

RAFFAELLO LUPI

## CANNIBALIZZAZIONE GIURISDIZIONALE DEL DIRITTO E FUNZIONE TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Una manifestazione tributaria di un problema generale del diritto. – 2 La spiegazione del diritto attraverso la funzione di giustizia. – 3. Inconvenienti di spiegare il tutto (diritto) facendo leva su una sua parte (giurisdizione). – 4. Spiegazione giurisdizionale e inconvenienti burocratici. – 5. Le decisioni amministrative tra *ius dicere e ius facere*. – 6. Il fallimento della via giurisdizionale alla determinazione dei tributi: una “tempesta perfetta”.

### 1. UNA MANIFESTAZIONE TRIBUTARIA DI UN PROBLEMA GENERALE DEL DIRITTO

Nei mesi passati dall'intervento al convegno AIPDA 2017, s'è rafforzata la mia convinzione che la particolare vicenda del diritto tributario, oggetto del mio intervento<sup>1</sup>, rifletta una questione giuridica più generale. Mi riferisco alla spiegazione del diritto nel suo complesso attraverso schemi mentali e chiavi di lettura tipici della funzione giurisdizionale. È una tendenza ormai entrata, credo irrimediabilmente, nel DNA dell'accademia e degli operatori del diritto tributario, con gli effetti di deresponsabilizzazione e paralisi anticipati al convegno e riassunti al punto 6 di questo scritto. Tuttavia le spiegazioni del diritto attraverso il processo, e la sovrapposizione tra avvocato e giurista, sono prevalenti in Italia e all'estero, anche se non con l'intensità e gli inconvenienti presenti in materia tributaria. Un uditorio di studiosi di diritto amministrativo è quindi il più adatto a riflettere, almeno come ipotesi di lavoro, su questa

<sup>1</sup> Illustrato anche prima del convegno attraverso l'apposito video intitolato “La cannibalizzazione processuale della funzione tributaria”, visibile su youtube digitandone il titolo.

prospettiva generale di analisi degli studi giuridici. Il diritto amministrativo esamina infatti funzioni non giurisdizionali, salvo inserire poi su di esse la giurisdizione, sistematizzabile solo valorizzando la fase, giuridica, ma non giurisdizionale, che la precede, e auspicabilmente si esaurisce di solito senza innescare alcun processo. È quanto accade anche in diritto tributario, con una serie di particolarità, strutturali e contingenti, esposte al par.6, come riflesso di una situazione che, almeno come mia ipotesi di lavoro, riguarda tutto il diritto, come segue.

## 2. LA SPIEGAZIONE DEL DIRITTO ATTRAVERSO LA FUNZIONE DI GIUSTIZIA

Basta scorrere le opere più note di teoria del diritto per rendersi conto del loro riferimento principale alla funzione giurisdizionale<sup>2</sup> come strumento per spiegare tutto il diritto. La metafora Alloriana sul diritto nel prisma dell'accertamento giudiziale è senza dubbio correttissima, limitatamente alla funzione di giustizia, rispondente al bisogno di risolvere in modo pacifico le controversie tra i consociati<sup>3</sup>. Il prisma dell'accertamento giudiziale è però inadeguato a sistematizzare altre funzioni pubbliche, prive di carattere giurisdizionale, cioè infrastrutturali, patrimoniali, educative, sanitarie, ambientali, tributarie e via enumerando. Estendere in questi campi la metafora Alloriana presupporrebbe

<sup>2</sup> Forse è una affermazione impegnativa, da verificare ulteriormente, ma da Santi Romano a Kelsen, a Carnelutti, a Orestano, a Paolo Grossi, le analisi del diritto sembrano costantemente porsi dal punto di vista della funzione giurisdizionale. L'ottica "legge-giudice" era del resto un presupposto inconsapevole anche del mio primo volume sul tema, *Società diritto e tributi*, Milano 2005 (scaricabile da [www.raffaellolupi.com](http://www.raffaellolupi.com)); l'idea che la funzione giurisdizionale potesse comprendersi attraverso schemi generali, inclusivi di tutte le altre funzioni pubbliche, mi era in quella fase sfuggita.

<sup>3</sup> Sostituendo cioè la forza del gruppo alla violenza privata, come spiegavano gli antichi con la frase *Ne cives ad arma veniant*; questa necessità è un dato di teoria pura del diritto, strutturale di ogni società, esistente sin dalle più antiche civiltà, indispensabile al mantenimento della pace sociale, per evitare la violenza privata. L'unica variazione sul tema è l'esercizio di questa funzione da parte di organi politici, nelle società più elementari, e la successiva delega a loro incaricati. È sintomatico dell'esigenza strutturale di "certezza del diritto", che anche la politica, quando esercita questa funzione, senta il bisogno di legittimarsi rispetto ai valori del gruppo, sedimentati in regole, magari da essa stessa formulate, fissando i valori che s'intrecciano nella collettività. Proprio questa necessità della funzione di giustizia rispetto ad altre, meno diffuse, più variabili o più recenti, l'ha verosimilmente resa una pietra di paragone per tutto il diritto.

un accertamento giudiziale, cioè una lite per ogni licenza edilizia, ricovero ospedaliero, trattamento di rifiuti, licenza elementare, concessione di arenile, iscrizione all'anagrafe e via enumerando. Un privatista potrebbe obiettare che è tutto normale, negando la giuridicità di queste pubbliche funzioni in quanto esse si svolgono senza l'intervento del giudice, così come senza l'intervento del giudice si risolve la massima parte dei rapporti sociali. Sarebbe però una risposta tautologica, in quanto riaffermerebbe la premessa di ridurre il diritto alla giustizia. Sarebbe anche una risposta fallace, trascurando che la maggior parte dei rapporti sociali si svolge tra privati, senza intervento di pubblici uffici, e con la figura del giudice sullo sfondo; l'intervento del giudice è solo potenziale, in caso di disaccordo, mentre per le altre funzioni non giurisdizionali, indicate sopra, l'intervento dei rispettivi uffici pubblici è necessario, indipendentemente da una lite. Se la giurisdizione non viene evocata in concreto, restando solo potenziale, i rapporti sociali si svolgono senza l'intervento concreto di uffici pubblici, ma tuttavia tenendolo presente, prefigurato in valori, principi e regole destinati a "far prevedere come decideranno i giudici"; l'accordo tra privati, il pagamento del debito, il risarcimento del danno possono svolgersi, e auspicabilmente nella stragrande maggioranza dei casi si svolgono, anche solo col consenso delle parti, senza un intervento concreto del giudice; anche qui abbiamo "diritto", chiamato "diritto dei privati", sul cui sfondo c'è sempre la funzione giurisdizionale, operante in potenza<sup>4</sup>. Una pluralità di altre funzioni pubbliche si concretizzano, a prescindere da liti, nella *routine* di altri uffici pubblici "non giurisdizionali, a partire dall'anagrafe, per passare all'istruzione, al collocamento al lavoro, all'urbanistica, all'ambiente, alla previdenza sociale, alla sanità. Sono funzioni di rilevanza sociale, non giurisdizionali, ma giuridiche, che canalizzano in modo unilaterale, "fuori mercato", il soddisfacimento di determinati bisogni; pertanto tali funzioni sono tutte "autoritative", persino nella sanità o nell'istruzione, dove gli interessi dei beneficiari sono "pretensivi", ma è l'ente a decidere, in base a compatibilità generali, quante prestazioni erogare nel caso

<sup>4</sup> Studiando diritto privato, e leggendo il codice civile, solo raramente emerge la prospettiva della "lite", dell'accertamento giudiziale, che Allorio giustamente richiamava. Accenno incidentalmente che anche funzioni "non giurisdizionali", come la difesa e la sicurezza operano in buona misura "in potenza", anticipando quanto diremo all'ultimo paragrafo su questa virtualità odierna della funzione tributaria, con la c.d. "autotassazione".

singolo (sotto questo profilo si vede appunto l'autoritatività della sua azione).

È evidente quindi che *ci sono più cose in cielo e in terra che nella funzione giurisdizionale*, presa invece a modello per osservare il diritto nel suo complesso; questo anche restando ben ancorati al mondo giuridico, senza divagare sulla morale, sulla politica o altri aspetti della convivenza sociale, di cui il positivismo giuridico, correttamente, diffida.

### 3. INCONVENIENTI DI SPIEGARE IL TUTTO (DIRITTO) FACENDO LEVA SU UNA SUA PARTE (GIURISDIZIONE)

Non è però proficuo, visto che il più contiene il meno e non viceversa, spiegare il diritto in generale facendo riferimento alla funzione giurisdizionale, che come detto al paragrafo precedente ne costituisce solo una parte, sia pure cospicua. La cannibalizzazione giurisdizionale del diritto, titolo di questo intervento, si riferisce appunto all'infruttuoso tentativo di spiegare il tutto facendo leva su una sua parte. Persino la funzione giurisdizionale è stata danneggiata nell'essere utilizzata come paradigma dell'intero diritto. La sua sovraesposizione ha infatti contribuito a mantenerla in una specie di limbo, dove s'intrecciano, e alternativamente si valorizzano, senza coordinarli, vari poli, come la legge, il giudice, la dottrina, la politica, il pubblico dibattito, i "diritti fondamentali", il costituzionalismo, i "media" e i "social network" (c.d. "circuito mediatico giudiziario"). Resta ancora attuale, e irrisolto, nel dibattito giuridico, il tema posto decenni or sono, nell'indimenticato volume a cura di Scarpelli, dal titolo "I giudici creano diritto?". Al di là delle discussioni sulla risposta, l'attualità della domanda conferma che, a forza di insistere nello spiegare il diritto attraverso la funzione di giustizia, si è trascurata l'idea generale di funzione e il rapporto tra società, politica e diritto.

Questo ha verosimilmente ostacolato anche l'evoluzione del diritto da tecnica, o scienza per tecnici, a studio sociale delle funzioni pubbliche in generale<sup>5</sup>. A questo schema fa capo anche l'insufficiente espressione, da parte di un mondo giuridico legittimamente formato da operatori forensi, avvocati o giudici, di giuristi, come studiosi sociali delle

<sup>5</sup> Su queste due anime, della tecnica e della scienza, entrambe sociali, e che coesistono nel diritto, LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Castelvechi 2018, par. 1.3.

pubbliche funzioni, che interloquiscono, a vari livelli, con tutta la pubblica opinione interessata ai loro temi. *L'imprinting* giurisdizionale ha anche reso difficili i rapporti tra diritto e scienze sociali<sup>6</sup> a contenuto economico, aziendalistico, politologico, psicologico, sociologico, antropologico, storico, etc.

Quanto precede è confermato da alcune constatazioni fattuali a prima vista divergenti, ma che esprimono la stessa realtà; da una parte si osserva una pubblicistica giuridica ancorata alla tradizione tecnica, esegetica e pervasa da formalismi; al polo opposto, ma solo in apparenza, troviamo invece una letteratura che divaga in confusi sociologismi di sapore politico sociale, che rinnegano i tentativi di scientificità del positivismo giuridico<sup>7</sup>.

Si trova una conferma di quanto sopra anche nelle denominazioni degli studi giuridici come “legge” o “giurisprudenza”, che esprimono i due punti di vista sotto cui si è guardato alla funzione giurisdizionale<sup>8</sup>. È passata invece in secondo piano la definizione degli studi giuridici col termine “diritto”, espressione molto più generale, inclusiva anche della stessa funzione giurisdizionale, come convenimmo con Sabino Cassese scambiando alcune battute al termine del mio intervento bergamasco.

La figura del giudice è anche inadeguata come chiave di lettura del pubblico ufficio; egli ha infatti una dimensione individualistica, diretta alla decisione di casi singoli in base a regole esterne di cui è in buona misura depositario; anche all'interno di uffici giudiziari a prima vista spersonalizzati, con centinaia di addetti, il giudice ha una grandissima libertà<sup>9</sup>; per questo assumerlo a paradigma degli uffici pubblici è fortemente equivoco e pone le premesse per le disfunzioni di cui al punto successivo.

<sup>6</sup> Sugli smarrimenti metodologici delle scienze sociali rispetto alle scienze della materia, sono intervenuto una prima volta alle pagine 58-72 di *Società Diritto e tributi*, Milano, 2005, poi in *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Ipsoa, 2008, par. 9.2 e 9.9, infine al capitolo 5 del *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Dike, 2012, fino ai recenti par.4.3 e 4.7 di *Diritto amministrativo dei tributi*, cit.

<sup>7</sup> Su come si è puntualizzato questo rischio nell'accademia del diritto tributario vedasi *Diritto amministrativo*, cit., par. 4.3, verso la fine.

<sup>8</sup> La definizione degli studi giuridici come “Legge” allude al diritto come “sistema di regole” cui, come indicato al punto 2, i privati si ispirano per inquadrare i loro rapporti, avendo sullo sfondo l'intervento potenziale della “Giurisprudenza”.

<sup>9</sup> Dato innegabile, rivalutato da Paolo Grossi, in un modo che non si può però contestualizzare in questa sede.

#### 4. SPIEGAZIONE GIURISDIZIONALE E INCONVENIENTI BUROCRATICI

Nel dibattito pubblico, soprattutto italiano, si fa continuo riferimento ai guasti di una fantomatica “burocrazia”, che rende inefficace e inefficiente l’intervento pubblico. Sui mass media non si riflette certo sulle cause di questo fenomeno, e ci si comporta come se fossero congenite, quasi che esistessero i burocrati per nascita<sup>10</sup>; i contenuti della burocratizzazione in senso negativo, non come organizzata divisione di compiti, ma come patologia delle organizzazioni, sono noti. Basta pensare alla paura di prendere iniziative e assumersene i rischi, al desiderio di “copertura normativa”, alla deresponsabilizzazione e all’inazione, coperta da formalistici pretesti. I mezzi di informazione, e il dibattito pubblico, fotografano bene i sintomi di questo fenomeno sociale di vastissima portata, senza però strumenti per sistematizzarlo; una chiave di lettura per destrutturare quest’atteggiamento, e le suddette disfunzioni, è a mio avviso la suddetta istintiva adozione del modello giurisdizionale come chiave di lettura del diritto nel suo insieme. L’ipotesi di lavoro è che buona parte degli atteggiamenti criticati come “burocratici” derivino dalla matrice culturale, ricevuta negli studi giuridici, incentrata sulla funzione giurisdizionale; essa, in ultima analisi, fa infatti corto circuito col “rispetto delle regole”, e proprio questo induce a definire il diritto come “sistema di regole”, anziché come studio di funzioni pubbliche<sup>11</sup> di cui il giudice è al tempo stesso padrone e schiavo<sup>12</sup>. Agganciando la propria decisione ad una qualche disposizione di legge, o a qualche altra “fonte”, il giudice diventa per il resto “legibus solutus”, sottratto anche al controllo sociale basato sui valori. Non mi soffermo su quanto questo abbia inciso sulla burocratizzazione della

<sup>10</sup> Un po’ come i fantomatici “evasori per nascita” nella funzione tributaria, ma non divaghiamo (cfr. comunque il mio recente *Evasione fiscale, perversione privata o disfunzione pubblica*, Castelvecchi 2018).

<sup>11</sup> Prospettiva che sarebbe più ampia, inclusiva della stessa funzione giurisdizionale.

<sup>12</sup> Ricordo le battute conclusive de “Il processo” di Kafka *Qualunque impressione faccia su di noi, egli è un servo della legge, quindi appartiene alla legge e sfugge al giudizio umano*; è una trasfigurazione del giudice “bocca della legge”, cioè suo servo, ma anche padrone, spesso tanto più padrone quanto più se ne dichiara, e con tutta la buona fede se ne sente, “servo”. Essere “bocca della legge” significa infatti anche potere di farla parlare con la propria bocca, diventando sulle proprie pratiche (per quanto di competenza e in massima buona fede) *arbitro in terra del bene e del male*, secondo una vecchia canzone di De Andrè.

giustizia, alimentando la sfiducia in essa, e gli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie. È piuttosto l'applicazione di queste strutture mentali alle varie e diversissime funzioni non giurisdizionali ad averne fatto passare in secondo piano i contenuti sostanziali, omologandoli in una indifferenziata idea di "legalità". Quest'ultima non si contrappone a "illegalità", intesa come prevaricazione, negligenza, abuso o interesse privato, ma a "flessibilità", cioè ricerca volta per volta della soluzione più conforme alla propria funzione, sia essa infrastrutturale, di sicurezza, didattica, sanitaria, ambientale, etc. L'importante non è più che le strade siano scorrevoli, i rifiuti smaltiti, i malati curati, gli scolari educati o i nemici sconfitti<sup>13</sup>, ma "essere a posto" con le regole. Anche l'azione più sensata, rispetto alla funzione svolta, a portata delle risorse disponibili, diventa un miraggio senza un appiglio normativo che consente di realizzarla. Farlo significa "esporsi", privarsi della copertura normativa indicata sopra, assumersi una responsabilità, e quindi non aver alcun riconoscimento, se tutto va bene<sup>14</sup>, diventando invece il capro espiatorio se qualcosa va storto. La legalità, nata nella funzione giurisdizionale come copertura normativa, diretta alla tutela dell'affidamento e alla prevedibilità della decisione (certezza del diritto) irrigidisce le funzioni non giurisdizionali. Nasce l'indifferenza rispetto alla funzione svolta, svalutata dal "rispetto delle regole", e la deresponsabilizzazione diventa il lato oscuro della legalità. I compiti da svolgere tendono a identificarsi col "rispetto delle regole", a danno delle diverse funzioni cui l'ufficio è preposto. Si fanno quindi, senza interrogarsi troppo, cose inutili perché "previste" e inversamente non si fanno cose utili, in quanto "non previste"; nasce un artificiale mondo legale dove il senso comune, l'interesse generale, hanno sempre meno spazio, e formalismi normativi prevalgono su opportunità e pragmatismo. Su questo sfondo si inseriscono poi ulteriori patologie, in cui ci si assesta rispetto alle "regole" più comode per comodità, convenienza e quieto vivere<sup>15</sup>, rispetto a quelle che potrebbero rendere più efficiente ed efficace la funzione svolta. Peccato che, fuori dalla funzione giurisdizionale, la pubblica opinione non

<sup>13</sup> Il riferimento è agli ufficiali incapaci di adeguarsi alle situazioni per via dei regolamenti, temuti più del nemico, secondo la godibile narrazione dello storico Alessandro Barbero *Da Caporetto al Piave*, visibile digitando questo titolo su youtube.

<sup>14</sup> Magari, in caso di successo, c'è anche il rischio di vedersene togliere il merito da altri.

<sup>15</sup> Con un formalismo autoprotettivo denso di arzigogoli, cavilli, sofismi e bizantinismi di ogni sorta, in cui si logora la creatività italiana in versione legalistica.

sia interessata tanto al “rispetto delle regole”, quanto alla sicurezza, all’ambiente, all’istruzione, alla sanità, alla previdenza, alla perequata determinazione degli imponibili. Se questi risultati mancano, importa poco che i pubblici uffici siano a posto con le regole. Le suddette disfunzioni, legate al modello giurisdizionale del diritto, hanno quindi danneggiato l’idea stessa di intervento pubblico, probabilmente molto più di quanto abbia fatto la caduta del muro di Berlino<sup>16</sup>. La delegittimazione dell’intervento pubblico ha quindi alimentato miti “aziendalisti” e “liberisti”, che hanno destabilizzato il rapporto tra “contenuto” economico della convivenza e suo “contenitore” politico-giuridico<sup>17</sup>, con percepibili rischi per la coesione sociale.

## 5. LE DECISIONI AMMINISTRATIVE TRA *IUS DICERE* E *IUS FACERE*

Negli schemi sopra indicati si inseriscono anche le decisioni amministrative, cui è dedicato il convegno; esse consentono di cogliere una sfumatura tra la funzione giurisdizionale e quelle amministrative prive di un aspetto materiale, cioè a contenuto meramente qualificatorio o dispositivo. Penso a concessioni, autorizzazioni, dichiarazione d’interesse storico e culturale, attribuzioni di cittadinanza, licenze edilizie, cioè attività puramente intellettuali, dove non servono interventi materiali<sup>18</sup>, in prima battuta non contenziose, come invece la funzione giurisdizionale. In questo senso anche l’accertamento tributario, cioè la determinazione degli imponibili soggetti ad imposte, è in prima battuta una decisione amministrativa<sup>19</sup>; su di essa, eventualmente, si inseriscono, in un momento logico successivo, fasi contenziose amministrative e giurisdizio-

<sup>16</sup> Le inefficienze burocratiche indicate nel testo sono probabilmente uno dei motivi per cui la cultura “di sinistra”, desiderosa un tempo di includere l’economia nella politica, oggi è diventata “liberista”, inneggiando “al giudizio dei mercati”, alla “globalizzazione” e all’inclusione della politica nell’economia (cfr. Giavazzi-Alesina, *Il liberismo è di sinistra*, Il Saggiatore, 2007, ma anche le esternalizzazioni su privati delle funzioni pubbliche, col passaggio dallo stato-gestore allo stato appaltatore, che perde via via la propria autosufficienza e la propria capacità di controllo dei servizi ricevuti).

<sup>17</sup> Su questa strutturale dialettica, ed osmosi, tra il comparto economico della convivenza sociale e quello “politico-giuridico” cfr il mio Compendio di scienza delle finanze, Dike 2017, par.2.10 (scaricabile su [www.raffaellolupi.com](http://www.raffaellolupi.com)).

<sup>18</sup> Come ad esempio nella viabilità, nella sanità, nell’istruzione, nell’ambiente etc.

<sup>19</sup> In questo senso B.G. MATTARELLA, nella parte dedicata alle decisioni amministrative nel Tomo I del *Corso istituzionale di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, Milano, 2012.



nali. Avrei qualche dubbio nell'identificare le decisioni amministrative anche in base a un potenziale dissenso con qualche interessato, visto che una conflittualità è latente in tutte le funzioni, anche in quelle dove esiste un interesse pretensivo, che il privato vuole soddisfatto in misura qualitativamente o quantitativamente diversa da come intende farlo il pubblico ufficio. In senso ampio, comunque, anche la sentenza del giudice è, sotto un certo profilo, una decisione amministrativa, in quanto anche quella giurisdizionale è una "funzione pubblica" di soluzione pacifica delle controversie, nel senso indicato al par. 2, assunta dalla politica o da suoi delegati. Senza chiedersi se tutto il diritto, compreso quello privato, sia "pubblico" e "amministrativo", nel senso di studiare funzioni del comparto politico-giuridico della società, il concetto di "decisione amministrativa" allarga la prospettiva dello "ius dicere" oltre quella giurisdizionale; è un'idea che contribuisce al diritto come scienza sociale delle pubbliche funzioni: su questo sfondo il giurista travalica la dimensione tecnica dello "studio di regole", dove lo spingeva il positivismo, ma trova anche la sua prospettiva di studio sociale; la sua purezza, rispetto alla politica e ai "valori", giunge cioè attraverso le funzioni pubbliche, inclusa quella giurisdizionale. È una "purezza" parzialmente diversa da quella suggerita dal giuspositivismo, più libera da contingenze normative e tecnicismi. In questa prospettiva è facile capire che il diritto non è solo giurisdizione, legge o giudice, ma studio di funzioni pubbliche; ciò spiega serenamente anche la giurisdizione, contestualizzando la c.d. "onnipotenza della legislazione", il rapporto legge-giudice, e società-politica-diritto<sup>20</sup>. Sono spiegazioni necessarie a evitare gli inconvenienti indicati al prossimo paragrafo per la funzione tributaria.

## 6. IL FALLIMENTO DELLA VIA GIURISDIZIONALE ALLA DETERMINAZIONE DEI TRIBUTI: UNA "TEMPESTA PERFETTA"

Quanto indicato ai paragrafi precedenti si è verificato con intensità macroscopica per la funzione tributaria, destinata in prevalenza alla specificazione giuridica di astrazioni economiche (ricavi, costi, consumi, redditi, patrimoni), per farne la base di commisurazione delle imposte<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> In questo quadro la funzione giurisdizionale accantona la pretesa di essere "la parte che spiega il tutto" (par. 3), ma diventa serenamente una parte del tutto.

<sup>21</sup> Per prospettive più ampie *Diritto amministrativo*, cit. par. 1.2 e 1.8.

Quella tributaria è quindi una antichissima funzione non giurisdizionale, in quanto avente ad oggetto non la risoluzione di liti tra privati, ma la determinazione degli imponibili. Questi ultimi, anticamente legati in prevalenza all'agricoltura, alla fisicità delle merci o al tenore di vita, andavano cioè valutati da appositi incaricati, per prelevarne una parte a titolo di imposta<sup>22</sup>. La soggezione politica impediva ai contribuenti di negare il potere d'imposizione<sup>23</sup>, verso cui però si poteva far leva sui margini di stima degli imponibili<sup>24</sup>, per ridurre di riflesso la somma da pagare; in questa dialettica la fedeltà politica si conciliava con l'interesse individuale ad un imponibile perequato alla ricchezza sottostante, anche tenendo conto di come veniva determinata quella degli altri contribuenti, in condizioni similari<sup>25</sup>.

Queste rimostranze degli individui dovevano essere in qualche misura gestite, e l'autorità politica, anche in regimi autoritari, ha sempre dovuto in qualche modo fronteggiarle, in quanto provenienti da ceti attivi, produttori di ricchezza, importanti per il consenso sociale all'assetto di governo. *Dare soddisfazione* in senso giuridico a queste rimostranze non voleva dire "accoglierle", ma riscontrarle, filtrandole, comprendendo in quale misura fossero genuine o strumentali. Era quindi intuitivo il ricorso a meccanismi in senso lato "di contenzioso amministrativo", gestendo le rimostranze sulla valutazione degli imponibili all'interno della funzione tributaria, con varie sfumature di terzietà, a seconda del contesto, ma non in via giurisdizionale, cioè con un processo. In questo modo, sostanzialmente efficiente, furono gestite, con un ricorso minimo ad organi giurisdizionali, le controversie tributarie fino a buona parte del ventesimo secolo. Il quadro si è destabilizzato con la *tassazione attraverso le aziende*<sup>26</sup>

<sup>22</sup> Sui tributi preindustriali, e la loro forte componente di stima, eccettuato per quelli riferiti a ricchezza visibile attraverso atti giuridici solenni, Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit, par. 1.4.

<sup>23</sup> Salvi periodi con tendenze insurrezionali, come l'indipendentismo incipiente delle colonie americane, preceduto appunto da "proteste fiscali" come il "Boston Tea Party".

<sup>24</sup> Queste valutazioni per ordine di grandezza riguardavano le stime dei raccolti, il reddito della pastorizia, le condizioni economiche delle persone ai fini delle imposte "capitarie", il valore degli immobili o delle merci soggette a imposte di consumo.

<sup>25</sup> Quanto indicato nel testo configura appunto una specie di "perequazione tributaria" *ante litteram* cui corrisponde l'odierna ricorrente formula "pagare meno pagare tutti".

<sup>26</sup> Per certi aspetti gruppi sociali analoghi a quelli territoriali, etnici, religiosi o professionali, coinvolti nei "sistemi a ripartizione" o del "contingente d'imposta", richiesto al gruppo e poi ripartito da quest'ultimo al suo interno.

che esternalizza di fatto la funzione tributaria su organizzazioni esterne agli uffici tributari. Finché questa possibilità esiste, nessun problema<sup>27</sup>, ma è illusorio farci assegnamento dove manca l'organizzazione pluripersonale, ad esempio nel piccolo commercio, artigianato, professioni e piccole organizzazioni, operanti verso consumatori finali; qui serve una grande attività amministrativa di perequazione tributaria; come ho spiegato al par. 5.7 di *Diritto amministrativo dei tributi*, l'intervento di controllo dovrebbe essere idoneo a far avvertire la presenza del fisco sul territorio, in modo da spingere i suddetti contribuenti "a rischio" a un adempimento almeno credibile; è un altro intervento virtuale (par. 2) dei pubblici uffici, tendente a indurre ad una corretta autodeterminazione dei tributi, anche sugli imponibili non raggiunti contabilmente dalle organizzazioni amministrative suddette. Qui occorre ancora il tradizionale intervento valutativo degli uffici tributari, che invece fu esorcizzato in vario modo<sup>28</sup>, a partire dalla "contabilità fiscale", imposta ad artigiani e piccoli commercianti, tanto per omologarli fittiziamente alle organizzazioni aziendali<sup>29</sup>.

La stima valutativa, per ordine di grandezza, dei loro imponibili, fu però ulteriormente ostacolata dalla riforma del 1972-1973; essa infatti procedette anche a una riforma, in senso giurisdizionale, delle commissioni tributarie, passando "dal contenzioso al processo tributario", con un'opera proseguita anche nei decenni successivi<sup>30</sup>. Si è così autoprodotta un assetto in cui la determinazione amministrativa, condivisa e contenziosa, degli imponibili è stata fagocitata dal processo<sup>31</sup> quest'ultimo è diventato la regola, anziché l'eccezione, per gestire gli accertamenti tributari, arrivando a oltre mezzo milione di ricorsi pendenti e

<sup>27</sup> È stato quindi opportuno cogliere, anche in Italia, le "esternalità positive" delle organizzazioni contabili, con la tassazione attraverso le aziende, come l'ho definita nel testo (per un'ampia analisi del fenomeno il capitolo terzo di LUPI, *Diritto amministrativo*, cit.). Il problema è quello di cercare di creare queste opportunità, in nome di una fantomatica onnipotenza legislativa, anche dove ne mancano i presupposti.

<sup>28</sup> È tipico del sapere umanistico sociale, davanti a problemi intuiti, ma non spiegati, esorcizzarli in vario modo, come nelle spiegazioni retributive delle catastrofi naturali.

<sup>29</sup> Sulle aporie di questo tentativo di facciata, LUPI, *Diritto*, cit. par. 3.13.

<sup>30</sup> Di questo assorbimento della funzione amministrativa in uno schema processuale è traccia anche nel titolo di un'importante opera processualistica sul tema, come CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992.

<sup>31</sup> Forse ha contribuito a quest'assetto anche l'estrazione processualcivilistica o comunque forense, anziché di diritto amministrativo, dei primi esponenti accademici del diritto tributario.

all'intasamento della Cassazione tributaria, secondo le stesse dichiarazioni dei primi presidenti della Suprema Corte.

Ciò comporta varie disfunzioni. Prima di tutto il bassissimo rapporto tra i controlli e i milioni di contribuenti che, per l'insufficiente visibilità dei loro imponibili sono "a rischio" di evasione. Sul totale dei controlli, inoltre, i processi sono aumentati esponenzialmente, con grande consumo di risorse amministrative, giurisdizionali e professionali. Ma non basta, perché i controlli su effettive evasioni fiscali, intese come materiale occultamento di imponibili, sono irrisori rispetto ai circa 110 miliardi di euro di evasione annua stimata<sup>32</sup>. Il modello giurisdizionale del diritto spinge alle contestazioni interpretative sul regime degli eventi registrati, dove si pongono problemi "di diritto", più o meno eleganti e contorti<sup>33</sup>; anche quando sono capziose e fiscalistiche, queste contestazioni hanno sempre una copertura normativa, mentre sulle stime di imponibili non registrati gli uffici dovrebbero esporsi nel consueto empirismo del giudizio di fatto<sup>34</sup>.

Alla giurisdizionalità formale del processo tributario corrisponde tuttavia un retaggio pesantissimo del precedente contenzioso amministrativo, cioè il ruolo sostitutivo del giudice nell'esercizio della funzione tributaria, sia pure nei limiti della motivazione degli atti impositivi. In quest'ambito infatti il giudice ridetermina l'imponibile, secondo lo schema della c.d. "impugnazione merito", dandosi carico di una supplenza rispetto agli uffici tributari e di una specie di "imposizione giudiziale", anomala rispetto a quanto accade nella giurisdizione amministrativa, di annullamento e rinvio per una nuova decisione. Il diritto tributario deroga così all'ordinario rapporto tra uffici pubblici e loro giudice, pacifico nell'ordinamento italiano<sup>35</sup>; per ragioni logico-funzionali, tale rapporto è basato sull'annullamento dell'atto, con rinvio all'ufficio pubblico per un nuovo esercizio della funzione, senza alcun intervento sostitutivo del giudice, che al massimo fornisce al pubblico ufficio alcune indicazioni, cui le amministrazioni convenute devono conformarsi<sup>36</sup>; anche la nomina di un "commissario ad

<sup>32</sup> LUPI, *Diritto amministrativo*, cit., par. 4.1.

<sup>33</sup> La tassazione ragionieristica attraverso le aziende ha infatti enormemente ampliato il numero di questioni di diritto, anche di piccolo importo.

<sup>34</sup> La forte valutatività delle stime della ricchezza non registrata, unita ai desideri di autoprotezione degli uffici, riduce le valutazioni degli imponibili per ordine di grandezza. Ciò nuoce in ultima analisi al tasso di adempimento (c.d. "tax compliance") con un circolo vizioso descritto in LUPI, *Diritto*, cit., par. 5.7.

<sup>35</sup> E in molti altri, per ragioni elementari di ordine istituzionale.

<sup>36</sup> Si parla in proposito di atti "conformativi", in quanto il giudice descrive la so-

acta” per applicare al contesto i principi formulati in sentenza conferma la diversità dell’amministrazione attiva dalla giurisdizione su di essa<sup>37</sup>. Non è un “privilegio” dei pubblici uffici, ma un riflesso dello stato di diritto, dove ognuno ha i propri compiti, ed è inefficiente che altri organi vi si sostituiscano, fosse pure la giustizia amministrativa<sup>38</sup>. La suddetta funzione sostitutiva del giudice tributario ne pregiudica l’indipendenza, al di là di conflitti di interessi o condizionamenti ideologici; chi assume una posizione attiva nella soluzione di una controversia rischia infatti di venire condizionato dalla propria stessa impostazione, sottovalutando prospettazioni o argomenti dissonanti<sup>39</sup>; questo comporta rischi proporzionalmente maggiori in settori – per definizione – il giudice stesso non è esperto, e che gli vengono sottoposti episodicamente; in materia tributaria, poi, la sbrigatività del rito, la remunerazione “a cottimo” dei giudici e l’esaurimento del contraddittorio in un’unica breve udienza, provocano vere e proprie sentenze “a sorpresa”, senza alcuna graduale precisazione delle conclusioni, né indicazione degli aspetti che il giudice reputa rilevanti e su cui sarà costruita la sentenza; in pratica, prima si decide e poi si motiva, in modo conosciuto solo a cose fatte, a motivazione depositata.

La spiegazione giurisdizionale del diritto, indicata nei precedenti paragrafi, è quindi una delle cause dello spostamento massivo della funzione tributaria dagli uffici ai giudici. Ne sono derivati una drammatizzazione e una perdita di sistematicità dei controlli che avrebbero potuto avere conseguenze distruttive se compresi dalla pubblica opinione nei loro termini reali; per vari motivi<sup>40</sup>, invece, la quantità e la qualità degli interventi del fisco sugli imponibili da determinare in modo valutativo e per ordine di grandezza, viene sopravvalutata rispetto alla realtà. Quando però il controllo si verifica, si finisce troppo spesso davanti al giudice, e la suddetta determinazione giudiziale degli imponibili finisce per avere riflessi negativi soprattutto per i contribuenti. Il processo riguarda in-

luzione da adottare, ne indica i principi (sempre latenti nella materia del contendere) e rimanda all’amministrazione per la relativa applicazione. Tuttavia anche questo conferma che non si amministra per sentenza.

<sup>37</sup> La nomina di un commissario ad acta è il massimo che il giudice può fare, vista la sua estraneità alla gestione delle diversissime funzioni pubbliche coinvolte.

<sup>38</sup> Che anche volendo non può certo intromettersi, a seconda dei casi, in veste sostitutiva in funzioni educative, infrastrutturali, ambientali, sanitarie o culturali, prendendo il posto dei pubblici uffici di volta in volta competenti.

<sup>39</sup> Ovvero sopravvalutando argomenti deboli, ma che confermano la “precomprensione” della questione che egli istintivamente si è dato.

<sup>40</sup> Indicati in *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., par. 4.2.

fatti una funzione pubblica per cui i giudici non si chiedono tanto a quanto ammonti l'imponibile, ma in che cosa abbia eventualmente sbagliato l'amministrazione<sup>41</sup>. Anche davanti ad argomenti convincenti dei contribuenti, il giudice tende a chiedersi perché l'ufficio tributario non li accolga d'ufficio, e teme gli sia sfuggito qualche argomento a favore dell'atto impositivo impugnato. L'impugnazione merito, cioè la necessità di rideterminare il tributo nell'ambito della motivazione dell'accertamento tributario, mette in difficoltà i giudici, a danno del contribuente; di fronte a pretese fiscali complesse e "valutative" dove comunque un'evasione c'è, ancorchè sopravvalutata, il giudice deve infatti darsi carico di un complesso lavoro di rideterminazione del tributo; di fronte a tale prospettiva i giudici, per evitare defatiganti istruttorie, spesso confermano tout court l'accertamento. In altri termini, proprio la (trascurata) matrice amministrativistica della funzione tributaria spinge a decidere, in caso di dubbio, a favore del fisco<sup>42</sup>. Alla stessa logica corrisponde la svalutazione giurisprudenziale dei vizi formali degli atti impositivi, in quanto i giudici sono consapevoli che annullare l'atto per un difetto procedimentale, oltre il termine di decadenza in capo all'ufficio, potrebbe vanificare definitivamente pretese tributarie per altri versi fondate.

Importa poco, rispetto a quanto precede, su quale organo incardinare *de iure condendo* le controversie tributarie (magistratura civile, amministrativa, giurisdizione attuale variamente riformata). Bisogna piuttosto mettere a fuoco il ruolo del giudice in una funzione non giurisdizionale, dove sono centrali gli uffici tributari; su di essi i giudici intervengono in seconda battuta, ed è segno di salute del sistema che lo facciano raramente, come avviene in tutti i paesi sviluppati. Se confrontiamo il processo tributario italiano con quello inglese o americano, non scopriamo che queste nazioni hanno un processo migliore, ma che il processo è solo una teorica e remota ultima possibilità, per una funzione da svolgersi nel contenzioso amministrativo<sup>43</sup>. Non si tratta di tecnicizzare

<sup>41</sup> È una caratteristica dei processi di impugnazione.

<sup>42</sup> Secondo la formula "giudice disorientato, ricorso rigettato".

<sup>43</sup> Verrebbe quasi la voglia, se il ricorso giurisdizionale contro gli atti della PA, non fosse previsto costituzionalmente, di abolire provocatoriamente la tutela giurisdizionale tributaria, per costringere l'amministrazione a decidere, invece di scaricare le incertezze sui giudici. Un'abolizione secca della giurisdizione tributaria esporrebbe gli uffici alla protesta politico-sociale, privandoli del paracadute dei giudici, e lasciandoli "senza rete", li spingerebbe a esporsi per definire le pratiche con un'adeguata assunzione di responsabilità (par. 4).

le commissioni tributarie, perché il tecnicismo spetta agli uffici tributari, non ai giudici<sup>44</sup>; essi devono solo correggere abusi e negligenze, auspicabilmente poco numerosi, di una funzione da svolgere negli uffici, o al massimo in un contenzioso amministrativo degno di questo nome, abbandonando lo schema anacronistico del ricorso in opposizione, a favore di ricorsi gerarchici impropri<sup>45</sup>.

Dovrebbe essere infine normativamente sancita, anche se forse è già oggi immanente nell'ordinamento, la possibilità, da parte del giudice, di un rinvio all'ufficio tributario, con indicazioni di principio sulla rideeterminazione dell'imponibile: questo sarebbe opportuno nei casi in cui occorre rivalutare complesse questioni di fatto o eliminare vizi formali, superando in questi limiti i termini di decadenza, come già indica la giurisprudenza del consiglio di stato<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> Come conferma il giusto retroterra culturale della magistratura amministrativa, cui non vengono giustamente impartiti corsi di formazione sulle svariate funzioni pubbliche sottoposte al suo esame.

<sup>45</sup> Il rimedio alle disfunzioni processuali e all'abnorme moltiplicazione del numero dei processi è quindi prima del processo, nel rilancio del contenzioso amministrativo presso gli uffici tributari.

<sup>46</sup> Sulla possibilità che l'Amministrazione riformuli l'atto annullato dal Giudice, anche dopo la scadenza del relativo termine, Consiglio di Stato n. 1549 del 2011, con riferimenti al diritto tributario in *Dialoghi Tributarî*, 2013, n. 5.

