

Prefazione

Questa prefazione riassume varie interlocuzioni con l'Autore, che mi ha cortesemente sottoposto il suo volume in corso di lavorazione. Consultando tramite l'indice vari passaggi del testo e saggiandone il contenuto, vi ho individuato una maggiore consapevolezza rispetto ad altri scritti - anche di matrice accademica - sullo scivoloso tema del "controllo del rischio fiscale", tipico delle (grandi) aziende.

Ci sono anche alcuni spunti che fanno intravedere il collegamento tra "controllo del rischio fiscale" e gli equivoci politico sociali innescati dall'evasione fiscale, per la quale mancano (ancora) adeguate spiegazioni sociali. Essa viene spesso mediaticamente esorcizzata attraverso il capro espiatorio dei "grandi evasori", con cui varie tendenze di opinione cercano di stemperare le polemiche, altrimenti socialmente laceranti, sull'argomento. Del resto era normale che, in mancanza di una spiegazione scientifico-sociale dell'evasione¹ servisse un capro espiatorio su cui scaricare le relative tensioni sociali. Dopo decenni in cui il tema è discusso, ma non spiegato, si sono stratificati modi di dire, giochi delle parti, equivoci, ipocrisie, incomprensioni interessate, convenienze, riserve mentali, fino ai "lo so ma non lo posso dire" oggi diffusi in materia di "gestione dell'adempimento e dell'evasione fiscale".

Per capire come sia potuto succedere, lo studioso sociale può fare due ipotesi, nessuna delle quali particolarmente esaltante, come pure altrettanto sconcertanti sono le varie combinazioni intermedie tra esse. La prima è che, nella politica e nella classe dirigente (compresa l'accademia), pochi avessero capito a sufficienza i problemi della determinazione degli imponibili, intesi come specificazione dei concetti economici rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte, cioè consumo, ricavi, costi, reddito, valore aggiunto economico. Non è una spiegazione entusiasmante sul piano dell'intelligenza collettiva, intesa come capacità di capire i fenomeni sociali, ma se essi fossero invece stati capiti, e nella misura in cui lo sono stati, si affaccia un'altra spiegazione ancor più avvilente. Essa è infatti pervasa di tatticismi politici, di conflitti di interessi, di convenienze politico-sindacali e di categoria, persino professionali; è una soluzione deprimente sul piano della capacità di perseguire l'interesse collettivo, e staccarsi da miopi prospettive (o "narrazioni", come oggi si usa dire) e cautele di parte. Non so in quale misura si combini, nella mente dei singoli e nella

¹ Che il sottoscritto cerca di dare da circa 10 anni partendo da *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, WfI 2008, fino a *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2019, e in forma più sintetica *Evasione, perversione privata o disfunzione pubblica*, Roma, 2018.

Prefazione

pubblica opinione, la spiegazione secondo cui i problemi non sono stati compresi e quella secondo cui invece lo sono stati, e si è finto di non comprenderli².

Sarebbe eccessivo pretendere dal volume (impossibili) stime su “quanti abbiano capito” la determinazione degli imponibili, specificando i suddetti concetti economici, di reddito, consumo, etc., e “quanto” sia stato capito; ancora più difficile sarebbe stimare quanti hanno convenienza a impegnarsi per diffondere quello che hanno capito, “quanti hanno motivi per presentare narrazioni diverse”, “quanti non hanno motivi per impegnarsi a contrastarle con narrazioni più rispondenti alla realtà”, e “quanti le trovano vantaggiose sotto il profilo del consenso, dell’aggregazione sociale, della convenienza personale o professionale; ancora più difficile è stimare quanto pesino le varie possibili combinazioni tra tutto questo all’interno della politica, degli *opinion makers*, delle classi dirigenti, degli operatori del settore, della stessa accademia.

È un segno di profonde carenze di formazione sociale, che travalicano il diritto tributario, riguardando la lunghissima confusione tra esseri umani e gruppi sociali, con la concezione antropomorfa dell’azienda, personificata appunto come “grande evasore”; su questa cornice, la colpa, come al solito, è dei professori, ma non quelli di diritto tributario, solitamente avvocati “in cattedra” secondo il *cliché* di tutta l’Accademia giuridica, o neppure in grado di svolgere l’attività forense. Si tratta piuttosto degli economisti, che hanno analizzato l’azienda con le stesse categorie concettuali antropomorfe, basate sul profitto, con cui si interpreta la figura del piccolo commerciante o dell’artigiano; anche altre comunità scientifiche del sapere umanistico sociale non solo non hanno contrastato, ma hanno addirittura alimentato questa concezione antropomorfa. Se gli aziendalisti non hanno spiegato l’azienda come gruppo sociale, se gli economisti non hanno sviluppato modelli per interpretare il comportamento di chi ci opera, se gli uffici tributari non riescono a stimare per ordine di grandezza gli imponibili non registrati, Melillo coglie meglio di altri autori³ la differenza tra due tipi di evasione fiscale che da decenni tratteggio nei miei scritti. Da una parte c’è l’occultamento di materia imponibile con consapevole omissione o alternazione documentale, diretta a manipolare la rappresentazione della realtà materiale per nascondere imponibili al fisco. Dall’altra parte c’è l’impropria qualificazione giuridica di tali eventi, talvolta fortuita, dovuta a negligenza o disinformazione, e talaltra dovuta all’adozione consapevole di interpretazioni dettate dalla convenienza tributaria.

² Sarebbe da approfondire ulteriormente in quale misura “non si è capito” e in quale misura “si è fatto finta di non capire” o “non si è voluto far capire alla pubblica opinione”, secondo l’alternativa “ma ci fai o ci sei?” frequente nella cultura popolare.

³ Che ho consultato con lo stesso interesse e la stessa curiosità, rimanendo deluso.

ha eliminato: noti

ha eliminato: ricavo, costo

ha eliminato: a

ha eliminato: a

ha eliminato: a

Prefazione

Benchè nella pubblica opinione, istintivamente, il rischio fiscale sia associato a comportamenti del primo tipo, i rilievi fiscali verso le grandi aziende sono quasi tutti del secondo, cioè giuridico-interpretativi; le rettifiche per imponibili non registrati, confidando nella loro mancata individuazione da parte del fisco, verso le grandi aziende ricorrono rarissimamente, direi si contano sulle dita di una mano. In questi ultimi casi essi sono provocati da indagini penali, connesse a vicende di altro tipo; spesso i rilievi derivano da inchieste su corruzione o altro malcostume politico⁴, da procedure concorsuali oppure da scontri di potere interni alla compagine societaria di alcune aziende, frequenti nel capitalismo familiare, specialmente a seguito del c.d. “passaggio generazionale”. A parte questi casi, la parte del leone dei rilievi fiscali sulle aziende, invece, è svolta dalle contestazioni interpretative sul regime giuridico di vicende dichiarate o comunque palesi.

A questi comportamenti si dirige il controllo del rischio fiscale, ma forse è superfluo, se concepito nei termini della legge 231, sulla responsabilità penale degli enti, come accade ad esempio in materia ambientale, di sicurezza sul lavoro, di rapporti con amministrazioni pubbliche, etc.. In tutti questi casi, com'è noto, c'è il rischio che responsabili di settori dell'azienda, per migliorare il risultato del proprio comparto, risparmiando costi, o avendo maggiori ricavi, o comunque per negligenza, commettono i reati presupposto della responsabilità penale delle persone giuridiche.

In materia tributaria, invece, è diverso. Mi sembra da escludere infatti che in un'azienda si faccia elusione fiscale per caso, ad insaputa della direzione amministrativa. Se invece si distraggono ricavi dalla contabilità aziendale o si registrano costi fittizi lo si fa per sé stessi, contro l'interesse dell'azienda, che è parte lesa; oppure lo si fa su ordine univoco dell'imprenditore-titolare, nel qual caso non c'è “cooperative compliance” che tenga.

La disciplina esaminata da Melillo, come tutte le leggi emesse sullo sfondo di una confusione “scientifico sociale” sulla funzione pubblica di riferimento, esprime un strano compromesso. Da una parte ci si è resi conto di quanto le contestazioni interpretative siano nocive all'organizzazione aziendale; le multinazionali estere, in genere aziende già con proprietà diffusa o molto “managerializzate”, abituate ai più responsabilizzati uffici tributari del proprio paese, restano stupite davanti agli inutili bizantinismi delle contestazioni interpretative; questo induce - quando devono decidere dove chiudere un impianto, oppure aprirlo - a considerare l'Italia, nei rapporti coi pubblici uffici, un paese poco affidabile, buono solo per le vacanze. In altri termini ci si è resi conto che le contestazioni interpretative, sul regime giuridico di eventi noti o dichiarati, costituiscono uno spreco di controlli tributari, in quanto i famosi 120 miliardi annui di imposte evase sono stimati con riferimento quasi esclusivo agli imponibili non registrati. D'altra parte nel mondo politico-mediatico, c'è

ha eliminato: sono

⁴ Come nel caso della condanna per frode fiscale a un noto ex presidente del consiglio.

Prefazione

un'istintiva tendenza a restare coerenti col mito dei "grandi evasori", senza smentire le campagne di controlli lanciate da ogni parte politica, da vent'anni a questa parte, comode anche per le statistiche degli uffici tributari. Da queste contraddizioni nasce il compromesso del "controllo del rischio fiscale", che Melillo esamina con intelligenza e ricchezza di spunti. Il volume è senza dubbio la migliore analisi che ho visto sul tema, ed una prospettiva molto interessante per analizzare la determinazione degli imponibili attraverso le aziende. L'istituto della *cooperative compliance*, tuttavia, è una "non risposta" a un "non problema", quello dei "grandi evasori", utilizzato solo come diversivo per eludere (espressione non casuale) la difficile determinazione valutativa degli imponibili dove le organizzazioni amministrative non arrivano. Compresa le finanze personali di esponenti del capitalismo familiare "medio piccolo", al cui interno, se proprio si vuole dare un contenuto alla metafora, si potrebbero annidare alcuni fantomatici "grandi evasori". Questi ultimi sono verosimilmente titolari di aziende pluripersonali medio piccole, le cosiddette PMI, con almeno alcune decine di addetti⁵; qui il vero "rischio fiscale" è che essi scavalchino, a proprio beneficio, le procedure amministrative per nascondere imponibili, destinati alla sfera personale propria o di terzi⁶. Benché quindi la *cooperative compliance* sia nata per le grandi imprese, è possibile elaborare procedure trasparenti di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese che rendano poco verosimili queste eventualità. Queste procedure garantiscono da un lato l'imprenditore stesso da frodi o negligenze dei collaboratori e dall'altro confermano la verosimiglianza dei dati dichiarati agli occhi dei verificatori.

⁵ L'artigiano e il piccolo commerciante invece non sono aziende in senso pluripersonale, ma "lavoratori indipendenti".

⁶ Sulle relative modalità si veda R. Lupi, *Diritto amministrativo*, cit. par. 3.7..