Society*, 32, 2005, pp. 562-589.

giustizia nell'imposta' è necessario, innanzitutto, comprendere il contesto teorico-istituzionale che sta alla base dell'idea di concepire la libertà in senso non contraddittorio alla fiscalità²⁸. Sulla scorta di questa premessa, vanno individuati gli aspetti più significativi che riguardano coinvolgimento²⁹ e, attraverso questi, va rinvenuto il fondamento di un vero e proprio diritto di scegliere come libertà fondamentale dell'individuo nella sua qualità – oltre che ruolo - di contribuente.

“Le democrazie costituzionali”, si è detto, “traggono elemento dal popolo, ma ne diffidano”³⁰. Coinvolgere il contribuente, invece, necessita di un atto di fede, da parte del potere, che proprio dal popolo deve trarre il suo fondamento. Quest'atto di fede non è fine a se stesso, è il presupposto imprescindibile per creare un circuito virtuoso che dal contribuente vada a coinvolgere le istituzioni, costituite, anch'esse, lo si ricorda, da contribuenti³¹.

Riconoscere la centralità del contribuente nel circuito istituzionale ha, in specie, due significati: quello di superare quel punto di vista che per secoli ha fatto prevalere la prospettiva dei

²⁸ Per un'analisi sul processo evolutivo del concetto di fiscalità e ai principi generali che devono informare la legislazione dei vari Paesi per dar conto della nuova, auspicata filosofia circa i rapporti collaborativi tra fisco e contribuente, si rinvia all'approfondimento di PILLITTERI S., *Il contenzioso tributario in Europa*, in www.giustiziatributaria.it/pillitteri.html.

²⁹ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., pp. 26-27.

³⁰ AINIS M., *La libertà perduta*, Laterza, Roma-Bari, 2002, p.47.

³¹ Questa impostazione tiene conto della teoria dell'Uomo-Istituzione così efficacemente descritta da GUARINO G., *L'uomo istituzione*, Laterza, Roma-Bari, 2005. Per un approfondimento sul tema, con specifico riguardo all'ambito costituzionale-fiscale sotto il profilo della 'tutela delle libertà e forma di Stato', si rinvia a TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012, pp. 2-13.

detentori del potere³², e quello di ribaltare, aggiornandole alla forma di Stato contemporanea, le categorie tradizionali che non concepiscono le libertà all'interno di una società, ossia come 'libertà giuridicamente organizzata'³³.

Considerando lo stretto legame che ha caratterizzato l'evoluzione della dottrina dei diritti umani e la nascita della teoria generale sui *taxpayers' rights*³⁴, non si può non ricordare che la dottrina dei diritti dell'uomo "presuppone una concezione individualistica della Società e dello Stato e si risolve nella affermazione che prima viene l'individuo, che ha valore di per se stesso e poi viene lo Stato e non viceversa, che lo Stato è fatto per l'individuo e non viceversa"³⁵. Evidentemente, ciò vale anche per il contribuente. Ma, in che termini?

I presupposti teorici suesposti, motivando sulla centralità dell'individuo, consentono di prendere atto di un dato imprescindibile per lo sviluppo, il cui fine deve essere

³² Come spiega Bobbio, secondo quella prospettiva, "l'individuo singolo è essenzialmente un oggetto del potere o a tutt'al più un soggetto passivo. Più che dei suoi diritti si parla, nella trattatistica politica, dei suoi doveri, tra i quali principale è il dovere di obbedire alle leggi. Al tema del potere di comando corrisponde dall'altro capo del rapporto il tema del dell'obbligo politico, che è per l'appunto l'obbligo considerato primario per il cittadino, di osservare le leggi. Se un soggetto attivo si riconosce in questo rapporto, esso non è l'individuo singolo coi suoi diritti originari da far valere contro il potere di governo ma il popolo nella sua totalità, in cui l'individuo singolo scompare come soggetto di diritti": BOBBIO N., *L'età dei diritti*, Einaudi, Torino, 1990, p.56 e ss.

³³ TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., p. 63.

³⁴ TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., pp. 80-81.

³⁵ FALSITTA G., *Commento all'art.2 della Costituzione*, in AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, a cura di Falsitta G., Cedam, Padova, 2011, p. 4. Tale prospettiva, tra l'altro, suggella quanto affermato in BOBBIO N., *Teoria generale della politica*, Einaudi, Torino, 1999, p.437 e ss.

rappresentato, anche in ambito fiscale, dall'espansione delle capacità³⁶. Il dato riguarda la consapevolezza che l'aumento delle capacità di scelta è strettamente collegato all'incremento consapevole degli spazi di libertà nel fare e nell'intraprendere³⁷.

“Il mondo in cui siamo”, si afferma, infatti, “non è esito del destino, di fatalità subite, ma dipende dalla nostra volontà di impegnarsi che è tanto più elevata quanto più riusciamo ad operare con comportamenti virtuosi. L'interrelazione stretta tra gli effetti delle scelte e le capacità di scelta, con l'importanza attribuita non solo ai risultati raggiunti, ma anche e soprattutto alle reali opportunità di scegliere e alla libertà d'agire”, si sottolinea, “focalizza l'apporto delle *istanze valoriali* come momento costitutivo”³⁸. Le istanze valoriali di cui si parla non possono essere altro che quelle virtù – o etica delle virtù – che, nel contesto fiscale, appaiono irrinunciabili allorquando si comprende che “il guadagno specifico che ci offre l'etica delle virtù è quello di indicarci che il bene è qualcosa che avviene, che si realizza mediante le opere”³⁹.

In questa prospettiva, infatti, “la soluzione al problema della motivazione dell'agente” – contribuente – “non è quella di fissargli vincoli (o dargli incentivi) per agire contro il proprio interesse, ma

³⁶ Concetto ampiamente indagato in SEN A., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, Mondadori, Milano, 2000.

³⁷ Teoria approfondita in FERRO A., *Valore sociale: longevità e intergenerazionalità*, in *Salute Persona Cittadinanza*, n.1/2012, pp.27-34. Seppur questa concezione sia stata ideata - e sperimentata - con riferimento al contesto della longevità, i presupposti sui quali si fonda appaiono perfettamente compatibili con l'idea di contribuente-*customer*.

³⁸ FERRO A., *Valore sociale: longevità e intergenerazionalità*, cit., p.27.

³⁹ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all'evasione fiscale*, in AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, a cura di Gentile A. e di Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, p.219.

di offrirgli una più completa comprensione del suo bene”⁴⁰. In questo modo, in definitiva, la motivazione morale non è più un ostacolo “dal momento che siamo automaticamente motivati a fare ciò che crediamo sia bene per noi”⁴¹.

Questo impianto, si badi bene, non è solo teorico: esso mira a distinguere, e in questo sta la grande potenzialità sotto il profilo costituzionale, l'*homo economicus* dalla persona. Mentre il primo, si spiega, “è un individuo perfettamente razionale ed autointeressato in grado di massimizzare le proprie utilità, un individuo esogeno, uno spettatore attivo che per le sue caratteristiche entra nel mercato e intraprende scelte e processi economici senza modificare la propria identità”, la persona, invece, “in quanto agente, ha la capacità di intervenire sui processi”⁴². La persona, in definitiva, è produttrice di relazioni.

La capacità di intervento della persona-contribuente assume fondamento costituzionale, in termini di libertà, infatti, allorché è posta nella condizione di produrre relazioni. Questa condizione si realizza nel momento in cui, attraverso il coinvolgimento, il contribuente diviene consapevole dell'accettazione, da parte del potere, dei suoi diritti e delle sue libertà. Ma, si badi bene, non si tratta di un'accettazione rassegnata: è lo stesso potere ad avere interesse – o a doverlo avere – a che il contribuente entri nella filiera fiscale per intervenire nei processi col fine di migliorarli.

Questo interesse, tra l'altro, realizza proprio i presupposti costituzionali che mirano a valorizzare l'individuo attraverso la

⁴⁰ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all'evasione fiscale*, AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, cit., p. 219.

⁴¹ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all'evasione fiscale*, AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, cit., p.219.

⁴² FERRO A., *Valore sociale: longevità e intergenerazionalità*, cit., p.27.

lente della sua “personalità”. L’art.2 della Costituzione dà conto, in modo esplicito, di voler rispettare le estrinsecazioni della personalità umana. Il legame che definisce tra principio personalistico, pluralistico e solidaristico, giocano un ruolo fondamentale anche per il singolo contribuente che concorre, insieme alla collettività, alla realizzazione del bene comune. Ciò, invero, si insinua nella scia della teoria dei diritti pubblici soggettivi che costituiscono, di fatto, il fondamento del riconoscimento dei diritti dell’uomo e segnano la nascita dello Stato di diritto⁴³.

Il diritto ‘alla giustizia fiscale’ che, secondo questa prospettiva, va ricompreso nell’art.2 della Costituzione⁴⁴, in definitiva, non è ‘solo’ un bilanciamento tra diritti e doveri secondo quanto già affrontato con riferimento all’*accountability network*. E’ qualcosa di più: “è un diritto ‘inviolabile’” e “sta a sé ed è tutelato come valore a sé”⁴⁵. Non è un caso, infatti, che l’art.2 sia, da sempre, concepito

⁴³ FALSITTA G., *Commento all’art.2 della Costituzione*, cit., pp. 6-7. L’autore fornisce un’analisi comprensiva dell’evoluzione storica che ha visto “la ‘rottura’ della ‘civile’ tradizione” – rottura, legata a un “male inteso ‘interesse fiscale’ che sarebbe presente nel tessuto dei valori costituzionali”-, alternata alla reinterpretazione della concezione della fiscalità di derivazione germanica attraverso l’opera di Santi Romano (*Gli scritti nel Trattato di Orlando*, 2003, p.viii e ss. della *Prefazione*) – nella quale, si ricorda, “tanto lo Stato nei confronti del cittadino, che il cittadino nei confronti dello Stato vengono configurati dall’autore come titolari di diritti soggettivi pieni” -. Inoltre, sul principio che “nessun interesse collettivo può sopraffare i diritti della persona” e sul primato della persona sulla “cultura della solidarietà”, nel senso che la seconda “procede” dal primato della persona, si rinvia a MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone L., e Berliri C., Edizioni Scientifiche italiane, Napoli, 2006, p.39 e ss. e, in specie, pp.40-43, 50 e 55.

⁴⁴ Ciò vale, si ponga attenzione, non solo sotto il profilo quantitativo. Con riferimento ad esso, si rinvia allo studio di BERGONZINI Gi., *I limiti costituzionali quantitativi dell’imposizione fiscale*, vol. I e II, Jovene, Napoli, 2011.

⁴⁵ FALSITTA G., *Commento all’art.2 della Costituzione*, cit., p.7.

come “la chiave di volta dell’intero sistema costituzionale” e “il principio che consente di risolvere dialetticamente tutte le antinomie”⁴⁶.

Questa tesi trova diversi supporti scientifici: dapprima, attraverso quelli che sono stati indicati come gli aspetti più significativi che riguardano il coinvolgimento, di cui si tratterà qui, di seguito. In secondo luogo, sulla base di modelli già ideati sul presupposto irrinunciabile dell’ *individual fiscal choice* come strumento per raggiungere l’ottimizzazione del servizio. Di quei modelli, si tratterà nel paragrafo successivo.

Secondo gli studi sperimentali sul *Right from the Start*, due sono i principali motori di coinvolgimento del contribuente: il primo, l’importanza, per le *tax authorities*, “*to build and maintain information and insight into the processes of taxpayers*”. Il secondo, riguarda il dato che “*interacting with the taxpayers (...) provides an opportunity to gain understanding and commitment*”⁴⁷. Analizziamoli entrambi.

Con riferimento al primo, l’obiettivo è di fare in modo che diventi “*easier to comply*”, ma, nello stesso tempo, tale operazione può portare anche a “*more efficient processes both for the business and the revenue body*”. La spinta dell’amministrazione fiscale verso il contribuente va concepita, sotto questo primo profilo, come cruciale “*in order to make sure that tax requirements do not disturb or complicate*”, senza motivo, il *daily business* del contribuente.

⁴⁶ CRISAFULLI, *Studi per il decennale della Costituzione*, p.104.

⁴⁷ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 26.

Vi sono già diversi esempi dei risultati che conseguono a questo approccio. Uno, è quello dell'ordinamento spagnolo, nel quale è stato introdotto un meccanismo di dialogo tra *large business* e *industry sector*⁴⁸. Un secondo esempio applicativo è quello tedesco, che riguarda gli incontri periodici tra Ministro delle Finanze e la *Federal Chamber of Tax Consultants*, e che si è dimostrato essere un esempio “*of how such an approach may be applied to the SME segment by involving the professional body representing accountants, tax agent and tax consultants*”⁴⁹. Un ulteriore progetto riguarda il sistema canadese⁵⁰ e, l'ultimo, infine, è stato sperimentato nell'ordinamento francese, focalizzato sull'obiettivo di costituire una vera e propria *partnership* con i contribuenti attraverso tre livelli di interazione⁵¹.

⁴⁸ Si tratta di un *forum* che “*provides a platform for dialogue (based on transparency, confidence and trust) on the main issues that arise between large companies and the tax administration*”. Dal punto di vista operativo, pur essendo un progetto sperimentale, è stato resa notala tendenza, per il futuro, di considerare “*desirable that the decisions of the forum will have legal effect and that surveillance mechanisms will ensure the timely resolution of issues raised in the forum*”: Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., Box n. 23, *Forum for Large Enterprises in Spain*, p.26.

⁴⁹ “*The main objective*”, si è spiegato, “*is to nurture a climate of transparency and mutual understanding, allowing for tax collection issues to be identified and resolved at an early stage. The meetings have led to changes in tax forms and provided valuable input for the development of the electronic tax return*”: Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., Box n. 24, *Meetings with the federal Chamber of Tax Consultants in Germany*, p.26.

⁵⁰ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., Box n. 25, *The Federal Government Relations Advisory Council in Canada*, p.27.

⁵¹ Si tratta di tre livelli di impegno riguardano: condivisione dei problemi attraverso la frequentazione delle organizzazioni professionali dei commercialisti; accreditamenti previsti normativamente a favore dei professionisti che operano per promuovere la *tax compliance*; costituzione di comitati “*to maintain a constructive dialogue between the tax administration and its users*”: Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start:*

Il secondo profilo che caratterizza il coinvolgimento, riguarda, invece, il riscontro che avrebbero le *tax authorities* in termini di “*opportunity to gain understanding and commitment*”. Uno degli esempi, definiti eccellenti di questo esperimento, riguarda l’iniziativa della Nuova Zelanda “*to involve taxpayers and other stakeholders in the preparation of a tax reform package as part of a wider budget process*”⁵². Questa operazione ha incoraggiato il dibattito nella società, il che ha contribuito al successo del pacchetto di riforme su cui si stava lavorando. Ciò significa, in specie, che la riforma è stata considerata come “*sustainable, fiscally responsible and contributing to growth*”⁵³. In definitiva, tutto ciò cui si può mirare per il miglioramento del sistema fiscale sotto il profilo della sua *integrity*.

Ciò che è avvenuto negli altri Paesi induce a dare decisivo fondamento all’approccio di cui si sta discutendo. Il coinvolgimento del contribuente e l’attrazione di esso all’interno

Influencing the compliance environment for small and medium enterprises, cit., Box n. 26, *Involving and engaging taxpayers and stakeholders in France*, p.27.

⁵² “*The goal of this initiative was to improve the integrity of the tax system by aligning the top income tax rate for individuals with the tax rate for other entities such as trust. It was designed to promote savings by reducing income taxes and increasing consumption taxes*”. Il dato interessante dell’iniziativa è stato il procedimento che è stato seguito. Questo ha incluso un “*working group of leading business people, practitioners, academics and officials. The work was collaborative and transparent. All papers were publicly released as they were produced*”. Anche di questo progetto si è sottolineato il dato fondamentale che “*promoted debate and raised issues among the society more widely and contributed to an increase in general knowledge about tax policy issues and helped ensure the outcomes were broadly accepted*”: Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., Box n. 27, *Transparency and inclusive budget processes in New Zealand*, p.27.

⁵³ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., Box n. 27, *Transparency and inclusive budget processes in New Zealand*, p.27.

del dialogo, in definitiva, è stato dimostrato che sono “*strongly linked to the perception of procedural fairness of the treatment of the revenue body*”⁵⁴.

Ciò significa, in conclusione, che dell’art. 2 della Costituzione può essere data una lettura, in questo settore, che potenzi la centralità del contribuente come soggetto interattivo del sistema fiscale, il quale deve assicurare la trasparenza del proprio operato. Al contribuente, infatti, grazie anche alla lettura che la Corte costituzionale ha dato dell’art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente sulla ‘Chiarezza e motivazione degli atti’, deve essere assicurata, d’altro canto, la piena informazione, anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile, e la garanzia del diritto di difesa: tutti aspetti, questi, del buon andamento e dell’imparzialità della pubblica amministrazione *ex art. 97* della Costituzione⁵⁵.

“Interferire con la libera scelta di un individuo”, si è ricordato, “è in se stesso un insulto all’umanità, un torto che può essere giustificato, ma che mai potrà essere cancellato”⁵⁶.

2. Lineamenti di una vera e propria individual fiscal choice per una rivitalizzazione delle taxpayer service options.

“Il motivo per cui la libertà è fondamentale nel processo di sviluppo è duplice. Innanzitutto lo è per una ragione valutativa: quando si giudica se c’è o non c’è progresso, ci si deve chiedere

⁵⁴ Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, cit., p. 28.

⁵⁵ La decisione della Corte sul punto è l’ordinanza n.377 del 2007.

⁵⁶ DWORKING R., *I diritti presi sul serio*, il Mulino, Bologna, 1982.

prima di tutto se vengono promosse le libertà di cui godono gli esseri umani. In secondo luogo per una ragione di efficacia: la conquista dello sviluppo, infatti, dipende soprattutto dalla liberazione degli esseri umani, dalla volontà di realizzare contesti positivi per sé e per gli altri”⁵⁷. Questa duplice prospettiva, rileva il dato fondamentale che per il diritto costituzionale è implicito, ma spesso dimenticato: “la libertà come opportunità reale”⁵⁸.

Ora, è evidente che la trasposizione di ciò in termini di *individual fiscal choice*, da considerarsi come strumento per raggiungere l’ottimizzazione del servizio, non è né facile, né immediata.

Ma, se si intende, davvero, ripristinare il ruolo e la priorità del cittadino-contribuente è necessario dare un nuovo, nonché aggiornato, valore alle scelte. E’ necessario, in definitiva, spostare l’asse delle scelte dallo Stato al contribuente. Ciò, evidentemente, per dare una qualche risposta alla crisi del *Welfare State*. Innanzitutto, però, si insiste, una risposta è da dare in termini di *taxpayer choice*.

Per rivitalizzare le opzioni di scelta del servizio da parte del contribuente, nuovi spunti possono trarsi dai vari modelli elaborati dalla dottrina straniera, in specie dei Paesi di *common law*.

Di particolare rilievo è quel modello incentrato sull’utilizzo della scelta per adattare due strategie di *enforcement*: in termini di deterrenza (o *deterrence regime*) oppure di *compliance* (anche detto, *compliance regime*)⁵⁹. In questo contesto, le motivazioni del

⁵⁷ FERRO A., *Valore sociale: longevità e intergenerazionalità*, cit., p.29.

⁵⁸ FERRO A., *Valore sociale: longevità e intergenerazionalità*, cit., p.29.

⁵⁹ RASKOLNIKOV A., *Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement*, *Columbia Law Review*, 2009, pp.689-754.

contribuente diventano essenziali per valorizzare un ambito di studio che è da decenni rimasto ai margini dell'indagine: proprio i fattori motivazionali e, dunque, le scelte del singolo. Questo approccio si fonda sull'assunto che sia possibile “*design a more tailored regime*”⁶⁰. Il termine inglese utilizzato, per il suo rinvio all'arte sartoriale – ossia, ‘fatto su misura’, ‘personalizzato’, dà conto di una specifica attenzione alle peculiarità del singolo contribuente e suggerisce un consequenziale processo di alta precisione. L'idea, infatti, è di separare tutti i contribuenti sulla base delle loro diverse motivazioni creando due diversi regimi di *enforcement*, inducendo i contribuenti a scegliere uno dei due per adempiere il loro dovere contributivo. Una volta che la separazione è avvenuta, il governo può “*target enforcement by matching enforcement policies to taxpayer types*”. E, di conseguenza, chi sceglie di eludere il sistema, sarà soggetto alle sanzioni di un regime. Tutti gli altri, saranno indotti ad aderire all'approccio di *cooperative enforcement*. Questa prospettiva di separazione e *target enforcement* è finalizzata ad aumentare la *tax compliance* senza aumentare il costo sociale; oppure, a mantenere lo stesso livello di *compliance* aumentando l'efficienza dell'amministrazione fiscale.

In secondo luogo, di grande interesse è il *taxpayer choice system* di John C. Goodman. CEO del *National Center for Policy Analysis* (NCAPA), Goodman è considerato una delle persone al mondo che più hanno influenzato il sistema moderno di assistenza sanitaria promuovendo un sistema più incentrato sul paziente (definito *patient-centered*) e *consumer-driven*. E' comprensibile che l'ambito sanitario sia il terreno più facilmente assimilabile alle

⁶⁰ RASKOLNIKOV A., *Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement*, cit., p. 689.

questioni, relative a i diritti e alle risorse, che vengono in gioco quando si affronta il tema dei *taxpayers' rights*.

L'idea basilare del piano Goodaman è semplice: “*Government would continue to force people to give their ‘fair share’ through income taxes. However, individual taxpayers rather than politicians would be able to allocate their welfare tax dollars to any qualified charity – public or private*”⁶¹. Si tratta di quello che è stato definito come “*a more promising and revolutionary approach*” che avrebbe radicalmente riformato il *Welfare State*⁶² –americano – “*by allowing taxpayers to decide where their welfare dollars are spent*”⁶³. L'idea è che il settore privato intervenga laddove è evidente che il sistema pubblico ha dimostrato di non riuscire⁶⁴. Ciò può avvenire se si inizia un processo di riappropriazione della propria libertà di scegliere come spendere i propri soldi. “*Given freedom of choice*”, si precisa, “*some people will try to become ‘free riders’ on the charitable gifts of others and fail to contribute their ‘fair share’*”⁶⁵. Ciò

⁶¹ GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice, NFL Policy Debate, Poverty Topic 2009-2010*, in www.debate-central.org, p.7.

⁶² GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice: A Solution to the Crisis of the Welfare State*, in www.accessmylibrary.com/article-1G1-18535073/taxpayer-choice-solution-crisis. Inoltre, GOODMAN J.C., REED G.W., FERRARA P.S., *Why not Abolish the Welfare State?*, 1996, in www.ncpa.org/pub/st187.

⁶³ GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice, NFL Policy Debate, Poverty Topic 2009-2010*, cit., p.6.

⁶⁴ “*Under government entitlement programs, beneficiaries do not have to explain how they plan to change their behavior or even to show a willingness to change. By contrast, the best private charities often make assistance conditional on behavioral changes. Overall, the private sector has shown that only through hands-on management – often using subjective judgment – can we give aid without encouraging dependency*”: GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice, NFL Policy Debate, Poverty Topic 2009-2010*, cit., p.6.

⁶⁵ GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice, NFL Policy Debate, Poverty Topic 2009-2010*, cit., p.7.

induce ad intravedere il rapporto con la felicità⁶⁶ e con la *public accountability*⁶⁷.

Un altro interessante spunto deriva dal *taxpayer choice incentive system*. Si tratta di “*select a mixture of tax benefits which matches the demands of the operation involved*”⁶⁸, ossia incentivi fiscali che incoraggino l’azione del contribuente. La parte empirica di questo modello era incentrata sulla simulazione del coinvolgimento del contribuente nella fase propositiva della legislazione. In questo senso, infatti, l’approccio in esame si fonda sul dato che “*the purpose of any incentive is to change a taxpayers’ mind about the financial attractiveness of a particular activity*”⁶⁹. Ciò avviene secondo il seguente processo: “*instead of asking for tax legislation without examining what incentive might induce a change of mind, the government should actually simulate the incentives by cash payments which allow each cooperating taxpayer to choose the incentives he thinks best for him. (...) Then, if an incentive, or a group of them, actually produced desired action at a sensible cost, legislation should be proposed*”⁷⁰. Scelta e coinvolgimento, dunque, si rivelano, anche sotto questa prospettiva, pienamente compatibili e auspicabilmente realizzabili, incidendo in modo significativo sulla possibilità di creare maggiori aperture allo sviluppo, nell’accezione più sopra indicata.

⁶⁶ GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice, NFL Policy Debate, Poverty Topic 2009-2010*, cit., p.34.

⁶⁷ GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice, NFL Policy Debate, Poverty Topic 2009-2010*, cit., p.48.

⁶⁸ ROBIN R., *A Taxpayer Choice Incentive System: An Experimental Approach to Community Economic Development Tax Incentives*, 36 *Law and Contemporary Problems*, 1971, pp. 99.

⁶⁹ ROBIN R., *A Taxpayer Choice Incentive System: An Experimental Approach to Community Economic Development Tax Incentives*, cit., p.100.

⁷⁰ ROBIN R., *A Taxpayer Choice Incentive System: An Experimental Approach to Community Economic Development Tax Incentives*, cit., p.100.

Altro modello, apparentemente più comprensibile perché impostato secondo le categorie più prossime a quelle della tradizione dei Paesi di *civil law*, è quello che riguarda la scelta tra *alternative forums for litigated tax issue*. In realtà, lo studio, che si incentra sulla scelta della giurisdizione competente nell'ambito delle dispute tra contribuente e IRS, trova origine nelle peculiarità del sistema giudiziario federale degli Stati Uniti. La complessità dell'approfondimento, che analizza diverse strategie di scelta più o meno 'convenienti' al contribuente, rileva, per ciò che qui interessa, sotto il profilo del rapporto tra la scelta e i cambiamenti futuri di politica fiscale⁷¹; nonché, tra la scelta e la *tax compliance*⁷², nonché, infine, per la rilevanza che viene dimostrata, delle cosiddette alternative multidimensionali⁷³.

Per concludere, si ricorda la proposta italiana di introdurre un regime fiscale di favore per attrarre società finanziarie che vorranno avviare nuove attività economiche in Italia scegliendo, ai soli fini delle imposte sui redditi, le regole di determinazione della base imponibile e le aliquote di imposta vigenti in uno degli altri Stati UE⁷⁴.

Un regime, dunque, fondato sulla scelta del regime fiscale più favorevole e aperto, fin dalle sue prime fasi, alla sperimentazione e al contributo di operatori ed esperti il quale, però, incardina un

⁷¹ Per alcuni approfondimenti, si rinvia a BILLINGS B.A., GREEN B.P., VOLZ W.H., *Selection of Forum for Litigated Tax Issues*, *Journal of Applied Business Research*, Vol. 12, n.4, p.29.

⁷² BILLINGS B.A., GREEN B.P., VOLZ W.H., *Selection of Forum for Litigated Tax Issues*, cit., p. 29.

⁷³ BILLINGS B.A., GREEN B.P., VOLZ W.H., *Selection of Forum for Litigated Tax Issues*, cit., pp. 29-31.

⁷⁴ Si trattava della proposta avanzata dal Ministro Tremonti, con lo schema di decreto sul regime fiscale di attrazione europea, in attuazione dell'art. 41 della manovra triennale del luglio 2010.

vulnus del tutto italiano: le miriadi di deroghe, esclusioni, e limitazioni e, soprattutto, quell'impostazione paternalistica che non abbandona mai il fisco italiano impedendogli, di fatto, di posizionare al centro la persona-contribuente e le sue scelte, con il significato che questa parola detiene in termini di libertà.

La scelta, si diceva nello schema di decreto sul regime fiscale di attrazione europea, può sì spaziare su tutti i regimi fiscali dei 27 Paesi, non obbligando, dunque, l'imprenditore straniero che arriva in Italia al vincolo delle norme tributarie del suo Stato di residenza. Ma, preme sottolineare, che la scelta del regime fiscale più vantaggioso, secondo questa proposta, doveva essere autorizzata dall'Agenzia delle Entrate con la presentazione di un'istanza di interpello, le cui modalità, tra l'altro, sarebbero state fissate in un ulteriore provvedimento dell'Agenzia⁷⁵. Non solo, sarebbe valso solo per un limitato periodo di imposta, escludendo alcune tipologie di attività, gli aiuti di Stato, e i regimi fiscali oggetto di procedura d'infrazione da parte della Comunità europea.

In conclusione, dalla descrizione dei numerosi stimoli proposti in vista di una *taxpayers' choice*, risulta evidente, sempre più, la "necessità di contesti per ridefinire lo sviluppo come la capacità degli individui di fare ed essere ciò a cui essi, a ragione, assegnano valore. In sostanza, è buono ciò che conduce allo 'sviluppo integrale' della persona"⁷⁶.

⁷⁵ MOBILI M., *Fisco europeo per chi investe in Italia*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 aprile 2011.

⁷⁶ FERRO A., *Valore sociale: longevità e intergenerazionalità*, cit., pp.29-30.

3. Esigenza di collegamento tra tax authorities e Garanti del contribuente per un realistico bilanciamento tra tax institutions e individual fiscal choice: il Taxpayer Choice Model (TCM) FY 2012-2013.

La linea di studio qui proposta, alla luce di quanto detto finora sotto il profilo del rilievo costituzionale e della configurabilità, anche pratica, di modelli di *taxpayers' choice*, induce a porre particolare attenzione su un dato di grande rilievo per l'*accountability network* che si auspica di costruire: si tratta dell'imprescindibilità, che sta alla base di qualsiasi modello teorico, più o meno sviluppato, di continuare a verificare e monitorare le modalità con le quali l'amministrazione finanziaria, nonché i Garanti, rendono utili, a livello operativo, le *Taxpayers' Charters*.

Tra tutti i modelli sperimentali, uno è di particolare rilievo. Non solo perché attualmente in fase di sperimentazione, e, quindi, poiché raccoglie le istanze problematiche più attuali del rapporto tra fisco e contribuente; quanto, perché dà conto, per la prima volta in assoluto nel panorama internazionale, degli sviluppi applicativi di quel circuito virtuoso finalizzato alla soddisfazione del contribuente-*customer*.

Si tratta del modello americano che è stato definito *Taxpayer Choice Model (TCM Model 2012-2013)*, reso noto a giugno 2012 e proprio in questi mesi in fase di sperimentazione negli Stati Uniti.

Questo interessante modello ha l'obiettivo di delineare una vera e propria ipotesi di *individual fiscal choice* finalizzata alla rivitalizzazione delle opzioni. Inoltre, coglie l'imprescindibilità di *policies* pubbliche che rispondano all'esigenza di collegamento tra le *tax authorities* e i Garanti del contribuente.

Tale collegamento, orientato operativamente ad un realistico bilanciamento tra *tax institutions* e *individual fiscal choice*, è finalizzato ad individuare, secondo le intenzioni del Garante americano, un “*comprehensive method of evaluating (...) alternatives*”, dell’IRS, s’intende, “*for delivering services to taxpayers*”. Ciò, dovrà avvenire attraverso la stima del “*taxpayer value of a broad range of service delivery options*”⁷⁷.

Le premesse di questa sfida nascono dalla preoccupazione del Garante americano a che l’IRS, sotto crescente pressione per dover ricollocare i fondi destinati alle attività di servizio del contribuente, “*could make critical funding decisions without thorough and balanced consideration of all of the important factors that relate to service delivery*”⁷⁸.

Queste ‘pubbliche confessioni’ già dimostrano molto di quanto caratterizza il cuore dei meccanismi istituzionali americani. Emerge la trasparente preoccupazione che un organo operi senza tener conto di alcune imprescindibili implicazioni che avrebbero gravi ricadute sul cittadino-contribuente. Ma c’è ancora molto altro.

Da quella preoccupazione, condivisa con l’IRS, ma anche con tutti i contribuenti del mondo – i quali possono tranquillamente avere accesso al *Report* dal sito ufficiale del NTA a poche ore dalla sua pubblicazione-, nasce la *pars construens* dell’azione del NTA: la proposta di lavorare insieme. *Taxpayer Advocate Service (TAS)* e IRS, insieme, per sviluppare quel metodo di valutazione delle alternative a disposizione dell’IRS per garantire il servizio al contribuente.

La risposta della divisione *Wage and Investment (W&I)* dell’IRS è positiva e, così, IRS e TAS hanno cominciato a collaborare

⁷⁷ National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2013, Objectives Report to Congress, TAS Research Initiatives*, in www.taxpayeradvocate.irs.gov/Annual-reports-To-Congress/FY2013-Objectives-Report-to-Congress, p. 55.

⁷⁸ National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2013, Objectives Report to Congress, TAS Research Initiatives*, cit., p.55.

fattivamente. Il punto di partenza, condiviso, è stato quello di fondare questo nuovo progetto nello studio che l'IRS aveva già condotto per la valutazione del *service delivery* come parte dell'iniziativa denominata *Taxpayer Assistance Blueprint (TAB)*⁷⁹.

Fondamentale per questo approccio è il preliminare riconoscimento che le *service delivery options* siano da valutarsi “*from both the taxpayer and government perspective, and decisions should be based on an appropriate balance of these perspectives*”⁸⁰. La perfetta bilateralità, anche nell'approccio metodologico, si fa notare, è già un primo indice positivo.

Il team è stato impegnato, in una prima fase, che è coincisa con l'estate 2012, sull'analisi sotto il profilo della *taxpayers perspective*.

Ha dunque operato per incrementare i metodi di valutazione attraverso il cosiddetto *W&I Taxpayer Choice Model* per stimare, appunto, il “*taxpayer value of a broad range service delivery options*”.

⁷⁹ In attuazione di un mandato congressuale del 2005, l'IRS aveva sviluppato un piano per determinare come garantire i servizi ai contribuenti nel futuro prossimo. Come parte di questo piano, noto, appunto, come TAB, l'IRS aveva condotto una serie di studi e ricerche per comprendere specificatamente le preferenze del contribuente, per avere un quadro preciso dell'utilizzo dei servizi dell'IRS, e per verificare la disponibilità ad utilizzare tutti i vari canali di servizio dell'IRS per ottenere informazioni e risolvere problemi fiscali. Il TAB si era sviluppato in due fasi: la prima, completata nell'aprile del 2006, si era conclusa con la raccolta delle ricerche preliminari dell'IRS sui bisogni e sulle preferenze del contribuente. Con quel primo periodo di studio, si era infatti giunti ad avere una base di riferimento dei *taxpayers services*, portato avanti analisi e stime e, in particolare, si erano identificate linee strategiche di sviluppo. La fase due, di cui si è relazionato nell'aprile 2007, si è concentrata sulle tematiche identificate nella fase uno e ha visto aggiungersi ulteriori ricerche e analisi da svilupparsi in un piano quinquennale: IRS, *Annual report to Congress, Progress on the Implementation of the Taxpayer Assistance Blueprint*, October 2010 to September 2011 (Mar., 2012), rinvenibile in <http://irs.gov/pub/irs-pdf/p4701.pdf>.

⁸⁰ National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2013, Objectives Report to Congress, TAS Research Initiatives*, cit., p.55.

Questo modello utilizza dati estrapolati da sondaggi che esplorano quanto le preferenze del contribuente cambiano a seconda dei cambiamenti nelle caratteristiche del *service delivery*. Il TCM computa un “*taxpayer value score for service delivery scenarios based on the values for these features*”, ossia: “*the time needed to complete the service task, the extent to which the task has been resolved, and information required from the taxpayer to complete the task*”⁸¹.

La fase di analisi secondo la *government perspective* è proseguita nell’ultima parte del 2012. Ora, nel 2013, il team lavorerà per integrare le metodologie delle due prospettive per individuare un valore finale, di cui si dovrebbe avere notizia nei primi mesi del 2013.

In conclusione, già dalla metodologia scelta si intuisce che la strategia sottostante è quella di coordinare le due prospettive in modo del tutto originale e innovativo. Si tratta, infatti, di mettere in contatto chi detiene il potere, ma sa di dover garantire dei servizi, e chi, dall’altra parte, ha delle preferenze che riguardano i servizi di cui ha diritto.

Tale approccio innovativo, dunque, può costituire, davvero, una piattaforma credibile, dinamica, motivata sul piano scientifico e istituzionalmente convincente in termini di sviluppo e crescita del Paese, da cui partire per consentire al fisco, questa volta italiano, di essere portatore di nuove istanze che permettano al sistema – e *in primis* al fisco stesso – di:

a) identificare i servizi che davvero sono fondamentali in termini di *taxpayer compliance*;

⁸¹ National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2013, Objectives Report to Congress, TAS Research Initiatives*, cit., pp.55-56.

b) mettere in tempi brevi il legislativo nella condizione di poter operare, non appena i livelli di finanziamento minacciano l'effettiva possibilità di garantire un adeguato utilizzo di quei servizi risultati essenziali.

4. Il contribuente customer: l'alternativa che può servire al diritto.

Le tematiche affrontate, le analisi condotte e i modelli rinvenuti sotto il profilo operativo, inducono a considerare la qualità del servizio, percepita dal contribuente-*cliente*, come indice dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione gestionale di un sistema e della sua *governance*.

La qualifica di *customer*, intesa, sotto il profilo costituzionale, come accrescimento della dimensione valoriale della persona, e, di conseguenza, dell'intero sistema, si impone, dunque, nelle democrazie costituzionali contemporanee, come modo alternativo di concepire il rapporto fisco-contribuente, avendo a mente la dignità della persona e la necessità di riequilibrare il rapporto tra costi e risultati. Ciò significa, più specificatamente:

- che il contribuente-*customer* rivitalizza le relazioni che qualificano i legami tra gli organi istituzionali nel senso dell'ottimizzazione del servizio, così immettendo – ma anche

recuperando⁸² - risorse, materiali e umane, che servono al governo: dunque, realizzando un circuito virtuoso⁸³;

- che questo circuito va a supplire alle carenze di *inefficient spending* che caratterizza l'azione governativa, in specie italiana;

- che le interazioni tra potere e cittadino, anche in ambito fiscale, possono conciliarsi con modelli negoziali, e dunque non autoritativi, in cui la libertà di scelta offre margini più che apprezzabili di adattamento alle circostanze complesse che caratterizzano il settore;

- che la possibilità di scegliere liberamente consente al contribuente-*customer* di operare fattivamente per lo sviluppo del sistema;

- che la libertà del contribuente-*customer* permette che l'azione gestionale del governo sia ottimizzata anche con tempestivi interventi di correzione, insinuando, così, il grande rafforzamento istituzionale del contraddittorio tra le parti;

- che l'idea di confronto e di dialogo che il contribuente-*customer* ingloba, idea più tipicamente connaturata agli ordinamenti di *common law* per la loro estraneità alla concezione normativistica del diritto, permette alla pubblica amministrazione di uscire dalla propria autoreferenzialità, "aiutandola a relazionarsi coi cittadini, a conoscere e comprendere sempre meglio i bisogni dei destinatari

⁸² Detto altrimenti, "la relazione con l'utente è l'investimento a più alto ritorno che può generare la vera svolta della p.a.": BALDASSARRI S., UGOLINI G., *L'impiego della customer satisfaction per la valutazione dell'efficacia esterna nelle attività delle pubbliche amministrazioni*, in www.istat.it.

⁸³ Per un approfondimento sul rapporto tra pressione fiscale e le modalità con cui sono spese le risorse prelevate a cittadini e imprese, nell'ottica di accrescere le opportunità di adempimento, si rinvia a: GENTILE A., GIANNINI S., *Evasione fiscale e "tax compliance": un quadro di sintesi*, in AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, cit., p.46.

ultimi delle proprie attività, e a riprogettare, di conseguenza, sia le politiche pubbliche che il sistema di erogazione dei servizi⁸⁴;

- che l'essere *customer*, implicando il bisogno di una costante attenzione e considerazione da parte di chi detiene il potere, assurge a indice di riferimento dell'andamento dell'intero sistema fiscale;

- che la centralità del *customer* acuisce l'impellenza di condividere le responsabilità fra i diversi titolari⁸⁵;

- che le basi della relazione con chi detiene il potere si fondano su una fiducia reciproca⁸⁶ e su un legame consolidato di tipo qualitativo;

- che le scelte di qualità del contribuente da un lato, influenzano la qualità delle politiche pubbliche e, dall'altro, incidono sulla qualità delle istituzioni⁸⁷;

- che l'essere *customer*, permette la creazione di contesti che agevolano l'applicazione del *quality management* all'ambito pubblicistico;

⁸⁴ PALANA M., *Customer satisfaction nelle verifiche fiscali?*, in *Diritto&Diritti*, <http://www.diritto.it/docs/30691-customer-satisfaction-nelle-verifiche-fiscali>, p.4.

⁸⁵ Su queste problematiche, si rinvia a PALANA M., *Customer satisfaction nelle verifiche fiscali?*, cit., p.4.

⁸⁶ Sotto questo profilo, si è parlato anche della “relazione reputazione-fiducia” e del suo essere cruciale “per regolare la stessa funzionalità dei soggetti che risentono di ogni variazione riguardante quella stessa relazione”: ROLANDO S., *La comunicazione pubblica per un'identità solidale: nuovi equilibri di responsabilità sociale tra pubblica amministrazione e cittadini*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p. 262.

⁸⁷ Poiché, come ampiamente dimostrato nella letteratura americana più recente, “la tutela della libertà personale dipende (...) dalla qualità delle istituzioni pubbliche”: HOLMES S., SUNSTEIN CASS R., *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, a cura di Fusaro C., il Mulino, Bologna, 2000, p.121.

- che il contribuente-*customer* è, soprattutto, portatore di un interesse a comprendere al meglio l'efficacia delle strategie fiscali per contribuire ad apportarne miglioramenti e facilitare l'avanzamento del sistema in termini di *performance*;

- che questa concezione agevola la trasposizione del concetto di “*having accountability to customers*”⁸⁸ nelle dinamiche pubbliche istituzionali;

- che la *customer satisfaction* in ambito pubblicistico “(...) certamente non si riferisce allo scopo di trattenere il cliente a tutti i costi ma al concetto di comprendere a fondo i bisogni che il cittadino esprime, porre attenzione costante al suo giudizio, sviluppare la capacità di dialogo e di relazione” per “l’ottimizzazione delle funzioni di tutela e soddisfazione dei bisogni collettivi nel pubblico”⁸⁹;

- che il contribuente-*customer* diviene il viatico per far emergere il significato più importante delle Carte dei diritti dei contribuenti nel loro divenire *Customer Charters*: ossia, “*open up the tax system so that taxpayers have more certainty as to the law, so that there is transparency in the tax administration, so that revenue authority service levels improve and to ensure that there is accountability*”⁹⁰;

- che, in definitiva, il ruolo di contribuente-*customer* include una visione del mondo che, ancorché possa esser tacciata di poco realismo, fa trasparire l'inclinazione del genere umano al continuo

⁸⁸ BATCHER M., SEWELL P., *The Taxpayer as Customer*, in AA.VV., *Quality in Student Financial Aid Programs: A New Approach*, 1993, p.194.

⁸⁹ BALDASSARRI S., UGOLINI G., *L'impiego della customer satisfaction per la valutazione dell'efficacia esterna nelle attività delle pubbliche amministrazioni*, cit.

⁹⁰ BENTLEY D., *The significance of declarations of taxpayers' rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, Bond University, Law Papers, 2002, in http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/35, p. 1.

miglioramento: “Un mappamondo che non riporta l’isola di Utopia non merita nemmeno uno sguardo, poiché tralascia una regione a cui l’Umanità tende continuamente. E quando vi approda, avvistando all’orizzonte un paese migliore, salpa l’ancora per la nuova meta. Il progresso è la realizzazione delle Utopie”⁹¹.

⁹¹ Citazione ripresa da SCOGNAMIGLIO M., *Presentazione di almanacco del bibliofilo*, Edizioni Rovello, Milano, 2011, p. ix.

CONCLUSIONI

L'arduo tentativo di trasporre la tematica della 'soddisfazione dei bisogni' dall'ambito privatistico del consumatore-utente a quello pubblicistico del contribuente-*customer*, nasce dalla considerazione dell'impellenza, per le democrazie contemporanee, di un "ripensamento giuridico della libertà stessa, come scelta e anche come valore, oltre che come situazione giuridica soggettiva"¹.

Tale complessa operazione di ripensamento si fonda sulla convinzione che i concetti di *libertà* e *autorità* non solo possano, ma, soprattutto, debbano coesistere. Ciò, invero, per realizzare quel vantaggio reciproco che emerge dalle considerazioni di diritto costituzionale proposte in questo studio: ossia, lo sviluppo² come

¹ TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012, p.371.

² "Lo sviluppo consiste nell'eliminare vari tipi di illibertà che lasciano agli uomini poche scelte e poche occasioni di agire secondo ragione; eliminare tali illibertà sostanziali (...) è un aspetto *costitutivo* dello sviluppo". Il rinvio è ad una concezione divenuta il punto di riferimento costante nella storia economica delle democrazie contemporanee: quella, cioè, che intende lo sviluppo economico come processo di espansione delle libertà reali di cui godono gli esseri umani, nella sfera privata come in quella sociale e politica. In questa prospettiva, si dimostra come la libertà, con la democrazia, sia il fine primario e il mezzo principale sulla strada che porta allo sviluppo economico: SEN A., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, Mondadori, Milano, 2000, p.6.

opportunità reale di progresso “da vivere con le possibilità offerte dalla libertà”³.

L'autorità, dunque, *può* e *deve* inglobare la libertà. In particolare, deve comprendere in se stessa – nel senso di autorafforzarsi e trarne giovamento - la libertà di scelta.

Dal punto di vista costituzionale, quest'ultima è cruciale per la dimensione valoriale – e, dunque, giuridica, nel senso istituzionalistico del termine – della persona, e per le connessioni di quella con il sistema istituzionale. Inoltre, essa realizza i presupposti liberali su cui si fondano i *taxpayers' rights* dell'era contemporanea. Infine, rafforza le condizioni, di immediato rilievo giuridico-economico, per poter contestualizzare il contribuente nel suo nuovo, e più avanzato, ruolo di *customer*: il suo essere snodo centrale di una rete che unisce le responsabilità - del potere, ed anche dei suoi destinatari- alle – non più imprescindibili – preferenze del contribuente stesso.

A rischio, si è dimostrato, vi è la stessa tenuta della democrazia: non solo come teorica attuazione di una particolare forma di Stato, quanto, piuttosto, come “possibilità della virtù”⁴.

“La virtù, nel senso dell'*aretè* aristotelica, è quella disposizione d'animo che soddisfa due condizioni, entrambe necessarie. L'una è lo sforzo, il sacrificio che si deve essere disposti a compiere; l'altra è l'utilità sociale che deve scaturire dall'azione virtuosa”⁵. Inutile

³ SEN A., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, cit., p.297.

⁴ GONELLA G., *Il discorso delle 27 libertà*, commentato da Bertolissi M. e Gentile F., Gemma Editco, Verona, 2003, p.45.

⁵ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere l'evasione fiscale*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, a cura di Gentile A. e di Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, p.220.

dire che il contribuente *customer* è pienamente compatibile con entrambe le condizioni. “Coltivare virtù”, si è, infatti, affermato, “è un obiettivo irrinunciabile non solamente dal punto di vista della cittadinanza – cosa da tempo risaputa – ma anche da quello dell’economia”⁶.

Il contributo che l’economia può dare a questa prospettiva è, quasi inaspettatamente, quello della dimensione umana, motivazionale, che è motore di civiltà. “Mi piace pagare le imposte”, affermò a fine ottocento il giurista americano O.W.Holmes, “perché così facendo compro civiltà”. Questo è il contesto più consono per poter affrontare seriamente il tema della *tax compliance*.

Gli studi di economia comportamentale supportano questo intendimento nel momento in cui, valorizzando le scelte di comportamento dei singoli soggetti (contribuenti) sulla base dell’influenza di altri (il fisco), mettono in discussione l’agire autoritario del potere che si colloca al di fuori del contraddittorio, e che, di conseguenza, enfatizza quell’accezione negativa di *adversarialism* che rimane latente nel pur innovativo *partnership model*. Così operando, infatti, il potere non ingloba la libertà. Al contrario, diviene tirannia.

Di qui, dunque, il tentativo, proposto con questo studio, di rivisitazione - si ricorda, però, in termini non di sostituzione, ma di avanzamento - del *partnership model*, modello propulsore di una dialettica cooperazione tra fisco e contribuente.

⁶ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere l’evasione fiscale*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p.219.

L'interrogativo preliminare posto con questo studio ha riguardato le modalità attraverso le quali si sarebbe potuto realizzare l'aggiornamento di quel modello di *partnership*.

Si è ritenuto imprescindibile iniziare dall'analisi di due legislazioni in materia di diritti del contribuente: quella statunitense, prima, per motivi di cronologia storica, e quella italiana, poi. La disamina delle due legislazioni è stata condotta alla luce di una direttrice comune: la verifica della possibilità di concepire le Carte dei diritti del contribuente come 'strumenti di implementazione di *service standards*', piuttosto che come 'mera enumerazione dei diritti del contribuente'.

L'implementazione in termini di *service standards* ha trovato fondamento nella concezione della Carta dei diritti come correttivo strutturale, ossia come correttivo delle devianze del potere. Di qui, la verifica della compatibilità di una concezione della Carta dei diritti che, oltre a mirare all'ottimizzazione del servizio da parte del fisco nei confronti del contribuente, inglobasse un ruolo diverso dello stesso contribuente. Vale a dire, come 'persona' sotto il profilo costituzionale, e come centro della filiera della fiscalità, sotto il profilo fiscale.

Avendo a mente il rapporto tra fisco e contribuente, l'obiettivo era di riuscire a conciliare la pur imprescindibile discrezionalità amministrativa con la *rule of law*, da un lato, e con l'*accountability* amministrativa, dall'altro. La tensione nasce, innanzitutto, dalla consapevolezza, da parte delle *tax authorities*, di "*select the most appropriate regulatory response*"⁷; ma ciò, evidentemente,

⁷ BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, *Journal of Australian Taxation*, 2008, pp.132-133.

senza pregiudicare – e dunque salvaguardando - *l'integrity* del sistema.

Si è dunque operato su due principali direttrici: innanzitutto, sulla ricerca di un contenuto aggiornato del concetto di responsabilità. Esso è da intendersi, ai fini del rapporto tra fisco e contribuente, come obbligo di trasparenza, di rendere conto e di integrità non solo del sistema inteso in senso ampio- e cioè, istituzionale - ma, soprattutto, delle singole autorità sui quali si incardinano i meccanismi cruciali del sistema stesso (Garanti del contribuente e *tax authorities*).

La seconda direttrice è quella legata alla configurabilità della libertà di scelta in capo al contribuente. Questa libertà, si è dimostrato, va intesa come viatico per far valere il diritto inviolabile alla giusta imposta e al trattamento rispettoso della dignità – e delle preferenze - del contribuente, da parte del fisco.

Queste due direttrici di indagine si sono rivelate, ben presto, imprescindibili condizioni della possibilità di qualifica di *customer* per il contribuente. I motivi sono i seguenti:

- sia il concetto di responsabilità sia la configurabilità della libertà di scelta in ambito fiscale, concepite secondo quanto descritto, risultano pienamente aderenti alle istanze che ad oggi emergono negli ordinamenti in cui, come nel nostro, il contribuente vive in una condizione di sudditanza⁸. Quelle istanze, infatti, danno conto del rilievo, soprattutto costituzionale, della centralità della persona anche nel panorama giuridico italiano: è

⁸ Per alcuni studi recenti sulla 'sudditanza' del cittadino italiano si rinvia a BERTOLISSI M., *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Jovene, Napoli, 2012, nonché a AA.VV., *Sudditi*, a cura di Rossi N., IBLLibri, Torino, 2012.

l'art. 2 della Costituzione italiana che lo consente. Quest'articolo, infatti, a fronte delle analisi di cui si è dato conto, diviene principio cardine non solo sotto il profilo del rapporto tra i diritti e i doveri del singolo, con implicazioni sulla partecipazione di quello alla rete – o filiera – che intreccia il cittadino alle istituzioni⁹, ma anche per la considerazione della sua *personalità* e, dunque, delle sue reali capacità di scelta, potenzialmente innovative per il progresso dell'intero sistema¹⁰.

- le direttrici di cui sopra, inoltre, hanno dimostrato la componente decisiva – in termini di risultati - della “*taxpayer interaction*”¹¹, nonché il suo essere elemento costitutivo delle forme di Stato contemporanee. Ciò, ha trovato riscontro anche attraverso le analisi condotte nell'ultimo capitolo: le nuove linee di studio internazionali e i modelli già sperimentati – o in fase di sperimentazione- hanno, infatti, confermato la potenzialità dell'‘interazione’, proponendo un ulteriore avanzamento. Hanno rilevato, più specificamente, il possibile grado di implementazione della fase di ‘interazione’ con il contribuente, descrivendo l'ulteriore esito dell'azione amministrativa: dall' ‘interazione’, ad azioni di vero e proprio coinvolgimento del contribuente stesso¹².

Tale avanzamento, dà conto, tra l'altro, sia delle nuove prospettive in termini di *tax compliance*, sia della impellenza di

⁹ Sulla scorta di quanto descritto nel Capitolo Secondo di questo studio.

¹⁰ Secondo l'analisi condotta nel Capitolo Terzo.

¹¹ National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2012 Objectives, Report to Congress*, in http://www.irs.gov/pub/irs-utl/fy2012_ntaobjectives.pdf, Appendices, p.v-3.

¹² Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, January 2012, in www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf.

ricostruire il rapporto tra Stato e cittadini, nonché tra fisco e contribuente, sotto il profilo – carente – della fiducia. Ciò, in specie, per quanto riguarda l’ordinamento italiano¹³. “Non si dimentichi, infatti, che,” come si è opportunamente sottolineato, “la fiducia è una categoria che ha natura relazionale, e che in quanto tale postula la reciprocità tra i soggetti coinvolti. Non è, dunque, una speranza solitaria, ma l’aspettativa che chi ha ricevuto fiducia a sua volta reciprochi. Nel caso della fiducia istituzionale”, si è inoltre precisato con grande sensibilità, ma altrettanto senso pratico, “c’è l’aspettativa che le istituzioni e il personale che le rappresentano compiano azioni che non danneggino immotivatamente il cittadino e soprattutto che facciano vedere, in modo trasparente, che fine fanno le tasse che si pagano”¹⁴.

- infine, le due direttrici trovano equilibrio istituzionale nella figura del Garante del contribuente. Di assoluto rilievo è, in quest’ambito, l’esperienza statunitense, tuttora in fase di grande avanzamento.

¹³ “Più che gli economisti”, si è recentemente affermato, “al capezzale dell’Italia, servirebbero gli psicologi. La ripresa dei consumi interni, senza la quale non si esce dalla fase recessiva, è bloccata da una generalizzata crisi di fiducia, da aspettative negative sulle condizioni future”. Ma si sottolinea, anche, “un aggravamento – dovuto alla crisi economica- della tradizionale diffidenza dei cittadini nei confronti dello Stato, una diffidenza che, a sua volta, alimenta le aspettative negative di ciascuno sul (proprio) futuro”: PANEBIANCO A., *La fiducia che non c’è*, in *Corriere della sera*, 21 gennaio 2013. E, ancora, in termini di “crisi della relazione fiduciaria tra Stato e cittadino”, si ricorda che “la vicenda italiana è, oggi, tra quelle che esprimono un fatturato morale e culturale tra i più deboli in Europa”: ROLANDO S., *La comunicazione pubblica per un’identità solidale: nuovi equilibri di responsabilità sociale tra pubblica amministrazione e cittadini*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p. 260.

¹⁴ ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere l’evasione fiscale*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, cit., p. 224.

Custode di quella “*confidence in the tax administrators*”¹⁵ di cui si è già detto, nonché decisivo intermediario tra fisco e contribuente, tale organismo si caratterizza, senza eguali nel panorama mondiale, per il saper conciliare le istanze di responsabilità dell’amministrazione fiscale con il rispetto – da intendersi anche nel senso di valorizzazione - della libertà del contribuente.

Dopo anni dalla sua istituzione, e dopo diverse modifiche legislative finalizzate alla ricerca di un ruolo sempre più adeguato in termini di indipendenza e di efficacia propulsiva, oltre che di controllo, il Garante è divenuto, infatti, quell’interlocutore – essenziale – di cui le democrazie non possono fare a meno per armonizzare davvero l’interesse fiscale con la libertà del cittadino-contribuente.

Il Garante è, dunque, nella prospettiva *service-oriented*, la figura indipendente su cui non può che fondarsi - come avviene nell’ordinamento americano - un equilibrato rapporto tra fisco e contribuente inteso come *customer*.

La sua centralità, e il decisivo apporto che questo organo può dare per l’effettiva tutela dei *taxpayers’ rights*¹⁶, sono, infatti, emersi da due specifici fattori. Il primo, riguarda la costante attenzione,

¹⁵ BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, cit., p.131.

¹⁶ “*As part of the process of making dispute systems more efficient, many jurisdictions have tried to provide avenues of complaint against administrative procedures that are not otherwise subject to review by a court of tribunal. They have extended the role of the ombudsman or similar officer to cover tax matters specifically. The success of this approach suggests that it should be the norm in all jurisdictions. However, ombudsmen should have greater powers than simply discuss matters with the tax authorities and report to the executive or legislature. They should at least have the powers of the United States’ Taxpayer Advocate (...)*”: BENTLEY D., *Taxpayers’ Rights. An International Perspective*, *The Revenue Law Journal*, School of Law, Bond University, Queensland 4229, Bentley D., 1998, p. 55.

nonchè instancabile¹⁷ opera di convincimento del Congresso, affinché il contribuente americano potesse contare su una Carta dei diritti che avesse la qualità di “*emulate the Bill of Rights to the U.S. Constitution, because I think that will be easier for taxpayer to learn, appreciate, understand and remember*”¹⁸. Il secondo fattore riguarda la sua azione di monitoraggio, continua, quasi estenuante, e incredibilmente trasparente¹⁹ nei confronti dell’IRS.

Se, a suo tempo, il Garante americano era stato definito la vera “*voice of the taxpayer*”²⁰, oggi questa autorità è divenuta anche, grazie alla considerazione, in termini di *customer*, del contribuente che rappresenta, vero “*change agent*”²¹, ossia potere propulsivo “*from a citizen’s perspective*” nei rapporti tra Stato e cittadini. Ma non è tutto. E’ divenuto motore principale delle innovazioni della stessa amministrazione fiscale. Giorno dopo giorno, anno dopo anno,

¹⁷ Come risulta dai numerosi *Annual Reports* che riprendono e riaffrontano l’argomento, avanzando sempre più specifiche e aggiornate proposte legislative.

¹⁸ “*I’m not suggested*”, ci ha tenuto a precisare il NTA all’inizio del 2012, “*that a Taxpayer Bill of Rights, in and of itself, creates any new rights. As I noted above, we’ve had three major pieces of taxpayer rights legislation that enacted taxpayer protections. Rather*”, ha spiegato il Garante, “*I believe Congress can help taxpayer better understand their existing rights by grouping taxpayers rights into simple, easy-to-understand categories*”: National Taxpayer Advocate, *Why we need a Taxpayer Bill of Rights*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/blog/why-we-need-a-taxpayer-bill-of-rights>, articolo inserito nel blog di recente creazione da parte del *Taxpayer Advocate Service*, di cui il NTA è a capo.

¹⁹ Molteplici fattori hanno favorito, in termini di trasparenza, la diffusione del messaggio del NTA. Tra i più importanti, si ricordano la diffusione dei suoi *Reports*, quasi in tempo reale, via internet; i suoi inviti, anche attraverso video accessibili via internet da qualunque parte del mondo, ad interessarsi delle questioni che toccano i contribuenti e a leggere i suoi *Reports*; da ultimo, il nuovo recente blog che il NTA ha voluto per ‘dialogare’ con chi è interessato sulle questioni che riguardano i *taxpayers’ rights*.

²⁰ Report of the National Commission on Restructuring the Internal Revenue Service: *A Vision for a New IRS*, 48, June 25, 1997.

²¹ WAGNER M.L., *The Organizational Ombudsman as Change Agents*, *Negotiation Journal* 16, 2000, pp. 99-114.

l'IRS, infatti, come emerge dalla documentazione ufficiale presa in esame, è stato letteralmente persuaso a collaborare con il Garante, agevolato dalla indiscutibile capacità di quell'autorità di far conciliare, al meglio, la *taxpayers perspective* e la *government perspective*. Il *Taxpayer Choice Model (TCM)*, ad oggi in fase di sperimentazione, ne è l'esempio più riuscito.

In conclusione, un ultimo, cruciale, auspicio.

“The point is to begin a dialogue about what is the right answer in a given situation, and to ensure that everyone taking part in that dialogue has sufficient information with which to make up his or her own mind about the desired outcome or approach”.

Nina Olsen

*(US National Taxpayer Advocate –
2010 Annual Report to Congress)*

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Almanacco del bibliofilo. Sulle orme di San Bernardo*, a cura di Scognamiglio M., Edizioni Rovello, Milano, 2011.
- AA.VV., *1998 Tax Legislation. Law, Explanation and Analysis. A great day for taxpayers and practitioners alike: sorting out the IRS Restructuring and Reform Bill, Tax Legislation*, CCH Incorporated, Chicago, 1998.
- AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di Falsitta G., Cedam, Padova, 2011.
- AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012.
- AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012.
- AA.VV. *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*, Armando, Roma, 1981.
- AAVV., *Il processo tributario*, in *Giur. Sist. Dir. Trib.*.
- AA.VV., *Sudditi*, a cura di Rossi N., IBLLibri, Torino, 2012.
- AA.VV., *The Bill of Rights in the Modern State*, a cura di Stone G.R., Epstein R.A., Sunstein Cass R., The University of Chicago Press, Ltd., London, 1992.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Rapporto: Dieci anni dell'Agenzia delle entrate*, in www.agenziaentrate.gov.it.
- AINIS M., *La libertà perduta*, Laterza, Roma-Bari, 2002.
- ALEMANNO L., RICCA F., *Ancora una "nuova" nozione di violazione formale?*, in *Corriere Tributario* 16/2001.
- ALEMANNO L., RICCA F., *Idee, spunti e riflessi*, in *Corriere Tributario* n.13/2001, pp.1162-1164.
- ALICE G., *Statuto del Contribuente. Il Principio di offensività nell'illecito sanzionato in via amministrativa*, in *Il Fisco*, 4 Dicembre 2000.

- ALLEN N., *Face to Face with the IRS: Meet the National Taxpayer Advocate*, “IRS Watch”, *Tax Practice & Procedure Journal*, CCH Incorporation, April/May 1999.
- AMATUCCI A., *Ancora dubbi sulla motivazione nell’avviso di accertamento*, in *Corriere Tributario* 12/2001, pp.882-884.
- ANELLO P., *Generalizzazione dell’istituto dell’interpello*, in *Corriere Tributario* 33/2000.
- ARNESE M., *La beffa. Il Garante del Contribuente non sa di essere stato nominato*, in *Il Giornale*, 22 febbraio 2001.
- AUDIT COMMISSION, *Recruitment and retention: public sector national report*, London, Audit C., 2002.
- BALDASSARRI S., UGOLINI G., *L’impiego della customer satisfaction per la valutazione dell’efficacia esterna nelle attività delle pubbliche amministrazioni*, in www.istat.it.
- BARONE G., MOCETTI S., *Tax morale and public spending inefficiency*, Banca d’Italia, temi di discussione, *working paper* n. 732, novembre 2009 e pubblicato in *International Tax and Public Finance*, 2009.
- BATCHER M., SEWELL P., *The Taxpayer as Customer*, in AA.VV., *Quality in Student Financial Aid Programs: A New Approach*, 1993.
- BECKER C.L., *The Declaration of Independence: A study in the history of political ideas*, New York, 1922.
- BEFERA A., *Le agenzie fiscali: una risorsa per il Paese*, in www.agenziaentrate.gov.it, Intervento di A.Befera al Convegno sul decennale delle Agenzie fiscali tenutosi a Roma il 19 maggio 2001.
- BEFERA A., *Prefazione*, in AA.VV., *Evasione fiscale e “tax compliance”*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, pp.7-11.
- BELLINAZZO M., CRISCIONE A., *Lo Statuto non merita la sufficienza. A dieci anni dall’approvazione molte promesse continuano ad essere inattuate*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 aprile 2010.
- BENTLEY D., *Taxpayers’ Rights. An International Perspective*, *The Revenue Law Journal*, School of Law, Bond University, Queensland 4229, Bentley D., 1998.
- BENTLEY D., *The significance of Declarations of Taxpayers’ Rights and global standards for the delivery of tax services by Revenue authorities*, Bond University, Law Papers, 2002, in http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/35.

- BERGONZINI Gi., *Evasione fiscale: un problema di diritto costituzionale*, in *Federalismo fiscale*, n.2/2011, pp.153-188.
- BERGONZINI Gi., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, vol. I e II, Jovene, Napoli, 2011.
- BERLIRI A., *Meditando sull'istituenda imposta sul valore aggiunto*, in *Giur. Imp.* 1967.
- BERTOLISSI M., *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Jovene, Napoli, 2012.
- BERTOLISSI M., *Fiducia*, in *il Mattino*, 30 ottobre 2012.
- BILLINGS B.A., GREEN B.P., VOLZ W.H., *Selection of Forum for Litigated Tax Issues*, *Journal of Applied Business Research*, Vol. 12, n.4.
- BOBBIO N., *L'età dei diritti*, Einaudi, Torino, 1990.
- BOBBIO N., *Teoria generale della politica*, Einaudi, Torino, 1999.
- BODENHAMER D.J., ELY J.W. jr, *The Bill of Rights in Modern America. After 200 years*, Indiana University Press, 1993.
- BOGNETTI G., *Lo spirito del costituzionalismo americano*, I *La Costituzione liberale*, Giappichelli, Torino, 1998.
- BONAZZI T., *La Dichiarazione di Indipendenza degli Stati Uniti d'America*, Marsilio, Venezia, 2003.
- BONGI A., *Decennio di soprusi*, in *Italia Oggi Sette*, 22 novembre 2010, in <http://rassegnastampa.mef.gov.it>.
- BOOK L., *The new collection due process taxpayer rights*, *Tax Notes*, 2000.
- BOSELLO F., *L'insegnamento del Diritto tributario e la crisi della fiscalità*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, Vol. LXXIII Luglio-Ottobre 2000.
- BRAITHWAITE V., *Tax System Integrity and Compliance: The Democratic management of the Tax System*, in BRAITHWAITE V. (ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, Ashgate, 2003.
- BRUZZONE M., *Attuati i Principi dello Statuto sulla conoscenza degli atti*, in *Corriere Tributario* 12/2001, pp.853-857.
- BRUZZONE M., *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corriere Tributario* 34/2000, pp.2479-2484.
- BRUZZONE M., *Il sindacato giurisdizionale su circolari, risoluzioni e pareri*, in *Corriere Tributario* 6/2001.
- BRUZZONE M., *L'efficacia di circolari, risoluzioni e pareri*, in *Corriere Tributario* 5/2001.
- BRUZZONE M., *La natura giuridica di circolari, risoluzioni e pareri*, in *Corriere Tributario* 4/2001.

- BRYAN A. GARNER, *Black's Law Dictionary*, voce: *Check and balances*, Pocket Edition, West Group, 1996.
- BURTON M., DABNER J., *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: drivers, challenges and prospects*, *Journal of Australian Taxation*, 2008, pp.108-137.
- CAGLIARO M., *Riflessioni sulla portata e valore della L. 212/2000*, in www.diritto.it/html.
- CAPUTI G., *Il Garante del contribuente*, in *Corriere Tributario* 34/2000.
- CAPUTI G., *Il sistema tributario si "adeguа" allo Statuto*, in *Corriere Tributario* 12/2001, pp.892-897.
- CARDUCCI M., *Tecniche costituzionali di Argomentazione Normazione Comparazione*, Pensa MultiMedia, Lecce, 2003.
- CARUSO R., *Il nuovo fisco in linea: i "Call Center"*, in *Tributi*, Anno XXXV, 7/2000.
- CATTARIN A., *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Jovene, Napoli, 2009.
- CLARICH M., *La sfida dei fatti per il Fisco dal volto gentile*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 luglio 2000.
- COLCELLINI R., *Stati Uniti Sabbie Mobili per l'IRS*, in *Forum* 1998 n. 3, in www.santoro.it.
- COMMITTEE ON FINANCE UNITED STATES SENATE, *IRS Implementation of the Taxpayer Bill of Rights, 101st Congress, Second Session, Friday, April 6, 1990*, Us Government Printing Office, Washington 1990.
- COMMITTEE ON WAYS AND MEANS US HOUSE OF REPRESENTATIVES, *Need for a Taxpayer Bill of Rights Legislation and Reform of the Internal Revenue Service, Rep. No. 6, November 14, 1991*, US Government Printing Office, Washington 1991.
- CONGRESSIONAL RECORD, VOL. 142 (1996) via GPO Access (wais.access.gpo.gov), 19 Aprile 1996 (*Camera dei Rappresentanti*).
- CONGRESSIONAL RECORD, VOL. 142 (1996) via GPO Access (wais.access.gpo.gov), July 11, 1996 (*Senato*).
- CONIGLIARO M., *Riflessioni sulla portata e sul valore della L.212/2000*, Relazione tenuta alla Camera di Commercio di Siracusa in data 25.11.2000 in occasione del Convegno "Lo Statuto del Contribuente: una riforma di Carta?".

- CUBEDDU R., *Introduzione a LEONI B., La libertà e la legge*, Liberilibri, AMA srl, Macerata, 2000, pp.ix-xxxii.
- D'AYALA VALVA F., *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. Dir. Trib.* 11/2000.
- DE LUCA, *Scienze delle finanze*, Stato dei classici italiani, 1958.
- DE MITA E., *Contribuenti da tutelare se c'è la "buona fede"*, in *Il Sole 24 ore*, 16 novembre 2000.
- DELL'OSTE C., PARENTE G., *Statuto dei diritti violato 450 volte*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 ottobre 2012.
- DEOTTO D., MAGRINI F., *La "nuova" motivazione dopo le disposizioni attuative dello Statuto del contribuente*, in *Corriere Tributario* 14/2001, pp.1033-1038.
- DEOTTO D., *Verifiche al Contribuente e "tutela" del Garante*, in *Corriere Tributario* 37/2000.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, REV. 8-96, *Taxpayer Bill of Rights II*, Washington 1996, Series of Document (US IRS); 7394 Catalog Number 10590R.
- DI NOTO L., *Il garante del contribuente: profili critici*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012, pp.603-607.
- DI PIETRO A., *L'accertamento tributario nella comunità europea*, Milano, 1997.
- DI TUCCI B., *Il Garante del Contribuente. Autorità indipendente o difensore civico?*, in *Il Fisco*, 36/2000.
- Documentazione amministrativa: in un codice la formula per riconciliare sportelli e cittadini*, in *Guida agli Enti Locali*, 17 marzo 2001, n. 10.
- DWORKING R., *I diritti presi sul serio*, il Mulino, Bologna, 1982.
- ELY M.H., SAVELL K.S., *Will the IRS really change its culture after RRA 98?*, *Tax Practice & Procedure, Examination*, August-September 1999.
- EU.B., *Befera: non è facile accorpate le Agenzie*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 luglio 2012
- FALCONE G., *Il Valore dello Statuto del Contribuente*, in *Il Fisco* 36/2000, pp.11038 e ss.
- FALSITTA G., *Commento all'art.2 della Costituzione*, in AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, a cura di Falsitta G., Cedam, Padova, 2011, pp. 3-11.
- FALSITTA G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corriere Giuridico* 2/2001.

- FALSITTA G., *Per un fisco "civile"*, Giuffrè, Milano, 1996.
- FALSITTA G., *Prefazione*, in AA.VV., *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di Falsitta G., Cedam, Padova, 2011, pp. ix-xi.
- FERLAZZO NATOLI L.F., *Dallo Statuto dei diritti del contribuente alla codificazione tributaria*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012, pp.25-32.
- FERRERA M., *Verso la rivolta fiscale? Cittadino e tasse in Italia*, in Biblioteca della libertà, Centro Einaudi, Torino, 1986.
- FERRO A., *Valore sociale: longevità e intergenerazionalità*, in *Salute Persona Cittadinanza*, n.1/2012, pp.5-52.
- Forum on Tax Administration (FTA), Information Note, *Right from the Start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, January 2012, in www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf.
- GAO, *Internal Revenue Service. Opportunities to Improve the Taxpayer Experience and Voluntary Compliance*, Statement of James R. White, Director Strategic Issues, GAO-12-652T, April 26, 2012, in <http://gao.gov/assets/600/590425.pdf>.
- GENTILE A., GIANNINI S., *Evasione fiscale e "tax compliance": un quadro di sintesi*, in AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, pp.19-49.
- GIANNINI S., *Per la crescita della cultura fiscale. Il ruolo dei territori*, in AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, pp.175-196.
- GIANOTTI B., *Fisco più umano, pagherà i propri errori*, in *La Stampa*, 2 agosto 2000.
- GIFIS S.H, *Law Dictionary*, voce: *Separation of power*, Barron's, New York, 2003.
- GIULIANI G., *Il Ministero amplia i confini della Delega*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2000.
- GIULIANI G., *Il Ministero amplia i confini della delega*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2000.
- GIUNCATO A., *Presentazione al Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali*, Maggioli, Rimini, 2001.
- GIUNTA G., *L'interpello abbatte le barriere*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 luglio 2000.

- GLENDI C., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corriere Tributario* 33/2000, pp.2415-2419.
- GONELLA G., *Il discorso delle 27 libertà*, commentato da Bertolissi M. e Gentile F., Gemma Editco, Verona, 2003.
- GOODMAN J.C., REED G.W., FERRARA P.S., *Why not Abolish the Welfare State?*, 1996, in www.ncpa.org/pub/st187.
- GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice*, NFL Policy Debate, Poverty Topic 2009-2010, in www.debate-central.org.
- GOODMAN J.C., *Taxpayer Choice: A Solution to the Crisis of the Welfare State*, in www.accessmylibrary.com/article-1G1-18535073/taxpayer-choice-solution-crisis.
- GOODSELL C.T., *The case for Bureaucracy, a Public Administration Polemic*, by E. Artisan, Chatham House Publisher, Inc. New Jersey, 1994.
- GRAND E.J., *Motivation, agency, and public policy: of knights and knaves, pawns and queens*, Oxford, 2003
- GRAZIANO F., *Nomina dei Garanti del contribuente "senza regole"*, in *Corriere Tributario* 16/2001.
- GREENBAUM A., *United States Taxpayer Bill of Rights 1, 2 and 3: a path to the future or old wine in new bottles?*, in BENTLEY D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, Bentley D., The Revenue Law Journal, 1998, pp.347-379.
- GRIMALDI C., *La Cassazione interpreta lo Statuto del contribuente*, in *Tributi* 3/2002.
- GUARINO G., *L'uomo istituzione*, Laterza, Roma-Bari, 2005.
- HARTNER M. et alt, *Procedural fairness and tax compliance*, *Economic Analysis & Policy*, 38, 2008.
- HEBSON G., GRIMSHAW D., MARCHINGTON M., *PPPs and the changing public sector ethos: Case study evidence from the health and local authority sector*, *Work, Employment and Society*, 2003.
- HOLMES S., SUNSTEIN CASS R., *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, a cura di Fusaro C., il Mulino, Bologna, 2002.
- HOUSE WAYS AND MEANS COMMITTEE REPORT, *Budget Reconciliation Revenue Provisions: Report and Bill Text for Title XIII (Revenue Reconciliation Act) and Title XIV (Tax Simplification Act)*, Supplement to United States Tax

- Reporter, September 28, 1995, _copyright 1995 by Research Institute of America, Inc. NY 10011.
- INTERNAL REVENUE SERVICE, REV. 3-98, *Your Right as a Taxpayer*, IRS Publication 1, 1998, Catalog Number 64731 W.
- International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, *Revenue Administration: Developing a taxpayer compliance program*, preparato da RUSSEL B., *Technical Notes and Manuals 10/17*, Washington, 2010.
- IOLY M., *La semplificazione del linguaggio amministrativo e la comunicazione dell'amministrazione finanziaria*, in *Tributi Anno XXV*, 6/2000.
- IRS NEWS RELEASE, IR-98-18, *New Program to improve taxpayer treatment and service*, IRS Press, Washington, 1998.
- IRS, *Annual report to Congress, Progress on the Implementation of the Taxpayer Assistance Blueprint*, October 2010 to September 2011 (Mar., 2012), rinvenibile in <http://irs.gov/pub/irs-pdf/p4701.pdf>.
- JONES L. *How Modern Will the IRS Be?*, *Tax Practice & Procedure, Examination*, December/January 2000.
- JONES L., *How Modern will the IRS Be?*, "Examination", *Journal Tax Practice & Procedure*, December/January 2000.
- KEMP J., *The IRS v. the people: time for real tax reform*, Washington, 1999.
- LEDERMAN L., *Of taxpayer rights, wrongs, and a proposed remedy*, *Tax Notes*, May 22, 2000.
- LEONI B., *La libertà e la legge*, Liberilibri di AMA srl, Macerata, 2000.
- LEONI B., *Scritti di scienza politica e teoria del diritto*, a cura di Stoppino, Milano, 980.
- LITTLECHILD S., *Regolamentazione, sovra-regolamentazione, e alcuni approcci alternative*, Ibl Occasional Paper, 73/2009.
- LIVINGSTON E. C., SEGAL R. A., *Tax-Exempt Organizations and the Internet*, "The Practical Tax Layer", Vol. 14 n.2 2000, American Law Institution-American Bar, Association Committee on Continuing Professional Education with the Cooperation of the Section of Taxation.
- LONGONI M., *Il collegato fiscale è diventato legge*, in *Italia oggi*, 10 novembre 2000.
- LOVECCHIO L., *Anche per i tributi degli enti locali un adeguamento in tempi stretti*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 Luglio 2000.
- LOVECCHIO L., *Il regolamento apre le porte allo Statuto del contribuente*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 dicembre 2000.

- LOVECCHIO L., *Novità in Finanziaria*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 dicembre 2000.
- M.F.R., *Non servono le parole ma i fatti*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 febbraio 2001.
- MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXII, Padova, 1991.
- MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione dello "Statuto del Contribuente"*, in www.uckmar.com/opinioni.
- MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente nell'ambito dei principi generali del Diritto tributario*, in www.associazionetributaristi.it.
- MARONGIU G., *Prefazione*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012, pp.xi-xii.
- MATTEI U., *Il modello di common law*, Giappichelli, Torino, 2004.
- MAZZILLO L., *Relazione orale del Presidente di Sezione*, in Corte dei Conti, Sezioni riunite in sede di controllo, *Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2010*.
- MOBILI M., *Fisco europeo per chi investe in Italia*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 aprile 2011.
- MORGANTE A., *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente, Prime Riflessioni intorno alle principali novità introdotte*, in www.diritto.it/html.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone L., e Berliri C., Edizioni Scientifiche italiane, Napoli, 2006, pp.39-56.
- MOSHER F.C., *Democracy and the Public Service*, Oxford University Press, NY, 1968.
- MURPHY K., *Regulating more effectively: the relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance*, *Journal of Law and Society*, 32, 2005.
- National Taxpayer Advocate, *2003 Annual Report to Congress*, 31 dicembre 2003.
- National Taxpayer Advocate, *2006 Annual Report to Congress, Volume One, Preface: Introductory comments of the National Taxpayer Advocate, Preface*, in <http://taxpayeradvocate.irs.gov/2006-Annual-Report>.
- National Taxpayer Advocate, *2010 Annual report to Congress*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov>.
- National Taxpayer Advocate, *2011 Annual Report to Congress*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/Annual-Reports-To-Congress/FY-2011-Annual-Report-To-Congress>.

- National Taxpayer Advocate, *2012 Annual Report to Congress*, in <http://taxpayeradvocate.irs.gov/2012-Annual-Report>.
- National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2012 Objectives, Report to Congress*, del 30 giugno 2011, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov>.
- National Taxpayer Advocate, *Fiscal Year 2013 Objectives Report to Congress*, in www.taxpayeradvocate.irs.gov/Annual-reports-To-Congress/FY2013-Objectives-Report-to-Congress.
- National Taxpayer Advocate, *Why we need a Taxpayer Bill of Rights*, in <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/blog/why-we-need-a-taxpayer-bill-of-rights>.
- NEGRI G., *La buona fede finisce in fuorigioco*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 novembre 2000.
- NEGRI G., *Statuto, adeguamento "minimalista"*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2000.
- NEGRI G., *Statuto, la "rincorsa" delle Finanze*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 novembre 2000.
- NEWS RELEASE IR-98-15, *Changes are Right Around the Corner. IRS Hires Outside Firm to Validate Modernized Concept*, IRS Press, Washington, 1998.
- NEWS RELEASE, IR-98-03, *Excerpt from the Statement of Charles O. Rossotti, January 28, 1998*, IRS Press, Washington, 1998.
- NOVACK J., *IRS Advocate: New Taxpayer Rights Crisis is Brewing*, in www.forbes.com/sites/janetnovack/2012/01/11/irs-advocate-new-taxpayer-rights-crisis-is-brewing.
- O'BRIEN, DAVID M., *Constitutional Law and Politics: Struggles for Power and Governmental Accountability*, Volume one, W. W. Norton & Co., New York, 1997.
- OLSON N.E., *Taking the Bull by Its Horns: Some Thoughts on Constitutional Due Process in Tax Collection*, Westlaw, *Tax Lawyer*, vol. 63, No. 3, American Bar Association, 2010, pp.223-233.
- OVERSIGHT SUBCOMMITTEE HEARING ON TAXPAYER BILL OF RIGHTS II PROPOSAL, *Exploring the Development of the Taxpayer Bill of Rights II Legislation*, 1995.
- PALANA M., *Customer satisfaction nelle verifiche fiscali?*, in *Diritto&Diritti*, <http://www.diritto.it/docs/30691-customer-satisfaction-nelle-verifiche-fiscali>.
- PANEBIANCO A., *La fiducia che non c'è*, in *Corriere della sera*, 13 gennaio 2013.

- PAVIA A., *Fisco, il piacere dell'onestà*, Biblioteca della libertà, XXX (1995), Centro Einaudi, Torino, luglio-agosto, n.130.
- PELLIGRA V., *I paradossi della fiducia. Scelte razionali e dinamiche interpersonali*, il Mulino, Bologna, 2007.
- PEZZUTO G., *Corretto impiego delle risorse e "compliance". Il ruolo della Guardia di finanza nel controllo della spesa pubblica*, in AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012.
- PILLITTERI S., *Il contenzioso tributario in Europa*, in www.giustiziatributaria.it/pillitteri.html.
- PIRAZZOLI A., *La dignità dell'uomo. Geometrie costituzionali*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2012.
- POPOLI E., *Maggiori garanzie per i contribuenti*, in *Italia Oggi*, 2 agosto 2000.
- POPOLI E., *Per lo Statuto un debutto dimezzato*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 agosto 2000.
- POPOLI E., *Un Garante del contribuente*, in *il Mattino*, 2 agosto 2000.
- POPOLI E., *Varato lo Statuto del contribuente. Del Turco: pagherà anche lo Stato*, in *Corriere della Sera*, 2 agosto 2000.
- Rapporto del Governo di Parigi, ripreso sul Notiziario Fiscale, n.2, *Newsletter* del Ministero delle Finanze, Roma 2 Luglio 1999.
- RASKOLNIKOV A., *Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement*, *Columbia Law Review*, 2009, pp.689-754.
- RAYNER J., LAWTON A., WILLIAMS H.M., *Organizational Citizenship Behavior and the Public Service Ethos: Whither the Organization?*, *J Bus Ethics* (2012).
- Report of the National Commission on Restructuring the Internal Revenue Service: *A Vision for a New IRS*, 48, June 25, 1997.
- RINFORZI M.F., *Proclami Disarmati* in *Il Sole 24 Ore*, 14 luglio 2000
- RIZZARDI R., *Violazioni formali senza sanzioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 Luglio 2000.
- ROBIN R., *A Taxpayer Choice Incentive System: An Experimental Approach to Community Economic Development Tax Incentives*, 36 *Law and Contemporary Problems*, 1971.
- ROLANDO S., *La comunicazione pubblica per un'identità solidale: nuovi equilibri di responsabilità sociale tra pubblica amministrazione e cittadini*, in AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, a cura di Gentile A. e Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, pp.259-273.

- ROMANO C., *Le ragioni per un ruling europeo*, in *TributImpresa* n. 3-2005, in www.tributimpresa.it/html/documenti/dottrina/Art_Romano_Le_ragioni.htm
- ROMANO S., *Gli scritti nel Trattato di Orlando*, 2003.
- ROSSI N., *Introduzione*, in AA.VV., *Sudditi*, a cura di Rossi N., IBLLibri, Torino, 2012, pp.11-32.
- ROSSOTTI C.O., *Modernizing the IRS, Tax Practice & Procedure, December 1999-January 2000*.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2003.
- S. SPADONI, *Protezione legale del contribuente negli USA: il Presente*, Rivista TRIBUTI, N.5/99 – Sez. Dall’Estero.
- SCHIAVOLIN R., *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Marongiu*, a cura di Bodrito A., Contrino A., Marcheselli A., Giappichelli, Torino, 2012, pp.319-326.
- SCOGNAMIGLIO M., *Presentazione di almanacco del bibliofilo*, Edizioni Rovello, Milano, 2011.
- SCOGNAMIGLIO M., *Presentazione*, in AA.VV., *Almanacco del bibliofilo. Sulle orme di San Bernardo*, a cura di Scognamiglio M., Edizioni Rovello, Milano, 2011.
- SEN A., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c’è crescita senza democrazia*, Mondadori, Milano, 2000.
- SHULMAN D.H., *IRS News Release IR-2012-42*.
- SILVA E., *Il Fisco fissa le incompatibilità*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2000.
- SPADONI S., *Il Fisco americano del terzo millennio*, in *Tributi* 2/1999.
- SPADONI S., *Il National Taxpayer Advocate e il contribuente americano*, in *Tributi*, n. 6/99.
- SPADONI S., *Protezione legale del contribuente negli USA: il passato e il presente*, in *Tributi*, 1999.
- SPADONI S., *USA: novità nella Dichiarazione fiscale*, in *Tributi* n. 2-3/2000.
- SPAZIANI TESTA E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente come è applicabile all’ordinamento tributario degli enti locali*, in *Il Fisco* 45/2000.
- STEVENS J.P., *The Bill of Rights: A century of progress*, in AA.VV., *The Bill of Rights in the Modern State*, a cura di Stone G.R., Epstein R.A., Sunstein Cass R., The University of Chicago Press, Ltd., London, 1992, pp.13-40.

- STRAUSS D.A., *Afterword: the role of a Bill of Rights*, in AA.VV., *The Bill of Rights in the Modern State*, a cura di Stone G.R., Epstein R.A., Sunstein Cass R., The University of Chicago Press, Ltd., London, 1992.
- TERRUSI F., *La conciliazione giudiziale nel processo tributario*, in *Giur. Merito*, 1998.
- TEUBER J., *IRS horror stories prompt hearing on proposed taxpayers' 'Bill of Rights'*, *Tax Notes*, April 20, 1987.
- THURONYI V., *Legal aspects of instilling public confidence in taxation systems*, in <http://ww2.s4tp.org/wp-content/uploads/2010/10/13-thuronyi.pdf>, pp.153-156.
- TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Jovene, Napoli, 2012.
- TOSI L., *La conciliazione giudiziale*, in AAVV., *Il processo tributario*, in *Giur. Sist. Dir. Trib.*.
- TREMONTI G., *La paura e la speranza. Europa: la crisi globale che si avvicina e la via per superarla*, Mondadori, Milano, 2008.
- TYLER T.R., BLADER S.L., *The group engagement model: procedural justice, social identity, and cooperative behavior*, *Personality and Social Psychology Review*, 7, 2003.
- VAN ROOSBOROEK S., VAN DE WALLE S., *The relationship between Ombudsman, Government, and citizens: a survey analysis*, *Negotiation Journal*, 2008.
- VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, 1932, n. 186, anche in FORTE, LONGOBARDI (a cura di), *Opere giuridiche*.
- VINCENTI U., *Diritti e dignità umana*, Laterza, Roma-Bari, 2009.
- VOGEL K., *L'interpretazione delle leggi tributarie da parte dell'amministrazione*, in DI PIETRO A., *L'accertamento tributario nella comunità europea*, Milano, 1997.
- VOLPE I., *Quella difficile operazione di trasparenza nel labirinto delle disposizioni tributarie*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 marzo 2001.
- WADE J.W., *Confessions of an IRS Agent*, April 1983, in www.unclefed.com/TxprBoRR/JWWade.html.
- WAGNER M.L., *The Organizational Ombudsman as Change Agents*, *Negotiation Journal* 16, 2000, pp. 99-114.
- WATTS L., GROEN Y., MATSUBARA K., HOVEY J., WHITTLE M., *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998*, in <http://www.pmstax.com/gen/bull9808.shtml>.

WEEKLY COMPILATION OF PRESIDENTIAL DOC., *July 30, Presidential Remarks: Remarks by the President at the Signing of the Taxpayer Bill of Rights*, Official Transcript Vol. 32, 1996.

ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere l'evasione fiscale*, in AA.VV., *Evasione fiscale e "tax compliance"*, a cura di Gentile A. e di Giannini S., il Mulino, Bologna, 2012, pp.197-226.

ZARRI L., *voce: Economia comportamentale*, in AA.VV. *Dizionario di economia civile*, Città Nuova, Roma, 2009.