

LE AGENZIE FISCALI: UNA RISORSA PER IL PAESE

1. – Gli organizzatori di questo convegno hanno voluto inserire, tra gli interventi a margine della prolusione del prof. Tabet, quello mio e di Enzo Visco, partendo forse, dal presupposto che sul piano storico anch'io – seppur solo in una fase, diciamo così, di riflessione e preparatoria – mi sono occupato nel 1993-94, quale Ministro (tecnico) delle finanze, dell'introduzione delle Agenzie fiscali, in alternativa all'insoddisfacente riforma delineata nella legge settoriale n. 358 del 1992 e in quella generale n. 29 del 1993.

In effetti, nell'affrontare in quegli anni il dibattito con i sindacati interni su come rinnovare la allora troppo burocratica e mastodontica amministrazione finanziaria, non ebbi alcuna esitazione ad optare per il modulo dell'ente pubblico strumentale indipendente, secondo lo schema generale nord-americano del tipo *principal-agent (non departmental public bodies)*. La mia idea, però, era quella – che si è rivelata poi non vincente – di costruire il modello italiano sulla falsariga dell'agenzia spagnola, e cioè di un ente unico cui attribuire, in base ad un atto-accordo tra il Ministero e l'Agenzia stessa, le sole funzioni di controllo e accertamento, comprese quelle affidate al SECIT, e, comunque, solo quelle funzioni che attenevano al rapporto fisco-contribuente.

Come ho spiegato successivamente in due saggi pubblicati nel 1995 sulla Rivista della Guardia di finanza e su Rassegna Tributaria, il modulo che avevo in mente era, almeno sul piano organizzativo, molto simile a quello delle attuali agenzie fiscali realizzato da Enzo Visco. Pensavo, cioè, ad un'organizzazione logistico-amministrativa di tipo privatistico che si prestasse realmente ad essere misurata in termini di produttività secondo le migliori applicazioni dell'analisi economica del diritto. Soprattutto, pensavo ad una struttura che finalmente potesse coniugare i valori

indefettibili della garanzia e dell'efficienza: la garanzia, come sinonimo di legalità, imparzialità e neutralità amministrativa; l'efficienza, come sinonimo di snellezza e flessibilità delle procedure, di autonomia decisionale, di rapidità nell'acquisizione di materiali necessari, di adozione di schemi incentivanti per il personale, di introduzione di una cultura manageriale e di un coordinamento strategico e per obiettivi.

Differentemente da quello che si è fatto sei anni dopo, nel 2001, non pensavo dunque ad una riforma generale che adottasse il modello agenziale per ogni settore dell'amministrazione finanziaria. L'obiettivo concreto e più importante, che ritenevo dovesse raggiungersi nel breve e medio termine utilizzando tale modello, era soprattutto quello di dare precedenza assoluta al potenziamento di quella che doveva essere l'attività principale degli uffici – e che invece, per un insieme di ragioni che non sto qui a ricordare, di fatto non lo era – e cioè l'attività di accertamento, di difesa specializzata dell'amministrazione finanziaria in sede contenziosa e di assistenza ai contribuenti. Bisognava, insomma, solo extrapolare dalle competenze ministeriali ed assegnare all'Agenzia quelle funzioni che riguardavano il rapporto con i contribuenti. Solo in un secondo momento si sarebbe potuto trasferire, per assorbimento, alla già costituita Agenzia la maggior parte delle altre funzioni, ferma restando, comunque, l'attribuzione al Ministero delle funzioni di interpretazione, di indirizzo e di controllo. Insomma, in quegli anni, ragionavo nell'ottica, ristretta, di porre il modello organizzativo non burocratico dell'agenzia al servizio esclusivamente della lotta all'evasione, della *compliance* e dell'emersione del sommerso.

Devo riconoscere *a posteriori* che questa mia posizione, pur ponendosi nel solco dell'adozione del modulo gestionale privatistico, era troppo teorica e, forse, ingenua nel suo essere esclusivamente funzionalizzata all'obiettivo del recupero dell'evasione. Essa, del resto, non incontrava il favore dei sindacati di categoria, i quali, anche apprezzando il fine perseguito, non accettavano una soluzione parziale che frammentasse l'esistente

struttura ministeriale e non garantisse, perciò, un trattamento uniforme ed immediato a tutti gli operatori dell'amministrazione finanziaria. E' stato, quindi, inevitabile – direi quasi naturale – che la riforma realizzata nel 2001 da Enzo Visco non prendesse in considerazione questa impostazione parziale e graduale e creasse, invece, più agenzie allargando subito il raggio delle funzioni ad esse affidate e attribuendo al Dipartimento delle finanze solo quelle di controllo, di ricerca e poche altre.

2.- Indubbiamente, la sostituzione del vecchio modello ottocentesco gerarchico-militare e il superamento di quelle forme organizzative ibride indicate dalle richiamate leggi del 1992 e del 1993 hanno avuto effetti positivi, che tutti ora riconoscono alle agenzie fiscali, in termini di legalità e di efficienza amministrativa.

Limitando il mio esame all'Agenzia delle entrate, che meglio conosco, non posso non sottoscrivere tale giudizio. In questo decennio e, in particolare, in questi ultimi anni si sono fatti passi avanti quanto alla trasparenza, all'organizzazione degli uffici nel territorio, alla divaricazione tra politica e amministrazione. Soprattutto, è stata decisiva l'opera di affinamento e rielaborazione di più flessibili e programmati metodi presuntivi di accertamento – propri della fiscalità di massa – fondati sul redditometro, su studi di settore e su indici di coerenza e congruità rilevati in via telematica. Credo che ormai ci siamo lasciati alle spalle quelle misure, abbastanza rozze e di tipo corporativo – cui la stessa amministrazione guardava con interesse in un passato abbastanza recente – quali le forfetizzazioni generalizzate vecchia maniera e le determinazioni paracatastali delle basi imponibili delle imprese.

Si pongono su questo solco anche quei recenti provvedimenti sul tutoraggio fiscale e, in genere, tutte quelle numerose iniziative anche legislative – su cui non posso soffermarmi in questa sede, ma che sono a tutti ben note costituendo l'essenza del moderno diritto tributario – che hanno potenziato e meglio procedimentalizzato il contraddittorio tra fisco e contribuente in sede amministrativa e contenziosa, hanno

modellato l'interpello in funzione preventiva e non solo repressiva e, soprattutto, hanno fortemente ampliato l'area dell'autotutela.

Se debbo esprimere una molto sintetica valutazione sul ruolo avuto dalle agenzie fiscali e, in particolare, dall'Agenzia delle entrate nella costruzione della disciplina dei rapporti fisco-contribuenti, è mia convinzione che esse, in linea con la migliore tradizione vanoniana, si sono sempre preoccupate, sia in via di proposta legislativa sia in sede gestionale, di dare una solida base procedimentale all'essenziale funzione distributiva del tributo, di sostituire la radicale contrapposizione tra contribuenti ed ente impositore con la tendenziale pariteticità delle loro posizioni, la coercizione con la collaborazione e di privilegiare, in definitiva, il dialogo con il contribuente, senza con ciò rinunciare al rafforzamento del potere degli uffici in funzione della repressione degli illeciti.

Su questa stessa lunghezza d'onda porrei anche i recenti contestati, provvedimenti e prese di posizione dell'Agenzia delle entrate e dei suoi uffici riguardo all'utilizzo in campo fiscale della categoria giuridica dell'abuso del diritto e alla concentrazione della riscossione nell'atto di accertamento. Tali provvedimenti trovano indubbiamente una loro giustificazione e vanno, in via di principio, valutati positivamente perché, i primi, affrontano – con decisione e coerentemente con il consolidato orientamento della Cassazione— il delicato tema dell'illiceità dei comportamenti negoziali in frode alla legge fiscale; i secondi, perché, emendando quello che era un grave difetto della passata gestione esattoriale, accelerano opportunamente e rendono più efficiente la riscossione dei tributi accertati. Questi provvedimenti corrono, però, il rischio di andare fuori misura se non si inseriscono in un più consono ed efficiente contesto ordinamentale e se non sono assunti con equilibrio e ragionevolezza, nel pieno rispetto dei diritti dei contribuenti.

Per quanto riguarda l'abuso del diritto, è indubbio che esso è un tema che sta assumendo un'importanza che va oltre il diritto tributario ed investe pure il diritto privato e quello internazionale. Esso è stato affrontato anche in diverse riunioni del "Gruppo dei 20" (soprattutto quelle di Londra nell'aprile 2009 e di Pittsburg nel settembre dello stesso anno), un cui *statement* – in particolare il n. 15, adottato nella riunione di Pittsburg – ha, appunto, raccomandato agli Stati l'ampliamento del concetto di concorrenza fiscale dannosa ed ha ribadito la validità del principio antierosione, inteso come difesa, da parte dei singoli Stati, delle proprie basi imponibili contro le c.d. "tèrmiti fiscali" (la locuzione, compreso l'accento sulla «e», è di Vito Tanzi). Evidentemente, con tale *statement* il G20, facendo tesoro dell'esperienza negativa della recente crisi economico-finanziaria mondiale, mostra di non amare né le operazioni di *regulatory arbitrage* (in quanto sintomatiche dell'abuso delle istituzioni finanziarie e dei mercati) né di *forum shopping* fiscali né di *short selling* e invita, perciò, gli Stati aderenti a far rispettare le regole del gioco, ad imporre cioè alle imprese di operare cioè sul mercato con *fair play*, trasparenza e integrità morale. Il messaggio che le grandi potenze inviano è, insomma, che "è lecito pagare il minimo d'imposta, ma non minimizzare le imposte", con ciò volendo evidentemente dire che, con riguardo al diritto positivo, di abuso del diritto si può parlare solo per quegli indebiti vantaggi fiscali in cui l'alterazione delle regole di riparto fissate dal legislatore sia conseguenza di un comportamento negoziale "consentito" in astratto dalla legge, ma agli effetti fiscali anomalo, fraudolento, irragionevole e divergente dalla normale prassi di mercato. Insomma, l'abuso del diritto deve pur sempre essere l'opposto simmetrico della buona fede, dell'affidamento e della lealtà.

Per quanto riguarda, poi, il tanto discusso, in questi giorni, provvedimento sulla concentrazione dell'esecuzione nell'atto di accertamento, esso risponde indubbiamente alla giusta esigenza di una veloce percezione del tributo richiesto. Credo, però, che

questa nuova disciplina debba essere regolata e applicata in modo da superare il sospetto che gli uffici operino prevalentemente nella logica del “risultato di servizio” ad ogni costo. Questa logica ha spesso animato in passato l’attività degli uffici ed è alla base di una visione totalizzante dell’attività di accertamento e riscossione che la stessa Agenzia sembra respingere e che non sempre è compatibile con il principio di imparzialità. Che l’azione amministrativa debba essere efficiente non è in alcun modo contestabile ed è, anzi, una delle ragioni che hanno portato all’istituzione delle Agenzie fiscali. È un dato di fatto, però, che l’efficienza in ambito pubblicistico non è un valore assoluto, da perseguire a ogni costo per raggiungere obiettivi predeterminati, ma deve rapportarsi con più pregnanti valori anche costituzionali, per primi quelli di capacità contributiva e di imparzialità. Non a caso la Costituzione si riferisce, quanto all’attività amministrativa, non all’efficienza *tout court*, ma all’“organizzazione degli uffici” e allo svolgimento della loro attività “in modo che siano assicurati il buon andamento e l’imparzialità dell’amministrazione” (art. 97, comma 1). Dove assume rilevanza non solo l’utilizzo dell’espressione “buon andamento”, ma anche il concorrente parametro dell’imparzialità, a sottolineare che non può esservi buon andamento e, perciò, efficienza senza imparzialità. E questi concetti non possono non valere anche per l’azione delle Agenzie fiscali, considerato che esse svolgono, appunto, relevantissime funzioni pubbliche amministrative.

Da questo punto di vista, perciò, non si può non essere d’accordo con chi sostiene che il raggiungimento degli obiettivi di gettito e l’accelerazione della riscossione dovrebbero essere accompagnati anche da una maggiore attenzione alla qualità degli accertamenti e al potenziamento delle Commissioni tributarie per quanto attiene alla loro competenza in materia di tutela cautelare. Non vi è dubbio, infatti, che il maggiore impegno speso per migliorare la qualità degli accertamenti se, da una parte, può comportare la riduzione del numero di questi, dall’altra, consente di compensare

tale effetto negativo con il maggior gettito che deriverebbe, oltre che da una corretta autotassazione, anche dall'adesione agli accertamenti e dalla migliore "tenuta" di questi in sede contenziosa.

3. – Quelle che ho sommariamente indicate sono, a mio avviso, le tante luci e le poche ombre delle Agenzie fiscali che, a mio avviso, consentono loro di reggere a pieno titolo il confronto con quelle degli altri Paesi occidentali. Resta, forse, solo da interrogarsi sull'opportunità di accogliere alcuni suggerimenti, contenuti nel rapporto OCSE del marzo di quest'anno sulla *tax administration*, relativi al consolidamento delle Agenzie e alla struttura e composizione dei loro *board*.

Sullo sfondo rimane, comunque, il solito problema dell'evasione, e cioè quel problema che, come ho detto, nella mia passata esperienza ministeriale intendevo risolvere, con qualche ingenuità, con la proposta di un'agenzia dedicata all'attività di accertamento. L'esperienza di questi ultimi anni non mi fa, però, essere ottimista circa la possibilità di ridurre nel medio termine le dimensioni del fenomeno evasivo. Mi sono convinto che non basta avere una struttura efficiente, funzionari motivati, un sistema normativo e procedimenti all'altezza della situazione per vincere un fenomeno che affligge ancora in modo così pesante il nostro sistema fiscale. Nel presente momento storico, probabilmente, le Agenzie fanno quello che possono su questo fronte. I recenti provvedimenti tesi alla riattivazione del redditometro e a fornire una maggiore conoscenza dei flussi di pagamento indicativi di reddito, quali la tracciabilità delle operazioni economiche di maggiore rilevanza, costituiscono indubbiamente un robusto passo avanti per rilanciare la lotta all'evasione. Ma difficilmente si potranno ottenere risultati significativi se alla base del fenomeno evasivo continuerà a esserci un problema generale di crisi di valori etici e di rispetto della legalità e non solo un problema di visibilità del contribuente e di efficienza accertativa. E ciò anche a non voler considerare che attualmente il contribuente non si rende sufficientemente conto della

necessaria strumentalità dei tributi pagati rispetto ai servizi pubblici resi; così come l'amministrazione pubblica, dal canto suo, non sempre valuta - o è in grado di valutare - quanto l'eventuale inefficienza di detti servizi incida sulla recrudescenza del fenomeno evasivo.

Ho l'impressione che tali problemi potrebbero essere affrontati con maggiori possibilità di successo solo se si abbandonassero quelle accattivanti visioni protoliberali - ancora molto diffuse nel nostro Paese - che, da una parte, considerano la tassazione progressiva un sottoprodotto di un *welfare state* eccessivo e, dall'altra, si fondano sull'assioma, negativo quanto sbagliato, della prepotenza repressiva dello Stato impositore. Queste visioni, instaurando una relazione stabile tra il fenomeno evasivo e la pressione tributaria, inducono quasi a giustificare il primo in ragione dell'alto livello della seconda e a volte si ricongiungono - forse inconsapevolmente - ad inaccettabili posizioni libertariste, "minianarchiche", di anomia, di lotta all'imposizione in sé come istituto.

È evidente che queste posizioni vanno combattute sia a livello di opinione pubblica, sia favorendo la *compliance*, sia potenziando l'attività repressiva. Così come è evidente che le Agenzie fiscali che oggi celebriamo costituiscono, in uno Stato di diritto come il nostro, uno strumento indispensabile per realizzare gradatamente tali obiettivi e per ottenere e, insieme, garantire un maggior rispetto dei principi costituzionali tributari.

Franco Gallo