

La lotta all'evasione fiscale. Alla ricerca del tempo perduto dal Paese

di

Vincenzo Russo

Relazione al seminario Cogest del 20 gennaio 2006

Indice:

1. Considerazioni introduttive sul sistema;
2. Il modello dell'evasione come sintesi molto parziale del sistema;
3. Sui controlli sostanziali e formali;
4. Il contenzioso e la giustizia penale tributaria;
5. Le sanzioni come sono e come dovrebbero essere;
6. L'abuso dei condoni;
7. I concordati e i controlli attraverso i redditi stimati *ex ante*;
8. La macchina amministrativa;
9. La eclissi della funzione di controllo;
10. La nazionalizzazione della riscossione;
11. Le strategie di un trentennio (rectius: ventennio) e le parole al vento;
12. Elementi per una strategia alternativa;
13. Una conclusione non tutta pessimistica.

1. Considerazioni introduttive sul sistema

Il sistema è come una rete di cellule interdipendenti, un meccanismo complesso, composito le cui componenti devono tutte funzionare a dovere e svolgere esattamente il ruolo assegnato altrimenti la macchina o funziona male o non funziona per niente. Vogliamo fare un'analisi del sistema e non importa da dove cominciamo perché l'approccio sia di tipo globale. Il che significa che anche nel caso in cui esaminiamo bene un settore, un aspetto non dobbiamo perdere di vista l'insieme.

Il sistema è quello di cui parla A. Pedone nel cap. IV del suo libro *Evasori e tartassati*, che considera anche le caratteristiche del processo di produzione della normativa tributaria.

Considerazioni analoghe trovo in Lupi (1996: 12) secondo cui "il vero sistema sono gli apparati". "La fiscalità di uno Stato va giudicata non tanto dalla tipologia delle imposte scritte nei codici quanto dalla efficienza degli apparati" (*ibidem*: 13).

Alcuni elementi di sistema sono individuati anche da Basilavecchia e altri (2005: 220) quando parlano di: strategia generale dei controlli; migliore definizione del ruolo delle agenzie, delle regioni e degli enti locali; di revisione del sistema delle sanzioni amministrative; dell'ordinamento delle commissioni tributarie, ecc..

2. Il modello dell'evasione come sintesi molto parziale del sistema

L'Agenzia delle entrate (AdE) stima l'evasione a circa 200 miliardi di € Qui non mi interessano più di tanto le misure ed i metodi di stima per non fare la figura di chi cerca il sole quando n'è pieno il cielo.

Secondo certe schematizzazioni correnti, la decisione di evadere dipende:

- a) dalla probabilità di essere scoperti;
- b) dal livello delle sanzioni previste;
- c) dall'altezza delle aliquote;
- d) dal livello del reddito.

Per meglio inquadrare la questione occorre considerare brevemente alcune caratteristiche dei modelli (quasi sempre di equilibrio parziale, con perfetta informazione, ecc.) che gli economisti utilizzano per spiegare il comportamento evasivo che, non di rado, trattano a parte, omettendo di considerare quello elusivo. Si tratta di c.d. modelli di decisione in condizioni di incertezza, dove si prevede che l'individuo massimizzi la sua funzione di utilità anche in relazione alla sua propensione ad assumere rischi. Si assume perfetta informazione circa la probabilità di essere scoperti.

In ogni caso, il contribuente dovrà decidere se evadere o non evadere e la scelta dipenderà dai benefici e costi aspettati di ciascuna alternativa.

A seconda che i soggetti siano *risk taker* o *risk averter* l'imposta evasa sarà maggiore o minore in relazione agli effetti congiunti delle variabili suddette. L'avversione al rischio dipende dal reddito e questo dispone del fattore reddito.

Semplice è il discorso sulle aliquote. In teoria più alte sono le aliquote è più conveniente è evadere. In pratica in Italia le aliquote sono alte ma non più alte di quelle

che si pagano in altri paesi. Senza voler sottovalutare il discorso sulle aliquote, ci debbono essere altri motivi che determinano il comportamento degli evasori italiani.

Un discorso più complesso riguarda il livello delle sanzioni la cui applicazione dipende in teoria (sulla base del modello) dall'efficienza dei controlli e quindi dalla probabilità di essere scoperti. In pratica dipenderà anche da altre circostanze come la volontà degli uffici e delle commissioni tributarie di applicare sanzioni elevate ai pochi soggetti scoperti in un contesto di evasione diffusa (Tanzi e Shome 1994: 330).

Già da queste brevi considerazioni appare chiaro come il modello economico semplifica un sistema che in realtà è più complesso.

Ovvio che nella realtà i fattori che interagiscono sono molto più numerosi e vanno a delineare un sistema complesso.

Si potrebbero illustrare gli altri fattori: etica pubblica, alias valori più o meno condivisi, usi e costumi, comportamenti di tutti gli altri soggetti compresi i cittadini che non chiedono gli scontrini e le ricevute. Il discorso ci porterebbe molto lontani.

In termini di teoria dei giochi evadere è un gioco non cooperativo ripetuto dove può prevalere l'interesse a non cooperare. Nei giochi ripetuti c'è un problema di informazione e comunicazione e c'è soprattutto un problema di fiducia. Se c'è fiducia nell'adempimento degli altri – e gli altri nel nostro caso sono particolarmente numerosi – può prevalere la cooperazione, ossia, l'adempimento, la *compliance* spontanea. Ovviamente questa dipende dalla condivisione di valori, dalle preferenze, dalle percezioni corrette che l'operatore pubblico fornisce i beni pubblici veramente desiderati dai cittadini, che non ci sono state distorsioni nei processi decisionali che solo una minoranza si comporti da *free rider*: occorre l'informazione e la comunicazione e occorrono anche dei meccanismi incentivanti¹.

Grado di cooperazione richiesto è tanto più elevato quanto più complessi, più articolati e non spontaneamente convergenti sono gli obiettivi da perseguire come capita nelle economie sviluppate che sono sistemi complessi e di massa. Proprio perché alcuni obiettivi non sono naturalmente convergenti ma sono divergenti e conflittuali la cooperazione può non funzionare. E' il caso del nostro Paese.

¹ Al riguardo è stato proposto di dare un credito di imposta a tutti quei contribuenti che sottoposti a controllo risultano avere dichiarato correttamente il loro reddito e non avere commesso alcun errore.

Certo occorrerebbe un forte spirito civico ma soprattutto un sistema che coerentemente incentivi la cooperazione.

3. Sui controlli sostanziali e formali

3.1. Controlli sostanziali.

E' chiaro che per sviluppare l'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione bisogna innanzitutto espletare i necessari controlli.

Questa elementare verità sembra che sia sfuggita ai precedenti Governi e continui a sfuggire a quello in carica. Ci riferiamo innanzitutto alla questione della quantità dei controlli. Come noto, se si rapporta la quantità globale dei controlli al numero dei dichiaranti la percentuale non è sostanzialmente molto diversa da quella che si può calcolare in Paesi come il Regno Unito e gli USA. Il problema sta soprattutto nella composizione quali-quantitativa dei controlli. Quelli di tipo globale (sintetici ed induttivi) sono pochi e sono anche motivati male per cui non hanno una sufficiente tenuta in sede contenziosa: anzi vengono "massacrati" dalle Commissioni tributarie per tradizione e cultura ormai del tutto ostili a tale tipo di controlli.

Quelli cosiddetti parziali che sono la stragrande maggioranza si esercitano nella logica del "pizzicato" (Russo 1994: 8369) per cui recuperano qualche elemento di materia imponibile ma, di per sé, non sono strumenti efficaci né di prevenzione né di repressione dei fenomeni evasivi.

Controlli inefficienti ed inefficaci favoriscono il *moonlighting* l'evasione parziale o l'economia in nero Chiarini e Marzano la voce.info

Non ultimo si è rivelata erronea la scelta di limitare i controlli a due annualità di imposta. C'è invece la necessità di analizzarne 4-5 (Russo 1990b: 3584). Ancora in questi anni 2000 alla Commissione Tributaria Centrale mi sono capitati accertamenti induttivi ex art. 54 comma 2 del D.P.R. 633/72 su 4-5 annualità di imposta anni 1978-82. In essi si poteva osservare chiaramente l'incongruenza del comportamento dell'operatore che effettuava acquisti crescenti, ricariche assolutamente ridicole, dichiarava fatturati assolutamente incongrui e Iva a credito crescente con relativa richiesta di rimborso; magazzini che prima crescono e poi spariscono come d'incanto. Sono fatti che si osservano *ictu oculi* se si mettono in tabella 4-5 anni di IVA ma che

non si vedono per niente se il controllo si limita a 1-2 anni². Se poi si vuole capire qualcosa in termini di redditi guadagnati e capacità contributiva bisogna costruire analoga tabellina per le imposte dirette. E' cosa che si fa sempre meno.

I controlli di scarsa qualità non riescono a far emergere la vera capacità contributiva dei soggetti accertati. Non bastano ad esercitare la necessaria deterrenza.

Per passare ad un equilibrio migliore sarebbe innanzitutto necessaria una strategia chiara circa il *mix* di controlli da esercitare e questa non c'è stata e non c'è tuttora, come vedremo meglio più avanti³.

Per fare ottimi controlli servono apparati molto qualificati, efficienti e di grande reputazione.

Questa circostanza non impediva a Tremonti di proporre, nell'estate del 1994, 2-3 milioni di controlli a tappeto, poi per categoria. Si trattava evidentemente di proposta velleitaria caduta nel vuoto non solo a causa della crisi di governo arrivata a fine anno.

Ma siccome Tremonti ed anche altri ministri sono ostili ai grandi apparati amministrativi⁴ si passa dai controlli di massa ai concordati collettivi o di massa. Con uno escamotage si pensa di risolvere a monte i problemi dell'amministrazione finanziaria e dei controlli. Cito Tremonti (1997: 179-80) sugli studi di settore (SdS):

"La possibilità offerta *ex ante* di dichiarare redditi conformi agli SdS consente ai contribuenti di adempiere con semplicità ai loro doveri, e al fisco di incassare gettiti senza sforzo. L'azione fiscale di contrasto può, di conseguenza, essere concentrata sui comportamenti marginali e devianti. Il funzionamento a regime del sistema consente la eliminazione di una notevole quantità di adempimenti contabili finora imposti. Se un commerciante ha già dichiarato quanto il fisco ragionevolmente si aspetta da lui, non ha più senso continuare a controllarlo con registratori di cassa, scontrini, ecc., come se non avesse fatto quello che in realtà ha già fatto, e cioè il suo dovere".

² Ricordo che fu lo stesso Se.C.I.T. di cui allora facevo parte che consigliò alla GdF attraverso il Ministro di passare a controlli di 1-2 annualità nell'idea di allargare il numero dei contribuenti controllati.

³ Né si può pensare che la scarsa qualità dei controlli possa essere compensata da sanzioni molto dure. Da sole, le sanzioni elevate hanno lo stesso effetto dei cani che abbaiano alla luna.

⁴ L'ennesima riprova di questa affermazione viene dalla prolusione di Tremonti all'apertura dell'a.a dell'accademia della GdF di Bergamo lunedì 16.01.2006. Dallo Stato criminogeno all'Europa totalitaria. "l'eccesso di regole dell'UE non è un semplice debordare degli apparati amministrativi, ma è l'ultimo dei totalitarismi. Un totalitarismo soft ma pur sempre un totalitarismo". Il cerchio si chiude sappiamo perché non vogliamo avere niente a che fare con gli apparati amministrativi anche nazionali.

Si scarta l'ipotesi principale dei concordati individuali perché ritenuti più difficili e delicati anche perché non ci si poteva fidare della gestione dei secondi da parte degli uffici (Russo 1984: 439).

In conclusione non c'è solo un problema di metodologia dei controlli e di modello di Ufficio che li deve svolgere⁵ ma c'è anche l'ipotesi strategica di controlli *ex ante* attraverso gli studi di settore che ridurrebbe ad eccezione la necessità di controlli sostanziali *ex post*.

In fatto viene nullificata la funzione dissuasiva e orientativa dei controlli. Questi diventano come "i terremoti: la gente spera che non arrivino e intanto si comporta come se non esistessero" (Lupi 1996: 77).

3.2. Controlli formali

C'è una parziale neutralizzazione anche dei c.d. controlli formali dovuta alla informatizzazione dell'AF. Non sto qui a ripetere i dati sul numero delle dichiarazioni trasmesse in via telematica e sul fatto che la nostra AF sarebbe su questo terreno più avanzata dello Internal revenue service americano. Si dà il fatto che la compilazione delle dichiarazioni on line comporta un controllo immediato delle stesse. Anticipa la quadratura dei conti ed altre cosette. Previene alcuni errori del contribuente (positivo). Addestra meglio quelli che comunque vogliono aggirare il sistema. In parte neutralizza i controlli 36 bis e 36 ter. L'alto numero di controlli formali è il fiore all'occhiello dell'AdE. Come sostiene Lupi (1996: 77) "non si fanno più le statistiche in funzione dei controlli, ma si fanno i controlli in funzione delle statistiche".

4. Il contenzioso e la giustizia penale tributaria

Supposto pure che si facessero dei controlli seri ed approfonditi, ciò non basterebbe a dar loro la necessaria deterrenza se poi essi fossero sistematicamente massacrati in sede contenziosa. Sappiamo che i controlli espletati dagli uffici dell'AdE sono lacunosi, non tengono in sede contenziosa. L'AdE continua a risultare soccombente nella maggioranza dei casi.

⁵ Sul punto mi sia consentito rinviare al mio lavoro "Reddito normale ed effettivo e compiti degli uffici", 1990a.

Come noto, c'è stata la riforma fatta con i DD. Lgs. nn. 545 e 546 del 31 dicembre 1992. Tali decreti nascevano dopo un lungo processo di elaborazione e in diversi punti venivano ad innovare la situazione precedente⁶.

Secondo alcuni, il contenzioso sarebbe la coda del cane e, pertanto, bisognerebbe non dimenticare che è il cane che muove la coda e non viceversa. Ma nella nostra analisi di sistema anche la coda è importante.

A nostro giudizio, e senza pretendere di fare un'analisi esaustiva, ci sono quattro gravi problemi a monte che pesano fortemente sulla funzionalità di qualsiasi procedimento contenzioso che – non dimentichiamolo – dovrebbe lavorare per eccezione e non interessare la stragrande maggioranza dei controlli via via effettuati.

Il primo problema è la legislazione incerta e confusa⁷. Come dice il Prof. Uckmar, una legislazione di tipo alluvionale che farebbe straripare i fiumi meglio regimentati⁸.

"Due insegnamenti, ancora attuali, ci giungono dall'antica Grecia: da Solone, che assimila le leggi alle ragnatele, perché i forti le sfondano, mentre i deboli vi restano impigliati, e da Platone, che escogita nella Repubblica un esperimento mentale per mettere alla prova la tenuta morale delle persone. Immaginando che qualcuno s'impadronisca del mitico anello di Gige, un interlocutore del suo dialogo sostiene che, una volta reso invisibile, «non si troverà nessuno di così forte tempra da rimanere fedele alla giustizia, tanto da astenersi dal mettere le mani sui beni altrui, una volta che gli sia data la possibilità, per esempio, di arraffare tranquillamente quel che vuole al mercato, di entrare indisturbato nelle case e prendersi le donne che vuole, di uccidere, di liberare chi vuole dalla prigione, e di fare mille altre cose come un dio tra gli uomini» Bodei, il Sole 24 Ore del 29.12.2005⁹.

Il secondo problema è l'applicazione della legge da parte degli uffici. Se la legge è quella che abbiamo detto e se gli uffici sono sovraccaricati di compiti, è chiaro che la

⁶ La riforma non era all'altezza delle esigenze e tuttavia la decisione del 1994 di Tremonti di sospendere l'attuazione lasciò molti perplessi se non proprio sconcertati.

⁷ Vedi le considerazioni di A. Pedone 1979 sulla qualità del processo di produzione legislativa.

⁸ Siamo anni luce lontani dai tempi in cui Tremonti contrapponeva alla legislazione casistica quella per principi. Le sue leggi sono delle vere e proprie enciclopedie che nessuno riesce a leggere da cima a fondo.

⁹ Grazie a Monsignor Rivella apprendo che in termini analoghi ed esplicitamente riferiti alla situazione italiana si era espressa la Commissione ecclesiale Giustizia e pace il 4.10.1991 nel punto 9 del documento "Educare alla legalità".

qualità del loro prodotto principale (gli atti di accertamento) è molto scarsa e quindi elevato è il grado di contestazione.

Secondo una rilevazione del Se.C.I.T. degli anni 90, gli accertamenti contestati ammontano al 70% di quelli emanati annualmente. Secondo i dati del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria pubblicati da il Sole 24 Ore del 15.01.06 la soccombenza nel 2004 si attesta al 54,24% rispetto al 60% (2003) ... ma l'AdE non concorda con tale analisi e dà percentuali più basse. E' probabile che l'AdE abbia ragione ma mi pare probabile che il miglioramento dipenda dal tipo di controlli espletati (recuperi a tassazione risultanti da incroci informatici, disconoscimento di deduzioni varie, ecc.) che non cambiano le prospettive della lotta all'evasione.

Il terzo problema nel passato nasceva dall'eccessiva rigidità del procedimento di accertamento così come disegnato dalla riforma tributaria. Anche se erano previste convocazioni e questionari, nella prassi i contatti tra uffici e contribuenti erano molto limitati. Una volta emessi gli avvisi di accertamento o le cartelle esattoriali, nel vecchio sistema, non erano previsti ricorsi gerarchici; non erano praticate in via ordinaria procedure di riesame in sede di ufficio; raramente veniva esercitata l'autotutela da parte degli uffici ancorché prevista dall'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287.

Ma ora che il procedimento è flessibile, probabilmente il ricorso alle Commissioni Tributarie serve in chiave dilatoria, per aspettare i condoni.

Il quarto problema – in elenco, non necessariamente in ordine di importanza – è l'irrazionale struttura delle sanzioni di cui dirò tra poco e che, almeno per ora, risulta imm modificata.

A queste quattro cause fondamentali se ne aggiungono altre collaterali ed in qualche modo indotte dalle prime:

- una dottrina ed una giurisprudenza oscillanti perché – come dice Gianni Marongiu – non trovano il tempo per consolidarsi; né sembrano destinate a consolidarsi;
- una prassi degli uffici poco propensi ad assumersi la responsabilità di decidere.

Da questo punto di vista, ritengo che l'introduzione a regime dell'istituto del concordato e della conciliazione giudiziale per i soggetti di difficile accertamento non solo introducono elementi di flessibilità nel procedimento e potrebbero, molto probabilmente, contribuire a ridurre una delle cause del lievitare delle contestazioni. Ma il modo in cui esse sono state introdotte e, soprattutto, la circostanza che esse si

accompagnino a veri e propri condoni, ci fa dubitare che da sole tali misure possano contribuire a risolvere l'intricato e complesso problema del contenzioso.

Se aggiungiamo che le Commissioni tributarie sono composte da giudici dilettanti, a tempo parziale, scarsamente assistiti e, non ultimo, poco propensi ad applicare sanzioni "folli", si capisce come la deterrenza delle medesime possa essere ulteriormente ridotta e, comunque, si produca un accumulo di imposte arretrate, gravate da interessi non di rado inferiori a quelli di mercato, e si determini così un ulteriore elemento di convenienza ad alimentare il contenzioso stesso.

Se gli uffici non fanno bene il loro lavoro, sono maggiormente probabili errori ed accertamenti discutibili e, quindi, anche loro producono contenzioso. E tuttavia ritengo che i ricorsi alle commissioni tributarie, per lo più e sempre più spesso, non si fanno solo per ottenere giustizia ma per attendere l'ennesimo condono. C'è anche qui una circolarità ed interdipendenza. C'è l'uso dilatorio delle norme anche in questo settore.

Per concludere questo punto, dico che si è ottenuto qualche risultato in termini di riduzione dell'arretrato ma non mi sembra che ciò sia dovuto ad un miglioramento del funzionamento delle commissioni. Ho motivi per ritenere che:

- l'arretrato si è ridotto verosimilmente per effetto dei condoni a raffica degli ultimi 10 anni;
- il sistema rimane profondamente viziato dal conflitto di interessi;
- rimane irrisolto il problema di una magistratura tributaria togata (Basilavecchia e altri 2005: 242);
- rimane un sistema a compartimenti stagni rispetto alle innovazioni legislative in materia di accertamento e al lavoro degli uffici per cui uffici e giudici tributari si ignorano a vicenda;
- rimane un sistema profondamente inefficiente che riduce la scarsa deterrenza dei controlli e la credibilità del sistema.

5. Le sanzioni come sono e come dovrebbero essere

5.1. Le sanzioni come sono

I Nobel 2005 per l'economia sono stati assegnati ai teorici dei giochi Aumann e Schelling. Viene fuori come che uno dei contributi significativi che hanno dato i due economisti è stato quello secondo cui la cooperazione non emerge perché le parti sono

buone o altruiste o perché c'è un arbitro, un garante ma dal calcolo razionale del proprio interesse.

Quello dell'evasione è di norma un gioco non cooperativo. Si tratta di vedere se, a certe condizioni, esso può essere trasformato in un gioco cooperativo di adesione spontanea.

Le sanzioni sono uno degli strumenti per farlo.

Se la cooperazione emerge dal calcolo del proprio interesse, dalla convenienza, dal sistema degli incentivi ma anche dalla consapevolezza che se uno non coopera può subire un danno. Che cosa significa questo nel rapporto fisco contribuente?

Significa che quest'ultimo deve sapere che se non collabora, se non dichiara un reddito verosimile, subirà dei controlli efficaci, dovrà pagare delle sanzioni consistenti, che non sono possibili tecniche dilatorie, che non ci saranno condoni in grado di abbattere le sanzioni e ridurre drasticamente la maggiore imposta accertata. Il pay off, il risultato dell'adempimento scrupoloso deve essere migliore di quello connesso all'evasione e non viceversa.

Deve prevalere una premialità positiva non quella negativa (Bodei Remo, Commissione ecclesiale cit.). Anche in questa delicatissima materia è difficile trovare esplicitate le linee-guida, le coordinate della strategia seguita dal legislatore.

Chiunque abbia una certa dimestichezza con la storia tributaria italiana si rende conto che, in linea di fatto, il legislatore, a fronte della sua incapacità di riformare l'Amministrazione finanziaria, ha cercato di supplire con *l'escalation* delle sanzioni¹⁰.

Per documentare questo stato delle cose ci basti citare alcuni esempi emblematici di sanzioni:

– omessa ed incompleta dichiarazione da 120 a 240% della imposta dovuta con un minimo di 258 € e da 258 a 1.032 € se non sono dovute imposte;

– infedele dichiarazione da 100 a 200% della maggiore imposta o della differenza di credito;

– da 258 a 2.065 per mancata ottemperanza a richieste di uffici finanziari o Guardia di Finanza;

¹⁰ E' una scelta apparentemente razionale rispetto all'alternativa di spendere di più per rafforzare l'AF e metterla in grado di svolgere bene il suo lavoro. Obiettivo comunque difficile o impossibile da raggiungere senza un approccio corretto di sistema.

- idem per l'omessa o infedele comunicazione annuale dati IVA;
- idem per dichiarazioni formalmente inesatte o redatte su stampati non conformi;
- da ultimo, nella Legge Finanziaria 2005 commi 344 e 345, vedi la sanzione per la mancata denuncia agli uffici imposte dei fitti stagionali delle seconde case con ripescaggio della legge antiterrorismo e la previsione dell'arresto sino a sei mesi, ecc.

Basterebbe quest'ultimo esempio per avere la conferma che le nuove strade che il nuovo Governo diceva di voler percorrere non sono diverse da quelle vecchie!

5.2. Le sanzioni come dovrebbero essere

Non vogliamo qui ripercorrere i difficili sentieri della teoria delle sanzioni. Vogliamo solo riprendere alcuni criteri piuttosto pacifici per la graduazione delle medesime. Il primo è la proporzionalità al vantaggio economico conseguito che, secondo alcuni, condurrebbe a eccessi punitivi. Secondo me, deve rimanere fermo il principio del beneficio effettivo (o del danno effettivo recato all'erario?) a prescindere da chi paga (Basilavecchia e altri 2005: 237-38). A prima vista sembra la stessa cosa ma non lo è se si pensa alla società, agli amministratori e ai soci.

Un riferimento normativo fondamentale è ora l'art. 10 comma 3 dello statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000).

Il principio di personalità. Il senso della riforma degli anni 90 (D. Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 18.01.97) incentrata sul principio di personalità per cui si individua sempre una persona fisica che ha commesso la violazione e a cui applica la sanzione. La maggiore imposta resta a carico del contribuente e/o soggetto d'imposta.

La riforma era di Visco e a Tremonti non andava bene. Nella delega n. 80/2003 si contrappone il principio per cui la sanzione amministrativa tributaria colpisce il soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione. E' soprattutto con la controriforma 2003 (vedi l'art. 7 del D.L. 30.09.2003 n. 269, convertito con L. 24.11.2003 n. 326) che si opera l'inversione di rotta per cui si sancisce la riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni tributarie di società ed enti con personalità giuridica. (Basilavecchia e altri 2005: 237; D'Urgolo 2005: 711).

Il principio della personalità delle medesime sanzioni resta in vigore ex art. 11 del D. Lgs. 472/97 per le società di persone in ragione della partecipazione cosciente e volontaria di chi materialmente ha commesso la violazione.

Basilavecchia e altri (2005: 240-41) avanzano ipotesi diverse di modifica delle sanzioni sulle quali non entro nel merito.

Per brevità, mi limito a qualche ulteriore commento generale sugli aspetti di quantificazione delle sanzioni. Mi pare di poter dire che non ha senso avere sanzioni altissime se poi con il ravvedimento, con i concordati, con le conciliazioni e con i condoni esse possono essere ridotte ad un quarto o addirittura annullate.

Un'altra considerazione importante da fare su questa questione a me sembra essere che: più alte sono le sanzioni e meno probabile diventa la loro applicazione; non è un caso che, nella prassi italiana, normalmente, gli uffici applichino il livello minimo e che le Commissioni tributarie trovino modo di ridurle ulteriormente.

A questo riguardo, secondo Basilavecchia e altri 2005: 240, occorre tener conto dell'"emergente concezione sostanzialistica dell'illecito amministrativo tributario, anche alla luce del principio comunitario di proporzionalità, con la possibilità di scendere al di sotto del minimo edittale nel caso di violazione meramente formali.

Non mi occupo della nuova disciplina dei reati tributari D. Lgs. n. 74 del 10.03.2000 (vedi Basilavecchia e altri 2005: 239), ma devo accennare agli effetti della recente legge di riforma delle prescrizioni n. 251/2005 la c.d ex-Cirielli che rileva anche nella nostra materia.

Dopo la grande svolta del 2000 (operata da Visco) arriva un'altra grande mazzata all'idea di mantenere un qualche rigore nelle sanzioni penali.

Si riducono i termini della prescrizione da 10 a 6 anni per le fatture false e per le denunce false; si aumentano da 5 a 6 anni per omessa o infedele dichiarazione e per i mancati versamenti di ritenute operate.

Anziché adoprarsi per rendere più efficiente la macchina della giustizia si accorciano i termini delle prescrizioni senza la minima preoccupazione che ciò possa rendere viepiù difficile la lotta all'evasione fiscale (Ivo Caraccioli, il Sole 24 Ore del 16.01.2006).

6. L'abuso dei condoni

Già nel 1994 il ministro Tremonti aveva introdotto condoni a obolo fisso e percentuali molto basse rispetto alla maggiore imposta accertata. Allora si abbandonò di ogni remora, ogni senso del pudore. *Nell'ancien regime* (nella I Repubblica) si diceva

che i condoni – di per sé immorali – si potevano tollerare quando si cambiavano le regole sostanziali del sistema. Nella c.d. II Repubblica non si va molto per il sottile: prima si fanno i condoni e poi, se c'è tempo, si fa la riforma tributaria.

Anche se, per altri versi, può avere un senso sgomberare il terreno dalla mole di liti arretrate, resta tutto intero il problema degli effetti collaterali delle misure "straordinarie", previste a tale scopo. La verità è che il Governo pur di fare ossequio formale alla promessa di non ricorrere a nuove tasse¹¹, peraltro ora marginalmente rivista, non esita ad introdurre condoni che certamente avranno l'effetto di ridurre, se non proprio annullare, le possibilità di recuperare gettito con i controlli dei prossimi anni.

Un altro importante effetto collaterale dei condoni di cui ci vogliamo occupare ora è quello sulla credibilità del Governo. Ci sono attività governative che per funzionare, e riuscire efficaci richiedono anche una buona reputazione da parte di chi le effettua, nel nostro caso, il Governo.

Naturalmente bisogna distinguere tra attività ordinarie e straordinarie. Ora se si trattasse di attività straordinarie che si manifestano una sola volta in un lungo periodo di tempo non ci sarebbe un grosso problema di reputazione. Ma come sappiamo i sistemi tributari moderni si fondano sempre più sull'adempimento volontario che non sulla coercizione, e l'adempimento volontario consiste in un equilibrio dinamico molto delicato ben difficile da costruire e facilmente rovinabile¹².

Il cittadino onesto tanto più adempie volontariamente al pagamento delle imposte quanto più si rende conto che il Governo (attraverso gli uffici finanziari) è in grado di far rispettare tale obbligo a chi si sottrae. Perché tutto ciò funzioni occorre un'azione ordinaria, permanente e continua secondo una linea di assoluta coerenza e rigore che, per l'appunto, costruisce la reputazione.

¹¹ In realtà è stata sempre precisa volontà di questo governo e del ministro Tremonti quella di ridurre le imposte dirette e di aumentare quelle indirette per trasferire l'onere dalle persone alle cose, dalle imposte erariali a quelle locali.

¹² E' utile precisare che l'adempimento volontario si riferisce innanzitutto ai soggetti di difficile accertamento, ossia, a soggetti quali imprenditori, lavoratori autonomi, professionisti e quanti altri hanno notevoli margini per nascondere ricavi e/o organizzare i loro affari in modo da ridurre il loro debito di imposta. Questa diversità di posizione a suo tempo aveva spinto i Club Pannella e l'attuale Ministro degli esteri prof. Martino a farsi sostenitori di un *referendum* abrogativo dell'istituto del sostituto d'imposta per i lavoratori dipendenti. Si trattava di proposta sconsiderata che avrebbe potuto far saltare l'attuale sistema di riscossione delle imposte dirette. Per fortuna non passò.

Come per le persone, anche per i Governi, la coerenza può essere verificata – e si verifica – nel tempo.

Come è noto, chi non paga le imposte e viene scoperto viene sanzionato con pene pecuniarie e soprattasse. In linea generale, un provvedimento di condono elimina o abbatte sostanzialmente le sanzioni irrogate e transige sulle maggiori imposte accertate con meccanismi di tipo automatico.

Come abbiamo detto, in tanto si possono scoprire le evasioni in quanto si effettuano dei controlli, ma questi non possono essere effettuati senza costi.

In teoria, il condono può costituire uno strumento *una tantum* per procurarsi delle entrate straordinarie senza costi addizionali di accertamento, ma questo può avvenire *una tantum* in quanto la reputazione del Governo sia e resti al di sopra di ogni sospetto¹³. Se, invece, il Governo gode di scarsa credibilità, se la macchina dei controlli fiscali è comunemente riconosciuta come inefficiente ed inefficace, la decisione di concedere un condono può anche compromettere le entrate ordinarie future in quanto mina l'adempimento volontario nel suo insieme abbassandone il livello. Crea delicatissimi problemi di giustizia tributaria tra i soggetti che sono sostanzialmente liberi di adempiere o di adottare comportamenti del tipo *free riding* e quanti, come i titolari di solo reddito da lavoro dipendente, tali non sono.

Ora nel caso, è vero che la reputazione del Governo in carica è molto bassa essendo stata devastata da questa seconda esperienza di governo anche per altri motivi, ma qui il Governo va inteso non solo in termini di compagine di Ministri che lo compongono temporaneamente, ma come legislatore e come istituzione del sistema politico. La sua reputazione va misurata nel medio-lungo termine, ossia, su un periodo che supera le legislature e le maggioranze diverse che le possono caratterizzare¹⁴.

Anche qui evocherei l'accordo bipartisan, poteri di veto per l'opposizione ma sappiamo che questi meccanismi non funzionano se alla base non ci sono valori condivisi.

¹³ E' ovvio che il riferimento è al governo come istituzione, qualunque sia la sua espressione politica del momento.

¹⁴ Dal che discende che la lotta all'evasione sul piano tecnico deve essere competenza della tecnocrazia del Ministero delle finanze e non del Ministro.

Ci ripetono che il motivo per cui i Governi Berlusconi hanno adottato i condoni fiscale ed edilizio sia stato quello di far cassa alla svelta e "senza costi", senza mettere le mani nelle tasche del contribuente. Come se i condoni si pagassero con moneta falsa e come se non restassero le conseguenze e i costi di medio-lungo termine di tali misure.

È proprio tale motivo che rischia di avere un effetto veramente dirompente sulla già bassa credibilità di questo Governo e ciò perché, se è vero che il Governo ha bisogno di maggiori entrate, tutti sappiamo che tali esigenze sono così elevate che non potranno essere soddisfatte con misure *una tantum*.

I condoni producono gettito nel breve termine lo fanno venir meno nel medio-lungo termine;

- minano la credibilità dello Stato e dei controlli; scompigliano l'attività degli uffici aumentando i carichi di lavoro e distraendoli dai compiti di routine;
- costituiscono nel nostro caso un vero e proprio suicidio del fisco;
- sconfessano i commercialisti e tributaristi più coscienti che magari consigliano i clienti a dichiarare ricavi più credibili;
- producono perdita di tempo per gli effetti sospensivi sull'attività di controllo e sul contenzioso;

Creano nuove controversie nei limiti in cui le stesse misure di condono sono scritte in modo poco chiaro (vedi: Vela in Paleologo 2005: 306; Basilavecchia e altri 2005: 223).

"L'evasione fiscale prospera quando la società pratica i condoni. Quando le stesse persone che governano risultano impegnate in attività evasive e simili, esse mandano un inequivocabile segnale sull'accettabilità della violazione della legge" (Tanzi e Shome 1994: 332).

In Italia, purtroppo un tale segnale è stato dato ripetutamente dal Presidente del Consiglio dei Ministri *apertis verbis* e, persino, pronunciato davanti alla GdF.

Da ultimi anche i sindaci hanno avuto il loro condono per il danno erariale. La norma è contenuta nei commi 231, 232, 233 della Legge Finanziaria 2006. Dopo il primo grado si può chiudere se si paga una minima parte del danno patrimoniale accertato. L'ennesimo colpo di spugna. Si prevedono effetti devastanti in termini di incremento della corruzione. Vedi il Sole 24 Ore del 9.01.06 p. 47 servizio a cura di Tommaso Miele.

7. I concordati e i controlli attraverso i redditi stimati *ex ante*

Ribadiamo che noi non siamo stati e non siamo contrari all'istituto del concordato che resta uno strumento fondamentale di flessibilità nel procedimento di accertamento all'interno del quale l'ufficio soffre di un'asimmetria informativa sulle attività del contribuente. Flessibilità che poi è stata estesa anche al processo tributario con la conciliazione giudiziale – un istituto tipico del processo civile che si traduce nella previsione di una procedura per esperire un componimento consensuale della lite questa volta, per l'appunto, davanti al giudice.

Alcuni commentatori hanno visto subito anche in questo istituto una sorta di condono permanente ma a noi tale interpretazione sembra forzata¹⁵. In effetti l'istituto può essere visto più correttamente come l'ultima porta lasciata aperta per il patteggiamento davanti al giudice e, perciò, da tener distinto dal concordato che avviene direttamente tra le parti interessate all'interno del procedimento di accertamento.

Con riguardo al terzo quesito ci sembra di potere osservare che se la si vede come un patteggiamento di ultima istanza, la conciliazione giudiziale può atteggiarsi ad elemento disincentivante dell'adesione all'accertamento (o concordato).

Siamo quindi contrari al modo poco organico e, per qualche aspetto, contraddittorio con il quale il Ministro Tremonti introdusse il pacchetto di misure. Introdusse il concordato congiuntamente all'autotutela – che esisteva già perché era stata esplicitamente prevista in un preciso regolamento – alla conciliazione giudiziale e ai condoni. Si tratta di una miscela esplosiva che veniva e viene a configurare una premialità negativa di cui molti non si resero conto e tuttora non percepiscono come tale.

Eppure la motivazione del provvedimento era chiara nella relazione al decreto-legge dove il Ministro precisava anche le linee della sua strategia dei controlli futuri per i quali riteneva "essenziale lo sviluppo degli studi di settore, di coefficienti presuntivi di reddito e di parametri più realistici".

"In specie – con una lodevole chiarezza di intenti affermava che – gli studi di settore non devono servire per fare i controlli, quanto e soprattutto per fare le

¹⁵ Anche se lo stesso Tremonti vede un "banale condono" nel ravvedimento operoso. Tremonti 1997: 104.

dichiarazioni. Non devono servire *ex post*, per sopprimere un'evasione già fatta, ma *ex ante* per evitarla. L'efficienza delle macchine di polizia economica non si misura, infatti, in base agli illeciti repressi, ma in base a quelli evitati".

A parte la chiarezza, la scelta dei redditi stimati *ex ante*, evidentemente operata allo scopo o nella speranza di influenzare il comportamento futuro dei contribuenti, sollecitandone l'adesione al sistema, pone dei problemi di affidabilità in quanto fondata su dati che, seppure elaborati con il massimo di rigore, inevitabilmente, presentano delle divaricazioni rispetto alla realtà proprio perché si tratta di dati di previsione.

"Come economisti, non siamo contrari all'utilizzo di dati *ex ante*. Ci basti ricordare che tutti gli esercizi macro-economici sono fondati su dati di previsione, ma un conto è la macroeconomia ed un altro è la microeconomia della capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione.

Un conto è prevedere quanto aumenterà il reddito nazionale complessivamente, un altro è prevedere quanto crescerà quello di ogni singolo contribuente rispetto all'anno precedente.

C'è del paradosso in questo comportamento del legislatore e del Governo, il quale, a prima vista, dimenticando che i nostri uffici finanziari arrivavano affannosamente ad espletare controlli formali e sostanziali in prossimità dei termini di decadenza per l'azione della finanza, cioè, al terzo, quarto anno successivo a quello della dichiarazione, adesso non pensava di elaborare più indici *ex post* sulle dichiarazioni presentate e sui dati di contabilità nazionale esistenti ma, addirittura, li anticipava entrambi". Questo scrivevamo su "*il fisco*" n. 22/1990, commentando l'orgia dei coefficienti anch'essi *ex ante* elaborati ai sensi della L. n. 154/1989. Sappiamo che tale metodologia non funzionò; anzi fallì clamorosamente ed il recupero con il condono del 1991 era dovuto alla previsione di una ampia amnistia per i reati tributari¹⁶.

Nell'estate del 1993, con l'art. 62 bis del D.L. 30.08.1993 n. 331 convertito dalla L. 29.10.93 n. 427, il Ministro Gallo introduceva gli SdS operando una certa inversione di rotta verso l'accertamento del reddito effettivo secondo l'impostazione originaria della riforma tributaria. Ma il governo Ciampi lasciava quindi il posto a quello Berlusconi.

¹⁶ Il riferimento è al condono di cui alla L. 30.12.1991 n. 413 e al D.P.R. 20.01.1992 n. 23. Precedentemente c'era stata la riforma di cui al D.L. 14.01.1991 n. 7 convertito in L. 15.05.1991, n. 154 che riformava alcune fattispecie criminose.

Arrivava Tremonti e si tornava in pieno all'idea dei redditi stimati *ex ante*. Un approccio che non è stato cambiato dal successivo governo Dini (1995-96), da quello di Centro-Sinistra e che di nuovo Tremonti sta ancora perseguendo.

Restava un'altra intrinseca contraddittorietà tra un sistema cosiddetto catastizzato di redditi e il concordato e le altre misure di flessibilizzazione del sistema che il Ministro Tremonti ha introdotto nel 1994. Mi sono chiesto 12 anni fa: che senso ha un concordato di tipo collettivo che transige sul *quantum* degli imponibili se i redditi sono stimati *ex ante* ed i contribuenti difficili da accertare vi aderiscono adeguando le dichiarazioni?

La portata innovativa del concordato viene attenuata; esso tuttavia rimarrebbe operante solo per eccezione, ossia, per coloro che non ritengono di potersi adeguare ai redditi stimati *ex ante*.

Le domande sono rimaste senza risposta!

Come detto, la strategia è stata portata avanti da Visco. Negli ultimi cinque anni di nuovo da Tremonti. Ma è una strategia che non funziona perché i concordati di massa degli anni scorsi sono falliti e nella Legge Finanziaria 2006 se ne propone una versione nuova.

Anche a questo riguardo mi chiedo: ammesso e non concesso che si possa risolvere l'equazione: concordati = controlli *ex ante* attraverso i redditi stimati, non viene essa fatta saltare con le mine devastanti dei condoni?

I concordati preventivi o la pianificazione fiscale interesserebbero circa 4 milioni di contribuenti.

Fin qui sono serviti a far passare la metà di essi dalla contabilità semplificata a quella ordinaria (Basilavecchia e altri 2005: 228) per mettersi al riparo dagli SdS (*ibidem*: 229)

Negli ultimi anni sono aumentati i contribuenti c.d. congrui ma non gli imponibili da loro dichiarati (*ibidem* : 230).

Perché? Perché non si fanno controlli; perché gli SdS sottostimano i ricavi; perché la regola del 2/3 sarebbe debole! (Basilavecchia e altri 2005: 230).

La nuova proposta di concordato preventivo triennale alias, la pianificazione fiscale 2006 – leggiamo nei primi commenti – è più rigorosa rispetto a quella prevista

per il 2005, che non ha avuto successo. Ma se è più rigorosa – mi chiedo – come farà ad avere successo quella del 2006?

Con la pianificazione fiscale 2006 – secondo alcuni commentatori – ci sarebbero i benefici in bilico. Ma non ci sono anche i ricavi in bilico?

Altra spiegazione probabile: non è la pianificazione fiscale 2006 sempre inserita nella corsa a clausole di maggiore favore per il contribuente, il quale, tuttavia, ritiene scarsamente credibile la strategia?

8. La macchina amministrativa

Come detto, nel 1994 Tremonti si proponeva di effettuare 2-3 milioni di accertamenti automatici. Sappiamo come è andata a finire. Ma non c'era ancora la nuova AF. Da cinque anni ci sono le agenzie. Secondo la propaganda dell'AdE, nel fisco telematico l'Italia batte gli USA. In Italia quasi tutte le dichiarazioni viaggiano on line. Negli USA solo il 40%. Negli Usa le dichiarazioni sono 130 milioni ma solo il 6% dei contribuenti fa da se. In Italia le dichiarazioni sono 28 milioni ma solo l'1% fa da se. E allora?

Dal 2000-2001 abbiamo la nuova macchina amministrativa: l'AdE. Parafrasando Tremonti, potremmo dire: "la fabbrica" era cambiata senza cambiare le tasse. Con la riforma tributaria Tremonti del 2003 è stato "cambiato" anche il prodotto ma l'evasione continua a dilagare. C'è quindi qualcosa che continua a non funzionare. Che cos'è che continua a non funzionare?

E' il sistema complesso nel suo insieme che non funziona e seppure qualche parte di esso funziona, non si nota o se si nota, è irrilevante rispetto al parametro con il quale lo vogliamo valutare.

Con riguardo all'AdE restano vaghi ed incerti i termini della Convenzione con il dipartimento delle politiche fiscali. "si ha l'impressione – sostiene F. Di Nicola – che le convenzioni si siano limitate a registrare orientamenti ed obiettivi che le Agenzie si autoassegnano...". Manca un adeguato controllo da parte del Parlamento. Il principale è posto in dissolvenza (Russo 1995: 1096).

Se l'evasione è quella di cui si parla e di cui parla la stessa AdE e se il recupero è quello quantificato da ultimo per distribuire gli incentivi in maniera generosa soprattutto

per i vertici, è chiaro che la convenzione non è solo imperfetta ma soprattutto arbitraria. Andrebbe immediatamente rescissa (Russo 1995: 1091).

Ma la situazione dal punto di vista del contrasto all'evasione è cambiata? La mia risposta è no.

Il modello unico di ufficio periferico è sbagliato.

Fa confusione tra servizi e funzione di accertamento e riscossione. Un conto sono i servizi che ricevono, elaborano, liquidano le dichiarazioni, rilasciano le certificazioni, ecc.

Un'altra cosa è la funzione dell'accertamento.

A questo riguardo osservo che c'è tuttora totale confusione tra politica ed amministrazione nella gestione degli apparati amministrativi e, peggio ancora, c'è la gestione politicizzata della politica dell'accertamento¹⁷.

Viene da pensare a ipotesi di autorità amministrativa indipendente per gestire la politica dell'accertamento e, secondo alcuni, anche tutta la politica fiscale. A me sembra per l'Italia ipotesi fantascientifica atteso che nel nostro Paese mancano in generale i presupposti per una politica bipartisan.

C'è, ora e subito, la necessità ineluttabile di attuare un diverso dispiegamento delle forze esistenti. Unico o molteplice che sia il modello di ufficio, non c'è speranza di poter migliorare la capacità di controllo e quindi la deterrenza se, in qualche modo, non si riesce a realizzare un minimo di mobilità orizzontale. A tal fine, restano strategici gli incentivi economici che, a nostro parere, dovrebbero essere commisurati alle maggiori imposte accertate e riscosse – specie ora che c'è la possibilità di transigere – e soprattutto dovrebbero essere gestiti a livello di ufficio periferico¹⁸.

Nel 1993-94 il Ministro Gallo aveva proposto incentivi economici solo per i verificatori e controllori. Si è visto poi approvato un provvedimento che assegnava gli incentivi solo per l'aggiornamento degli archivi informatici, la selezione delle carte da

¹⁷ E' emblematico che nelle settimane scorse, nell'infuriare delle polemiche sul caso Unipol, l'ex Presidente Cossiga abbia insinuato che le bobine con le registrazioni di intercettazioni telefonico potessero provenire dal MEF. Circostanza subito smentita dal titolare del MEF che, però, ha "rivendicato" la sua competenza a ordinare indagini fiscali.

¹⁸ Ragionando alla luce della teoria dei contratti efficienti e del modello agente-principale, non ha senso continuare a definire gli incentivi sulla base di accordi tra Governo e sindacati a livello nazionale. Solo i direttori degli uffici periferici possono essere in grado di controllare lo sforzo produttivo dei singoli dipendenti e solo così si può superare la deresponsabilizzazione che attualmente interessa anche i dirigenti.

mandare al macero ma non per i verificatori e controllori. Ma anche su questo punto le esperienze più recenti non sono affatto incoraggianti.

Sono finalmente riusciti a calcolare non il recupero di evasione ma le somme riscosse in via definitiva correlabili ad attività di controllo fiscale (3.865 milioni di €) ma apparendo a lor signori¹⁹ la cifra comunque modesta si sono aggiunte altre due voci emblematiche: a) la maggiori entrate da vendita di immobili (3.333 milioni di €) come se i dipendenti avessero fatto da intermediari; b) e ben 4.755 milioni di € per risparmi di spesa su interessi – come se i bassi tassi di interesse dipendessero dal lavoro dei dipendenti del MEF.

Il discorso sugli uffici potrebbe naturalmente continuare trattando la questione dell'orario di lavoro, delle retribuzioni, della formazione permanente e quant'altro. Quello che si vuole sottolineare è che una macchina amministrativa è un sottosistema complesso la cui funzionalità dipende da fattori materiali ed immateriali, e soprattutto dalla qualità del *management* e del personale (in Italia 15% circa di laureati rispetto all'85% dei giapponesi).

Tra i fattori immateriali possiamo includere la dotazione di poteri che è attribuita agli uffici; anche qui c'è mancanza di chiarezza sui metodi di accertamento.

Il problema è quello di dotare gli uffici di validi ausili all'accertamento e non di ferrivecchi tipo redditometro, affarometri e *minimum tax* più o meno arbitrari che poi vengono "massacrati" dalle Commissioni tributarie. Da questo punto di vista una nuova disciplina dei procedimenti d'accertamento è altrettanto importante di quella sul contenzioso.

9. La eclissi della funzione di controllo

Sanzioni elevate che arrivano in prossimità dei termini di decadenza. Procedimenti contenziosi che non di rado impiegano 10-15 anni per arrivare ad una sentenza passata in giudicato; sistemi retributivi che sono l'opposto di quelli che la teoria propone come contratti incentivanti; controlli sul personale ridotti al minimo in nome non solo di un falso garantismo ma soprattutto come conseguenza di una cultura amministrativa poco adusa a distinguere tra le due funzioni di gestione e di controllo,

¹⁹ Il ministro Tremonti ha dichiarato alla stampa che non ne sapeva niente. Si dà il fatto che ci sono incentivi per tutti i componenti del gabinetto del Ministro e in proporzione allo stipendio.

possono determinare e determinano quelle condizioni ambientali, *quell'humus* nel quale fiorisce la corruzione.

Nel 1994 si istituisce l'anagrafe dei patrimoni dei dipendenti civili e militari, mentre si adottavano nello stesso tempo misure specifiche che indebolivano il Se.C.I.T. preposto al controllo della gestione degli uffici, così indebolendo ulteriormente un punto chiave della linea dei controlli di efficienza ed efficacia. Poi il Se.C.I.T. è stato chiuso *rectius* trasformato in un Ufficio Studi. E della funzione di controllo?

10. La nazionalizzazione della riscossione

Secondo me, nella maggior parte dei casi l'outsourcing dell'accertamento e della riscossione non funziona e tanto meno per le imposte erariali.

In Italia non funziona almeno da 21 secoli. Chi non ci crede può leggere le Verrine, le arringhe che Cicerone pronunciò contro Verre. Nel 75 AC Cicerone era in Sicilia ed era a conoscenza dei gravi episodi di corruzione attorno alla riscossione delle imposte sfociati anni dopo in processi a Roma a carico di Verre e degli esattori. Cicerone difese i contribuenti e proprietari siciliani, vessati dagli esattori e, non di rado, costretti a vendere la terra o ad abbandonare le coltivazioni. Alcuni sostennero che anche Cicerone alla fine si lasciò corrompere dagli esattori tradendo i contribuenti siciliani.

Torno alla questione dell'*outsourcing* per dire che non si può essere a favore o contro per ragioni ideologiche. E' soprattutto una questione pratica e va affrontata e decisa sulla base di serie analisi costi e benefici dell'una o dell'altra soluzione. La riscossione dei tributi erariali in *outsourcing* era un'anomalia tutta italiana rispetto al resto dell'Europa avanzata, come dimostrò a suo tempo anche uno studio fatto dal Ceradi.

Nel 1993-94 collaborai con il ministro Gallo per cercare una razionalizzazione del sistema mirata a individuare una dimensione ottima dell'ambito tale da consentire l'efficienza per i concessionari e l'efficacia delle procedure. Con l'arrivo di Tremonti al Ministero delle finanze (I governo Berlusconi), la convenzione fu rinnovata così come era. Successivamente il governo di centrosinistra introduceva le agenzie ma non modificava sostanzialmente l'assetto organizzativo. Si concentrò a modificare le norme sulla riscossione.

Due anni fa sotto la pressione degli stessi concessionari Tremonti provò a far passare la riforma della riscossione con un ddl. C'era stata l'indagine parlamentare che evidenziava l'inefficienza del sistema. Il tentativo non riuscì. Tremonti ha avuto successo quest'anno con un "colpo di mano", *rectius*, con un decreto legge.

Sono stato favorevole alla sua nazionalizzazione ma non sempre e comunque. Ma quella appena fatta è una vergogna perché prevede in via principale la socializzazione delle perdite dei grandi esattori.

Ma siamo tranquilli perché l'AdE ha avviato le procedure per scegliere in modo competitivo l'*advisor* (una primaria istituzione finanziaria) che nel giro di un mese dovrà individuare "i criteri generali di determinazione dei prezzi di acquisto e di riacquisto entro il 2010 delle azioni della riscossione SpA" con un compenso previsto di soli 10.000 (dicesi diecimila) euro.

Quale primaria istituzione finanziaria non farebbe un lavoretto del genere per l'AdE specie se si tratta di ammettere una decina di migliaia di unità di personale al MEF?

Speriamo che i prezzi di riacquisto facilmente prevedibili al 2010 non vadano a costituire compensi altrettanto generosi di quelli pagati alle industrie elettriche nazionalizzate negli anni 60?

Ma il punto che voglio fare è che pubblica o privata che sia, la riscossione continuerà a non funzionare²⁰ se il sistema complessivo rimarrà quello che è attualmente.

11. Le strategie di un trentennio (*rectius*: ventennio) e le parole al vento

Anni 70: si fa la riforma tributaria. Si adeguano gli istituti sostanziali a quelli prevalenti in Europa. Aumenta enormemente il numero dei contribuenti. Subito si capisce che le cose non funzionano. Aumenta enormemente il numero dei contribuenti. Gli uffici (eccetto quelli IVA) non sono ammodernati per affrontare i nuovi carichi di lavoro. Si fa il condono del 1973. Non si fanno i controlli. In prossimità dell'avvicinarsi dei termini di decadenza (1980) si introducono i controlli selettivi e la programmazione.

²⁰ Secondo un recente studio del CER del 2005 le riscossioni effettive della MIA si sono ridotte dal 3,6 al 2,1%.

Si scaricano molti adempimenti sui sostituti di imposta. Si denuncia la mancata modernizzazione della macchina amministrativa.

Ricordo ancora il fallimento dell'anagrafe tributaria autogestita che pensava di utilizzare i dati degli esattori, l'avvio della nuova AT affidata a società esterna delle PPSS.

Anni 80: si registra un certo miglioramento di strategia. Si sviluppa la programmazione del lavoro degli uffici. Si cerca di ricondurre senza successo l'attività di verifica della GdF nell'ambito del programma. Si studiano gli ausili all'accertamento.

Si implementa una politica di un certo rigore sanzionando penalmente le violazioni ad alcuni adempimenti strumentali che erano prodromici all'evasione vera e propria.

C'è continuità sostanziale sulla strategia nel modello dell'accertamento e varianti o discontinuità nella politica delle sanzioni, dei condoni, ecc.

Manette agli evasori ma anche il condono del 1982 e poi quelli falliti del 1989.

Anni 90: si cambia la strategia. A fine anni 80 si passa dagli indici *ex post* a quelli *ex ante*. Come detto, non è roba da poco. Comunque non siamo in grado di controllare bene le dichiarazioni fatte. Ci rinunciamo ma cerchiamo di guidare le dichiarazioni future²¹. Ma si tratta sempre dei dati ballerini delle dichiarazioni (Russo 1990b: 3583-3585; Di Nicola F. 2005: 3). In materia di sanzioni, si parte con la riforma della L. 516/82 a mezzo del D.L. 14.01.91 n. 7 convertito dalla L. 154/1991 per arrivare alla legge delega n. 265/90 e al D. Lgs. N. 74/2000. Si cerca un approccio più *soft* nei confronti del contribuente come se quello degli anni 80 avesse funzionato o fosse stato sbagliato. Si arriva allo sbraco totale di questa prima metà degli anni 2000.

Una strategia ovviamente vale per i tempi lunghi. Una strategia buona o cattiva che sia, va valutata di tanto in tanto e eventualmente sottoposta a revisione²². In Italia raramente viene riesaminata nei suoi aspetti di fondo, nelle sue linee portanti a livello parlamentare e di governo. Si va avanti come d'abbrivo se non proprio alla deriva e su tempi troppo lunghi. Sto parlando di 30-35 anni. In Italia in nome del gradualismo

²¹ Vale la pena ricordare che la prassi inglese resta ancorata agli indici *ex post*. Non c'è una difficoltà oggettiva a fare delle buone previsioni sui ricavi e sui redditi dei prossimi tre anni in una economia terzariizzata comunque in declino di cui molti revocano in dubbio la capacità di ripresa?

²² Prendiamo il caso della Visentini ter. A fine anni 80 si cambia ma senza una valutazione attenta dei risultati raggiunti o mancati dalla legge. Si passa dagli indici *ex post* a quelli *ex ante*.

spesso resistiamo ai cambiamenti veri oppure gattopardescamente cambiamo tutto per non cambiare niente. In altri casi, nella logica degli interventi puntuali sui punti di crisi, si introducono piccole varianti che non migliorano l'efficienza e l'efficacia del sistema.

Ma c'è l'eccezione delle misure introdotte che hanno dato flessibilità al procedimento formale di accertamento e contenzioso. E' mio parere che qui si è andati oltre misura, ossia, siamo passati da una rigidità eccessiva ad una flessibilità estrema. Così prevedere ravvedimenti, accertamento con adesione, concordati e conciliazioni giudiziali può andare bene purché i concordati non siano alternativi ai controlli. Purché questi aumentino in quantità e in qualità. Per alcuni versi anzi sono aumentati in maniera perversa grazie ad alcuni incroci informatici. Sono aumentati per lo più a carico di lavoratori dipendenti e di altri a cui non si riconosce questa o quell'altra deduzione, agevolazione, ecc.. In altre parole, si operano i recuperi a tassazione più facili e più sicuri a carico della massa dei contribuenti.

Secondo uno studio della Corte dei Conti 2004, su un campione di 1616 controlli effettuati nel 2002 sui redditi del 1999: 80% del pvc vengono tradotti in rettifiche; di questi il 70% sono chiusi in modo fortemente agevolato. Resta poca roba.

Pesa evidentemente la metodologia dei controlli e l'estensione a 1-2 anni di imposta o a due imposte per un solo anno. Questi scattano una istantanea che non va bene. Serve il film. Serve la dinamica ed il profilo complessivo del contribuente ai fini delle imposte dirette e indirette.

Se, come ho detto, i controlli sono nella logica del "pizzicato", è chiaro che la loro efficacia e deterrenza complessiva restano minime.

Anche se questo non significa che essi non siano costosi in termini di costi di adempimento per singoli contribuenti e di gestione amministrativa per lo Stato.

12. Elementi per una strategia alternativa

Per chiudere l'analisi ricordo gli elementi di una strategia per uscire dalla crisi come li avevo individuati 10 anni fa e ripresi anche da alcuni documenti del FMI anche se da soli non possono essere risolutivi (Russo 1995: 1097):

- un impegno politico bipartisan chiaro e stabile nel tempo²³;
- l'identificazione all'interno dell'AdE di una squadra di alti funzionari che si dedichi alla riforma della organizzazione del lavoro;
- un ben definito piano strategico che identifichi tutte le disfunzioni ed inefficenze e appronti le soluzioni;
- verifica continua dell'idoneità delle strutture a attuare il contrasto all'evasione.

Non mi pare che siano stati adottati dal governo Berlusconi, nonostante la stabilità di cui ha potuto godere o di cui mena vanto. Non ha risolto neanche il coordinamento tra GdF e Ade. E' anche emblematico che il Rapporto dell'AdE non dice niente al riguardo.

Viene sempre avanti o riemerge l'ipotesi che ai massimi vertici del Governo e dell'AdE non si vogliono fare controlli seri ed approfonditi per combattere l'evasione. Questo è coerente con un andazzo generale nel paese dove si sono abrogati tutti i controlli preventivi sugli atti degli enti sub-centrali. Bisogna respingere tale tentazione ricorrente.

Bisogna per contro attuare lo spirito della riforma burocratica del 1992-93. Lasciare ai ministri i discorsi sulle aliquote, le modifiche legislative e all'AF tutto il resto. Stanare gli evasori è compito tecnico – sempre che ci sia la volontà politica a monte. Scegliere il tipo di controlli è compito dell'AF e non del legislatore. Questi deve assicurare le norme adeguate e le risorse umane, materiali ed immateriali necessarie.

Deve quindi sapere valutare i risultati.

Attuare rivoluzione di metodo: dall'approccio puntuale a quello globale. Far funzionare gli apparati ed il sistema complessivo. Bisogna limitare le modifiche legislative allo stretto necessario e evitare le alluvioni legislative di ogni anno con decine e decine di pagine della Legge Finanziaria dedicate alla metodologia dei controlli.

Bisogna utilizzare bene le scarse risorse secondo precise priorità anche con riguardo alle politiche di formazione del personale. Dice il FMI se ci si deve allenare per la maratona non si può fare un allenamento qualsiasi. Non si possono creare – come

²³ Ovviamente ciò potrebbe avvenire all'interno del parlamento e non del governo espressione di maggioranze transeunti.

si è fatto – strutture comode anche per creare posti accademici al di fuori delle procedure del MIUR.

Atteso il fallimento della pianificazione fiscale prevista e prevedibile – mi chiedo di nuovo – se non sia il caso di tornare all'idea fondamentale dell'accertamento del reddito effettivo.

Nell'ambito di una strategia in cui i concordati preventivi possono essere lasciati all'adesione spontanea e/o incentivata. Gli SdS potrebbero essere utilizzati come ausili all'accertamento. Indici, parametri e quant'altro dovrebbero essere fondati non sui dati delle dichiarazioni ma su quelli delle verifiche. Così migliorando continuamente gli SDS anche per i concordati preventivi.

Sempre ricordandoci che questa riassunta è solo un pezzo della strategia complessiva. Se non fossero coerenti anche gli altri "pezzi" (in realtà cose molto complicate) la strategia complessiva continuerà a non funzionare.

13. Una conclusione non tutta pessimistica

In estrema sintesi, il punto di domanda resta: Possiamo uscire dal sistema di premialità negativa che abbiamo costruito? Cito di nuovo Bodei (il Sole 24 Ore del 29.12.2005):

"Se diamo uno sguardo al presente, la situazione d'ingiustizia e prevaricazione, denunciata sin dal l'antichità, non sembra molto cambiata. La grande illegalità riesce spesso – non sempre, per fortuna – a infrangere impunemente la legge o a servirsi dei suoi interstizi, codicilli e scappatoie per evitarne i rigori. Torme di avvocati, di esperti fiscali e di oscuri prestanome, innumerevoli scatole cinesi di conti e accrediti bancari, accoglienti paradisi fiscali, individui, istituzioni e governi compiacenti o corrotti garantiscono l'invisibilità e l'immunità a quanti violano la legge. Chi, a ogni livello, dovrebbe controllare è talvolta invischiato nella rete delle connivenze. Questo non significa che la "piccola" illegalità sia più innocua: scippi, furti, truffe minano alla base il senso di sicurezza e il bisogno di protezione dei cittadini ed erodono uno dei beni più preziosi della convivenza umana: la fiducia".

Pensando al libro di Tremonti 1997 "lo Stato criminogeno" mi chiedo: come fa uno Stato criminogeno a risultare credibile se non come criminale!

Se quella di Tremonti dovesse essere l'interpretazione corretta del sistema avrebbe ragione P.P. Pasolini quando dice che, in queste condizioni, "L'idea della speranza del futuro diventa un'idea irresistibilmente comica" (P.P.P., Petrolio).

Per non chiudere con una nota di eccessivo pessimismo, ricordo che c'è tuttavia un principio di speranza incorporato nella Costituzione di cui costituisce l'essenza.

Ci aspetta un referendum sulla riforma costituzionale. Personalmente mi auguro che vinca la parte che non vuole la fuoriuscita dalla repubblica parlamentare che è condizione necessaria anche per una gestione non politicizzata della politica dell'accertamento.

Bibliografia

Basilavecchia M., Del Federico L., Romano M. e Salvini L. (2005), “Controlli tributari e contrasto all'evasione”, S. Giannini e Onofri P. (a cura di), *Per lo sviluppo. Fisco e welfare*, il Mulino, Bologna.

CER (2005)

Corte dei Conti (2004)

Commissione ecclesiale Giustizia e pace (1991), “Nota su educare alla legalità”, Conferenza episcopale italiana, Roma 4.10.1991.

Di Nicola Ferdinando (2005), “L'evasione fiscale in Italia: tendenze e strategie di contrasto”, *mimeo*.

D'Urgolo Giandomenico (2005), “Il nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie”, *mimeo*.

Lupi (1996), *Le illusioni fiscali*, il Mulino, Bologna.

Paleologo Giovanni (a cura di) (2005), *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale, Studi per il centoquarantennio*, Giuffrè editore, Milano.

Pedone Antonio (1979), *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, il Mulino, Bologna.

Russo Vincenzo (1984), “Criteri di determinazione forfetaria in materia di IVA e di imposte diretti sui redditi”, in *Rassegna Tributaria*, n. 11.

Russo Vincenzo (1990a), “Reddito normale ed effettivo e compiti degli uffici”, in *Rivista della Guardia di Finanza*, anno XXXIX, n. 2 Marzo-Aprile.

Russo Vincenzo (1990b), “Problemi di affidabilità dei coefficienti”, in *il fisco*, 22.

Russo Vincenzo (1994), “Le prospettive della giustizia tributaria”, in *il fisco*, n. 35.

Russo Vincenzo (1995), “L'agenzia per l'accertamento: un irrocervo per stanare gli evasori!”, in *Rassegna Tributaria*, n. 6.

Russo Vincenzo (1999), “La gestione politicizzata delle politiche tributarie e dell'accertamento ed il progetto delle agenzie indipendenti”, in *il fisco*, n. 17.

Tanzi Vito e Shome Parthasarathi (1994), “A Primer on Tax Evasion”, in *Bulletin of International Fiscal Documentation*, 48: 328-337.

Tremonti Giulio (1997), *Lo Stato criminogeno*, Laterza, Bari.