

Customer satisfaction nelle verifiche fiscali?

Autore: Palana Maurizio

In: Diritto tributario

1.

Premessa

La recente iniziativa, adottata dalla Direzione Regionale del Piemonte dell’Agenzia delle entrate, di somministrare ai contribuenti sottoposti a verifica fiscale un “questionario di gradimento” sulle operazioni eseguite dai funzionari incaricati del controllo, ha suscitato le più svariate reazioni, sia all’esterno che all’interno dell’amministrazione. Presentata dall’Agenzia come attività orientata a fini statistici, bollata dalle sigle sindacali di settore quale “bizzarria” foriera di “indebolimento di un ruolo importante esercitato dai funzionari nella lotta all’evasione fiscale”⁽¹⁾, l’iniziativa ha trovato eco di stampa fino a quello che sembrava un “esito inglorioso”: la sua soppressione a seguito delle “proteste sindacali”.

Sempre da echi di stampa, parrebbe, tuttavia, che l’iniziativa dovrebbe essere ripresa a livello centrale ed estesa sul piano nazionale⁽²⁾.

Comunque sia (o sarà), ci pare che il riferimento alla vicenda può essere utile a elaborare una riflessione sul sempre tormentato rapporto cittadino-contribuente e fisco, e particolarmente sulla portata (e i limiti) delle soluzioni studiate e sperimentate per migliorare la relazione tra poteri pubblici e cittadini, sulla base della rilevazione del “grado di soddisfazione dell’utenza” e della “qualità percepita da parte dei cittadini e delle imprese”, prendendo spunto da metodologie di marketing utilizzate nel settore privato⁽³⁾.

1.

La customer satisfaction nella P.A. (cenni)

Rintracciare nell'ordinamento positivo precisi agganci cui ricollegare l'introduzione di tecniche e metodi di customer satisfaction nella pubblica amministrazione, necessita di un sintetico richiamo a quanto elaborato dal legislatore - ormai in quasi un quindicennio - a sostegno della rilevazione della qualità dei servizi pubblici mediante indagini fondate su un "giudizio di qualità".

A grandi linee, le direttrici di sviluppo di una politica orientata ad adottare, nella pubblica amministrazione, strumenti di autovalutazione della "performance organizzativa", per assicurarsi che l'intera organizzazione sia orientata a erogare servizi e ad attuare politiche di qualità nell'ottica della "soddisfazione del cliente", si riscontrano nella produzione normativa che va dalla Legge 241/90 sul procedimento amministrativo, al D.Lgs. 29/93 sulla cd. privatizzazione del pubblico impiego, che introducono obiettivi espliciti di efficacia ed efficienza, nonché di trasparenza, al D.Lgs n. 286/99 sul riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, al D.Lgs 150/2009, in attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni.

Fra i principali riferimenti riguardanti, specificamente, le indagini di customer satisfaction si possono, inoltre, richiamare:

•

la **Direttiva per una Pubblica Amministrazione di qualità**

Emanata dal Ministro per le Riforme e le Innovazioni nella Pubblica Amministrazione nel dicembre 2007, che pone le basi per il “Piano d'azione nazionale 2007-2010” e fornisce indicazioni e suggerimenti alle pubbliche amministrazioni che si vogliono impegnare in una politica di qualità basata sull'adozione di strumenti di autovalutazione e miglioramento continuo;

•

la **Direttiva sulla rilevazione della qualità percepita dai cittadini**

Emanata il 24 marzo 2004 dal Ministro per la Funzione Pubblica, che introduce le indagini di customer satisfaction come strumento per comprendere meglio i bisogni dei destinatari delle proprie attività, migliorare le politiche pubbliche, il sistema di erogazione dei servizi e misurare la qualità percepita da cittadini e dalle imprese.

Và, altresì, menzionato - quale sintesi orientativa dell'Unione Europea collocabile “a monte” delle iniziative citate - l'European Primer on Customer Satisfaction Management, documento che descrive la struttura e i principali contenuti del rapporto elaborato dal gruppo di lavoro sui servizi innovativi (IPSG -

Innovative Public Service Group) dell'EUPAN (European Public Administration Network), con l'obiettivo di dare conto ed attuazione alle dichiarazioni contenute nel programma EUPAN di medio termine 2008-2009 sul tema customer satisfaction, finalizzato alla raccolta di "buone pratiche" degli Stati Membri.

E' indubbio che le profonde trasformazioni e le numerose innovazioni normative introdotte nella specifica materia, hanno inteso determinare una svolta "esistenziale" nel modo di essere della pubblica amministrazione, ponendo alla base della relazione col cittadino la necessità di rispondere in modo appropriato ai bisogni e ai problemi. L'idea che, anche nella pubblica amministrazione, ha senso utilizzare il concetto di soddisfazione e di orientamento al cliente elaborato nel settore privato, sta nella considerazione che, pur muovendo da presupposti diversi, l'esigenza che giustifica e rende necessario lo sviluppo di indagini di customer satisfaction è quella di ascoltare e comprendere a fondo i bisogni che il "cittadino-cliente" esprime, porre attenzione costante al suo giudizio, sviluppare e migliorare la capacità di dialogo e di relazione⁽⁴⁾.

Va detto che il tema della customer satisfaction è, in origine, radicato nel terreno proprio delle "esigenze di profitto" di un soggetto economico operante in un mercato caratterizzato da "saturazione", in cui, cioè, la domanda cresce lentamente e i concorrenti detengono posizioni sempre più aggressive⁽⁵⁾. "Tutto ciò determina una modesta crescita dei profitti seppure in presenza di un incremento della quota di mercato. In tali condizioni, secondo la teoria della customer satisfaction, l'unico modo per essere competitivi è avere dei clienti soddisfatti"⁽⁶⁾. In prima battuta, la rilevazione della "soddisfazione del cliente" altro non è, per ciò, che una semplice species del più ampio genus della ricerca di mercato, con la particolare caratterizzazione di essere una ricerca orientata ad ottenere - con tecniche condivise di rilevazione diretta (questionari, interviste, inchieste)⁽⁷⁾ - un data base di informazioni sul comportamento d'acquisto del consumatore. Sulla scorta di tali dati, verranno prese le "decisioni di marketing". La customer satisfaction è, in sostanza, "la risposta del consumatore che vede soddisfatte le sue aspettative"⁽⁸⁾. Essa permette, infine, di elaborare un "parametro di vitalità" fondamentale per misurare la competitività dell'impresa, che "(...) ha bisogno di un consumatore soddisfatto, di un cliente fidelizzato. Le ricerche di marketing dimostrano che è molto più difficile - e oneroso - per le imprese catturare nuovi clienti che trattenerne

quelli già presenti. Per questo aumentare la sua soddisfazione diventa un investimento redditizio e l'obiettivo da privilegiare per mantenere o incrementare quote di mercato"⁹).

Il valore strategico della "misurazione" della customer satisfaction anche nella pubblica amministrazione si colloca, "(...) negli obiettivi che essa persegue: individuare il potenziale di miglioramento dell'amministrazione, i fattori su cui si registra lo scarto maggiore tra ciò che l'amministrazione è stata in grado di realizzare e ciò di cui gli utenti hanno effettivamente bisogno o che si aspettano di ricevere dalla stessa amministrazione. Occorre perciò che le amministrazioni diventino capaci di dare valore al punto di vista del cittadino e occorre che l'ascolto diventi una funzione permanente, pianificata, organizzata e governata"¹⁰).

Secondo lo schema di sintesi elaborato da Daniela Cocchi e Marzia Freo¹¹), la trasposizione, dall'ambito privato alla pubblica amministrazione, del "modello di mercato" elaborato a presidio del rapporto col "cliente-utente", può essere così rappresentata:

La natura del cliente (PA):	il cittadino è cliente-utente - come nel Privato - ma soprattutto è portatore di interesse
------------------------------------	---

NEL PRIVATO

Obiettivo da massimizzare :	utilità stakeholder/azionisti → profitto di lungo periodo
-----------------------------	---

Mezzo per massimizzare obiettivo:	Customer satisfaction dei clienti
-----------------------------------	-----------------------------------

NEL PUBBLICO

Obiettivo da massimizzare : utilità stakeholder

- ? utenti, **soli** coinvolti in specifico servizio
- ? cittadini
- ? generazioni future
- ? ambiente
- ?

Mezzo per massimizzare
obiettivo: Customer satisfaction dei clienti

Somma di utilità individuali di utenti \neq Utilità collettiva

?????????????

colta da Customer satisfaction

Secondo i citati autori, la natura della relazione di scambio che può (e deve) essere misurata nel pubblico non consiste, infine, in “scambio di mercato” ma in “scambio sociale”⁽¹⁾.

In conclusione, è principio ormai condiviso che, quando nella pubblica amministrazione si parla di

soddisfazione dell'utente, "(...) certamente non ci si riferisce allo scopo di trattenere il cliente a tutti i costi ma al concetto di comprendere a fondo i bisogni che il cittadino esprime, porre attenzione costante al suo giudizio, sviluppare la capacità di dialogo e di relazione. Quindi l'utilizzo della customer satisfaction tra il pubblico e il privato si differenzia solo per il fatto che a monte vi sono motivazioni diverse: di ottimizzazione delle funzioni di tutela e soddisfazione di bisogni collettivi nel pubblico, delle condizioni di competitività nel privato. Utilizzando un linguaggio aziendalistico, l'utente oggi deve diventare l'asset più importante della PA: la relazione con l'utente è l'investimento a più alto ritorno che può generare la vera svolta della PA."¹³

Per quanto sin qui esposto, ci pare che la definizione che meglio riscontra il ruolo della customer satisfaction nella pubblica amministrazione, rispetto al contesto più propriamente "aziendale", può essere, in astratto, quella di "(...) insieme delle caratteristiche e delle proprietà di un'entità che conferiscono ad essa la capacità di soddisfare esigenze espresse ed implicite"¹⁴.

1.

Verifica fiscale e "soddisfazione del cliente"

Nel concreto dell'azione amministrativa, l'obiettivo dell' "orientamento al cliente" spesso è un asset management collocato tra parentesi o considerato scontato. Esso va, invece, ricondotto alla finalità più autentica della customer satisfaction nel contesto specifico, e cioè: la **rilevazione della qualità di un servizio**, ovvero la globalità degli aspetti e delle caratteristiche di un servizio da cui dipendono le sue capacità di soddisfare completamente un dato bisogno. Precisamente ciò consente alle amministrazioni di uscire dalla propria autoreferenzialità, aiutandole a relazionarsi con i cittadini, a conoscere e comprendere sempre meglio i bisogni dei destinatari ultimi delle proprie attività e a riprogettare, di

conseguenza, sia le politiche pubbliche che **il sistema di erogazione dei servizi**. “La rilevazione della customer satisfaction assume dunque uno specifico significato di strumento utile al miglioramento continuo della qualità del servizio. Conoscere le aspettative e i bisogni del cliente è una condizione indispensabile per costruire indicatori di misurazione della qualità come rapporto fra prestazioni erogate e bisogni soddisfatti”⁽¹⁵⁾.

E, invero, nella Direttiva della Funzione Pubblica del 27 luglio 2005, relativa alla rilevazione della qualità percepita dai cittadini, viene chiaramente premessa la particolare importanza che assumono il tema della **qualità dei servizi pubblici** e il ruolo centrale del cittadino, non solo nella veste di destinatario ma anche quale risorsa strategica per valutare la rispondenza dei servizi erogati ai bisogni reali, così come percepiti dai fruitori.

Visto dal versante del contribuente, “cittadino-utente” maggiormente attratto nell’orbita di competenza dall’amministrazione finanziaria (ma anche delle imprese e attività autonome in genere)⁽¹⁶⁾, la rilevazione della “soddisfazione del cliente” incontra spesso la problematica dei cosiddetti “**oneri da PA**”, vale adire “(...) del complesso di adempimenti che la Pubblica Amministrazione impone alle aziende”⁽¹⁷⁾.

L’esigenza di produttività di un “alleggerimento” di tali adempimenti, che meglio risponde alla possibile “soddisfazione del cliente” risulta essere, poi, particolarmente avvertita in occasione dell’esercizio dell’attività di controllo da parte dell’amministrazione finanziaria. E, però, tale “affermazione di principio” impatta, in tal caso, su un aspetto del rapporto cittadino-pubblica amministrazione che ci pare irrisolvibile nel contesto della “rilevazione della soddisfazione dell’utente-cliente”: quello, cioè, di un’attività svolta in base a moduli autoritativi (non convenzionali), che, precisamente sul versante del prelievo tributario, caratterizza in buona misura l’agire dall’amministrazione, sempre e comunque **secondo norme imperative**.

Per chiarire questo snodo, può essere utile ricondurre lo sviluppo dell’analisi al “modello di attività della

pubblica amministrazione” deducibile dalla fondamentale sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004⁽¹⁸⁾. Da essa si ricava che, in linea di principio, l’attività in questione può essere inquadrata sulla base di:

-

modelli autoritativi

in cui la pubblica amministrazione opera atti coi quali conforma il rapporto amministrativo, in ragione di una norma sulla competenza, attributiva dell’esercizio unilaterale della potestà;

-

modelli non autoritativi (convenzionali)

in cui la pubblica amministrazione opera secondo un **modello negoziale**, in una dimensione esclusivamente civilistica, “per giunta - secondo l’avviso della Corte - senza sottostare al controllo nomofilattico, che costituisce anche garanzia di parità di trattamento, della Corte di Cassazione”⁽¹⁹⁾ e, quindi, permanendo nella posizione di “qualsiasi litigante privato”;

•
modelli non riconducibili ai precedenti (cd. “alternativi”), caratterizzati, cioè, da attività amministrativa non civilistica ma non autoritativa, ovvero facoltà di scelta in cui, pur nelle ipotesi di legge, è consentito adottare strumenti negoziali in sostituzione del potere autoritativo.

Ora, è certamente nelle linee evolutive dei numerosi interventi di riforma prima richiamati, l’idea della drastica riduzione dell’ingerenza pubblica e dell’attenuazione delle “pregresse” disparità tra soggetti pubblici e privati. Ciò ha favorito, fra l’altro, la tensione ad uno **“Stato minimale”**, che rinuncia, massimamente, all’autoritatività, accedendo ad una connotazione “economica” del diritto pubblico, e demandando, per ciò, la regolazione delle scelte amministrative alle “regole del mercato”⁽²⁰⁾.

L’influenza di tale tendenza **deve, però, ritenersi esclusa nell’ambito dei controlli fiscali riconducibili alla cd. attività di accertamento**. Come nota autorevolmente Gallo - “(...) in tali procedimenti ci saranno sempre una situazione base di partenza e un provvedimento autoritativo che determina a carico del destinatario l’obbligo di dare, fare o pati; con il conseguente svolgimento di una determinata attività di tipo materiale da parte, sia del soggetto contribuente o terzo, sia dello stesso organo di controllo”⁽²¹⁾.

La connotazione dell’attività di accertamento quale esercizio di “potere autoritativo”, trova la sua ragion d’essere nel generale interesse pubblico al prelievo fiscale, mettendo il contribuente in grado di conoscere

la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeat. Secondo la Cassazione, infatti, l'accertamento tributario "(...) per la sua natura e per la funzione che lo connota, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e di norme giuridiche, da adattarsi col rispetto del contraddittorio, né esprime un apprezzamento critico in ordine a dati noti a entrambe le parti, ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, instaurando così un procedimento nell'ambito del quale parte creditrice sarà tenuta a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del ricorrente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto"⁽²²⁾).

A ciò si aggiunga che, soprattutto nell'ultimo decennio, in materia di accertamento tributario, il legislatore ha progressivamente concesso, a favore dell'amministrazione finanziaria, una considerevole estensione del regime delle "prove legali", con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente e, più in generale, con un rafforzamento della prerogativa di individuare, autonomamente, "forme abusive" della libertà negoziale concessa nell'ambito civilistico, ove riconducibili a effetti "elusivi" degli obblighi tributari. Tale tendenza ha trovato sostanziale accoglimento anche nella giurisprudenza della Cassazione, con il riconoscimento all'amministrazione di poter incidere persino nella sfera dell' "autonomia negoziale" delle parti, seppure riguardo ai soli effetti fiscali dei contratti. Si può far cenno: al potere di riqualificare gli effetti fiscali dei contratti, all'obbligo di motivare le scelte imprenditoriali antieconomiche, al potere dell'amministrazione di sindacato sulla congruità dei compensi agli amministratori, alla possibilità di considerare non vincolante una "perizia di stima"⁽²³⁾).

Tutto ciò delinea un contesto operativo che trova giustificazione razionale nella preoccupazione del legislatore di assicurare, al potere pubblico, un'adeguata capacità di intervento in un confronto sempre ritenuto oggettivamente sbilanciato, a favore del contribuente, sul piano conoscitivo. Per ovviare a questo deficit, "(...) occorre dotare l'Amministrazione finanziaria di poteri autoritativi che consentissero di penetrare nella sfera giuridica dei contribuenti, al fine di garantire la piena conoscenza della situazione economica effettiva degli stessi".⁽²⁴⁾ Tale "precauzione" preserva, con effetto caratteristico, gli atti ispettivi

riconducibili al concetto convenzionale di “verifica fiscale”, trattandosi - secondo un consolidato orientamento della Cassazione - di atti istruttori, in quanto tali non autonomamente ricorribili, seppure non sottratti a valutazione di legittimità, i cui vizi vanno infine dedotti nell’ambito dell’impugnazione dell’accertamento dinanzi al giudice tributario⁽²⁵⁾.

Se quanto precede denota la necessità di recuperare l’accertamento fiscale alla “tradizionale” sfera dell’imperatività a tutela dell’ordine pubblico, con la conseguente impossibilità di una sua assimilazione a “servizio”, ulteriori considerazioni dubitative possono svolgersi nel merito di una rilevazione di customer satisfaction quale “misurazione statistica” di efficacia ed efficienza dell’attività amministrativa, potendosi, anche in questo caso, evidenziare insuperabili profili di criticità.

In altri termini, anche se l’indagine di customer satisfaction da valutazione della qualità dei servizi offerti, venisse ricondotta (ridotta) a una sorta di “misurazione statistica” del “gradimento” di un controllo fiscale da parte di chi vi è assoggettato (la cui finalità, in tal guisa, sarebbe ancora tutta da apprezzare), l’utilizzazione, a tale scopo, di un questionario presenta preoccupanti asimmetrie nelle garanzie offerte, sia al contribuente sia agli operatori dell’amministrazione, trattandosi di uno strumento di raccolta di dati e informazioni necessarie a raggiungere obiettivi conoscitivi determinati.

Per quanto di maggiore evidenza, si può richiamare quanto segue.

- **Legittimità / tutela della privacy** - dubbi di legittimità sostanziale dello strumento “questionario”, possono sorgere, in primo luogo, per il fatto che la sua utilizzazione è già prevista, sia per l’Agenzia delle entrate sia per la Guardia di Finanza, ma esclusivamente per raccogliere notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell’accertamento⁽²⁶⁾, con ciò escludendosi la possibilità di avvalersene per finalità non pertinenti. In ogni caso, la strutturazione, somministrazione, raccolta e trattamento dei dati “a fini di ricerca statistica”, sono tutti passaggi assistiti da regole di riservatezza definite nel

Codice di deontologia e di buona condotta per i trattamenti di dati personali per scopi statistici e scientifici, dettato dal Garante per la protezione dei dati personali⁽²⁷⁾, non gestibili in via informale.

•

Difformità di intervento Agenzia / G.d.F. - fatta salva l'ipotesi in cui ambedue le organizzazioni maggiormente coinvolte nell'attività di controllo fiscale - Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza - decidessero l'applicazione, sul punto, di una "modalità concordata" di esecuzione dei controlli, ovvero venissero in essere disposizioni in tal senso cogenti, l'adozione di un'iniziativa unilaterale (nel caso della sola amministrazione civile, ma varrebbe anche l'opposto) costituirebbe una palese disparità di trattamento, coinvolgente a vario titolo gli "attori" del rapporto.

•

Risposta del destinatario / reazione dei verificatori - ove, in concreto, solo alcuni contribuenti rispondessero alle domande contenute nel questionario (non potendosi configurare né obbligo di risposta né sanzione per l'inadempimento), quale risvolto cogliere sotto il profilo dell'efficacia della rilevazione? E ancora: nel caso in cui si richiedesse al contribuente una valutazione sulla "correttezza e imparzialità" dei funzionari incaricati della verifica, quali azioni a tutela dovrebbero invocare quelli che, pur sempre pubblici ufficiali (o incaricati di pubblico servizio)⁽²⁸⁾, mancando di correttezza e imparzialità non dovrebbero rispondere di mera trascuratezza bensì di delitti dei pubblici ufficiali contro la Pubblica Amministrazione? E quali, in tal caso, i risvolti che l'amministrazione cui appartengono dovrebbe considerare sul piano sanzionatorio, disciplinare o di doverosa segnalazione all'Autorità Giudiziaria?

Si potrebbe continuare a lungo, tra dubbi e paradossi, ma poco importa insistere in una sterile casistica. E', forse, preferibile spendere qualche ultima considerazione di merito.

1.

Considerazioni e riflessioni

Secondo alcuni, fu l'agente speciale dell'FBI **Conrad Hassel**, secondo altri il criminologo e psicologo **Nils Bejerot**, a coniare l'espressione "sindrome di Stoccolma", in seguito ad un episodio avvenuto in Svezia nell'Agosto del 1973: due rapinatori tennero in ostaggio per sei giorni quattro impiegati della Kreditbanken di **Stoccolma** i quali, con grande sorpresa degli inquirenti, una volta rilasciati, espressero sentimenti di solidarietà verso i propri sequestratori arrivando a testimoniare in loro favore. Una delle donne rapite, poi, instaurò un vero e proprio legame sentimentale con uno dei due criminali che si protrasse oltre il rilascio.

Ebbene, (senza ironia, e se ci è concesso, anche in base a lunga esperienza), sovente il rapporto contribuente-ispettore del fisco è da inquadrare in tale "cornice", piuttosto che in uno schema di customer satisfaction.

Non è certo una condizione desiderabile né auspicabile, nondimeno essa si comprende stando all'insegnamento della psicologia forense, per cui una delle implicazioni di tale sindrome è precisamente quella di delineare un versante di "positività" nel rapporto vittima-carnefice, in quanto "(...) aumenta effettivamente la probabilità di sopravvivere sia per il rapitore che per l'ostaggio. Infatti nella maggior parte dei casi, se l'ostaggio è portato a simpatizzare per i rapitori, diviene più difficile, per questi ultimi, sopprimere la propria vittima."⁽²⁾

Nel nostro Paese l'evasione fiscale è tradizionalmente collocata sul piano "empatico" della contestazione del Leviatano fiscale. Essa è intesa, cioè, quale "(...) espressione della resistenza del contribuente a preservare le proprie risorse nei confronti del fisco "predatore". Ciò rende difficile percepire, sia "(...) l'effetto di arricchimento indiretto che le imposte dovrebbero offrire in termini di offerta di servizi pubblici e quant'altro possa essere finanziato con le entrate fiscali" sia il disvalore del diffuso effetto corruttivo che ne consegue, il che "(...) deforma ancora di più il piano di interazione cittadino-amministrazione pubblica dato che aumenta una sorta di feedback negativo e opportunistico tra il privato e il pubblico"⁽³⁰⁾.

Come in un gioco probabilistico, se l'ispettore del fisco non controllasse, per il contribuente sarebbe ottimale evadere. Se questi evade, però, per l'ispettore del fisco è ottimale controllare. Ma posto che l'ispettore controlli, al contribuente conviene non evadere e se il contribuente paga le tasse il comportamento migliore per l'ispettore è non effettuare il controllo. Stante che per la cd. "teoria dei giochi" l'**obiettivo** di un giocatore razionale consiste nella **massimizzazione del proprio esito finale** e ogni giocatore sa che anche l'altro persegue il medesimo obiettivo, il difetto di "equilibrio simmetrico" tipico dei giochi non cooperativi, si potrebbe risolvere se il contribuente paga poco e l'ispettore del fisco controlla poco! Surrettiziamente, il gioco diventa "cooperativo" e realizza una **funzione di guadagno (payoff)** "simmetrica" per ambedue i contendenti⁽³¹⁾. Si forma un "buco nero contrattuale" che risucchia le "ragioni" dei controllati al pari di quelle dei controllori, in un luogo oltre il cui orizzonte l'ordine sociale precipita senza possibilità di ritorno.

Ci si permetta, allora, di proporre un accenno di ridefinizione delle questioni esaminate, provando a riannodare le fila del percorso fin qui delineato ma, per quanto possa sembrare dispersivo (o anche "non pertinente"), spostando su livelli di rappresentazione "altra" le considerazioni sin qui esposte. Ci pare infatti che, nel caso delle verifiche fiscali a carico dei contribuenti, non emerge predominante l'esigenza di misurazione della qualità percepita sul parametro dei bisogni collettivi, mentre viene in evidenza una problematica di "controllo interno" e di governance tipico delle organizzazioni complesse⁽³²⁾.

Soprattutto in ambito pubblico, si tratta, di organizzazioni caratterizzate da articolazioni - unità e sub-

unità strutturate - dove il riparto delle competenze e delle attribuzioni di autorità e responsabilità è definito da fonti normative di diritto pubblico, da provvedimenti amministrativi e, solo in via sussidiaria, da atti di privata autonomia⁽³³⁾. Stante la molteplicità di ruoli e responsabilità in esse rintracciabili, un aspetto caratteristico è quello della condivisione della responsabilità fra i diversi titolari di competenze. Qui la problematica specifica è quella della responsabilità concorsuale dei titolari di determinati organi, o di alcuni dei soggetti di vertice, nella previsione e attuazione di un modello organizzativo costituito da “buone regole di governo” e orientato al controllo interno, sì da limitare il compimento di fatti di cattiva gestione o di reato nell’ambito della struttura e dei compiti ad essa assegnati, sia in base alle fonti di livello normativo che dai provvedimenti amministrativi o di diritto privato. Le “regole di tutela” che tali organizzazioni apprestano **non possono mai essere (e, in concreto, non sono) “di natura contrattuale”**.

L’effettiva “tutela del contribuente sottoposto a verifica” si risolve nell’esercizio di attività istruttoria da svolgersi nel rispetto del principio di legalità, di imparzialità e di trasparenza. Vizi propri degli atti “endoprocedimentali”, saranno impugnabili soltanto con l’atto finale impositivo innanzi al giudice tributario ed esclusivamente sotto il profilo del loro rilievo in campo tributario⁽³⁴⁾.

La strumentalità di tale attività consente discrezionalità con riguardo all’adozione di mezzi istruttori, di volta in volta adeguati al caso concreto. Una norma estremamente garantista e innovativa è contenuta nell’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000⁽³⁵⁾: con essa vengono esplicitamente e chiaramente regolamentati i diritti e le garanzie offerte al contribuente soggetto a verifica fiscale. Il successivo art. 15 della legge, assolve infine alla funzione di “stabilizzazione” dell’ordinamento tributario vigente in cui, per vero, non si rinviene alcuna definizione espressa di “verifica fiscale”, rinviando ad una regolamentazione ministeriale - pur se ad oggi inattuata - delle attività del personale addetto alle verifiche tributarie⁽³⁶⁾.

Ove, infine, l’attività del personale addetto alle verifiche fiscali pur assumesse rilevanza penale “a danno del contribuente”, la “tutela” dell’interesse di quest’ultimo **soggiace alla tutela di altro superiore interesse: garantire l’integrità dell’attività affidata dallo Stato al pubblico ufficiale**. Si tratta,

dunque, di delitti contro la pubblica amministrazione, ovvero reati caratterizzati dalla qualifica dell'autore Pubblico ufficiale e dalla particolarità degli interessi offesi identificati nel corretto funzionamento della Pubblica amministrazione e nella tutela del suo prestigio, che possono essere messi in pericolo dall'infedeltà o dalla disonestà del pubblico ufficiale³⁷).

1 Critica così riassunta da CISL Piemonte, in www.piemonte.cisl.it (21/10/2010 - Vertenza Agenzia Entrate).

2 Cfr. Cristina Bertelli, Fisco, test di qualità, in *ItaliaOggi*, 3 novembre 2010.

3 Cfr. AA.VV. - Presidenza del Consiglio dei Ministri - La customer satisfaction nelle amministrazioni pubbliche. Valutare la qualità percepita dai cittadini - Rubettino, 2003. Per una panoramica sull'applicazione dello strumento: Stefania Baldassari - Gilberto Ugolini, L'impiego della customer satisfaction per la valutazione dell'efficacia esterna nelle attività delle pubbliche amministrazioni, in www.istat.it.

4 La customer satisfaction nelle amministrazioni pubbliche..., op. cit., pag. 15.

5 Mauro Cavallone, Oltre la fidelizzazione. Il marketing nell'era della complessità, Milano, 2000 - pag. 39.

6 Id.

7 Cfr. Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, Delibera n. 153/02/CSP: Approvazione del regolamento in materia di pubblicazione e diffusione dei sondaggi sui mezzi di comunicazione di massa, e Delibera n. 237/03/CSP, Modifiche e integrazioni al regolamento in materia di pubblicazione e diffusione dei sondaggi sui mezzi di comunicazione di massa approvato con delibera n. 153/02/CSP (GG.UU. dell'8/8/02, n. 185 e 9/12/03, n. 285).

8 Id, pag. 42.

9 La customer satisfaction nelle amministrazioni pubbliche..., op. cit., pag. 15.

10 Id., pag 14-15.

11 Daniela Cocchi, Marzia Freo, Indagini di customer satisfaction: aspetti teorici ed applicazione del "modello di mercato" alla Pubblica Amministrazione, relazione al Convegno Nazionale USCI: La misurazione della customer satisfaction negli Enti Locali - Reggio Calabria, 29 settembre 2006, pag. 10.

12 La customer satisfaction nelle amministrazioni pubbliche..., op. cit., pag 16.

13 Stefania Baldassari - Gilberto Ugolini, L'impiego della customer satisfaction..., cit., pag. 3.

14 Definizione proposta dell'American Society for Quality Control, oggi American Society for Quality (ASQ), organizzazione fondata negli USA nel 1946, per la diffusione di informazioni e certificazioni della qualità.

15 Id., pag. 17.

16 Il riferimento adeguato dovrebbe essere al taxpayer quale "an individual or legal entity".

17 Amedeo De Luca, Customer Satisfaction verso i servizi della Pubblica Amministrazione, in PMI n. 5/2009, pag. 28.

18 Corte Costituzionale, Sentenza n. 204 del 5 luglio 2004.

19 Id.

20 Sul punto cfr. Camillo Di Filippo, Modelli autoritativi e convenzionali: l'attività amministrativa tra potere e consenso, in www.diritto.it.

21 Franco Gallo, L'istruttoria nel sistema tributario, in *Rassegna Tributaria* 1/2009, pag. 30.

22 Cass., Sez. V, Civile - Sentenza n. 6232 del 18/04/2003 (conforme: Cass. 10812/96; Cass. 8685/93). Si consideri che, anche la dove la normativa tributaria prevede l'adozione di un procedimento concordatario ante-accertamento, con riguardo, ad esempio, sia al procedimento avviato su iniziativa del contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 1 del D.Lgs. 218/1997 sia al procedimento avviato d'iniziativa dell'ufficio ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.Lgs. 218/1997, il cd. contraddittorio soggiace a limiti di discrezionalità, evidenziati dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare a commento dell'articolo 5 del D.Lgs. 218, "(...) con riguardo alle frequenti ipotesi in cui la possibile pretesa, pur presentando margini di discrezionalità valutativa limitati, forma comunque oggetto di contraddittori, talvolta defatiganti, che si sviluppano per il sol fatto dell'intervenuto invito a comparire e, una volta instaurati, per ciò solo ingenerano nel contribuente l'erroneo convincimento (del tutto metagiuridico) che dal contraddittorio debba comunque derivare una necessaria riduzione della pretesa." (cfr. Circolare 16 febbraio 2009, n. 4).

23 Danilo Sciuto, I poteri dell'Amministrazione Finanziaria e il contribuente. Rassegna di giurisprudenza, in Il Commercialista Telematico.

24 Antonio Lattanzio, La tutela del contribuente in sede di verifica fiscale

25 Cfr. Cass., Sezioni Unite Civili, Sentenza n. 6315 del 16 marzo 2009.

26 Cfr. articolo 51, comma 3 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e art. 32, comma 1, n. 4), del DPR 29 settembre 1973, n. 600. La gran parte dei poteri previsti dalle singole norme tributarie per gli uffici finanziari sono estesi alla Guardia di Finanza ex art. 1 R.D.L. n.63/1926, come sostituito dall'art. 1 R.D.L. n. 1290/37, per cui agli appartenenti al Corpo "sono conferiti tutti i poteri e diritti di indagine, accesso, visione, controllo, richiesta d'informazioni, che spettano per legge ai diversi uffici finanziari incaricati dell'applicazione dei tributi diretti ed indiretti".

27 Vedi: Provvedimento del Garante n. 2 del 16 giugno 2004, Gazzetta Ufficiale 14 agosto 2004, n. 190, in www.garanteprivacy.it.

28 "Al fine di individuare se l'attività svolta da un soggetto possa essere qualificata come pubblica, ai

sensi e per gli effetti di cui agli art. 357 e 358 c.p., ha rilievo esclusivo la natura delle funzioni esercitate, che devono essere inquadrabili tra quelle della p.a. Non rilevano invece la forma giuridica dell'ente e la sua costituzione secondo le norme del diritto pubblico, nè lo svolgimento della sua attività in regime di monopolio, nè tanto meno il rapporto di lavoro subordinato dell'agente con l'organismo datore di lavoro. Nell'ambito dei soggetti che svolgono pubbliche funzioni, la qualifica di pubblico ufficiale è poi riservata a coloro che formano o concorrono a formare la volontà della p.a. o che svolgono tale attività per mezzo di poteri autoritativi o certificativi, mentre quella di incaricato di pubblico è assegnata dalla legge in via residuale a coloro che non svolgono pubbliche funzioni ma che non curino neppure mansioni di ordine o non prestino opera semplicemente materiale. Integra pertanto il reato di peculato l'appropriazione dei compensi dovuti all'Enel per la fornitura di energia elettrica ad opera dell'incaricato dell'Ente alla riscossione dei suddetti pagamenti con poteri di transazione e di concessione di dilazioni nei confronti di utenti morosi e di disporre i distacchi della fornitura". (Cass. penale, sez. VI, 21 febbraio 2003, n. 11417).

29 Michele Correra - Pierpaolo Martucci, La vittimologia, in Di Giusto Giusti, Trattato di medicina legale, Wolters Kluwer Italia, 2009, Volume 4, Capitolo LXXXVI, pag. 495.

30 Alessio Monticelli, Economia Sommersa ed Evasione Fiscale. Analisi Teorica ed Evidenze Empiriche, SIDE Working Papers, pag. 2 e ss.

31 Il riferimento è al teorema del matematico John Nash, volto a valutare la strategia che un giocatore può adottare quando compete con un avversario anch'esso razionale. L'impossibilità di raggiungere un "equilibrio di Nash" nel rapporto contribuente-ispettore del fisco - come ricostruito nel modello della "teoria dei giochi" - sta nell'asimmetricità del rapporto, in quanto le condizioni delle strategie poste in essere dai due concorrenti non consentono a nessuno dei due di migliorare la propria posizione adottando una strategia diversa.

32 Fra le quali può essere di certo ricompresa l'amministrazione finanziaria, pur nel modello "aziendalistico" sperimentato con la riforma del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'amministrazione del 1999/2000, e la creazione delle "Agenzie fiscali". Per un inquadramento, cfr. Lucia Biondi, Un nuovo modello organizzativo e gestionale nell'amministrazione finanziaria dello Stato: le Agenzie Fiscali, in www.taxreport.eu.

33 Secondo i modelli adottati in omaggio allo schema della cd. "privatizzazione del lavoro pubblico", in cui la distinzione tra prestazione lavorativa (contratto, diritto privato) ed esercizio della funzione (procedimento, diritto pubblico) è un'acquisizione che, nonostante le perplessità che può suscitare, in atto pare irreversibile.

34 A tal proposito va notato che per la Cassazione, la responsabilità penale della condotta del contribuente può essere accertata anche se l'accertamento può "cadere" per vizi riscontrati nell'attività di verifica. Infatti, "(...) in materia di illeciti tributari gli elementi raccolti durante gli accessi, le ispezioni e le verifiche compiute dalla Guardia di Finanza per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte dirette sono sempre utilizzabili quale "notitia criminis", in quanto a tali attività non è applicabile la disciplina prevista dal codice di rito per l'operato della polizia giudiziaria, sicché la mancanza o l'irregolarità formale dell'autorizzazione, se è causa di invalidità dell'accertamento fiscale, non riverbera i suoi effetti sull'accertamento penale" (Cass., sentenza n. 38407 del 29 ottobre 2010).

35 Legge 27 luglio 2000, n. 212 contenente: Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (Pubblicata nella G.U. n. 177 del 31 luglio 2000, n. 177).

36 L'articolo 15 stabilisce che "Il Ministro delle finanze, sentiti i direttori generali del Ministero delle finanze ed il Comandante generale della Guardia di finanza, emana un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente".

37 Con l'introduzione del dettato normativo di cui all'art. 322bis C.P., i reati di cui agli artt. 314, 316, da 317 a 320 e 311, terzo e quarto comma, rilevano, anche allorché siano compiuti nei confronti di pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio dell'Unione Europea e dei singoli Stati membri.

<https://www.diritto.it/customer-satisfaction-nelle-verifiche-fiscali/>