

Contenzioso tributario specialistico: un possibile ruolo della Corte dei conti

di Giacinto della Cananea, Raffaello Lupi

La valanga di contenzioso che si è rovesciato sulla Sezione tributaria della Corte di cassazione è un'ulteriore conferma, ove ce ne fosse bisogno, che il processo non è la soluzione, ma il problema della determinazione dei tributi. Quest'ultima è infatti una funzione giuridica non giurisdizionale, ma amministrativa, oggettivamente deresponsabilizzata dalla tendenza a «far decidere il giudice», specialmente nelle pratiche riguardanti ricchezza non registrata da lavoratori indipendenti e piccole organizzazioni. Ne deriva un contenzioso seriale, di tipo impugnatorio, al cui interno si diluiscono anche le contestazioni più complesse, relative alle grandi aziende, per le quali in un recente Convegno si è discusso del possibile ruolo della Corte dei conti, come giudice generale dell'economia pubblica.

■ Quale razionalizzazione per il contenzioso tributario: un'introduzione

Giacinto della Cananea

Importanza del diritto, in particolare dei tributi, «per» l'economia

Al centro di questo incontro di studio, promosso da un gruppo di giuristi - avvocati, magistrati, professori - con la collaborazione di alcuni economisti, vi è un duplice convincimento:

- a) che il diritto è importante, in sé e per l'economia, soprattutto col dilatarsi, nello Stato moderno, di funzioni giuridiche diverse da quelle tradizionalmente forensi;
- b) che lo è, forse oggi più che mai, per l'economia italiana, dove le aziende non riescono a superare la dimensione del capitalismo familiare, anche per il cattivo funzionamento delle istituzioni.

In questa introduzione, mi propongo di motivare questo convincimento. A tal fine, raccoglierò le argomentazioni che dovrebbero persuadere a condividere quel convincimento: due ragionamenti hanno carattere più generale, e gli altri due riguardano specificamente il caso italiano.

Il ruolo del diritto nell'economia di mercato

L'interesse dei giuristi e degli economisti per i nessi che possono instaurarsi tra la dimensione

giuridica e la dimensione economica non è recente. Possono ricordarsi, tra i maggiori, il fondatore dell'analisi comparata delle istituzioni, Montesquieu, e il padre dell'economia politica, Adam Smith. Piuttosto che distinguere i rispettivi approcci e svolgimenti, è utile tentarne una lettura incrociata, riassumibile in tre basilari punti:

- a) la sicurezza della proprietà e l'esecuzione dei contratti sono essenziali per gli investimenti, il commercio e, in ultima analisi, per la crescita economica;
- b) nel novero degli istituti giuridici che assumono importanza a questi fini ve ne sono alcuni - gli usi, le procedure informali di risoluzione delle controversie - che attengono alla condotta degli operatori economici;
- c) altri istituti giuridici, invece, chiamano in causa il ruolo dello Stato. Da esso dipende, oltre alla posizione di principi che orientano e inte-

Giacinto della Cananea - Professore ordinario di Diritto amministrativo presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

Intervento di apertura dell'incontro di studi organizzato presso il Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, Roma, 12 giugno 2015.

grano le pattuizioni private, l'offerta complessiva di giustizia (nella *Ricchezza delle nazioni* Adam Smith la incluse tra le tre funzioni proprie ed esclusive del "sovrano").

Il ruolo del diritto, riferito al funzionamento di istituzioni intese come «beni pubblici», è confermato dalla moderna letteratura. Da essa si evince che quel ruolo assume un'importanza strategica in quel particolare assetto economico che è costituito dall'economia capitalistica ad elevata finanziarizzazione. La ragione è presto detta: questo tipo di economia risente in modo particolare dell'incertezza, come un costo in sé, anche quando poi i dubbi si risolvono in senso favorevole. Gli operatori economici possono accettare il rischio connesso con un investimento, con una scelta di portafoglio. Non possono accettare l'incertezza dei rapporti con le istituzioni, perché essa rende ardua la predisposizione di un *business plan* oltre il breve, se non il brevissimo, periodo, impedisce la determinazione di una strategia. Se quell'incertezza supera una determinata soglia, è inevitabile una caduta di fiducia, la cui conseguenza può essere, sovente è, una crisi finanziaria, non dovuta quindi ai fondamentali del mercato, ma alle imperfezioni dell'assetto istituzionale, delle garanzie nei rapporti tra operatori economici e di questi coi pubblici uffici.

Il ruolo del diritto per attrarre investimenti dall'estero

Se la capacità dell'ordinamento giuridico di tutelare l'interesse della società tutta a una pronta ed efficace composizione delle liti, segnatamente delle liti tra lo Stato e i privati, ha un rilievo, un valore «oggettivo», non ha però scarsa importanza come la realtà viene percepita dai soggetti del mercato. Nell'economia, infatti, le aspettative (più o meno razionali) e le percezioni soggettive contano, e molto.

Se questa osservazione, almeno nel suo nucleo essenziale, è valida, essa lo è, a fortiori, per gli investitori esteri. Per essi, la fiducia nella certezza del diritto è ancor più essenziale, le conoscenze meno sicure, maggiore - di conseguenza - l'importanza delle percezioni soggettive e il rischio ad esse connesso.

Soprattutto per i Paesi - come l'Italia, adesso co-

me nell'epoca di Cavour - che soffrono di una cronica scarsità di capitali privati, è pertanto indispensabile, non soltanto garantire l'effettività del diritto, ma anche far sì che essa sia percepita dai potenziali investitori. Ci si può chiedere, a questo proposito, se essa sia percepita in termini positivi o negativi; se quel dato abbia subito variazioni di segno positivo o negativo; se, quanto e in quale arco di tempo le variazioni che intervengano nell'offerta di giustizia possano influire sugli investimenti esteri.

L'adeguatezza della giurisdizione sulle entrate

Chi abbia a cuore le sorti dell'economia, dunque, non può disinteressarsi dell'adeguatezza dell'ordinamento giuridico, della sua capacità di assicurare il successo di un'economia di mercato. Quella capacità si esplica in primo luogo attraverso la normazione, attraverso scelte di politica fiscale né troppo blande, né tali da scoraggiare la propensione a investire, il gusto per l'innovazione. Ma è fondamentale la coerenza nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme. Se gli amministratori - specie laddove esistono ricorsi amministrativi sottoposti a comitati o *boards* composti di tecnici (economisti, statistici, esperti del territorio) e presieduti da un giurista - e le Corti non condividono le finalità che quelle norme stabiliscono, il potenziale che pure è in esse rischia di non tradursi in atto.

Le questioni che da questo punto di vista si pongono sono svariate, tutte importanti: le dispute tra i privati e il Fisco sono, in Italia, una componente importante del contenzioso con i pubblici poteri? Lo sono in misura pari o diversa rispetto ai principali *partner* europei? Sono variate in misura significativa in un lasso di tempo apprezzabile, per esempio nell'ultimo lustro? Vi sono variazioni rilevanti, segnatamente, negli appelli e nei ricorsi per cassazione?

Le risposte ai quesiti possono tornare utili per due scopi:

- a) per comprendere se la giustizia tributaria sia in grado di realizzare l'interesse della collettività a un'adeguata, oltre che sollecita, composizione delle liti che vedono coinvolta l'Amministrazione fiscale;
- b) per valutare le iniziative che possono concor-

rere a migliorare la funzionalità della giustizia tributaria e, con essa, la *performance* dell'intera economia.

Le proposte di riordino

Per valutare le ipotesi di riordino, giova considerare in modo distinto vari aspetti, pur nella consapevolezza che, nella realtà, essi interagiscono:

- a) può realmente giovare, ed eventualmente in quale misura, il «rafforzamento dell'istituto della conciliazione nel processo tributario»?
- b) può giovare, e quanto, una maggiore e migliore specializzazione professionale di quanti sono chiamati a rendere giustizia nelle Commissioni tributarie?
- c) può essere utile, per razionalizzare l'apporto

che già adesso viene fornito dai magistrati contabili e per ridurre il carico di lavoro della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, in modo che essa possa concentrarsi sulle questioni strategiche, prevedere che essa svolga un controllo di secondo grado, mediante apposite sezioni?

d) non è stato utilizzato, a tal fine, uno dei «principi e criteri direttivi» stabiliti dall'art. 10 della legge n. 23/2014, che fa riferimento al «rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica». La delega fiscale è stata varata, ma il problema del contenzioso tributario è tutt'altro che risolto, come preciserà Lupi nelle riflessioni che seguono.

■ Le degenerazioni giurisdizionali di una materia «non giurisdizionale»

Raffaello Lupi

Carattere non giurisdizionale della determinazione dei tributi

In buona misura posso estrarre le risposte agli interrogativi di Giacinto della Cananea dal volume con cui, in un *work in progress* sempre più a fuoco, sto mettendo a punto da alcuni anni la funzione istituzionale di determinazione dei tributi (1). Si tratta di una funzione giuridica, in quanto espressa dal potere politico, demandata ad istituzioni secondo principi e regole di omogeneità, se non di uniformità (2). Questa concezione istituzionalistica del diritto (3) consente di inquadrare sia la funzione giurisdizionale sia tutte le altre. Tutte le istituzioni creano diritto, i giudici risolvono controversie, la polizia crea sicurezza, la sanità crea salute, l'ambiente crea pulizia, l'istruzione crea ricerca e didattica, tutte funzioni giuridiche, rispondenti alla politica e alla società, come la determinazione dei tributi, funzione strutturalmente «non giurisdizionale», che ha sempre trovato la propria «certezza» all'interno delle istituzioni amministrative ad essa preposte. Da quanto precede appare chiaro che il diritto tributario è esistito, ed è stato «giuridico», nella storia, anche senza giurisdizione indipendente dall'Amministrazione, come è accaduto

per una molteplicità di altre funzioni non giurisdizionali, dove il ricorso gerarchico e il reclamo politico hanno funzionato per secoli in modo socialmente accettato. L'idea di una tutela giurisdizionale vera e propria avverso il potere amministrativo è una raffinatezza relativamente recente, senza dubbio opportuna, ma concettualmente sofisticata. Essa ha bisogno di un retroterra culturale idoneo, altrimenti rischia di retroagire sull'attività amministrativa, deresponsabilizzandola, com'è avvenuto in materia tributaria. Si è diffusa infatti negli Uffici tributari, con la tassazione attraverso le aziende (cioè dal 1973

Note:

(1) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile su <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario>.

(2) Per ulteriori riflessioni sull'amministrazione del patrimonio pubblico e la determinazione dei tributi come primi esempi storici di giurisdizione non giurisdizionale vedi il par. 1.3 del volume sopra citato.

(3) Recepita da illustri Autori, come Santi Romano, Hauriou e tanti altri. I «normativisti» invece tendono a bloccarsi anche davanti a interrogativi banali come quello se i giudici creino o meno diritto (vedi il post su www.organizzazione sociale.com dal titolo «Le degenerazioni del normativismo: dalla teoria alla malattia (sociale)»).

in poi), la prospettiva di «far decidere il giudice», come se la funzione istituzionale di determinare i tributi spettasse a lui. Questo ha ostacolato la funzione istituzionale, e pre-giurisdizionale, di determinare la base di commisurazione dei tributi, cioè la ricchezza. In un contesto di tassazione esternalizzata sulle organizzazioni amministrative («aziende») questa fase basilare della funzione tributaria è nella sostanza stata effettuata in modo macroscopicamente insufficiente sulle attività economiche ancora lontane dalle organizzazioni amministrative; mi riferisco naturalmente al lavoro dipendente e alle piccole organizzazioni al consumo finale, agli affitti in nero, alle fatture false e a tutti gli altri fenomeni che sfuggono alla rigidità delle organizzazioni amministrative (4).

L'inserimento della giurisdizione sulle funzioni non giurisdizionali

Sulle premesse teoriche indicate al punto precedente, il processo giurisdizionale tributario, quindi, non è la soluzione, ma l'emersione di un problema; quando ci si rivolge al giudice, nel diritto non giurisdizionale, non vuol dire che c'è un problema sociale pregiudiziale, come un danno, una lite, un'inadempienza, ecc., ma che ad avviso di un cittadino una istituzione deraglia rispetto alle proprie funzioni. Quindi già un problema giuridico, collocato prima del processo. Demandare quindi la determinazione dei tributi al giudice è fuori luogo; per certi versi sarebbe come demandargli altre funzioni pubbliche non giurisdizionali, ad esempio le infrastrutture, lo smaltimento dei rifiuti, l'educazione, la sanità, la ricerca, l'urbanistica, il reclutamento dei dipendenti pubblici, la qualificazione dei beni culturali e innumerevoli altri compiti delle più disparate istituzioni pubbliche. Dal punto di vista del relativo utente-destinatario, sarebbe un po' come se, fatte le dovute distinzioni, si richiedesse direttamente al giudice una licenza di costruzione, un porto d'armi, una cattedra universitaria, un diploma di maturità o una operazione di appendicite. Questo processualismo dà luogo a un circolo vizioso surreale, alimentato da una serie di convenienze settoriali. C'è quella dei funzionari desiderosi di non decidere e di «farsi durare» le pratiche diminuendone il numero,

quella degli avvocati alla moltiplicazione delle liti, quella di molti giudici ad alimentare la propria nicchia di prerogative, quella di molti operatori economici alla paralisi della funzione di determinazione dei tributi, quella di alcuni funzionari a trasformare i diritti in favori, a fronte dei quali chiedere contropartite. Al di là di tutte queste disfunzioni, c'è però una peculiarità della tradizione della determinazione dei tributi, cui è opportuno dedicare il prossimo paragrafo.

Dal carattere storicamente contenzioso della determinazione valutativa della ricchezza all'equivoco processualistico

La determinazione dei tributi, rispetto ad altre funzioni pubbliche, come la sicurezza, la sanità, le infrastrutture, l'ambiente, ecc., ha però una funzione caratteristica che, pur messa in secondo piano dalla tassazione attraverso le aziende, cova sotto le ceneri. Si tratta di una determinazione strutturalmente contenziosa in quanto valutativa in punto di fatto, cioè di base di commisurazione dell'imposta, ovvero di suo «presupposto economico»; questo elemento valutativo della ricchezza ricorre dall'antichità, dal frutto delle antiche coltivazioni dei tempi del Nilometro di Elefantina, fino ai sistemi a ripartizione basati sul tenore di vita, o al valore di un immobile (5). Questa valutatività veniva gestita da un lato con predeterminazioni forfetarie generali, tipo quelle catastali, ma al tempo stesso con progressive messe a fuoco delle stime, in una serie di ricorsi gerarchici, di natura prettamente amministrativa. Quest'apparato è diventato superfluo solo con la tassazione contabile, attraverso gli atti giuridici, documentati dalla contabilità delle organizzazioni amministrative «rigide». La valutatività complessiva della determinazione dei tributi si è attenuata, ma è rimasta importante per una parte molto vasta dell'economia italiana, soprattutto a proposito delle piccole organizzazioni, del lavoro indipendente al consumo

Note:

(4) E dove i termini della tassazione sono rimasti sostanzialmente quelli dell'era preindustriale, con la necessità di un intervento valutativo sufficientemente sistematico di pubblici uffici.

(5) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., par. 1.3.

finale e di parte del capitalismo familiare. Questa inevitabile coesistenza, e commistione, di modalità diverse di determinazione della ricchezza non è stata razionalizzata dagli studiosi sociali del settore, che hanno parlato per alcuni anni di generalizzazione dell'accertamento analitico, dove ne mancavano totalmente le condizioni materiali (6). Da questa mancanza di spiegazioni d'insieme della determinazione dei tributi sono nate schizofrenie sociali che hanno provocato malesseri e reazioni scoordinate, socialmente laceranti (7), da cui l'Italia non è uscita, ed in cui anzi si avvia ancora di più, come indicato su questo stesso numero di *Dialoghi* (8). Si è arrivati anzi a un paradosso (9) in cui la determinazione contenziosa, in via amministrativa, funziona male (10) per le piccole attività a forte carattere valutativo, dove è ancora necessaria una graduale precisazione di stime, effettuate per ordine di grandezza (11). Il rimedio non sta però nel processo giurisdizionale, ma nell'elaborazione di un contenzioso amministrativo dove in una qualche misura il contribuente è chiamato a condividere la stima effettuata dall'Ufficio tributario; questo sia in sede di autodeterminazione dei tributi, senza atti di accertamento veri e propri (12), sia nella rideterminazione contenziosa, attraverso successivi passaggi amministrativi, di quanto accertato. Era questa l'essenza del sistema di contenzioso amministrativo tributario, che sostanzialmente esprimeva funzioni in buona parte di amministrazione attiva, in quanto era normale che il tributo, in queste ipotesi marcatamente valutative, fosse determinato in modo interattivo e dialettico tra Uffici e contribuenti. A questo bisogna tornare, alla «personalizzazione della stima», adatta agli Uffici tributari, mentre i decenni che hanno portato «dal contenzioso al processo tributario» hanno provocato l'attuale corto circuito in quanto hanno sovrapposto, ibridato e mescolato due fasi concettualmente distinte.

Contenzioso, grandi contribuenti e Corte dei conti

Questa fase contenziosa amministrativa potrebbe mancare proprio per i grandi contribuenti, in cui la determinazione della ricchezza è giuridico-documentale. Eppure proprio qui il conten-

zioso amministrativo ha paradossalmente maggior successo.

Il motivo è che sulla gestione dei recuperi giuridico-interpretativi (13), di rilevante ammontare, possono essere coinvolti una pluralità di funzionari, e anche di Uffici diversi, con condivisione delle responsabilità decisionali (14). Il maggior successo dei ricorsi amministrativi in esame riguarda paradossalmente proprio i casi in cui non servivano. Qui le disfunzioni del contenzioso, su cui si sofferma l'articolo che precede, sono addirittura un motivo che spinge le aziende, come organizzazioni, ad «ingoiare rospi» (15). Le incertezze di un processo inadeguato diventano uno strumento di pressione sulle aziende, che non fa bene all'Italia, e scoraggia gli investimenti internazionali.

I processi sulla fiscalità

La spiegazione processualistica della tassazione

Note:

(6) R. Lupi, *Diritto amministrativo*, cit., par. 3.13, 5.9.

(7) R. Lupi, *Diritto amministrativo*, cit., par. 4.6.

(8) E. Melchiorre, R. Lupi, «Evasori-Ladri? Supplenze giornalistiche nello spiegare la determinazione dei tributi», in questa *Rivista* a pag. 377.

(9) Descritto al par. 6.5 di R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*.

(10) In quanto è «poco personalizzata», stante il difficile coinvolgimento di una pluralità di funzionari, in modo da dividere la responsabilità decisionale.

(11) Sulla massa dei contenziosi valutativi di piccoli contribuenti, il funzionario, senza poter condividere con altri Uffici o altri addetti le «ri-valutazioni» della determinazione del tributo, su istanza del contribuente, tende ad applicare deresponsabilizzanti «abbattimenti predeterminati», oppure a «far decidere il giudice», se il contribuente cerca ulteriori abbattimenti.

(12) Come indicato al par. 5.7 di *Diritto amministrativo dei tributi*, cit.

(13) R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit. paragrafi 3-11, 5.17, 5.18.

(14) Mi riferisco a capi ufficio, dirigenti, direzioni regionali e centrali, in diverse vesti formali. Si innesca così il frazionamento delle responsabilità e pian piano la vicenda «si risolve da sola»; come le patate bollenti, la pratica transita di mano in mano, finché si raffredda e l'«esposizione» di ciascuno è compatibile col desiderio di «copertura» delle nostre pubbliche amministrazioni. Ognuno può presentare la pratica come «decisa da altri», in una sorta di decisione collegiale, che mette al riparo da critiche e sospetti. È intuitivo come questo circolo vizioso sia alimentato dalla deriva processualistica che vede l'adesione amministrativa come un'eccezione (si ricordi l'espressione fuorviante «strumenti deflativi del contenzioso»).

(15) Che potremmo chiamare metaforicamente «estorsioni di Stato», dovute alle drammatizzazioni ambientali connesse all'idea di «grandi evasori», di cui dicevamo nel numero precedente.

avalla tatticismi avvocateschi degli Uffici tributari, spingendoli a disorientare giudici oberati da innumerevoli altre controversie di piccolo importo. Il numero di controversie dove, anche leggendo la sentenza, si comprende il disorientamento del giudice non è ovviamente maggioritario, ma è abbastanza alto per rendere inaffidabile, su questioni di fiscalità specialistica, il sistema del contenzioso tributario (16). Anche la Sezione tributaria della Cassazione, ingolfata di processi dopo l'abolizione della commissione tributaria centrale, è andata incontro ad una notevole perdita di credibilità tra gli addetti ai lavori, rispetto a quando le controversie tributarie,

meno numerose, venivano decise dalla prima sezione civile. La prospettiva di cui all'articolo che precede, cioè di utilizzare, in alternativa alla giurisdizione ordinaria, un giudice abituato a interagire con la Pubblica amministrazione, come la corte dei conti, appare in prima battuta meritevole di essere approfondita.

Nota:

(16) Tale sistema, per la sua composizione, non rende conveniente una preparazione massiva di giudici ormai oltre la mezza età su questioni di fiscalità specialistica che poi potrebbero capitare loro rarissimamente.