

## Ancora sull'eccesso di giurisdizione nel diritto tributario

di Domenico Ardolino, Giuseppe Gargiulo, Raffaello Lupi

Il dialogo di Lupi e Stevanato, comparso sul precedente n. 3/2009 su un più equilibrato coordinamento tra istituzioni amministrative e giurisdizionali nella tassazione («processare meno, processare meglio») ha suscitato vari commenti. Alcuni hanno giustamente rilevato come ad un eccessivo intervento del giudice in punto di determinazione dell'imposta faccia seguito un deficit di controllo giurisdizionale sugli aspetti precedenti e collaterali, ad esempio ispettivi e cautelari, come ribadiscono Muleo, del Federico e Basilavecchia sul n. 4/2009 di *Dialoghi*. Altri rilevano come l'eccessiva quantità di processi vada a scapito della qualità delle decisioni. È un discorso permanente di teoria della tassazione: iniziamo a pubblicare alcuni commenti sul giudice tributario a tempo pieno e su strumenti deflattivi pre-giurisdizionali.

### ■ Un binario particolare per il contenzioso complesso?

Domenico Ardolino

Leggendo quanto scritto da Lupi e Stevanato sul n. 3 di *Dialoghi* (1), mi sono subito ricordato di un episodio di cui sono stato testimone diretto, che riporto per confermare come i disagi espressi da Lupi siano effettivamente avvertiti da chi patrocina dinanzi le Commissioni tributarie.

Qualche tempo dopo aver rigettato un ricorso, e confermato la legittimità di un accertamento antielusivo a dir poco grossolano, il giudice relatore incontra, in un'occasione conviviale, il difensore della società e candidamente confessa di non aver capito nulla dell'operazione accertata, dei motivi del ricorso e delle difese dell'Ufficio; il giudice prosegue affermando di aver dato ragione, nel dubbio, alla Superiore Direzione Regionale (dell'Agenzia delle entrate), tanto - questa era la circostanza che lo aveva rasserenato - sicuramente il contribuente avrebbe fatto appello ed un giudice più competente di lui avrebbe affrontato la questione.

Questi meccanismi psicologici sembrano essere insiti nella umana funzione del giudicare se è vero che, in un classico che racconta l'incapacità del giudice di rendere Giustizia (2), si racconta di uno svogliato Tribunale che, nell'Italia dell'immediato dopoguerra, chiamato a giudicare in appello

su una severissima condanna a diciotto mesi di reclusione, inflitta dal Pretore per il furto di due polli, conferma tale sentenza con una decisione fondata «più che sugli elementi della causa, sui pessimi precedenti penali dei due uomini e sul dovere di toglierli dalla circolazione». Uno dei giudici del collegio, che narra in prima persona, afferma: «Più tardi incontro il pretore ... che mi rimprovera la conferma della condanna. Egli aveva inflitti diciotto mesi di reclusione, convinto, tuttavia, che noi del tribunale avremmo considerevolmente ridotto la pena: a lui, come primo giudice, toccava essere severo, ma noi perché lo siamo stati, e per due galline?» (3).

Io ho l'impressione che talvolta, in situazioni in cui il giudice si sente inadeguato e non riesce a

**Domenico Ardolino** - Dottore di ricerca in Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie presso l'Università degli Studi di Napoli Federico II e Avvocato in Napoli

(1) R. Lupi, D. Stevanato, «Processare meno, processare meglio: gli inconvenienti dell'impostazione panprocessualistica del diritto tributario», in *Dialoghi Tributarie* n. 3/2009, pag. 237.

(2) D. Troisi, *Diario di un giudice*, 1962, ripubblicato nel 2003 da Mephite.

(3) D. Troisi, *Diario di un giudice*, cit., pag. 94.

comprendere appieno il caso che è chiamato a dirimere, e l'Agenzia delle entrate prospetta un quadro in cui milioni di euro sono finiti al sole dei Caraibi o al gelo della Svizzera, invece di contribuire alla spesa della sanità, ecc. ecc., un epidermico giustizialismo sostanziale nazionalpopolarmediatico lo faccia sentire in dovere di contribuire alla lotta contro un male sociale, dove l'elusione o presunta tale è vista come «l'evasione dei ricchi», così come il tribunale aveva sentito il dovere di togliere dalla strada due soggetti dai pessimi precedenti penali.

Spesso sono i difensori (sia dei contribuenti, sia delle Amministrazioni) che non aiutano ad incardinare correttamente il giudizio perché, invece di prospettare in modi umanamente comprensibili solo le questioni rilevanti, allargano la materia del contendere ad una serie di divagazioni del tutto ininfluenti. Lupi, condivisibilmente, si lamenta del comportamento degli Uffici che tirano acqua al loro mulino, invece di sentirsi strumenti di una funzione sostanziale di giustizia tributaria, che dovrebbe essere esercitata in via amministrativa, ancora prima che in sede giudiziale. È un comportamento comprensibile e ricorrente nei giovani funzionari assunti dal 1999 in poi, molto agguerriti negli Uffici del contenzioso, anche quando la pretesa fiscale è mal impostata fin dall'inizio. Si tratta di comportamenti fisiologici, legati più alle singole persone ed al loro zelo nell'interpretare la funzione pubblica esercitata, che non all'Ufficio di appartenenza; certo vivo quotidianamente i fatti lamentati, ma mi imbatto anche in funzionari ed avvocati che obiettivamente cercano di rendersi oggettivi strumenti di giustizia: i due atteggiamenti antitetici sono trasversali a tutte le controparti, siano esse Agenzie, Amministrazioni pubbliche locali o Avvocatura dello Stato - ma questo, ovviamente, è solo il convincimento derivante dalla mia limitata esperienza, quindi opinabile e certamente non basato su campioni rappresentativi. Tuttavia ho la netta sensazione che, in una prospettiva di giustizia fiscale, una vittoria dell'Agenzia su una pretesa fiscale infondata sia altrettanto dannosa di una sconfitta su una pretesa fiscale corretta.

Concordo con Stevanato sull'utilità di accom-

pagnare una riduzione del numero dei processi con un giudice togato speciale, a tempo pieno e con una fase istruttoria, che abbia tempo di interloquire con le parti, oltre che dotato di maggiore dimestichezza con i temi di diritto sostanziale. Mentre infatti le eccezioni in rito e sugli aspetti procedurali più discussi (4) risultano di facile lettura e comprensione ad un giudice «generalista», occorrerebbe padroneggiare con altrettanta facilità e familiarità le questioni più peculiari della materia (5). Il passaggio a un giudice a tempo pieno richiederebbe però una fase transitoria su cui sarà il caso di tornare su *Dialoghi*, ricordando che l'esistente ha grande vischiosità e nelle scienze sociali «tutto ciò che è reale è razionale» e «niente è più definitivo del provvisorio».

Si dovrebbe partire dalla comprensione di quanto il giudice tributario, statisticamente, si imbatte in simili questioni di diritto sostanziale «complesse», ed in quale misura giudichi bonariamente di eventi per i quali basta la sensibilità giuridica «generalista»; sui grandi numeri, le piccole liti assorbono quasi completamente la fiscalità locale e l'imposizione diretta delle persone fisiche non titolari di partita IVA. Si potrebbe lasciare

(4) Si pensi a tutte le difese dei contribuenti in materia di decadenza, notificazione, requisiti formali dell'atto impugnato e, specularmente, alle contro-deduzioni degli Uffici in ordine all'ammissibilità e tempestività del ricorso. C'è un Ufficio, in cui mi imbatto spesso per ragioni «territoriali», che in tutte le sue comparse di costituzione eccepisce sempre, «a prescindere», la non conformità della copia del ricorso ad esso notificato con quella depositata in giudizio: mi dicono che ogni tanto qualche giudice (che evidentemente ignora la giurisprudenza di legittimità sul punto) ci casca, magari perché il difensore si è dimenticato di attestare la conformità. Una volta mi venne eccepita la «nullità» della procura a margine del ricorso, ed io già iniziavo a tremare pensando alla tremenda figuraccia, perché il soggetto che aveva autenticato la firma del contribuente (cioè io) non si era «qualificato come appartenente ad ordine professionale e quindi idoneo ad autenticare», non avendo apposto il proprio timbro: confessai in udienza di non aver mai posseduto questo timbro ... per caso avevo esercitato abusivamente la professione forense?

(5) Penso non solo alla fiscalità di impresa come già ampiamente messo in luce da R. Lupi, ma anche, ad esempio, alle sottili implicazioni derivanti dalla matrice amministrativistica della materia, rispetto alle quali talvolta risultano male attrezzati a giudicare anche i (pur preparati) membri togati, appartenenti all'Autorità giudiziaria ordinaria, perché abituati a ragionare in termini di liti tra privati e nell'ambito del diritto civile e non in schemi impugnatori regolati dal diritto pubblico.

tale contenzioso dinanzi le Commissioni nella loro attuale configurazione ed incardinare le altre dinanzi ad un giudice speciale di nuova istituzione, riproponendo il dualismo magistratura togata/onoraria presente nella giustizia ordinaria. Si po-

trebbe prendere atto che quello tributario è un processo sbrigativo e sommario per un contenzioso «seriale», ed affiancargli un rito più articolato, salvo vedere dove incardinarlo. Speriamo di avere modo di riparlarne.

## ■ Metodo giuridico e giuridicità di una tutela non giurisdizionale

Giuseppe Gargiulo

Nell'articolo di Lupi e Stevanato pubblicato nel precedente n. 3 di *Dialoghi* (6) si è messo ben in evidenza che in un paese «normale» i rapporti tra Amministrazione e contribuente dovrebbero ordinariamente trovare la loro composizione nella fase amministrativa, ed il ricorso al giudice dovrebbe riguardare «casi limite» o questioni di principio. Tra le ipotesi di lavoro di Lupi e Stevanato mi sembra di scorgere anche una forma di ricorso amministrativo intermedio, che fungerebbe da filtro al ricorso in sede giurisdizionale. Si tratterebbe di capire, infatti, in quale misura investire un altro organo della Pubblica amministrazione, oppure riflettere su vere e proprie forme di «arbitrato fiscale», con rappresentanti dei contribuenti. Naturalmente in entrambi i casi occorrerebbe fare attenzione all'efficienza e all'economicità, evitando nuovi assorbimenti di risorse amministrative e cercando, casomai, di liberare parte delle risorse oggi impegnate nel contenzioso. Il tutto nell'ambito di adeguati modelli esplicativi della tassazione, che consentano ai vari operatori del diritto tributario di operare con serenità e sicurezza, senza perdere il «senso del proprio agire» (secondo una nota formula del giurista Rudolf Smend) (7).

Nel merito della proposta non credo, infatti, che nessuno possa dubitare della utilità di avere un organo «specializzato», dotato del potere di riesaminare con funzione giustiziale gli atti di accertamento, con una loro «sistemazione complessiva», anche per i riflessi su altre annualità (8).

Potrebbe anche essere un meccanismo a costo zero, nella misura in cui il costo dei componenti «professionali» del collegio ricadesse sugli interessati, come in un sistema arbitrale (9). Si potrebbe anche immaginare una valutazione, da parte della stessa autorità amministrativa, della presenza di

profili controversi, tali da rendere ammissibile una procedura che certamente può apparire eccessiva per molti accertamenti a piccoli commercianti e artigiani.

Nelle more di queste auspiccate evoluzioni, sarebbe bene cominciare da un maggiore impegno eti-

---

Giuseppe Gargiulo - Dottore commercialista in Roma. Fondazione studi tributari

(6) R. Lupi, D. Stevanato, «Processare meno, processare meglio: gli inconvenienti dell'impostazione panprocessualistica del diritto tributario», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2009, pag. 237.

(7) Cfr. R. Smend, *Costituzione e diritto costituzionale*, Milano, 1988, pag. 213 (citato da ultimo da G. Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*, Bologna, 2009, pag. 178), il quale - criticando il formalismo legalista dei giuristi positivisti, che hanno occhi che vedono davanti a se solo leggi e nient'altro che leggi - osserva che il giurista che si dedichi alla «teoria» senza rendersi conto della realtà storico-concreta del suo oggetto di studio adotterebbe per l'appunto il «metodo dell'ignoranza circa il senso del proprio agire».

(8) Mi sembra utile evidenziare - ai fini del dibattito qui promosso - che l'esigenza di introdurre forme di deflazione del contenzioso giurisdizionale è fortemente avvertita anche nell'ambito del contenzioso amministrativo generale (che è settore assai limitrofo al nostro) dove si è da più parti auspicato il ripristino di una fase pre-contenziosa obbligatoria, attraverso nuove forme di ricorso amministrativo intermedio, che siano capaci, a differenza di quanto accaduto nel passato, di fungere effettivamente da filtro per l'accesso alla fase giurisdizionale. Sul punto si vedano, fra i molti, L. Mazzaroli, «La tutela del cittadino nell'amministrazione: i ricorsi amministrativi», in AA.VV. (a cura di), *Diritto Amministrativo*, II, Parte Speciale e Giustizia Amministrativa, Bologna, 2005, pag. 414; L.R. Perfetti (a cura di), *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2008, pag. 443; M.P. Chiti, «La giustizia amministrativa serve ancora? La lezione degli "altri"», in *Astrid-Rassegna* n. 35/2006 (in particolare par. 4 sulle forme non giurisdizionali di tutela), consultabile liberamente online sul sito [www.astrid-online.it](http://www.astrid-online.it).

(9) Per conformi indicazioni in tal senso si veda lo studio già citato di M.P. Chiti, «La giustizia amministrativa serve ancora? La lezione degli "altri"», *op. loc. cit.*, dove, ricordando la felice esperienza inglese sul punto, si parla di organi formati di regola non da funzionari amministrativi (almeno non in prevalenza), ma da esperti del settore in posizione di indipendenza rispetto all'autorità, competenti a trattare questioni tecniche complesse o comunque non di carattere eminentemente giuridico.

co (10), da parte dei dipendenti della Amministrazione finanziaria, a «prendere sul serio» il dovere di imparzialità e buona fede dell'azione amministrativa sancito dall'art. 97 della Costituzione (11), abbandonando, ad esempio, sia in sede pre-contenziosa che contenziosa, tutti quegli atteggiamenti di difesa ostruzionistica e preconcepita di posizioni che si rivelano palesemente infondate. Per realizzare il rinnovamento dei rapporti Fisco contribuente tratteggiato nell'articolo di Lupi e Stevanato ci vorrebbe, quindi, l'assunzione di un abito etico improntato alla leale collaborazione tra Fisco e contribuente, che prende le mosse da una sostanziale «diversità delle parti» (per non dire «disparità»). L'esigenza di improntare la condotta degli operatori giuridici ad un'etica della imparzialità, ossia a praticare un gioco cooperativo del diritto, ritengo, tuttavia, che non possa funzionare, in concreto, ove gli Uffici preposti alla attività di controllo continuino ad essere valutati, come osservato anche da Lupi e Stevanato, sulla base di impropri parametri di efficienza «aziendalistica», basati unicamente sulla quantità dei recuperi effettuati, a prescindere dalla fondatezza degli stessi. Dall'altro lato, è anche necessario, però, che gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, per essere invogliati ad impegnarsi maggiormente e più proficuamente nella ben più difficile individuazione della capacità economica nascosta, non siano più lasciati soli dalla cultura giuridica tributaria dominante (quale circola nella gran parte delle riviste, dei testi universitari e dei dibattiti politici correnti), la quale - sulla base di un malinteso principio di legalità e di capacità contributiva - ha espunto dall'esercizio della funzione impositiva una sana cultura della valutazione per stime della capacità economica, unitamente alle tradizioni dell'azione amministrativa in materia tributaria. Tutto questo credo sia stato possibile perché ci si è dimenticati, tra altro, dell'oggetto economico della tassazione e ci si è rinchiusi nella difesa dei confini «giuridici» della propria disciplina, dimenticando che «non di rado ciò che si chiude fuori dal confine, ciò da cui il confine dovrebbe proteggere chi vi si rinchiusa, è proprio la realtà dei fenomeni di cui la "scienza rinchiusa" dice di volersi occupare» (12). Inoltre, a voler allargare l'orizzonte della propria riflessione metodolo-

gica, si potrebbe anche osservare, non senza fondamento, che questa espunzione delle stime dalla determinazione della capacità economica costituisce, in realtà, solo il riflesso (nell'ambito di quel particolare settore della convivenza sociale che è la tassazione) di una operazione «culturale» di più ampio raggio che ha abbracciato, dall'Illuminismo in poi, l'intera concezione moderna del diritto nei Paesi cd. di *civil law*, basata sulla assolutizzazione e mitizzazione della legge scritta, a cui ha fatto da *pendant* la rimozione della componente valutativa e decisionale del diritto, unita ad una concezione dell'interprete/applicatore del diritto come mera *bouche de la loi* (13). In questa prospettiva credo sia maturo il tempo affinché, anche nel nostro set-

(10) Si precisa, a scanso di equivoci, che la nozione di impegno etico sopra richiamata non allude in alcun modo ad una pretesa spiegazione «moralistica» della condotta degli Uffici (a «progettare il futuro» della nazione) o dei contribuenti «a pagare le imposte per etica di solidarietà» (come spesso si sente ripetere, troppo semplicisticamente, in molti discorsi pubblici, che creano inutili lacerazioni sociali tra il mondo dei dipendenti della Pubblica amministrazione accusati di essere dei «fannulloni» e quello dei privati accusati di essere dei «grandi evasori»), ma ad un mero impegno normativo (nel senso di Luzzati) da parte degli Uffici fiscali a prendere sul serio il contenuto precettivo verso l'imparzialità e la buona fede di cui all'art. 97 della Costituzione. Per utili spunti in tal senso si veda da ultimo V. Cerulli-Irelli, «Per una politica dell'etica pubblica nella disciplina delle funzioni amministrative», in *Astrid-Rassegna* n. 14/2009, nonché le acute osservazioni di C. Luzzati, *La politica della legalità. Il ruolo del giurista nell'età contemporanea*, Bologna, 2005.

(11) L'art. 97 della Costituzione sembra, infatti, la norma di principio entro cui possa collocarsi, sul piano positivo, la efficace osservazione di Lupi, rivolta alla parte pubblica, sul «bisogna saper perdere». Sull'importanza della imparzialità per un efficiente funzionamento dei rapporti cittadino-Amministrazione pubblica si possono utilmente leggere, da ultimo, anche le condivisibili considerazioni di F. Bassanini, «Indirizzo politico, imparzialità della P.A. e autonomia della dirigenza. Principi costituzionali e disciplina legislativa», in *Nuova Rassegna* n. 21-22/2008, pag. 2257-2270, consultabile anche online sul sito [www-astrid-online.it](http://www-astrid-online.it).

(12) M. Taruffo, *Sui confini*, Bologna, 2002, pag. 8.

(13) Per chi fosse interessato ad approfondire questi aspetti, si può consultare, senza alcuna pretesa di completezza, P. Grossi, *Mitologie giuridiche della modernità*, III edizione accresciuta, Milano, 2007; Id., *Società, Diritto, Stato. Un recupero per il diritto*, Milano, 2006; G. Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*, Bologna, 2008; M. Vogliotti, *Tra fatto e diritto, Oltre la modernità giuridica*, Torino, 2007. Nell'ambito degli studi tributari ritengo unico ed insuperabile per la fecondità degli spunti in tal senso: R. Lupi, *Società, diritto, tributi*, Milano, 2005, nonché da ultimo, Id., *Diritto tributario*, Milano, 2009, par.1.7.

tore disciplinare, si maturi un rinnovamento metodologico e si abbandoni quella pigrizia mentale che ha visto i giuristi (specie i tributaristi) per tanto e troppo tempo soddisfatti e lieti all'ombra del legislatore, abdicando al loro ruolo di studiosi di comportamenti umani, capaci di ordinare con la loro sapienza giuridica, le loro categorie e le loro invenzioni tecniche le richieste provenienti da una società e da un mondo economico sempre più mutevole e complesso. Non si tratta di auspicare

un giurista trasformato (e snaturato) in politico, bensì, per dirla con le parole di un insigne studioso (14), un giurista che sappia sfruttare a pieno tutte le potenzialità di quella potente armatura che è la interpretazione e sappia leggere il mondo sociale che lo circonda in modo da metterne a fuoco le dimensioni specifiche, secondo una visione tipicamente istituzionale del fenomeno giuridico che, più o meno consapevolmente, è quella in cui tutti non possono fare a meno di inquadarsi.

## ■ Filtri pre-giurisdizionali, centralizzazione dei controlli e impegno etico

Raffaello Lupi

La teoria della tassazione analizza la determinabilità della capacità economica in relazione a numerose variabili, come la rigidità delle organizzazioni aziendali, la solennità di alcuni atti giuridici, la presenza di «segnalazioni di terzi al Fisco». Si tratta di studiare comportamenti umani, più che materiali legislativi, giurisprudenziali, ecc., come mettiamo in risalto sul sito della Fondazione Studi tributari ([www.fondazionestudistributari.com/](http://www.fondazionestudistributari.com/)). Oltre a individuare le concause dei comportamenti individuali, la ricerca deve anche comprenderne la rilevanza nella convivenza sociale (15), e questo riguarda anche il processo, come rilevava Ardolino, a proposito della necessità di distinguere le liti tributarie adeguate alla sensibilità «generalista» delle Commissioni da quelle effettivamente specialistiche. Solo per queste ultime si pongono infatti gli interrogativi e i problemi descritti nel filone di indagine che, sull'argomento, stiamo portando avanti su *Dialoghi*. Se vediamo solo il numero delle liti, le controversie che ci interessano sembrano poco rilevanti, ma si tratta di quelle che coinvolgono le grandi organizzazioni, cioè il cardine della tassazione analitico aziendale, per le varie ragioni che i lettori di *Dialoghi* ormai conoscono. Oltre ad essere poche, ed inconsapevoli del proprio ruolo, le grandi organizzazioni vanno anche in ordine sparso davanti al Fisco, ciascuna assorbita dal proprio problemino particolare, che nessuno degli interlocutori istituzionali comprende esattamente. Solo per questi soggetti è indispensabile un filtro pre-giurisdizionale nelle varie forme ipotizzabili, e che suscitano interrogativi di

raccordo con la successiva eventuale fase giurisdizionale; trattandosi infatti di materia pubblicistica, le forme di arbitrato dovrebbero essere «secondo diritto», ma l'inquadramento della controversia, la selezione dei fatti, effettuata dall'organo intermedio, dovrebbe poter essere sindacata solo per «vizio logico giuridico», con una fase rescindente, logicamente anteriore a quella sostitutiva.

Forse la centralizzazione dell'attività di controllo,

(14) Sul corretto approccio metodologico del giurista ritengo insuperabile, anche per noi giuristi-tributaristi, la lezione di P. Grossi, «La formazione del giurista e l'esigenza di un odierno ripensamento epistemologico», in *Atti del convegno - La riforma degli Studi giuridici*, Firenze, 28 febbraio 2003.

(15) È infatti la rilevanza sociale, vera o presunta, dei comportamenti individuali a determinare l'attenzione dell'opinione pubblica e della politica: per questo non ci sarà mai interesse collettivo per le «simmetrie» della tassazione analitico aziendale, e per una serie di aspetti specialistici della tassazione, sui quali i tecnici potranno prendersi una «delega in esclusiva» quando avranno dato le risposte che si aspetta il resto della società; quest'ultima non è certamente interessata a dettagli intrecciati o a eleganti casi limite, per di più privi di una cornice teorica di contorno. È un doppio fronte su cui devono impegnarsi gli studiosi, e torneremo spesso su *Dialoghi*. Per ora osserviamo che statisticamente le controversie sofisticate, relative a grandi organizzazioni, sono statisticamente una minoranza, ma riguardano situazioni cardine della tassazione analitico aziendale, attraverso cui scorre la maggior parte della capacità economica. Non è una importanza che può giustificare una «mano leggera» quando queste organizzazioni sono responsabili di occultamenti o altre frodi. Anche i peccati delle grandi organizzazioni vanno puniti, ma non vanno inventati, solo perché inventarli è comodo, con una reinterpretazione del regime giuridico di quanto esse stesse hanno dichiarato. Altrimenti si inducono a mentire le organizzazioni che hanno margini per farlo, e si allontanano, o si stressano, quelle che non possono farlo, e comunque si abbassa la guardia sull'enorme massa di capacità economica da loro scarsamente presidiata.

a livello provinciale o regionale (decisa in recenti provvedimenti legislativi) è una premessa per venire incontro alla specialità dei controlli sui grandi contribuenti, come diremo in un'analisi dei nuovi criteri organizzativi dell'Amministrazione finanziaria; è infatti in corso la tendenza ad accentrare i controlli su organi provinciali o regionali (per i grandi contribuenti), magari con articolazioni locali (16), ma con una direzione unitaria, mentre gli Uffici dovrebbero svolgere mansioni di *front offices*, spingendosi fino alle liquidazioni *ex art. 36-ter* del D.P.R. n. 600/1973. In quella sede le questioni tecniche potranno forse essere affrontate in modo territorialmente meno dispersivo e meno estemporaneo di quanto inevitabilmente avveniva in passato. Di questo ripareremo però, speriamo in una intervista con il direttore dell'accertamento. Una precisazione sull'impegno etico degli uffici, richiamato da Gargiulo (citando Luzzati), e da lui riferito alla consapevolezza dello svolgimento, da parte degli Uffici, di una funzione pubblica, e di essere l'istituzione di riferimento della tassazione. Il discorso sarebbe lungo, ma Gargiulo non intendeva affatto spiegare in termini moralistici l'occultamento al Fisco della capacità economica, ed anche il

comportamento degli Uffici. Quest'ultimo, come quello dei contribuenti, dipende dalla previsione di comportamenti altrui, dalla comodità, dalla sicurezza, dalla ritrosia ad avventurarsi in situazioni difficilmente gestibili. Quando la situazione è complessa, e non se ne hanno adeguate spiegazioni, l'etica lascia il tempo che trova, e non ci sono ostacoli rispetto alla ricerca della soluzione più comoda da parte di qualsiasi organizzazione e individuo. Non può certo essere chiesto un impegno etico per «progettare il futuro» a funzionari di una organizzazione gerarchico-piramidale in cui i meriti e i demeriti individuali inevitabilmente si confondono nei grandi numeri, e spesso si arriva con difficoltà alla fine del mese. Casomai l'impegno etico dovremmo chiederlo a chi non è incasellato in una organizzazione rigida, avrebbe il ruolo e il tempo per elaborare modelli di comprensione, ed invece rincorre, in lucrose attività professionali, il disorientamento fiscale delle grandi organizzazioni d'impresa.

(16) Non importa, come vedremo, la dislocazione fisica dei dipendenti, quanto piuttosto la loro dipendenza da un Ufficio in grado di valutare su scala più alta le questioni specialistiche.

## RIVISTE



## L'IVA

Attualità, pratica e approfondimento

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca

La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l'IVA, le **dogane** e le **accise** che garantisce l'aggiornamento costante sulle novità riguardanti l'**imposizione nazionale e comunitaria** e i rapporti **import-export con paesi terzi**.

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti e aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L'abbonamento comprende:  
– **2 Monografie tascabili**  
– il Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione

Periodicità: mensile  
Abbonamento annuale: € 170,00  
Ipsoa, pagg. 72

### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@ipsoa.it](mailto:info.commerciali@ipsoa.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.shopwiki.it/rivistaiva](http://www.shopwiki.it/rivistaiva)**