

**I NUOVI PROFILI DI ORGANIZZAZIONE
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

I NUOVI PROFILI DI ORGANIZZAZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Notazioni preliminari

Ad esaminare il sostrato normativo alla base delle moderne strutture di gestione dei più importanti sistemi fiscali di massa presenti sul continente europeo e di quello statunitense, si può a buon diritto parlare di una tendenza generalizzata al ripensamento della propria identità sotto il profilo strettamente giuridico e, per conseguenza, delle strategie di intervento nelle singole problematiche che presentino una rilevanza nel campo fiscale. Di chiara matrice statunitense, la tendenza in parola ha la propria origine nella riforma che ha recentemente¹ interessato l'*Internal Revenue Service*, organismo federale deputato alla regolamentazione e alla gestione del sistema tributario negli USA.

E' interessante notare come si susseguano gli interventi di riforma nei paesi europei presi in esame. La prima a muoversi è la Spagna, con la creazione della *AEAT*², nemmeno dieci anni dopo il riordino dell'*Internal Revenue*; seguono l'Italia, con la riorganizzazione del Ministero delle Finanze e la creazione delle Agenzie Fiscali a partire dal prossimo anno³ e, ultima, la Francia, che, in un apprezzabile slancio riformistico, conta di affiancare alla attuale struttura del proprio Ministero delle Finanze due *Hotels des Impots*, uno competente per il solo mondo imprenditoriale, l'altro per quello dei privati, a partire dall'anno 2002.⁴

¹ La più recente riforma dell'*Internal Revenue Service* si deve al *Internal Revenue Restructuring and Reforming Act* del 5 novembre 1997.

² L'*Agencia Estatal de Administracion Tributaria* è stata istituita con *Ley 31/1990 de Presupuesto Generales del Estado* per il 1991, successivamente modificata con *Ley 18/1991* del 6 giugno dello stesso anno (*BOE* n. 136 di venerdì 7 giugno, pp.18687-18689).

³ Il percorso normativo della riforma italiana inizia con il D. lgs 29/07/99 n. 300 attuativo della delega contenuta nel Capo II della L. 15 marzo 1997 n. 59, (c. d. Bassanini 1). Fino al 1° gennaio 2001, data di entrata in funzione delle Agenzie fiscali la situazione è regolamentata a norma del D.M. 3 dicembre 1999, n. 222 (Suppl. ord. G.U., n. 296 del 18 dicembre 1999).

⁴ La ristrutturazione dell'Amministrazione finanziaria francese non è, allo stato documentata da testi a carattere normativo. E' tuttavia illuminante una serie di indagini condotta sia dal *Ministère de l'économie et de l'industrie* (cfr. *Supplementa N.° 86 Echanges contact ISSN 1161-1865-Commission paritaire n°2338 AD*) sia dall'*Inspection générale des finances* (cfr. per tutti *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales-RAPPORT DE SYNTHÈSE n° 98-M-041-11, Marzo 1999*).

1. *Natura giuridica*

Preliminare ad ogni altra considerazione è quella relativa alla natura giuridica delle entità attualmente esistenti e di quelle che, in una prospettiva futura sono deputate alla gestione dei sistemi fiscali di riferimento. Nel presente lavoro si procederà dunque all'inquadramento dei singoli organismi all'interno della struttura amministrativa in seno alla quale tutte operano, per giungere poi ad esaminare l'incidenza effettiva della loro azione.

Una considerazione speciale merita l'esperienza statunitense per due motivi: l'essere inserita nella tradizione della *common law* e l'essere gli USA uno Stato federale, entrambi elementi di forte diversità rispetto ai modelli europei presi in considerazione nel al contrario appartenenti ad ordinamenti di *civil law* e facenti capo a modelli di Stato unitario.

Il primo elemento, quello della *common law*, ha come portato immediato quello di una marcata indipendenza sostanziale dell'*IRS* rispetto all'Esecutivo, in forza della delega che il Ministro del Tesoro fa dei propri poteri di accertamento e di riscossione delle imposte all'*IRS Commissioner*. Si realizza così in termini giuridici una vera e propria concessione da parte dello Stato federale delle funzioni di riscossione e accertamento all'*IRS*, secondo un modello che sa affiancare agli aspetti di autonomia appena nominati, altrettanto importanti elementi di raccordo con l'amministrazione federale. A tal proposito si pensi al fatto che il Direttore dell'*IRS* è nominato dal Presidente degli USA su proposta e con il consenso del Senato e alle conseguenze che un simile meccanismo di nomina comporta in termini di eventuale rimozione dall'incarico e di partecipazione, in veste di vero e proprio ministro, alle riunioni del Gabinetto.⁵ Volendo credere che il modello fondato sulla delega delle funzioni sia il primo credibile indizio di agilità decisionale per le Amministrazioni finanziarie, non è forzato considerare la delega del potere di riscossione esistente solo nel sistema italiano, come un tentativo di snellire il sistema.

La peculiarità italiana appena descritta non ha tuttavia riscontri positivi in termini di costo di gestione⁶, solo che si pensi che ad una cesura siffatta tra accertamento e riscossione è destinata a generare un passaggio in più nella burocrazia e quindi una distanza maggiore tra

⁵ Cfr. 26 USCS §7803 (a).

⁶ Sono significativi i dati contenuti nello studio condotto dal Ministero delle Finanze francese *cit.*

Fisco e contribuente. Il progetto di trasformare il Ministero in Agenzia invece, potrebbe dare risultati apprezzabili in primo luogo, se dotasse questa di vera autonomia, in secondo luogo, se creasse strutture di agile raccordo tra i responsabili dell'accertamento e i gestori della riscossione.

Si può facilmente notare come le Amministrazioni fiscali prese in considerazione siano tutte di stampo ministeriale. Tale considerazione risulta tuttavia di carattere eminentemente descrittivo, una volta esaminate le conseguenze che ne derivano, soprattutto in termini di autonomia. Nei paesi europei, nonostante l'omogeneità della condizione di raccordo alla struttura ministeriale, non è possibile riscontrare il grado di autonomia operativa che connota, già in prima battuta, l'*Internal Revenue*, esso stesso *bureau* del Ministero del Tesoro. Il direttore generale francese, per essere concreti, è nominato con Decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Primo Ministro, laddove i direttori delle Agenzie fiscali italiane saranno nominati dallo stesso Ministro delle Finanze, volendo tacere, solo in relazione al problema delle nomine, dell'esperienza iberica per la sua sostanziale equivalenza ai modelli continentali appena nominati.

Se dunque vi è un momento di raccordo con il potere esecutivo per i casi in esame, rimane da chiedersi, in primo luogo, se vi sia autonomia residuale per le Amministrazioni finanziarie in oggetto, le quali, in verità, avrebbero bisogno, più di qualunque altra amministrazione, di capacità decisionale indipendente rispetto alle maglie della burocrazia ministeriale. In secondo luogo sarebbe opportuno accertare quale sia l'entità e, oserei dire, la qualità, dei poteri delle amministrazioni prese in considerazione.

Il primo punto, vale a dire quello dell'autonomia residua, non può prescindere dalla considerazione della classificazione normativa che gli ordinamenti considerati danno agli organismi di gestione della fiscalità. Tendenza piuttosto generalizzata è quella di lasciare intatte le definizioni giuridiche, emergendo da ciò una certa, per così dire, intangibilità dell'assunto secondo cui il potere impositivo e tutto ciò che ad esso si connetta, più o meno indirettamente, deve rimanere prerogativa esclusiva dello Stato, sia che si tratti di uno Stato federale della portata di quello statunitense, sia che si tratti di più o meno grandi Stati del continente europeo, dei quali, attualmente, nessuno ha ancora rinunciato al potere di considerare ente pubblico la propria diramazione in campo fiscale. Da ciò è ben comprensibile

che l'*IRS*, dall'alto della sua indipendenza, sia eminentemente organismo federale, soggetto ed oggetto della legislazione di rango federale; a maggior ragione si comprende come pure lo spirito rivoluzionario che ha animato il legislatore spagnolo, accanto ad attributi quali la personalità giuridica propria, la piena capacità pubblica e privata, l'autonomia di bilancio, abbia infine lasciato intatto il marchio di ente pubblico alla neonata *Agencia Tributaria*. Per concludere ente pubblico è la francese *Direction general des impots (DGI)* ed ente pubblico non economico saranno le istituende Agenzie fiscali di cui all riforma Visco in corso in Italia, con l'unica variazione prevista per l'Agenzia del demanio, cui, per evidenti motivi funzionali, è stata conferita natura di ente pubblico non economico.

Non si intende qui mettere in dubbio la legittimazione statale circa potere impositivo, bensì si vuole notare che a volte le definizioni normative possono giustificare poteri sostanziali di non poca importanza e, proprio in quest'ottica, si può ragionevolmente ritenere che il predicare delle Agenzie costituende la natura di ente pubblico economico, per azzardare un'ipotesi, sarebbe stato indicativo di maggiore autonomia delle stesse. L'aggiunta della qualificazione -economico-, è noto, ha conseguenze giuridiche tutt'altro che trascurabili e, per le Agenzie, specie per quella delle Entrate, avrebbe senza dubbio fornito la base giuridica di una maggiore capacità di azione in termini concreti. Una vera e propria svolta sarebbe stato poi, parlare esplicitamente di autorità amministrative indipendenti, come ce ne sono nel nostro ordinamento.

Al di là dell'interesse che un discorso sulla natura giuridica possa avere da un punto di vista teorico, non è trascurabile il portato concreto di cui esso è gravido, soprattutto ove si intenda orientare l'indagine in termini di maggiore efficienza possibile dell'azione amministrativa. Può essere utile a tal fine domandarsi quale sia l'elemento che fa la differenza tra l'esperienza d'oltreoceano e quella continentale, avendo dato per assunto che vi sia un livello di maggiore efficienza e di maggiore incidenza dell'attività dell'*Internal Revenue* rispetto alle corrispondenti europee che a quella, tutto sommato, si ispirano. Diversi sono gli aspetti degni di considerazione. Il più rilevante per le sue conseguenze concrete, sembra essere quello della concessione e della delega dei poteri all'*IRS* a fronte di una mera organizzazione delle competenze tra alti funzionari ministeriali, prima delle riforme, che hanno permesso di pensare in termini di Agenzie e di *Hotels des impots*.

Il discorso è evidentemente connesso alla questione dell'autonomia residuale cui si è già fatto cenno e permette di tracciare, idealmente, una linea decrescente, che ha il suo punto massimo in corrispondenza dell'*IRS* e che digrada via via attraverso l'*Agencia* spagnola fino ai modelli italiano e francese. Si può rinvenire una conferma di quanto detto solo che si pensi, a titolo esemplificativo, al fatto che l'*Internal Revenue* emana leggi che confluiscono nella normazione federale e della cui applicazione in sede giudiziale essa è in prima istanza responsabile, circostanze che sono lungi dal verificarsi negli ordinamenti dell'Europa continentale, dove, la normazione dell'amministrazione finanziaria non supera mai il confine del decreto ministeriale, quando non si arresti addirittura alla produzione di atti a rilevanza meramente interna, quali possono essere le circolari.

Che tipo di autonomia poi possa residuare alle future Agenzie fiscali italiane, è tutto da verificare, se, alla stregua di ogni altro ente pubblico, esse ricadono sotto il controllo della Corte dei Conti sui risultati della gestione⁷, rimanendo soggette, per di più, alla vigilanza costante del Ministero in virtù di un certo numero di meccanismi che i testi legislativi alla base della riforma si sono guardati bene dal trascurare. Il controllo su bilancio ed altri documenti contabili ad opera della Corte dei conti e di esperti privati alla luce dei criteri privatistici di interpretazione del bilancio, può sembrare poca cosa se si pensa che la Convenzione annuale stipulata tra il Ministero e i suoi bracci operativi, vale a dire le Agenzie, prima ne definisce gli obiettivi, poi anche i parametri di valutazione dei risultati di gestione, cosa d'altro canto apprezzabile perché di stimolo al miglioramento della gestione stessa.⁸ Si aggiunga inoltre l'obbligo di rapporto che i capi dipartimento delle Agenzie hanno in ordine al conseguimento degli obiettivi e il potere del Ministro di richiedere una nuova deliberazione, dopo avere sospeso l'esecutività della precedente, al Comitato Direttivo delle Agenzie, organo in cui

⁷ Gli attuali testi normativi inducono a ritenere che il controllo della Corte dei Conti previsto per le costituenti Agenzie sia quello successivo sui risultati di gestione. La possibilità di un controllo preventivo sugli atti sarebbe da escludere, a parere di eminenti personalità quali G. D'Auria e R. Lupi. Gli autori sostengono che non si potrebbe neppure ipotizzare un controllo preventivo sugli atti delle Agenzie, non solo per la natura non regolamentare dei rispettivi Statuti, ma ancor di più per il loro carattere funzionale. Cfr. "*La riforma dei Ministeri: D. lgs. 300/99*", in *Giornale di Diritto amministrativo*.

⁸ Cfr. gli artt. 56 e ss. del D. Lgs. 29/07/99 n. 300 *cit.* In relazione al controllo sul bilancio, rendiconti e piani pluriennali delle Agenzie, così dispone il DPR. 09/11/98 n. 439. La procedura di nomina del Direttore generale dell'Agenzia risponde al dettato dell'art. 19 del D. Lgs. 3.febbraio 1993 n. 29, mentre

confluiscono, con poteri di supervisione, i dirigenti generali preposti alle singole aree funzionali in cui quelle si articolano.

Degli *Hotels des impôts* francesi si può dire poco, esistendo essi ancora solo allo stato progettuale, ma sembra che siano destinati ad essere rami operativi specializzati delle due Direzioni ministeriali competenti per le questioni fiscali, vale a dire la *Direction general des impôts* (DGI) e la *Direction general de la comptabilité publique* (DGCP). Il Ministero francese, stando ai testi ufficiali resi pubblici dal medesimo, non subirà rilevanti trasformazioni, a parte quelle strettamente necessarie al raccordo operativo con gli *Hotels* di cui sopra.

Di gran lunga più significativo ai fini di una seria indagine sull'autonomia e sull'efficienza delle moderne amministrazioni fiscali è l'aspetto del trattamento riservato al personale delle stesse, dirigenziale e non. Anche la riforma più ambiziosa infatti potrebbe facilmente essere vanificata da normative che ne irrigidissero eccessivamente i meccanismi decisionali o che delineassero sistemi di cooptazione e di responsabilità scarsamente significativi.

Sotto il profilo laburistico, ad esempio, contratto collettivo di lavoro e leggi sul rapporto di lavoro privato costituiranno la regolamentazione delle future Agenzie fiscali italiane, il cui personale, secondo un progetto ammirevole, sarà sottoposto ad uno statuto nelle cui regole si fonderanno, si spera in modo armonico, modello pubblicistico e modello aziendale⁹. Quest'ultimo, in particolare dovrebbe segnare un'evoluzione rilevante rispetto allo stato attuale delle cose, almeno per quel che concerne la fase della cooptazione delle risorse umane, attraverso valutazioni caso per caso in grado di promuovere i più capaci. La normativa attualmente in vigore lascia spazio al dubbio, dato che non si esprime in modo esplicito. Stante la classificazione degli organismi in esame come enti pubblici, come si è avuto modo di vedere, è evidente come ad essi residui una maggiore o minore autonomia, decisionale ed operativa, in ragione del vincolo che li lega alla struttura burocratica ministeriale di cui sono pur sempre emanazione.

la questione della responsabilità per il raggiungimento degli obiettivi è definita dall'art. 8 del D. Lgs. 300/99.

⁹ Vi è un esplicito rimando alla normativa pubblicistica contenuta nel D. Lgs. 29/93 da parte dell'art. 71 del D. Lgs. n. 300/99.

Decisivo è dunque il regime delle responsabilità. Vale la pena domandarsi se vi sia, e in tal caso, quale ne sia la portata reale, un meccanismo capace di mettere in luce, nelle complicate maglie del procedimento amministrativo, la responsabilità del funzionario per negligenza o ritardo nel portare a compimento le singole pratiche. La questione, si può ben vedere, tocca la radice stessa del problema, nella consapevolezza che la sola cosa che conti, in materia di riforme, è che esse siano efficaci, vale a dire, per restare in ambito fiscale, che i contribuenti, imprese o privati che siano, ne possano trarre giovamento da essa, se non altro per dare consistenza effettiva ai diritti loro riconosciuti dagli Statuti del contribuente, oramai esistenti in tutti i paesi presi in considerazione. Esemplificando, se il diritto di interpello è uno dei momenti privilegiati di collaborazione tra amministrazione fiscale e contribuente, se esso è fatto oggetto di apposita norma di legge,¹⁰ è legittimo attendersi che scattino, in caso di palese violazione dello stesso per reticenza, ad esempio, idonei meccanismi di responsabilità in grado di dare almeno l'impressione di ripagare impresa o privato dei costi che un simile condotta comporta per essi.

In tema di responsabilità poi, l'analisi comparata lascia trapelare un orientamento abbastanza generalizzato ad aumentarne il livello, quasi a voler bilanciare le concessioni fatte sotto il profilo dell'autonomia alle nascenti entità.

Nulla di certo si può dire riguardo agli *Hotels des impôts* francesi a causa dello stato progettuale in cui si trovano. E' interessante notare che per il legislatore francese può esservi responsabilità del funzionario pubblico ma solo per colpa, lieve o grave a seconda delle difficoltà delle operazioni di accertamento. In caso di leggerezza di comportamento e di irresponsabilità del funzionario il contribuente può agire in risarcimento nei confronti dello Stato innescando le procedure contenziose predisposte dall'ordinamento.¹¹

¹⁰ Si veda l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, come contenuto nel disegno di legge presentato dal Ministro delle finanze di concerto col Ministro degli affari esteri e col Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, approvato dal Senato della repubblica il 22 aprile 1998, modificato dalla Camera dei deputati alla Presidenza il 3 marzo 2000.

¹¹ Il legislatore francese lascia dunque intatta la tradizionale distinzione tra *faute personnelle* e *faute de service* che importa un regime differenziato della responsabilità a seconda che il fatto sia stato commesso o no nell'esercizio delle funzioni. La distinzione tra colpa lieve e colpa grave ha natura giurisprudenziale. A conferma della limitazione della tutela al solo ambito della colpa il giudice di Lione (*CAA Lyon plén., 21 juill., 1995, n. 93LYO2011*). In tema di accertamento, diverse pronunce hanno rilevato la colpa grave in occasione di verifiche effettuate dall'amministrazione in modo eccessivamente rapido, nella fattispecie, in meno di due ore e a prescindere da una verifica della contabilità della società

D'altro canto si può dar conto alla Spagna della innovativa commistione tra controlli interni ed esterni sull'operato della propria *Agencia* e non si può fare a meno di notare che l'ordinamento francese confina il discorso della responsabilità al solo terreno della colpa ove si debba riparare un pregiudizio subito a causa dell'attività dell'Amministrazione finanziaria.

Un *IRS Commissioner* è per legge personalmente responsabile per l'ammontare delle imposte riscosse, potendo essere anche rimosso dall'incarico per disposizione del superiore gerarchico.¹² Si ha tuttavia un equo bilanciamento di tanto rigore laddove si consideri la proibizione normativa espressa di fare riferimento al livello di applicazione della normativa tributaria ai fini della valutazione dell'operato del personale, in tal modo fortemente garantito.¹³

Non così garantista il regime delle costituite Agenzie fiscali. Esso concentra la responsabilità della gestione in capo ai vertici della gerarchia, evitando, sembrerebbe, la diffusione della responsabilità fino ai livelli periferici, come accade invece negli Stati Uniti. I vari capi dipartimento, in sostanza, rischiano solo, e non è cosa da poco, la rimozione dall'incarico in esito a verifiche del loro operato dalle quali emergano risultati negativi, mancato raggiungimento degli obiettivi ovvero grave rischio che alla gestione consegua un risultato negativo. La normativa non lascia intendere nulla di più, ma è quanto mai necessario evidenziare quanto segue: si ha l'impressione che il sistema sia dotato di notevole rigore, ma non bisogna dimenticare che i criteri sopra citati sono riferiti eminentemente alla Amministrazione e non al contribuente. Si parla infatti di obiettivi che si rischia di non raggiungere o che non si è raggiunti, ma non si tratta che degli obiettivi contenuti nella convenzione stipulata annualmente tra le Agenzie e il Ministero, che, è vero, dovrebbero in

interessata dalle operazioni. Il giudice condannava l'Amministrazione ad una riparazione una volta e mezzo superiore al volume d'affari annuale medio della società. Vd. in proposito *CE, 11 juill., 1984, nn. 45.920 e 46.285, Rec.CE 1984, p. 272*. Cfr. altresì *CE, 27 juill., 1990, n. 44.676, M. Bourgeois* in tema di errori dell'amministrazione durante la procedura di pignoramento e per il caso di omessa comunicazione al funzionario territorialmente competente di una domanda di sospensione del procedimento di accertamento.

¹² Dà conto di quanto detto 26 USCS §7803, disponendo che, in caso di omissione di computo di una certa somma il *Secretary* del Ministero del Tesoro ha facoltà di agire nei confronti dell'impiegato per il pagamento della somma mancante.

¹³ Base normativa di simile approccio è rinvenibile in *Act July 22, 1998, P.L. 105-206, Title I, Subtitle c, §1204, 112 Stat. 722*.

linea di principio coincidere con i diritti del contribuente, i quali altro non sono che un differente modo per dire efficienza ed ogni altro obiettivo dell'azione amministrativa in campo fiscale.

2. Aree funzionali

Ai fini del presente studio può essere utile indagare la *ratio* alla base della ripartizione interna delle competenze, in seno ai ministeri e alle loro diramazioni operative di futura attivazione. Emerge immediatamente un' analogia tra il modello statunitense e, in termini più o meno dichiarati, i progetti di riforma continentali. Il Ministero del Tesoro statunitense infatti, è organizzato in due blocchi di unità operative che prendono il nome di *offices* e di *bureaux*, rispettivamente competenti per la definizione delle politiche in un numero consistente di settori e per la gestione delle problematiche concrete, nella fattispecie, per la gestione della riscossione e dell'accertamento fiscale.

Tende a riprodurre il modello ora nominato la Spagna, la quale, a differenza dell'Italia, ha conservato quasi intatto l'organigramma del Ministero preesistente, pur conferendo all'*Agenzia Tributaria* incombenze di ordine gestionale non trascurabili. Conservatrice almeno quanto la Spagna, la Francia si limiterà a giustapporre alla struttura ministeriale attualmente operativa i menzionati *Hotels des impôts*. Il legislatore italiano, nel perseguire il medesimo intento, vale a dire quello della separazione tra definizione delle politiche e gestione, ha di fatto scardinato l'intero organigramma ministeriale, ovviamente passando per una fase transitoria ibrida, che è esattamente quella dell'anno in corso. L'istituendo Ministero delle Finanze sarà dotato soltanto di un Segretariato e di pochi organismi di assistenza tecnica e di studio e di assistenza.¹⁴ L'intero personale verrà trasferito nell'organico delle Agenzie competenti per le macrofunzioni collegate alla gestione delle entrate, del territorio, delle dogane ed infine del demanio. L'Italia dunque si presenta come un caso del tutto *sui generis* in ragione del trasferimento cui si è fatto cenno, che, a dire il vero sembrerebbe in forte

¹⁴ Si pensi al SECIT, al SINCO, alla Scuola Centrale tributaria, all'Assistente di campo, al consulente diplomatico.

indizio di indipendenza delle Agenzie, ma che in tal senso non può tuttavia essere interpretato date le considerazioni preliminarmente fatte in merito alla natura giuridica e, per conseguenza, all'autonomia degli enti in parola.

Tralasciando per un po' i ministeri e passando in rassegna le loro più o meno indipendenti divisioni operative, si nota subito come il criterio generalmente seguito nell'organizzazione interna delle competenze funzionali sia realizzato per tipologia di contribuente, con la sola eccezione della *DGI* francese che segue il criterio dell'articolazione per tipologia d'imposta.

La discrasia verrebbe tuttavia controbilanciata al momento dell'entrata in funzione degli *Hotels*, che sarebbero due e per di più competenti per due macro-tipologie di contribuente, vale a dire, l'impresa e il contribuente persona fisica. A questo punto può essere interessante innalzare lo sguardo e fare delle considerazioni di carattere comparato, ad esempio notando che le tipologie di contribuente che danno il nome alle divisioni operative dell'*IRS* a partire dal prossimo anno saranno non più due ma quattro: persone fisiche, piccole imprese e professionisti, imprese medio-grandi, istituzioni governative. La maggiore attenzione che il legislatore statunitense sembra prestare alla diversificazione tipologica del contribuente contiene in sé importanti garanzie di efficienza, se si concorda con l'assunto che a maggiore specializzazione conseguono maggiore capacità di rilevare le esigenze concretamente esistenti nel singolo settore e maggiore prontezza ad elaborare strategie di intervento efficaci, vale a dire, per l'appunto maggiore efficienza.

D'altro canto però, il progetto di riforma francese potrebbe nascondere delle sorprese in termini di efficacia nella ripartizione delle competenze funzionali, in quanto quello che non fa a livello organizzativo istituzionale, creando soltanto due organismi per due sole tipologie di contribuente, è facile che riesca a fare a livello di modalità operative del personale e di specializzazione delle competenze delle singole persone fisiche deputate a relazionarsi con il contribuente. Sia nell'*H.I.E.* che nell'*H.I.P.* sono previste unità specializzate, alle quali il contribuente potrà appellarsi in via diretta, evitando che la propria richiesta venga previamente filtrata dagli uffici di base, i quali, dal loro canto operano in veste di corrispondente fiscale unico, con qualche eco dei nostri uffici unici delle entrate ora affiancati dai recentissimi centri di assistenza fiscale. Solo in seconda battuta, di regola, si sarebbe

abilitati a conferire con le unità specializzate, quando cioè, a parere del personale a competenza generica degli uffici di base la complessità del caso lo richiedesse.

Trattazione distinta meritano i modelli italiano e spagnolo, per quanto attiene la individuazione delle aree funzionali, in ragione della grande diversità che dalla loro analisi emerge nel modo di concepire il problema. *Premettendo che non è ancora ufficiale il testo definitivo degli Statuti delle Agenzie fiscali italiane e, che le considerazioni che seguiranno sono il frutto dell'esame di decreti legge e decreti ministeriali di attuazione, allo stato ancora molto generici a riguardo, sembra che ci si muova in una prospettiva decisamente differente.* Le aree funzionali di cui i documenti a disposizione attualmente parlano sono le seguenti: politica economica, politiche di bilancio, politica di coesione, amministrazione fiscale, gestione delle agenzie fiscali. Nella stessa linea l'*Agencia Tributaria* spagnola chiama aree funzionali l'accertamento, la gestione, la riscossione, l'area delle dogane e delle imposte speciali, volendo tralasciare le funzioni a rilevanza eminentemente interna. La sola area dell'accertamento sembra dare un qualche rilievo alla differenziazione del contribuente, dato che essa è dichiaratamente orientata ad operare nei confronti di imprese con volume d'affari superiore ai mille milioni di pesetas, laddove al di sotto di tale soglia la competenza spetta alle *dependencias regionales* in collaborazione con la *Guardia civil*, corrispondente grosso modo alla nostra Guardia di finanza.

In ultima analisi sembra che, al contrario di quanto accade per gli USA e per la Francia nella maniera detta, il nostro legislatore e quello spagnolo, nell'elaborare le aree funzionali delle rispettive amministrazioni finanziarie, non si pongano affatto il problema se sia meglio differenziare le competenze per tipologia di contribuente ovvero per tipologia di imposta, o meglio, è possibile che se lo pongano astrattamente, ma, di fatto non lo risolvano in modo effettivo, mostrando di attingere alle tradizionali classificazioni di riscossione, accertamento, gestione e via di seguito.

Sarebbe interessante esaminare i risultati fin qui ottenuti dalle amministrazioni prese in esame e le stime di quelle non ancora operative per capire se un modello sia migliore dell'altro in termini concreti.

3. *Problemi giuridici dell'accertamento*

A questo punto dell'indagine, è quanto mai doveroso volgere l'attenzione all'orientamento assunto dai paesi in esame in ordine alla ripartizione delle competenze legate all'accertamento, fase cruciale dell'attività di ogni amministrazione fiscale.

Da un approccio puramente descrittivo emergono diversità certamente significative, tuttavia facilmente riconducibili all'impronta organizzativa generale delle amministrazioni fiscali di riferimento, con la clamorosa eccezione della Francia, che abbozza un modello interessante e dalla non immediata decifrabilità. Per un verso infatti non sembra essere ispirato al criterio basato sulle differenti tipologie d'imposta, per l'altro, esso è solo vagamente organizzato per tipologia di contribuente. Traendo spunto da una simile anomalia, ci si può utilmente domandare se vi sia un modello organizzativo preferibile rispetto agli altri per tutto ciò che attenga la funzione dell'accertamento, se sia preferibile, un accertamento condotto per tipologia d'imposta o per tipologia di contribuente, secondo un modello capace di sfruttare le potenzialità dei due metodi citati, ovvero, infine, secondo il modo di procedere statunitense, che sembra prescindere dalla questione ora prospettata e che in definitiva pone in essere un'azione di rastrellamento ricognitivo pressoché illimitato.

Il problema non manca di generare conseguenze significative di carattere concreto in termini di efficacia del sistema globalmente inteso, solo se si pensi che la fase dell'accertamento è lo snodo da cui procedono le problematiche di frode, essendo essa intimamente connessa alla successiva fase della riscossione.

La *Direction general des impots* coordina a livello nazionale l'accertamento per il tramite di un discreto numero di strutture ed essa riconducibili, non solo per via diretta, come accade per la *Direction de vérifications nationales et internationales*¹⁵, ma anche per via indiretta. Per conseguenza lo scenario francese si fa notare per la sua elaborata articolazione e, volendo tentare una prima valutazione, per una certa tendenza a disperdere soggettivamente e territorialmente la potestà di accertamento. Sebbene sia indubbio che le menzionate autorità agiscano a vario titolo e dunque non con la medesima incidenza operativa,

¹⁵ Comunemente citata in acronimo, la DVNI è regolamentata da una serie di decreti a partire dal 1982, anno della sua istituzione. Approfondimento delle sue competenze può essere condotto confrontando i seguenti testi normativi: *Arr. 24 mai 1982, JO 7 et 8 juin; Arr. 12 sept. 1996, JO 15 sept.; doc. adm. 13 J 211, 10 aout 1998.*

ciò non è sufficiente a fugare il dubbio che in concreto si generino notevoli duplicazioni per quanto attiene la competenza ad accertare, con evidente rischio di vessazione sui soggetti passivi. Se è apprezzabile il riferimento alle tipologie di contribuente anziché alle tipologie d'imposta, non si può tralasciare di notare una certa incompletezza, e di conseguenza una non piena efficacia, nell'attuazione del modello basato sulle tipologie di contribuente.

All'interno della *DGI* vige una ripartizione di compiti secondo criteri territoriali ed economici, questi ultimi, a loro volta differenziati in considerazione del volume d'affari internazionale, dell'ambito di attività del soggetto passivo. Accertamento separato è previsto per i gruppi societari. L'attenzione del legislatore francese sembra essere indirizzata al contribuente impresa, essendo questo l'elemento che funge da divisore tra i soggetti passivi al punto da condizionare a monte la stessa organizzazione delle funzioni nell'amministrazione. Tuttavia, se a livello aggregato emerge una certa attenzione per il contribuente, la situazione è di nuovo ribaltata per quanto riguarda la divisione interna delle competenze nell'ambito dei singoli uffici facenti capo alla Direzione generale delle imposte. In definitiva soltanto a livello macro e, con la solita parsimonia concettuale precedentemente messa in evidenza per le aree funzionali,¹⁶ l'accertamento in Francia si può dire essere improntato alla selezione dei contribuenti, considerato che, una volta distinto fra imprese con volume d'affari al di là e al di qua di una soglia determinata¹⁷, le strutture competenti accertano, con competenza su tutto il territorio nazionale, ogni tipo d'imposta cui il contribuente considerato sia soggetto.¹⁸

¹⁶ Cfr. *supra* pagg 9 e ss. a proposito dei futuri *Hotels des impôts*, uno per le imprese e uno per le persone fisiche. Si notava come le tipologie di contribuente che hanno diritto di cittadinanza per l'amministrazione fiscale francese siano in realtà macro-tipologie, e, forse per questo, di scarsa efficacia qualora non vi fosse a fronte un'alta qualificazione del personale.

¹⁷ Il volume d'affari di riferimento è fissato in 400 milioni di franchi francesi per le vendite e 120 milioni di franchi per la prestazione di servizi. Le imprese che superino tali soglie e quelle da esse partecipate in misura del 50% ed oltre ricadono nell'ambito di competenza della *DVNI*, ove anche considerazioni dimensionali lo giustificano. Gli stabilimenti dell'impresa in considerazione debbono essere dislocati su più circoscrizioni regionali ovvero su tutto il territorio nazionale, sempre che non ve ne siano anche all'estero.

¹⁸ La normativa francese è in realtà più dettagliata di quanto, per ragioni di chiarezza espositiva, è stato tratteggiato. Oltre ai nominati criteri del volume d'affari internazionale, dell'ambito di attività svolta dall'impresa e del fatto che si tratti di un gruppo di imprese, vi sono precisi riferimenti normativi attinenti ad esempio al regime fiscale internazionale cui esse siano soggette, all'entità dei controlli internazionali cui siano sottoposte nel quadro dell'assistenza fiscale internazionale, ovvero, da ultimo. I criteri menzionati hanno rilevanti ripercussioni sul numero di imposte accertabili dall'autorità presa in considerazione.

Per contro, tutto ciò che non è impresa, vale a dire, le persone fisiche, le associazioni e gli enti, indipendentemente dalla natura giuridica, ricade sotto la sfera di competenza della *Direction nationale de verification des situations fiscales (DNVSF)*¹⁹. Mere competenze consultive residuano alla *Direction national des enquetes fiscales (DNEF)*, accanto a competenze veramente poco significative in ordine ai diritti di bollo e ai pagamenti obbligatori tramite *cheque*.

Sembra porsi in netto contrasto rispetto all'evidenziata tendenza alla dispersione dei compiti riscontrabile nel contesto francese, il modello statunitense di accertamento. Al pari degli altri paesi presi in esame, esso è sì articolato territorialmente, ma con una caratteristica di capitale importanza, vale a dire l'esclusività delle competenze dell'IRS. Si potrebbe obiettare che anche la *DGI* in Francia rimanga in definitiva depositaria dei poteri di coordinamento e di supervisione delle funzioni dell'accertamento, ma è indizio di autorevolezza la circostanza che l'*IRS* non abbia bisogno di scindersi in altre entità aventi lo stesso compito. L'*Internal Revenue* si articola esclusivamente a livello territoriale nelle figure del direttore distrettuale e del direttore regionale dei servizi.²⁰

Simile all'esperienza francese per l'attenzione alle problematiche dell'accertamento legate alle grandi imprese, la Spagna ha anche qualche elemento in comune con l'*Internal Revenue*, se si pensa che la sola diramazione dell'*Oficina Nacional de Inspeccion* è un'unica unità centrale specificamente competente per le grandi imprese.^{21 22}

¹⁹ Cfr. Arr. 12 sept. 1996, JO 15 sept; doc. adm. 13 J213, 10 aout 1998.

²⁰ Cfr. 26 CFR § 601.105.

²¹ Si tratta della *Unidad Central de Gestion de Grandes Empresas*, istituita con provvedimento interno dell'*AEAT*, vale a dire con *Resolution* del 16 dicembre 1994.

²² Il legislatore spagnolo dichiaratamente pone l'attività di accertamento a metà strada tra la gestione in senso stretto e l'amministrazione pubblica. Si veda il *Real Decreto 939/1986 de 25 abril* di approvazione del *Reglamento General de la Inspeccion de los Tributos*, in *B.O.E. de 14 de mayo 1986*. Ne hanno innovato la portata il *Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (B.O.E. DE 16-02-2000)*, in vigore dal 6 marzo 2000.

3.1.Federalismo fiscale

Su tutt'altro piano si colloca il problema dell'organizzazione territoriale dell'accertamento, accezione anomala di federalismo fiscale in ragione della scarsa considerazione che con essa s'intende attribuire a questioni quali ad esempio l'attribuzione alle regioni di competenze di spesa, l'estensione dei tributi propri, l'alternativa tra trasferimenti vincolati e partecipazione al gettito dei tributi erariali. Sono di fatto quelle appena citate le problematiche maggiormente dibattute in prospettiva federalista, al fine di realizzare una perequazione maggiore tra regioni e così dare piena applicazione al dettato costituzionale di riferimento. Esigenze perequative sono sottese altresì, seppure in via indiretta, alle tecniche di controllo, le quali, a parere di chi scrive, risulterebbero intrinsecamente svilite in un ambito di non piena corrispondenza tra potere impositivo e relativo potere di accertamento. Le istanze di perequazione non sarebbero del tutto assecondate in presenza di un sistema di controlli, per così dire, claudicante.

Nella prospettiva appena delineata il problema che verrà affrontato nel presente paragrafo, perché di maggiore interesse nell'ambito delle problematiche giuridiche legate all'accertamento, è se le autonomie locali abbiano una qualche competenza in ordine all'accertamento oppure no, e se quindi vi sia corrispondenza tra potestà impositiva e potestà di controllo. Premettendo che in Spagna il federalismo fiscale è solo un auspicio, almeno per ciò che attiene più strettamente l'accertamento, si può ben notare come i modelli esistenti nelle realtà prese in esame siano sostanzialmente simili, con l'unica eccezione dell'Italia.

La posizione più elastica è per l'appunto quella del nostro paese, che ha recentemente attribuito alle regioni a statuto ordinario il potere di prendere parte all'attività di accertamento dei tributi erariali.²³ Non risultano al contrario posizioni analoghe nelle esperienze estere prese in esame, essendo certo che i cinquanta Stati americani non possono far altro che imporre un certo numero di tributi propri non potendo però verificarne il corretto adempimento e che le

²³La partecipazione in parola è attribuita alle regioni a statuto ordinario e alle province autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'art. 10 del D. lgs. 18-2-2000, n. 56 secondo le modalità di cui all'art. 44 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. In particolare, per l'IRAP le regioni si vedono attribuita una competenza piena, mentre hanno competenza limitata in relazione alle imposte sui redditi e all'IVA. Il richiamo all'art. 44 del D.P.R. 29 settembre n. 600 lascia intuire una certa tenuità del contributo medesimo.

autorità locali francesi agiscono in una limitazione addirittura maggiore anche per ciò che attiene la capacità impositiva di tributi propri, potendo questi ultimi colpire il diritto di proprietà e pochi altri diritti di natura fondiaria. Gli Stati federali agiscono su delega dell'amministrazione centrale, sulla base cioè di una specifica autorizzazione, con l'unica eccezione degli stati nei quali vige la *home rule*, che concede loro un ambito di autonomia impositiva maggiore rispetto a quanto accade ordinariamente in sua assenza.²⁴

Indizio di federalismo fiscale, la partecipazione delle regioni all'accertamento dei tributi erariali è di segno opposto rispetto all'impostazione centralista dell'accertamento. Gli Stati Uniti, allo stesso modo della Spagna e, con le dovute differenze, della Francia, realizzano, per così dire un federalismo *sui generis*, dato che le competenze di accertamento subiscono sì, un decentramento territoriale, ma all'interno della medesima entità, vale a dire l'*Internal Revenue*.

Ancora una volta, per l'interagire continuo ed indistinto di molteplici fattori, ci si deve limitare a considerazioni di natura meramente descrittiva delle quali almeno due sembrano rilevanti ai fini del presente lavoro: da una parte, la parvenza che un miglioramento sia insito nella capillarizzazione su base territoriale del controllo, dall'altra il dubbio che inefficienze e duplicazioni abbiano modo di perpetrarsi anche in un contesto di tipo federale.

Ad un livello superiore di specificazione si colloca l'indagine circa le conseguenze che le trasformazioni in atto nell'architettura delle amministrazioni fiscali prese in esame potrebbero ingenerare ove fossero inquadrare in un'ottica di federalismo fiscale dell'accertamento. Stando ai testi normativi attualmente in vigore ci si può sentire abbondantemente legittimati a ritenere che le Agenzie erediteranno dal grande ministero delle finanze tutte le potestà di carattere accertativo, restando tuttavia ferma la competenza del ministero a livello centrale per quanto riguarda la determinazione delle linee di politica dell'accertamento. Dall'attivazione delle Agenzie non dovrebbero derivare che vantaggi per quanto attiene la velocità di reazione dell'amministrazione rispetto ai casi di frode. L'autonomia funzionale delle nuove strutture infatti consentirebbe l'emanazione da parte delle

²⁴ La ripartizione del potere impositivo tra amministrazione centrale e Stati federali è ampiamente trattata da W. Bartley Hildreth, J. A. Richardson, *Hand book on taxation State and Local Tax Reform, 1998*, 283-307. Di un certo interesse, per le considerazioni di carattere prospettico che ne risultano l'*Advisory Commission on Intergovernmental Relations (1997) STATE POLICY REPORTS, 15 (17)*.

stesse di provvedimenti autoritativi ed autonomi rispetto ad eventuali autorizzazioni ministeriali. Una prontezza operativa simile a quella delle Agenzie connoterebbe gli *Hotels des impôts*, i quali però agirebbero in modo del tutto autonomo, non essendo previsto, come si è già rilevato, alcun potere di controllo in capo alle regioni.

Se per un verso la partecipazione delle regioni all'accertamento può ingenerare dubbi circa il grado di coordinamento tra regioni e amministrazione centrale a livello di Agenzie, d'altra parte vi sono elementi per credere che i controlli avranno più possibilità di essere mirati, con vantaggi sia per il Fisco che per i contribuenti.

3.2. Metodologie dell'accertamento

La prospettiva metodologica costituisce per così dire l'ambito giuridico di maggiore interesse per l'intera fase dell'accertamento, essendo ed essa intimamente connessa buona parte dell'efficienza dell'intero sistema.

Gli studi di settore sono attualmente una peculiarità italiana, essendo stati di recente abbandonati dalla Francia^{25,26}. Essi costituiscono il punto di arrivo di un percorso evolutivo passato attraverso l'esperienza dei coefficienti presuntivi, di congruità e di redditività²⁷, in seguito trasformati in coefficienti presuntivi di ricavi e di compensi ed approdato ad un sistema che si avvale degli studi di settore²⁸ quali meri strumenti di ausilio e non quali rigide

²⁵ Cfr. per tutti A. Baldassarri, *Les monographies profession par profession e la tassazione delle imprese forfettarie in Francia*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 111.

²⁶ L'ipotesi di impiego di uno strumento simile alle *monographies* francesi trova piena applicazione ai sensi dell'art. 62-bis del D. L. n. 331/1993. L'entrata a regime per tutte le categorie di imprese e lavoratori autonomi rientranti negli studi approvati dalle Camere è prevista per il periodo d'imposta 2000-2001.

²⁷ Così D. L. 69/1989 art. 11, conv. con modificazioni con L. 154/89 finalizzata alla determinazione induttiva del reddito dei contribuenti denominati "minimi" e delle imprese considerate "minori" a norma degli artt rispettivamente 80, 50 (co. 7) e 79 del T.U.I.R. Nei confronti dei contribuenti in contabilità ordinaria il metodo in parola veniva impiegato solo come strumento di programmazione dei controlli.

²⁸ La fase dell'accertamento basato sui menzionati coefficienti presuntivi va riguardata non solo come antecedente storico ma anche come esperienza prodromica a quella degli studi di settore. Una simile affermazione può ben essere compresa alla luce del dettato dell'art. 62-sexies del D. P. R. 600/73 attributivo di un'amplissima discrezionalità agli uffici dell'accertamento in ordine al potere di rettifica. Quest'ultimo poteva essere esercitato, infatti, in seguito al riscontro di "gravi incongruenze tra ricavi,

tecniche di determinazione tabellare dell'imponibile. Essi si collocano poi nel solco della tradizione induttivo sintetica dei controlli, in opposizione a precedenti esperienze basate sul metodo analitico di accertamento; costituiscono buon elemento di conferma del fatto che le metodologie induttivo-sintetiche offrono maggiori garanzie in termini di contrasto delle frodi, essendo l'Amministrazione facoltizzata a prescindere, nella determinazione del reddito, in tutto o in parte, dalle risultanze delle scritture contabili e potendo inoltre avvalersi di presunzioni non qualificate.²⁹

Non è trascurabile inoltre il ruolo che gli studi di settore rivestono in seno al dibattito circa la scelta tra la tassazione del reddito effettivo ovvero del reddito presunto, scelta risolta a favore del primo orientamento. Il problema della tassazione di un valore effettivo anziché di uno meramente presunto è a monte rispetto a quello delle metodologie di accertamento ed in tale prospettiva ne costituisce il fondamento. Si tratta di problematiche attinenti alla politica dell'accertamento e vanno riguardate come tali, ove se ne volesse sottoporre a vaglio l'opportunità.

Nonostante il comune riferimento a ben individuate categorie di contribuente, vale a dire professionisti ed esercenti attività commerciali di modeste dimensioni³⁰, la metodologia sostanzialmente presente sia negli studi di settore che nelle *monographies*, consente di approfondire alcuni aspetti che trascendono il loro limitato ambito di applicazione. Delle categorie a più elevato rischio di frode gli studi predeterminano il reddito minimo e lo indicano al contribuente, attraverso il regime di pubblicità legale cui gli studi stessi sono assoggettati, mentre l'operatività delle *monographies* francesi si dipanava in un clima di grande segretezza.. Istruzioni interne di vertice le *monographies* si limitavano a raccogliere indizi

compensi e corrispettivi dichiarati e quelle fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore”.

²⁹ Il metodo analitico, concettualmente contrapposto a quello induttivo-sintetico, ai sensi dell'art. 39 D. P. R. 600/73, è invece strettamente vincolato, nella determinazione di un reddito complessivo ricostruito ed eventualmente rettificato, al riscontro analitico delle singole poste di bilancio.

³⁰ Le categorie di attività soggette agli studi di settore hanno subito delle variazioni in aumento fino a raggiungere il numero di 157 per il periodo d'imposta relativo alla dichiarazione UNICO 2000. Per l'elenco delle attività cfr. D. M: 30 marzo 1999, D. M. 3 febbraio 2000 e D.M. 26 febbraio 2000.

utili per la determinazione dell'entità dei ricavi di piccole imprese e di professionisti per lo più rientranti nel cd. regime forfetario di determinazione del reddito.³¹

Attraverso gli strumenti in esame l'amministrazione pone in essere un controllo a carattere per lo più indiretto, nella misura in cui procede prima ad un esame complessivo, sebbene, specie nel contesto francese, assai dettagliato, del settore di attività considerato, mentre solo successivamente prende atto delle caratteristiche del caso concreto, verificando la corrispondenza tra dati teorici e quelli dichiarati. Maggiore capacità di adesione alla realtà dei fatti è propria dei nostri studi di settore, che si servono di parametri applicabili a determinate voci di costo³² e non già, come accadeva in Francia, di coefficienti moltiplicatori determinati in modo unilaterale dall'amministrazione prima di ogni verifica, e dunque, con una certa dose di astrazione rispetto al caso di specie, e per di più, con lo scopo di determinare il volume d'affari teorico dell'impresa.

a quanto detto si può notare una tendenza opposta a quella che sembra essersi radicata nel contesto italiano, vale a dire quella volta alla tassazione del reddito presunto e non già effettivo. L'opzione tra reddito presunto e reddito effettivo non manca di dare luogo a conseguenze in termini di accertamento e di riscossione. E' insita nella pretesa di colpire fiscalmente un valore effettivo piuttosto che reale il grave rischio di dover fronteggiare con una dose maggiore di realismo li occultamenti realizzati dai soggetti passivi. L'accertamento ne risulta immediatamente più difficile.

Gli elementi evidenziati finora offrono la possibilità di enucleare qualche riflessione circa il ruolo rivestito dall'amministrazione finanziaria alle prese con gli studi di settore, al fine di mettere in evidenza i momenti di maggiore discrezionalità, da una parte e, di garanzie per il contribuente dall'altra.

E' di per sé estremamente eloquente il fatto che il volume d'affari teorico in Francia venisse determinato senza consultare le categorie commerciali o professionali interessate, né

³¹ Il regime forfetario è delimitato nel modo seguente: ricavi inferiori ai 150000 franchi per le imprese svolgenti attività di prestazione di servizi e 500000 franchi al netto delle imposte, in tutti gli altri casi. I contribuenti aventi le caratteristiche sopra riportate erano tenuti alla presentazione di una dichiarazione speciale, diversa da quella riguardante le imposte dirette e il valore aggiunto, dichiarazione successivamente sottoposta a verifica di veridicità da parte dell'amministrazione sulla base delle *monographies* e degli elementi a sua disposizione dopo un controllo della situazione concreta del contribuente.

³² Vd. il D. L. 2 marzo 1989, n. 69, come modificato dalla L. 27 aprile 1989, n. 154.

tanto meno il contribuente circa il tipo di coefficiente moltiplicatore da utilizzare. Come accade sovente, le letture possibili a questo punto sono molteplici e tra loro in disaccordo. Servirsi di parametri o coefficienti determinati a priori sulla scorta di calcoli statistici, ove non siano addirittura matematici, ha in sé pregevoli garanzie in ordine al contenimento della discrezionalità amministrativa al momento della determinazione dell'imponibile: Diventa allora di grande importanza per l'amministrazione la scelta del tipo di coefficiente tenendo presente che a parametri presuntivi e troppo astratti possa far seguito un aumento ingiustificato del contenzioso, con tutte le conseguenze ad esso connesse sotto ogni aspetto. D'altra parte l'automatismo insito nell'impiego di parametri, a condizione, però, di essere affiancata ad un'adeguata azione da parte degli uffici competenti, contiene già *in nuce* i segni di una grande incisività operativa. Segretezza e pubblicità si contendono poi, il merito di svelare ricavi occulti, rispettivamente, in assenza e per il tramite di una certa collaborazione tra agenti dell'accertamento e contribuente.

Che dire poi dell'ampio margine di discrezionalità residuante in capo all'amministrazione fiscale italiana in ordine alla scelta se servirsi o meno degli studi di settore a seconda della categoria di contribuente, e tutto ciò sulla base di una chiarissima legittimazione normativa? Considerando che rimangono alternativi all'accertamento per studi di settore quello con adesione e quello parziale,³³ si comprende bene quale potrebbe essere il portato di un uso disattento o addirittura distorto della discrezionalità da parte dei funzionari dell'amministrazione. Vi sono differenze di non poco conto a seconda che si tratti di contribuenti in contabilità semplificata ovvero di contribuenti che abbiano optato per la contabilità ordinaria ovvero infine di contribuenti obbligati alla contabilità ordinaria, rispettivamente e per grandi linee, commercianti, imprenditori individuali e società di capitali. In proporzione al rischio di frode collegabile alla singola categoria, l'eventualità dell'accertamento cresce, tanto da giustificare nel primo caso una discrezionalità pressoché illimitata dell'amministrazione, alla quale basta il riscontro della non congruità tra ricavi dichiarati e il valore minimo indicato nello studio di riferimento per far scattare l'accertamento, anche a prescindere dal fatto che una verifica sia già in corso. Nel secondo caso l'accertamento consegue al riscontro di una non congruità dei ricavi ripetuta per due

³³ Cfr. in proposito l'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 e l'art. 39 del D. P. R.n. 600 /1973.

periodi d'imposta su tre consecutivi, laddove si prescinde da tale condizione per le società di capitale, passibili di accertamento solo in occasione di un'ispezione e in conseguenza della scoperta della tenuta inattendibile ed irregolare della contabilità.³⁴

Nulla di assimilabile agli studi settore si rinviene negli Stati Uniti e in Spagna.

³⁴ Ulteriori condizioni di legittimazione all'accertamento per le società di capitali e soggetti ad esse assimilati ai fini dell'applicazione degli studi di settore sono contenuti nel D.P.R. 570/96.