

## Processare meno, processare meglio: gli inconvenienti dell'impostazione panprocessualistica del diritto tributario

di Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Una teoria della tassazione deve fondere elementi di economia, diritto amministrativo, contabilità aziendale e valutazione economica dei rapporti giuridici, in un quadro in cui l'istituzione di riferimento è l'autorità amministrativa, contro i cui atti il privato si rivolge al giudice. Quest'ultimo quindi ha un ruolo assai diverso da quello svolto nel diritto dei privati, dove rappresenta l'istituzione di riferimento. Estendere questa concezione al diritto tributario ha comportato una serie di inconvenienti che, a partire da questo numero di *Dialoghi*, cerchiamo di mettere a fuoco. A cominciare dalla possibilità del Fisco di presentarsi al tempo stesso, a seconda della convenienza tattica, come «parte privata» e istituzione pubblica.

### ■ La concezione «panprocessualistico-conflittuale» della tassazione e le sue disfunzioni

Raffaello Lupi

#### La deriva processualistica della tassazione

Su *Dialoghi*, e in altre sedi (1), faccio spesso riferimento alla concezione del diritto tributario come due parti in lite, davanti a un giudice, che decide a chi dare ragione. Si tratta di una concezione riduttiva, un po' rozza, ma purtroppo diffusa, anche inconsapevolmente. Mi sembra quindi il caso di aprire, anche su di essa, una riflessione stabile su *Dialoghi*, una finestra permanente, da seguire nel tempo, sul ruolo del giudice nella tassazione (2). La matrice amministrativistica del diritto tributario (3), il suo oggetto economico e le sue altre caratteristiche strutturali (4) non necessariamente includono il processo, che da noi non riguarda una patologia della convivenza sociale (patologia in sé non giuridica, prima del processo), ma dell'azione amministrativa; quest'ultima, invece, è già in sé giuridica, anche prima del processo, coinvolgendo una istituzione del gruppo sociale (5).

Spostando invece verso il processo il baricentro del diritto tributario, si tende a mettere l'istitu-

(1) A parte il recente R. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, 2008, pag. 304 ss., vedi anche Id., *Diritto tributario tra metodo giuridico e oggetto economico*, Milano, 2009.

(2) È una finestra come quelle che cercheremo di aprire, e di mantenere, su tanti altri aspetti strutturali della tassazione, come le varie forme di evasione fiscale, l'abuso del diritto, la valenza dei riferimenti costituzionali alla capacità economica, l'autotutela, l'indisponibilità del credito tributario e tanti altri temi che non si risolvono una volta per tutte.

(3) Che consideravo un filo conduttore della materia già in R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2001, ripreso in Id., «Matrice amministrativistica del diritto tributario e interpretazioni del Fisco», in *Corr. Trib.* n. 1/2008, pag. 41 a commento di Cass., Sez. trib., n. 21461/2007 e n. 23031/2007, nelle quali emergeva tra le righe, comprensibilmente, la concezione «panprocessualistica» indicata nel testo. Quest'ultima sentenza è commentata anche da F. Cerioni in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2008, pag. 303, «Efficacia "normativa" e "fattuale" delle circolari in materia tributaria».

(4) Caratteristiche principali indicate (*Evasione fiscale, paradiso e inferno*, cit., loc. cit., pag. 338 ss.) nell'oggetto economico, nei poteri amministrativi, nell'organizzazione aziendale e nell'analisi dei concetti giuridici in chiave economica. Il processo, come vedremo, riguarda una patologia dell'azione amministrativa, mentre la giuridicità della tassazione, in un mondo giuridicamente perfetto, si esplicherebbe nell'azione amministrativa.

(5) Un precedente in *Dialoghi*, su cosa sia «giuridico» nella no-  
(segue)

zione-Fisco» nella posizione di un qualsiasi privato, che ricorre ai consueti espedienti e tatticismi per prevalere, nei limiti della correttezza processuale; i limiti di correttezza *inter privatos* sono però molto ampi, e includono la possibilità di negare l'evidenza, alzare cortine fumogene su punti imbarazzanti, anche con divagazioni confusionarie, distogliere l'attenzione del giudice da aspetti dove la controparte ha senza dubbio ragione. Insomma, «*a la guerre comme a la guerre*», nei limiti della deontologia e della correttezza, in cui rientra anche arrampicarsi sugli specchi e, in stretto *slang* romanesco, «buttarla in caciara», come un qualsiasi avvocato di periferia, inevitabilmente capzioso e astutamente confusionario, quando serve. Insomma, la concezione panprocessualistica si ferma ad una correttezza tra due «litiganti», mossi dal loro interesse egoistico, in una rappresentazione che non rappresenta adeguatamente il rapporto tra autorità fiscale, privato e giudice.

## Le ricadute contenziose dell'Amministrazione «per Agenzie»

Un ulteriore contributo indiretto alla concezione «processualistico-conflittuale» della tassazione (6) deriva dalla concezione «aziendalistica» connessa allo sviluppo delle Agenzie fiscali. Chi scrive è sempre stato un sostenitore delle specificità dell'Amministrazione finanziaria, dell'opportunità di sottrarla all'insieme del «pubblico impiego» (7), ed anche grazie all'Agenzia, abbiamo avuto un'Amministrazione più efficiente, flessibile, energica, motivata; manca però una teoria sul ruolo di questa Amministrazione nel contesto di tassazione analitico-aziendale, sui perché dell'adempimento e dell'evasione, sul ruolo delle organizzazioni e degli individui, in un contesto in cui il gettito non arriva più per il tramite degli Uffici tributari, ma delle organizzazioni aziendali. Molti amano definire l'Agenzia come una azienda, ma una azienda rivolta a chi? Essa non ha come riferimento «il mercato», ma il suo interlocutore è la società civile, l'opinione pubblica, le sue rappresentanze politiche, i mezzi di informazione e l'insieme degli studiosi della convivenza sociale. Politica, istituzioni e opinione pubblica hanno i loro problemi, e non hanno ovviamente il compito di

sistematizzare un settore della convivenza sociale, come l'adempimento e l'evasione, surrogandosi a un compito che spetta ai teorici, agli studiosi; senza il quadro teorico, che cerchiamo di costruire su *Dialoghi*, è normale che l'opinione pubblica, gli studiosi della società, gli uomini delle istituzioni, siano disorientati, perdano una visione di insieme, e misurino (in mancanza di meglio) l'efficienza dell'Agenzia dai *budget* delle imposte recuperate. La concezione aziendalistica dell'Agenzia diventa quindi indirettamente uno dei parametri che rafforzano la concezione «processualistica» oltre che la tendenza all'accertamento con adesione (dove si realizza il binomio «efficienza più Budget»). Insomma, se si può ci si mette d'accordo, e questo è positivo, ma quando non si riesce ad accordarsi si litiga, come fanno tutti i privati, rafforzando la concezione «panprocessualistica» di cui dicevamo.

## Le distorsioni e la conflittualità

Immaginiamo quindi che l'adesione fallisca e si vada in lite su una questione di diritto, di regime giuridico di circostanze dichiarate (8). In essa, il contribuente, avendo a che fare con una istituzione pubblica, descriverà negli atti processuali i punti di forza delle proprie tesi, aspettandosi di trovare un atteggiamento costruttivo da parte de-

(continua nota 5)

stra materia, si trova in G. Frasoni - R. Lupi, «La determinazione dei tributi tra diritto e capacità economica individuale», in *Dialoghi Tributari* n. 1/2009, pag. 9, mentre sulla giuridicità dell'azione amministrativa, anche prima del processo, R. Lupi, *Diritto tributario tra metodo giuridico e oggetto economico*, cit., par. 9.7, nonché l'ultimo punto del presente scritto.

(6) In altre discussioni sarà il caso che *Dialoghi* rifletta sulla matrice storica, prevalentemente processualistica, dello studio della tassazione individuale, e sul troppo frequente appiattimento, di cui dicevamo sopra, del «giuridico» sul «giurisdizionale». Sarebbe il caso di chiedersi quanto si addicano ad un contesto amministrativistico considerazioni come quelle di Allorio, L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale, in *Riv. Dir. Proc.*, 1955 (sarebbe un buon argomento per una tesi di laurea o di dottorato!).

(7) A questi temi è in buona parte dedicato R. Lupi, *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996, esaurito, ma reperibile sul sito di chi scrive [www.raffaellolupi.com](http://www.raffaellolupi.com).

(8) Per le questioni di fatto il problema si pone in modo un po' diverso, e sarà bene riparlarne.

gli Uffici, che si danno carico di comprenderle, e casomai di confutarle; anche nel processo, quindi, si vede lo scopo di giungere, davanti al giudice, ad una corretta determinazione della capacità economica in base alle regole tributarie di riferimento, secondo i migliori compromessi, precisione, semplicità, controllabilità, certezza dei rapporti, e tutti i profili indicati costantemente su *Dialoghi*. Invece, la concezione conflittual-processualistica fa sviluppare naturalmente un atteggiamento «antagonista» degli Uffici, in sede processuale; quest'atteggiamento è alla base della tendenza, per le questioni di interpretazione, ad arroccarsi sulle tesi erariali, fingendo di non vedere quanto di buono c'è in quelle del contribuente, eludendo la sostanza dei problemi, l'oggetto economico del diritto tributario, arrampicandosi sugli specchi, magari alzando cortine fumogene per confondere le acque, gettando in campo parafrasi normative, giurisprudenziali e di altri documenti, argomenti suggestivi, evocazioni di sospetti, insinuazioni, ammiccamenti, ecc. Il tutto per non accettare la discussione sui punti in cui il contribuente la propone; è un atteggiamento che corrisponde a quello di molti ricorsi dei contribuenti, ma costoro sono veramente «parti», per le quali è normale portare il discorso fuori strada per seguire la propria convenienza egoistica, sempre nei sopra indicati limiti della correttezza. Il processo invece, da parte dell'istituzione-Fisco, dovrebbe servire a «capire come stanno le cose», cooperando perché il giudice si renda conto di cosa c'è di valido nelle impostazioni del contribuente, senza dover «vincere a tutti i costi». Un riflesso strutturale della «matrice amministrativistica» del diritto tributario, della natura di «Amministrazione pubblica» dell'autorità fiscale, è la maggiore importanza di «giocare bene», non solo senza trucchi, ma anche in modo costruttivo, anziché prevalere a tutti i costi; insomma, un insegnamento fondamentale per le istituzioni pubbliche è che «bisogna saper perdere», come diceva una vecchia canzone.

## La nuova disparità delle parti

Questo atteggiamento conflittuale potrebbe anche essere accettato, se portasse davvero a una parità delle parti, ma finisce invece per giovare solo

al Fisco. Pur indotto dalla pubblicistica, dalla prassi e dall'accademia, formata in prevalenza di avvocati (compreso chi scrive), questo atteggiamento finisce nei fatti per essere controproducente rispetto agli interessi dei contribuenti. La confusione innesta infatti meccanismi mentali molto più complessi del *favor Fiscis*: i giudici, infatti, sono tendenzialmente e in massima parte in buona fede, genuinamente preoccupati solo di raggiungere una soluzione equilibrata, veloce e possibilmente «tranquillizzante». Fino a che la questione rientra nel loro *background*, perché si tratta di una controversia «in fatto», magari di stima, di una questione di rito, o di una questione di diritto abordabile con la sensibilità economico giuridica comune diffusa nella magistratura ordinaria o negli ambienti professionali e dirigenziali «generalisti», le decisioni sono sostanzialmente equilibrate. Qualche volta però la questione riguarda aspetti sfuggenti e sofisticati della tassazione analitico-aziendale, che suonano estranei a questa cultura, appunto generalista. Il problema si avverte maggiormente da quando, alla fine degli anni '90 del ventesimo secolo, sono stati estromessi dalle Commissioni tributarie i giudici che, esercitando funzione di consulenza in materia, erano più vicini alle complesse questioni di diritto della tassazione analitico-aziendale. Cosa accade a questo punto davanti alle divagazioni, le parafrasi, le suggestioni, le puntualizzazioni scolastiche, le cortine fumogene, le insinuazioni suddette? Se venissero dai privati, il giudice sarebbe molto più sereno nel considerare il proprio disorientamento come un problema «degli altri», che cercano di confondere le acque con divagazioni senza né capo né coda; le difficoltà di comprensione sarebbero insomma imputate alla scarsa chiarezza dei relativi atti o a strumentali tatticismi difensivi. Immaginiamo però che gli Uffici ricorrano, magari istintivamente e secondo quanto sopra rilevato, a quella legge di Murphy secondo cui «se non puoi convincerli, confondili». Immaginiamo decine di pagine di processo verbale in gran parte composto, come dicevamo sopra, da parafrasi normative, descrizione suggestiva di pacifiche mezze verità («Tizio ha dedotto», senza dire che «Caio ha pagato»), *taglia e incolla* delle più svariate sentenze e

risoluzioni, ed altre fumose disquisizioni all'insegna del «tutto fa brodo»; immaginiamo che in una simile litania senza fine si inseriscano poi, di tanto in tanto, per prevenire la sonnolenza del lettore, espressioni a effetto, suggestive, tipo «indebita riduzione dell'onere fiscale», «antieconomicità», «cartiera», «interposizione», «artificio», «abuso», «sostanziale identità di soggetto economico», «pura forma e reale sostanza», «articolato disegno elusivo» e via enumerando. Letta freddamente, sarebbe una specie di tesi di laurea, ma in sede processuale è una miscela pericolosissima, contro cui è arduo difendersi, perché mette in imbarazzo i giudici (9), toglie loro la tranquillità, proprio perché proviene da una istituzione pubblica, provvista come tale di una autorevolezza che né il contribuente né i suoi difensori possiedono.

I giudici, anche quando prendono decisioni istintive, come quelle commentate su *Dialoghi*, le prendono con una impostazione tecnica, si fanno interpreti del loro ruolo, ma valutano (anche se spesso superficialmente) argomenti giuridici, la lettera e lo spirito della legge, la conformità delle soluzioni al sistema, ecc. È un istinto tecnico, non certo politico, ma pur sempre istinto. Certo, se si trattasse di stimare i ricavi di un salumiere, o il valore di un appartamento, il giudice si sentirebbe più a suo agio, ma la situazione è diversa quando si tratta delle mille complesse simmetrie della tassazione analitico-aziendale, in cui diritto, economia, contabilità e valutazione economica dei rapporti giuridici si fondono in un insieme apparentemente inestricabile. Anche se l'Ufficio, in assoluta buona fede, confonde le acque come farebbe un privato, il giudice lo vede comunque come una istituzione pubblica, ritenendola più meritevole di fede, *coeteris paribus*. Nella confusione l'Ufficio fiscale riemerge come istituzione pubblica, e tende a prevalere in quanto tale. Spesso gli Uffici fanno di questo atteggiamento dei giudici, questa nuova forma di *in dubio pro Fisco*, che su tutte le questioni sfuggenti, tecniche, si avverte nella giurisprudenza, anche della Cassazione. Mi sembra di vedere i retro-pensieri: «Con tutta l'evasione che c'è, te la senti di annullare con un tratto di penna queste quaranta pagine di PVC?», redatte da «verificatori che l'Europa ci invi-

dia» (10), «E se poi sotto davvero ci fosse qualcosa?», «magari su questo i contribuenti avranno ragione, ma chissà quante ne avranno combinate nelle pieghe del bilancio», «se evadono i baristi figuriamoci cosa fa una multinazionale», e via enumerando. Sono schemi mentali, pre-giudizi, pigri e congetture, sospetti per quanto può avvenire nell'ombra, diffidenze epidermiche, diffuse tra i giudici come tra la generalità degli operatori della convivenza sociale, dell'opinione pubblica «informata»; è la cultura media che gli stessi operatori della tassazione possiedono quando non hanno approfondito una questione specifica, come rileviamo negli scritti dedicati all'evasione fiscale, in questo stesso numero di *Dialoghi Tributari*. Sono pregiudizi che contano ancora di più se c'è necessità di fare in fretta, perché le cause sono tante, i tempi ridotti e il compenso è poco. Insomma, dopo che l'Ufficio si è comportato come una parte, riemerge spontaneamente la sua natura di istituzione pubblica e i giudici, quando la situazione è confusa verso grandi contribuenti, su questioni complesse, propendono istintivamente per l'istituzione-fisco.

## I rimedi: la giuridicità amministrativistica del diritto tributario (processare meno, processare meglio)

Se queste sono le conseguenze delle concezioni panprocessualistiche indicate all'inizio, vediamo i

(9) Io li chiamo «processi verbali di disquisizione», ma lo stile è trasversale ed accomuna le motivazioni degli accertamenti, le costituzioni in giudizio, gli appelli, ecc. Mi ricordano un po' la versione giuridica dei celebri monologhi «nonsense» della serie cinematografica «Amici miei» (la «*supercazzola brematurata*» di Tognazzi, per capirci). Intendiamoci, invertendo le parti farei assolutamente la stessa cosa, perché quando la teoria è in confusione, tutto è destinato ad andare in confusione. Quando i guazzabugli senza né capo né coda sono diffusissimi anche sulla pubblicistica, compresa quella accademica, e l'oscurità diventa scientificità, mi sembra legittimo utilizzare lo stesso stile da parte di funzionari a meno di 2.000 euro al mese. Quando ci sarà una teoria della tassazione, anche i processi verbali di disquisizione finiranno, ma fino ad allora dovremo convivere con il paradiso di ciò che è nascosto e l'inferno del dichiarato.

(10) È una frase che, in udienza, ho sentito con le mie orecchie pronunciare da un abile rappresentante dell'Ufficio, a proposito delle consuete riqualificazioni giuridico interpretative del dichiarato.

rimenti. Si tratta prima di tutto di ribadire la matrice amministrativistica del diritto tributario, staccandosi da una concezione riduttiva e primitiva del diritto, incentrata sul giudice, come se l'autorità amministrativa non fosse «giuridica»; considerare come paradigma della «giuridicità» il processo davanti a un giudice indipendente come oggi lo concepiamo negherebbe ovviamente l'esistenza del diritto nella maggior parte dei secoli passati, e in un buon 70% del mondo attuale. Ma si sa, nelle scienze umane e sociali si tende ad assolutizzare il «qui ed ora», e la giurisdizione diventa il paradigma del diritto. Invece bisogna intendersi: certo, nelle liti tra privati, quello che c'è prima del giudice non è giuridico, anche se è impostato giuridicamente, con l'intervento di squadre di avvocati: prima del giudice non ci sono infatti in campo altre istituzioni del gruppo sociale e si tratta ancora di una faccenda tra privati, in previsione di un successivo intervento dell'istituzione espressiva di pubblico potere, nella persona del giudice. In materia amministrativistica, e quindi tributaria, però l'istituzione espressiva del pubblico potere, e quindi della giuridicità, esiste prima dei giudici, e consiste negli Uffici tributari. Rispetto ad essi, il giudice, chiamato in causa da chi lamenta un malfunzionamento nell'Amministrazione, svolge una funzione di controllo; è una istituzione pubblica che ne controlla un'altra, su istanza del privato. In quest'ottica si spiega persino la possibilità di considerare «giuridica» la tematica dell'autotutela su atti definitivi, anche volendo escludere una tutela giurisdizionale, secondo quanto diremo sul prossimo numero. A questo punto appare chiaro che i rimedi alle disfunzioni del processo sono «prima del processo», e passano attraverso la valorizzazione della diversità tra le parti, dove il contribuente può anche essere capzioso e confusionario, ma l'Ufficio tributario «deve essere costruttivo», perché «ha il potere» e anche più credibilità agli occhi del giudice; la parità formale, la concezione processualistica, ha portato alle suddette disparità sostanziali, dove l'Ufficio viene comunque percepito come «ente pubblico», più degno di fede del privato, anche se di fatto abilitato, per via di questo modello di comportamento, a comportarsi come «una parte privata».

Si tratta di disfunzione su cui occorre intervenire in tanti modi, paralleli e simultanei. Prima di tutto migliorando gli schemi di comprensione della tassazione, esistenti presso gli interlocutori mediatici del Fisco, che potrebbe così indirizzare meglio i propri poteri di controllo. Non si dovrebbe più parlare di «lotta all'evasione», ma si dovrebbe solo stimare al meglio la capacità economica di tutti, per quanto si può, e con grande serenità, mettendo finalmente in soffitta la lavagna dei «buoni» e dei «cattivi».

C'è poi una strategia che passa attraverso la diminuzione del numero dei ricorsi, valorizzando l'accertamento con adesione, senza però che i contribuenti vi siano indotti solo perché i risultati del processo sono casuali. Si tratta di passare da una situazione in cui ci si accorda con il Fisco perché il processo è un terno al lotto, ad una in cui pochi processi fatti bene sono un punto di riferimento per tante adesioni. Già «processare meno» consente di «processare meglio», introducendo una fase istruttoria e valorizzando il contraddittorio tra le parti e il giudice, invece che l'attuale dialogo tra sordi. Oltre alle modifiche al sistema del contenzioso, di cui dirà Dario Stevanato, le questioni più complesse, in cui sono coinvolte varie annualità di imposta e vari contribuenti, potrebbero essere affidate a strutture di contraddittorio amministrativo o paragiurisdizionale, in cui Fisco e contribuente possono confrontarsi, spiegare le rispettive ragioni, anche con riferimento ai tecnicismi della tassazione analitico-aziendale; strutture che al tempo stesso abbiano capacità di approfondimento tecnico delle questioni, analogo a quello che hanno gli Uffici, alleggerendoli però, grazie a una certa terzietà, dalle responsabilità di cui li carica l'accertamento con adesione. Grazie a questi meccanismi, in molti altri Paesi, il processo tributario è molto raro, limitato a questioni di principio, divergenze interpretative di fondo, tutto sommato abbastanza occasionali e che quindi come tali possono essere approfondite. Molte organizzazioni aziendali sarebbero disposte, sui regimi giuridici del dichiarato, a rinunciare a un po' di indipendenza del giudice, pur di avere un interlocutore provvisto di conoscenze tecniche, di familiarità con la materia, con tempo per studiare

la causa, per confrontarsi con le parti, per capire di cosa si sta parlando. Si tratta di tanti intervenuti, alcuni teorici e altri processuali, da utilizzare

simultaneamente per contrastare l'autodistruzione, visibilmente in corso, della tassazione analitico-aziendale.

## ■ Politiche di accertamento, inerzia delle organizzazioni e riforma della giurisdizione

Dario Stevanato

### Lotta all'evasione e «budget» accertativi. Un malinteso approccio aziendalistico alla funzione impositiva

La trasformazione delle diverse articolazioni dell'Amministrazione finanziaria in «Agenzie fiscali» ha portato, come già ricordato da Raffaello Lupi, ad un approccio aziendalistico alla funzione pubblica di accertamento e di riscossione, in termini di *performance* da raggiungere e di produttività, declinata in base al numero di accertamenti, all'entità media dei recuperi fiscali attesi per singolo contribuente, e via discorrendo. I funzionari delle Agenzie, pressati dalle esigenze di *budget* ed al tempo stesso incentivati da premi di produttività che si collegano proprio al raggiungimento dei *budget* assegnati, adottano, del tutto comprensibilmente, una «strategia di sopravvivenza» ed un comportamento assolutamente congruo sul piano della razionalità economica, eseguendo le loro mansioni secondo i parametri e gli obiettivi prefissati. In questo contesto operativo, in cui l'*output* dell'attività amministrativa è rappresentato dal gettito recuperato a tassazione (o quantomeno da quello accertato, l'effettiva riscossione è come noto un'altra cosa), accade quanto è sotto gli occhi di tutti, cioè la ricerca della massimizzazione dell'interesse egoistico dell'Amministrazione finanziaria e dei suoi componenti. A rigore, l'attività amministrativa di controllo e di accertamento dovrebbe anzitutto fungere da strumento di dissuasione, più che di recupero del gettito (11). Non è del resto scritto da nessuna parte che, attivato un controllo, questo si debba necessariamente chiudere con dei rilievi purchessia, giacché ciò presupporrebbe una eguale distribuzione dei comportamenti evasivi a tutti i livelli e in relazione a tutti i soggetti, cosa ovviamente insostenibile. Tuttavia, dato l'attuale contesto storico, pretendere lo svol-

gimento «imparziale» di una funzione pubblica da parte delle Agenzie sarebbe velleitario, in assenza di una teoria generale della tassazione, persuasiva per gli interlocutori mediatici e politici dell'autorità fiscale (12).

### Il dividendo politico di una strategia di accertamento orientata al consenso

D'altra parte, e sempre in quell'ottica aziendalistica di cui sopra, il principale interlocutore-cliente delle Agenzie fiscali e del Ministero dell'economia e delle finanze è l'opinione pubblica, tra le cui «domande» c'è anche quella di una seria ed inflessibile «lotta all'evasione». Se è dunque questo il «servizio pubblico» richiesto all'Amministrazione finanziaria dal suo «mercato» di riferimento, è difficile pretendere che i suoi funzionari vadano troppo per il sottile: oltre che per le ragioni interne, di organizzazione del lavoro, già viste sopra (i *budget* e gli obiettivi di produttività), mi pare evidente come le aspettative provenienti dalla società e dai *media* contribuiscano a confermare la visio-

(11) Ricordo che questo era un *leit-motiv* negli scritti sull'accertamento della dottrina tributaristica degli anni '80 e '90.

(12) La posizione mediatica dell'autorità fiscale rispetto al problema dell'evasione è molto difficile. È comprensibile che la circolare n. 13/E/2009 (in *Banca Dati BIG*, IPSOA) non si soffermi sulle modalità di evasione a seconda dell'organizzazione delle attività economiche, delle loro dimensioni, della loro clientela, della loro struttura proprietaria. Affrontare questo argomento di fronte ai grossolani schemi moralistici, e socialmente laceranti, con cui l'evasione è stata finora «spiegata» (si fa per dire) dalla teoria sarebbe stato politicamente imbarazzante, in assenza di una teoria della tassazione, cui non possono certo supplire le circolari dell'Agenzia delle entrate. I *budget* sono invece ecumenici, «numerici» e meno imbarazzanti. È comprensibile però che gli incentivi ed i *budget* accertativi assegnati ai funzionari delle Agenzie ricordino «il medico della mutua» (a proposito dei paragoni cinematografici di Raffaello Lupi) e i suoi interventi inutili o dannosi al solo fine di raggiungere determinati *targets* stipendiali.

ne di cui sopra, in cui i controlli fiscali vengono concepiti come una sorta di recupero obbligato di un'evasione che certamente - a livello macroeconomico - esiste, e che, se non scoperta, creerebbe al funzionario incaricato non pochi imbarazzi, sospetti di negligenza o peggio di collusione con il soggetto accertato.

In questo quadro di riferimento, non sembra esservi attenzione per quelle considerazioni - tante volte rilanciate su *Dialoghi* e negli scritti citati da Raffaello Lupi - incentrate sulla tassazione individuale, sulla diversa capacità economica dei singoli, sulla necessità di distinguere i contribuenti a seconda delle loro dimensioni organizzative e delle conseguenti *chances* di porre in essere comportamenti evasivi. Se si considera l'evasione come un fenomeno indifferenziato, che riguarda indistintamente tutti i *taxpayers*, è chiaro che non fa molta differenza, né sul piano dell'immagine né su quella della proficuità dell'azione di accertamento (ricordo che l'entità delle riprese fiscali è assurda a vero e proprio *output* della funzione impositiva, secondo la concezione aziendalistica sopra illustrata), scoprire i ricavi occultati da un artigiano o da un piccolo commerciante, o cavillare sul regime giuridico del dichiarato di una grande impresa, magari contestandole l'imputazione di elementi di reddito fuori competenza o la deduzione nell'esercizio di costi asseritamente pluriennali.

Anzi, su un piano pratico, risulterà molto più agevole formulare ai fini dell'accertamento una ipotesi giuridico-interpretativa fumosa ed ammiccante, piuttosto che assumersi la responsabilità di ricostruire il giro d'affari di una piccola impresa. Tantopiù che un processo verbale o un accertamento a carico di un'unica grande organizzazione è infinitamente più proficuo (13), in termini di *quantum* accertato, rispetto a quanto non si possa ottenere controllando decine e decine di commercianti, artigiani e lavoratori autonomi. Si assiste dunque al paradosso di un maggiore accanimento proprio nei confronti di quei soggetti che, per la loro dimensione organizzativa, sono più affidabili e che anzi per molti aspetti incarnano il ruolo di veri e propri «ausiliari» del Fisco, grazie alle numerose segnalazioni che dagli stessi si dipartono

in relazione al pagamento di dipendenti e fornitori, nonché di IVA sulle vendite. A ciò va aggiunto, ricollegando il discorso a quanto sopra osservava Raffaello Lupi, che proprio gli accertamenti nei confronti delle grandi imprese, impostati su divagazioni ed ineffabili ammiccamenti a chissà quali frodi, comportamenti antieconomici, sospetti di elusione, ecc., hanno le maggiori probabilità di resistere in sede contenziosa, per il disagio che i giudici avvertono di fronte a questioni che, per come vengono presentate, appaiono sfuggenti, e per essere demistificate richiederebbero un bagaglio di nozioni contabili ed aziendalistiche, ed una conoscenza non superficiale dei meccanismi dell'IVA e del reddito di impresa, che purtroppo la maggior parte dei giudici tributari non possiede. Scattano dunque, di fronte al disagio di giudici disorientati, tendenze ad avallare l'operato della Pubblica amministrazione, nell'illusione ottica che la stessa esprima, per definizione, un punto di vista imparziale e più credibile, a parità di condizioni, di quello del contribuente.

## I rimedi possibili e la riforma della giurisdizione: perché no?

L'auspicio di Raffaello Lupi, condensato nello *slogan* «processare meno, processare meglio», è certamente condivisibile. Il problema andrebbe risolto *in apicibus* in via concettuale, ripensando al ruolo della funzione impositiva, ed ai reali obiettivi della lotta all'evasione. Nei confronti di accertamenti maggiormente fondati e più mirati, aumenterebbe il numero dei concordati nonché la propensione ad una adesione al contenuto dei verbali/accertamenti, nella prospettiva di una riduzione delle sanzioni e, viceversa, di un rischio di sconfitta in contenzioso. Non è però un processo che può partire dall'Amministrazione, i cui vertici capiscono il problema, ma non hanno modo di interferire sui processi mediatici dell'opinione pubblica; ci sarebbe bisogno di ben altro per vincere le resistenze ai mutamenti tipiche di tutte le organizzazioni (in questo caso quella pubblica, in cui trovano pur sempre inquadramento le

(13) Oltre che di gran lunga meno faticoso sul piano dell'impegno.

Agenzie fiscali), e il dividendo politico-mediatico dell'attuale stato di cose (14). Ripensare le politiche accertative significherebbe infatti abbandonare uno stato di cose che conviene a molti (15), e che non richiede grosse assunzioni di responsabilità da parte dei funzionari, coperti sul piano interno dagli obblighi di *budget*, e su quello esterno dalla concezione manichea della grande impresa, che incarna benissimo, lombrosianamente, il ruolo del colpevole. E poi in fondo l'attuale stato delle cose rappresenta assai bene il vizio tipicamente italiano dello «scaricabarile»: anche se l'Ufficio finanziario si rendesse conto di aver emanato un accertamento infondato e vessatorio, avrebbe pur sempre l'alibi che in fondo, a decidere, sarà il giudice. Il quale, a sua volta, sarà come detto propenso, nel dubbio, ad avallare il comportamento della Pubblica amministrazione, chiudendo così il cerchio.

Il rimedio alternativo alla situazione descritta potrebbe a mio avviso essere un intervento sulla giurisdizione. Anche in questo settore non mancano ovviamente le resistenze corporative; l'attuale composizione e funzionamento delle Commissioni tributarie presentano tuttavia significativi margini di miglioramento. A cominciare dall'introduzione della figura del giudice monocratico per le cause fino ad un certo importo, che assorbono molte energie dei collegi: liberandosi energie, le stesse potrebbero essere dedicate all'approfondimento delle cause più complesse e di maggiore importanza. Per continuare con la riforma più importante, troppe volte rinviata, ovvero l'introduzione di giudici professionisti, tagliando il nodo gordiano della carenza di specializzazione di ampia parte dell'attuale organico delle Commissioni tributarie. Si potrebbe poi pensare ad un obbligatorio ricorso ad un organo di conciliazione non giurisdizionale, in posizione di terzietà e con funzione di filtro, di cui ha già detto sopra Raffaello Lupi.

L'attuale stato di cose, testé sommariamente descritto, dipende largamente - a mio avviso - dal carattere approssimativo della giurisdizione tributaria, che sta dimostrando, alla prova dei fatti, come anche le tesi accertative più pretestuose ed infondate possano superare un vaglio giurisdizionale

troppo spesso inaffidabile. È evidente, invece, che un giudice tributario più consapevole ed a proprio agio, a tempo pieno e quindi in grado di acquisire e metabolizzare nel corso della sua carriera una adeguata formazione giuridico-tributaria sui temi del reddito di impresa, dell'IVA, della operazioni straordinarie, delle simmetrie della moderna fiscalità analitica, ecc., metterebbe fine al cortocircuito di cui sopra, contribuendo ad una presa di coscienza diffusa nelle Agenzie fiscali, inducendole ad abbandonare il comodo porto sicuro dei vaniloqui e delle disquisizioni sul regime giuridico del dichiarato, per mettersi alla ricerca di quello che è stato nascosto.

---

(14) Le imprese burocratizzate, ancorché spremute da accertamenti vessatori, non votano, e sono il «grande evasore» ideale da additare all'immaginario collettivo (vedi comunque l'articolo «Alla ricerca del grande evasore», in questo numero di *Dialoghi*).

(15) Anche sul piano delle rendite professionali, delle rivalse che gli evasori possono prendersi nell'ombra e sotto tanti aspetti descritti da R. Lupi, in *Evasione, paradiso inferno*, cit., loc. cit., par.8.7.