

## Etica del diritto e assistenza tributaria

### Una premessa

Il tema che oggi cercherò di sviluppare attiene ai rapporti tra “etica del diritto” e “assistenza tributaria”, con particolare riferimento all’attività svolta dai dottori commercialisti.

E’ un argomento molto ampio, che meriterebbe una trattazione ben più articolata di quella odierna e, dunque cercherò di focalizzarmi su alcuni specifici argomenti che possono essere considerati alla stregua di “spunti di riflessione”.

E’ comunque necessario partire da una premessa di carattere generale che inquadri la relazione intercorrente tra un sistema tributario e il cittadino-contribuente, in quanto il professionista che presta assistenza tributaria si trova ad operare (direi quasi “a fare da intermediario”, seppur in senso a-tecnico) tra questi due elementi.

Ebbene: *“l’ordinamento tributario di ogni Paese si incentra sul rapporto tra cittadini-contribuenti, le istituzioni Politiche e tra gli stessi, realizzando una interazione tra le entità che deve essere equa, efficiente e imparziale”*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> F. Santagata – “Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta”, Scripta Web – Napoli 2009.

E' poi subito opportuno precisare che l'“ordinamento tributario” non è predefinito e statico, ma varia in funzione di diversi elementi, non da ultimi quelli concernenti il ruolo e le funzioni che uno Stato deve esercitare<sup>2</sup>, nonché delle diverse epoche storiche (si pensi alla transazione dei sistemi fiscali basati sull'esazione da parte del sovrano, alla c.d. “fiscalità di massa” sulla quale si tornerà tra breve).

Vi sono tuttavia dei principi generalissimi che contraddistinguono gli ordinamenti tributari degli Stati sovrani che, proprio alla luce delle variabili appena menzionate, vengono poi declinati e interpretati diversamente: tali principi sono contenuti nelle carte costituzionali delle singole nazioni.

Nello specifico, per quanto attiene l'Italia, è possibile evidenziare i seguenti principi (aventi carattere “etico-giuridico”)<sup>3</sup>:

1. sussidiarietà;
2. partecipazione;
3. solidarietà.

Questi principi, sui quali si tornerà successivamente, costituiscono le “fondamenta” dell'ordinamento tributario domestico e, in ragione della loro rilevanza etica, costituiscono i punti cardinali con i quali gli operatori professionali del diritto tributario devono

---

<sup>2</sup> Per tutti si vedano i contributi di F. Gallo (per tutti “etica, fisco e diritti di proprietà, in Rass. Trib. n.1/2008, oppure “Etica e giustizia nella <<nuova>> riforma tributaria, Politica del diritto n.4/2003).

<sup>3</sup> Per tale definizione, così come per l'individuazione dei principi, si veda C. Sacchetto, A. Dagnino “Analisi etica delle norme tributarie, in RTDT n.3/2013.

orientarsi nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni.

## **I dottori commercialisti, il codice deontologico e l'etica nel diritto tributario**

Tra tali operatori professionali del diritto tributario, vi sono indubbiamente i dottori commercialisti e gli esperti contabili i quali, sono chiamati quotidianamente a svolgere le funzioni di assistenza (consulenza) tributaria e fiscale in favore del contribuente-cittadino (sia esso privato o imprenditore).

E proprio nello svolgimento di tale ruolo, si pone con forza la prima questione di carattere etico-giuridico che, forse un po' banalmente, può essere sintetizzata nella seguente domanda: *“come interpretare il ruolo di consulente tributario? Secondo quali principi deve essere fornita l'assistenza tributaria?”*

La questione non è di poco momento; ed è immediato intuire come la stessa abbia una forte connotazione etica<sup>4</sup> o morale (tale ultima qualificazione è da ritenere che, nel corso del tempo sia diventata, per gli operatori e gli studiosi di diritto tributario, un sinonimo di “etica”), da intendersi nella seguente accezione: “la

---

<sup>4</sup> Qui da intendersi come attinente a quel ramo della filosofia che si occupa del “giusto”, del “vero”, del “buono”.

*morale ha come fondamento un comportamento sociale, l'etica una riflessione su questo comportamento*"<sup>5</sup>.

Una prima risposta (che va tuttavia sviluppata) è rintracciabile nel *"codice deontologico della professione di dottore commercialista ed esperto contabile"*<sup>6</sup>, secondo cui all'art. 5 co.1 è disposto che **"il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico"**.

Tale enunciazione, non ammette deroghe di sorta, così come ben precisato nel secondo comma del medesimo articolo, secondo cui **"soltanto nel rispetto dell'interesse pubblico** egli [il dottore commercialista] potrà soddisfare le necessità del proprio cliente".

Ciò stabilito, è ora opportuno meglio precisare il concetto di **"interesse pubblico"**: è innanzitutto evidente che per tale locuzione contenuta nel codice deontologico, l'estensore dello stesso non ha fornito alcuna definizione (cfr. al riguardo art. 1 **"definizioni"**) e ciò è immediatamente comprensibile se si considera il carattere generale della previsione di cui all'art. 5.

E' quindi opportuno comprendere come, nello specifico ambito dell'**"assistenza tributaria"** debba connotarsi l'**"interesse pubblico"**; e qui occorre richiamare i già menzionati principi etico-giuridici di sussidiarietà, solidarietà e partecipazione alla base del nostro ordinamento tributario.

---

<sup>5</sup> C. Sacchetto – *"Etica e fiscalità"*; Diritto e pratica tributaria nazionale 2006.

<sup>6</sup> Approvato dal CNDCEC il 9/4/2008 e aggiornato all'1/9/2010.

Si ritiene quindi che lo svolgimento dell'attività professionale nell'interesse pubblico non possa che (per quanto attiene l'assistenza/consulenza tributaria) essere letta alla luce dei principi costituzionali appena citati e, proprio per tale ragione si reputa necessario analizzarli separatamente.

## **A. la sussidiarietà**

Tale principio (a livello astratto) è da intendersi come “[...] *criterio regolatore del rapporto tra diverse parti di un'organizzazione sociale, secondo il quale la sfera di ordine superiore deve intervenire esclusivamente [...] nelle questioni in cui quella di ordine inferiore si dimostri inadeguata*”<sup>7</sup>.

In ambito tributario, tale principio etico<sup>8</sup> risulta essere particolarmente importante nella misura in cui delinea il ruolo dello Stato come “suppletivo” e non “sostitutivo” delle funzioni e dei ruoli che si possono svolgere a “livelli” sociali inferiori (per es.: a livello locale, con il federalismo fiscale), evitando gli eccessivi livelli di tassazione talmente elevati (e vessatori) da comprimere la libertà individuale oppure (al contrario), talmente

---

<sup>7</sup> C. Sacchetto, A. Dagnino, *op. cit.*

<sup>8</sup> Si veda L. Antonini. “Sussidiarietà fiscale, la frontiera della democrazia”, Milano 2005.

ridotti da non consentire una funzione redistributiva in favore dei c.d. “non avvantaggiati”<sup>9</sup>.

In questa prospettiva, e in presenza della c.d. “fiscalità di massa” (che si caratterizza per il meccanismo di autoliquidazione delle imposte”), l’Ordine dei dottori commercialisti di Milano<sup>10</sup> ha collaborato alla presentazione di un progetto di legge finalizzato a valorizzare il ruolo sussidiario delle professioni.

Proseguendo coerentemente nella linea argomentativa qui seguita, si è ritenuto che nell’“interesse pubblico” i dottori commercialisti potessero, con specifico riferimento ad alcune attribuzioni rientranti nell’ambito tributario, svolgere una funzione sussidiaria rispetto alle verifiche e ai controlli dello Stato, attraverso il rilascio di particolari attestazioni circa l’appropriato trattamento fiscale di alcune poste contabili.

Il principio sottostante è del tutto analogo a quello seguito nel rilascio del “visto di conformità IVA”<sup>11</sup>, secondo cui il professionista, assistendo il cliente-contribuente, attesta la regolarità formale della dichiarazione IVA dalla quale emerge un credito annuo di importo superiore ai 15.000 €. Grazie a tale attestazione, il cliente-contribuente ha la possibilità di portare in

---

<sup>9</sup> Vd. F. Gallo, *op. cit.*

<sup>10</sup> Unitamente all’Ordine degli avvocati di Milano, l’Ordine dei consulenti del lavoro della provincia di Milano, il Collegio notarile di Milano, in occasione del Forum Professioni 2013.

<sup>11</sup> Cfr. D.L. n.78/2009.

compensazione “verticale” (ovvero con altri tributi) tale credito IVA, possibilità che altrimenti sarebbe preclusa.

In sostanza, una siffatta configurazione di assistenza tributaria consente:

- da un lato, di perseguire l’“interesse pubblico” (sia in termini di sussidiarietà e di *tax compliance*);
- dall’altro, nel quadro delle disposizioni vigenti, offre un valore aggiunto al cliente.

Un siffatto meccanismo rappresenta indubbiamente un esempio “virtuoso” di assistenza fiscale, in cui le professioni ordinistiche (appunto perché tali e vincolate nell’agire anche dai rispettivi codici deontologici) svolgono un’attività di assistenza tributaria che assume anche un rilevante significato “etico”.

## **B. La partecipazione**

Per quanto attiene tale principio in ambito tributario, il riferimento è all’art. 23 Cost., secondo cui “*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta, se non in base alla legge*”.

Tuttavia, come è stato notato da autorevole dottrina<sup>12</sup>, ciò non può limitarsi al rispetto della partecipazione democratica sulle scelte di natura tributaria (*no taxation without representation*), ma deve

---

<sup>12</sup> C. Sacchetto, A. Dagnino, *op. cit.*

altresì essere finalizzato ad evitare che venga meno il postulato della “certezza e chiarezza” nel pagamento dei tributi<sup>13</sup>, secondo cui le modalità di assolvimento dell’obbligazione tributaria devono essere semplici e chiaramente determinate o determinabili. E proprio in tale accezione deve essere letto il ruolo del dottore commercialista che presta assistenza tributaria al cittadino-contribuente.

E’ oggi infatti innegabile che il sistema di assolvimento dei tributi in Italia diverga sensibilmente dal postulato appena menzionato<sup>14</sup>, generando nel contribuente incertezza e una percezione di eccessiva complessità: l’intervento del dottore commercialista come interlocutore professionale tra il Fisco e il contribuente consente di “alleggerire” tale stato di fatto, oltre a essere orientato alla c.d. *tax compliance* (di cui si parlerà successivamente).

## **C. La solidarietà**

La solidarietà trova (con specifico riguardo ai tributi) un preciso riferimento nei principi di capacità contributiva e di progressività delle imposte di cui all’art. 53 Cost..

---

<sup>13</sup> Cfr. A.Smith.

<sup>14</sup> Lo stesso direttore dell’Agenzia delle Entrate ha presentato, in data 3 luglio 2013 al vice-ministro per l’economia, un piano di semplificazione degli adempimenti (cfr. Il Sole 24-Ore 3 luglio 2013).



Anche in questo caso, la valenza etica contenuta in tale previsione è di immediata percezione; basti qui richiamare tutto il dibattito che si è sviluppato in dottrina<sup>15</sup> a proposito della definizione di capacità di contribuire alle spese di un dato Paese, concorrendo per il tramite delle imposte secondo criteri di progressività.

In prima istanza, il principio etico in questione sembra direttamente indirizzato al Legislatore, chiamato nella predisposizione delle norme tributarie, al rispetto dell'art. 53 Cost. e ciò è indubbiamente vero; tuttavia ad un più attento esame, il principio di solidarietà deve anche indirizzare l'attività di assistenza/consulenza che gli operatori professionali prestano in favore del contribuente-cittadino.

A titolo di esempio, si pensi al complesso rapporto che intercorre tra la “capacità contributiva” e i fenomeni dell'elusione e dell'abuso del diritto<sup>16</sup>.

In simili casi, risulta essere particolarmente rilevante il ruolo del dottore commercialista che effettua pianificazioni fiscali “aggressive”, le quali potrebbero connotarsi per essere elusive o in violazione del principio di “abuso del diritto”; infatti anche richiamando l' “interesse pubblico” secondo cui il dottore commercialista deve sempre operare (cfr. art. 5 codice di

---

<sup>15</sup> Per tutti, si citano due autori: F. Gallo e V. Falsitta.

<sup>16</sup> La clausola anti-elusiva “quasi generale è contenuta nell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, mentre l' “abuso del diritto” troverà (con tutta probabilità) una disciplina normativa esplicita in futuro, a seguito dell'adozione di quanto previsto dalla bozza di legge delega per la riforma del sistema tributario.

deontologia), si ritiene che esso vada qui declinato alla luce del principio etico di “capacità contributiva”.

Pianificando operazioni elusive, il dottore commercialista “viola” in qualche misura il criterio di “capacità contributiva”, consentendo ad una manifestazione della stessa (la c.d. materia imponibile) di essere tassata in misura inferiore (nei casi limiti, addirittura di non essere tassata) rispetto a quanto previsto dal Legislatore: per tale via, tra l’altro, si avrebbe anche una sorta di “discriminazione” tra contribuenti (si pensi alla famosa dicotomia tra lavoratori dipendenti – la cui tassazione dei redditi avviene sempre alla fonte con il meccanismo del sostituto d’imposta, rispetto alle imprese, che sono organizzazioni complesse, con evidente maggior grado di discrezionalità nella determinazione del proprio imponibile fiscale) e l’attività di assistenza del contribuente finirebbe, inevitabilmente per considerare differentemente due manifestazioni di capacità contributiva alla quale il Legislatore ha, nei fatti, assegnato pari meritevolezza ai fini della contribuzione alle spese pubbliche.

Occorre però precisare che, vi sono anche situazioni di fatto in cui è molto difficile individuare *ex ante* profili di abuso del diritto, soprattutto quando l’assistenza/consulenza tributaria viene prestata in contesti complessi, articolati e connotati da profili di incertezza legislativa: per questo motivo, si ritiene auspicabile una

ridefinizione dei concetti di “elusione” e di “abuso del diritto” differente da quella attuale, anche al fine di circoscrivere quanto più possibile gli ambiti di incertezza.

### **La *tax compliance***

Un altro tema che merita particolare attenzione è quello della c.d. *tax compliance*, ovvero del corretto adempimento fiscale (dove la correttezza trascende gli aspetti formali, concentrandosi su quelli sostanziali)<sup>17</sup>.

Questo concetto tende a privilegiare (in un sistema di fiscalità di massa) il c.d. “adempimento spontaneo”, evitando che lo stesso sia in qualche misura “indotto”: come è facilmente intuibile, siamo qui ben oltre il dibattito tra contribuenti “onesti” e “disonesti”<sup>18</sup>.

Esso è poi alla base di molte disposizioni legislative recentemente emanate (si pensi alla “*cooperative tax compliance*” per i grandi contribuenti di cui al D.L. n.185/2008<sup>19</sup>, o alla vicenda connessa con la *voluntary disclosure* per quanto attiene alle violazioni correlate con il monitoraggio valutario<sup>20</sup>) e sembra di poter individuare un chiaro indirizzo verso tale orientamento.

---

<sup>17</sup> Al riguardo si vedano i diversi e molteplici interventi effettuati dai vertici dell’Agenzia delle Entrate.

<sup>18</sup> Vd. R. Lupi – “Evasori con la coda?”, in *Dialoghi Tributarî* n.5/2009.

<sup>19</sup> Per un commento dello stesso, cfr. M. Pennisi, “<<cooperative tax compliance>>: il fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti”, in *Corriere tributario* n. 29/2013)

<sup>20</sup> Che sulla base delle prime indiscrezioni, pare di capire non avrà nessuna natura “condonistica” o di “scudo fiscale”.

Delineato sinteticamente tale contesto, è necessario evidenziare che la *tax compliance* nell'accezione sopra tratteggiata, riveste i connotati etico giuridici dei principi di sussidiarietà, solidarietà e partecipazione, andando nella direzione di un adempimento spontaneo che consenta una semplificazione del sistema e che al contempo effettui un'equa contribuzione di tutti i cittadini alla spesa pubblica, mantenendo un livello di tassazione "accettabile" (o comunque tollerato dalla collettività - qui da intendersi nel senso di non costituire sacrificio per la libertà individuale).

L'assistenza tributaria prestata dai dottori commercialisti, in quanto svolta nell'interesse pubblico secondo l'accezione precedentemente illustrata, deve dunque "naturalmente" (in ossequio ai generali principi etico-giuridici dell'ordinamento) essere orientata verso la *tax compliance*, che costituisce –da tale punto di vista- un obiettivo da perseguire per le seguenti ragioni:

- benefici in termini di razionalizzazione delle disposizioni (soprattutto di carattere regolamentare);
- realizzazione del principio di certezza e chiarezza delle disposizioni tributarie.

Un'attività di assistenza orientata in tal senso permette contemporaneamente di incrementare l'utilità collettiva (il cui interesse principale è, per l'appunto il corretto adempimento della pretesa tributaria) e quella del singolo cliente-contribuente

(minimizzazione del rischio fiscale) che è anche al contempo cittadino (interesse: partecipazione alla spesa collettiva secondo il principio di capacità contributiva con criteri di progressività).

Un tale indirizzo offre ulteriori vantaggi in un sistema economico estremamente articolato e in costante evoluzione: si pensi ai fenomeni della delocalizzazione e della globalizzazione, nonché alle loro ricadute in ambito tributario.

E proprio per questi motivi che l'OECD con un documento del maggio 2013 (*Cooperative compliance: a frame work – from enhanced realtionship to cooperative compliance*) indica questa via come metodo (direi “preventivo”) per la risoluzione di questione attinenti la fiscalità transnazionale, quali:

- *transfer pricing*;
- monitoraggio valutario e violazioni connesse alla sottrazione di materia imponibile;
- lotta ai “paradisi” fiscali (*black-listed companies; controlled foreign companies*);
- *treaty shopping*.

E' essenziale notare come per tutte queste fattispecie (citate a mero titolo esemplificativo) un ruolo fondamentale sia rivestito dalla consulenza/assistenza tributaria prestata dagli operatori professionali e come questi debbano intendere tale compito nel

rispetto dei generali principi di etica del diritto, ovvero nell’“interesse pubblico”, garantendo al contestualmente:

- un appropriato (lecito ed equo) livello di tassazione ai propri clienti;
- una minimizzazione del rischio fiscale (per *big companies* anche rischio reputazionale);
- il rispetto della capacità contributiva.

## Conclusioni

Mi avvio alle conclusioni, evidenziando come il dottore commercialista, nello svolgimento delle proprie funzioni di assistenza tributaria non possa mai prescindere da un’applicazione eticamente orientata delle disposizioni e dei conseguenti comportamenti, tenendo sempre ben presente una frase di Ezio Vanoni, secondo cui “[...] noi possiamo risolvere gran parte dei problemi del nostro Paese e li risolveremo nella misura nella quale saremo costanti e sapremo chiedere ad ognuno la sua parte di sacrificio, proporzionata alla sua capacità di sopportazione”<sup>21</sup>.

\* \* \*

Milano, 11 Dicembre 2013

Massimiliano Sironi

---

<sup>21</sup> Ezio Vanoni, ultimo discorso al Senato della Repubblica, il 16 febbraio 1956.