

ARGOMENTI TRIBUTARI

Collana diretta da Raffaello Lupi

Raffaello Lupi

Società, diritto e tributi

*Scienze giuridiche, discrezionalità e legislazione:
profili generali e riflessi tributari.*



Indice

Prefazione	pag. IX
------------------	---------

Parte prima
**SOCIETÀ, DIRITTO
E TRIBUTI**

Capitolo I - **Il diritto come scienza umana,
dal gruppo alle autorità politiche
e alla legislazione**

1. Il diritto come “scienza umana”: <i>ubi societas ibi ius</i>	»	3
2. Gruppi elementari e soluzione assembleare delle controversie	»	5
3. <i>segue</i> : Organizzazione politica, delega a specifici funzionari dell’amministrazione della giustizia e nascita della legislazione.....	»	8
4. <i>segue</i> : La parallela “giuridicizzazione” delle attività autoritative di interesse pubblico	»	13
5. Conclusioni: l’innesto della legislazione su un precedente insieme di valutazioni discrezionali	»	18

Capitolo II - **La “scienza” del diritto, tra legislazione, sentenze,
valori sociali, e sensibilità giuridica**

6. Il giuspositivismo, ovvero il “dato normativo” come sostituto del “dato empirico” delle scienze sperimentali	»	21
7. <i>segue</i> : I riflessi negativi sul pensiero giuridico	»	25
8. La mitizzazione della legislazione nella prassi, nell’opinione pubblica e sui <i>mass media</i>	»	32
9. <i>segue</i> : La conseguente <i>incertezza del diritto di ritorno</i> tra abusi, deresponsabilizzazioni e burocratizzazioni	»	37

10. Reazioni svalutative verso la legislazione, ed inconvenienti di assumere le decisioni del caso singolo come oggetto del diritto	pag.	44
11. Il tentativo di recuperare valori assoluti e il ruolo della discrezionalità ..	»	46
12. I valori peculiari dei giuristi e la loro sensibilità come patrimonio stabile della cultura giuridica	»	52
13. <i>segue</i> : La sensibilità giuridica, anziché la precisione legislativa, come garanzia del buon funzionamento del sistema	»	56
14. Diritto e ricerca scientifica: 1) indeterminatezza del linguaggio e inutilizzabilità di modelli logico formali	»	58
15. <i>segue</i> : 2) Il parallelismo e l'autonomia della ricerca nelle scienze umane ..	»	61
16. <i>segue</i> : 3) La ricerca scientifica nelle scienze umane come “consapevolezza globale” dei profili rilevanti	»	68

**Capitolo III - Le varie forme di discrezionalità
in relazione ai diversi profili
da considerare o trascurare**

17. Discrezionalità, vincolatezza e libertà: equivoci da dissipare	»	73
18. La discrezionalità come denominatore comune dei più diversi settori del diritto	»	76
19. Profili rilevanti per ciascuna scelta discrezionale: bilanciamento di interessi e di modalità di soddisfare un interesse	»	84
20. I profili rilevanti per esercitare la discrezionalità interpretativa	»	86
21. <i>segue</i> : Discrezionalità, funzione e “concetti valutativi”	»	92
22. La legislazione come guida alla discrezionalità: le sfumature tra disposizioni precettive e programmatiche	»	97
23. Empirismo del giudizio di fatto e relative scelte discrezionali	»	101

Parte seconda
**DISCREZIONALITÀ, LEGALITÀ
E PRELIEVO FISCALE**

**Capitolo IV - Il finanziamento della spesa
pubblica tra patrimonio
collettivo e tributi**

24. Discrezionalità e legalità: riflessi fiscali dei concetti espressi nella prima parte	»	113
25. Diritto tributario e politica fiscale: la combinazione tra spese e imposte come scelta politica generale, estranea alle competenze dei giuristi	»	115
26. Le epoche in cui l'importanza dei tributi era relativamente minore per via della modesta spesa pubblica e degli introiti “patrimoniali”	»	116

45. Proposte: 1) Dalla verifica episodica al monitoraggio permanente delle grandi imprese	pag. 183
46. <i>segue</i> : 2) Discrezionalità interpretativa e certezze per la fiscalità specialistica d'impresa	» 187
47. Le imprese intermedie e la discrezionalità nella personalizzazione dei controlli	» 190
48. I condoni come valvola di sfogo della tendenza ad "amministrare per legge"	» 193
49. L'inidoneità della giurisdizione a controbilanciare le carenze di discrezionalità nella fase amministrativa	» 194
50. Discrezionalità, possibili corruzioni e concezione scaramantica della "vincolatezza"	» 199
51. I modelli ricostruttivi necessari all'esercizio della discrezionalità e il ruolo della dottrina	» 202

Capitolo VII - Discrezionalità e legalità nei profili strutturali dell'autotassazione (dall'assistenza ai contribuenti, agli atti impositivi, alla gestione consensuale del prelievo)

52. Stabilità e mutamento negli istituti strutturali del diritto tributario	» 208
53. Autotassazione e amministrazione di servizi al contribuente	» 209
54. Unilateralità dei poteri del fisco, e suo onere, in un contesto di autotassazione, di provare l'evasione fiscale	» 211
55. <i>segue</i> : Unilateralità degli atti impositivi e obbligo di motivazione	» 213
56. La gestione consensuale dell'imposizione e i profili in essa valutabili ...	» 217
57. Altre valutazioni discrezionali contigue alla determinazione del tributo ...	» 221
58. Discrezionalità interpretativa e "interpretazione di parte" tra contribuenti e autorità fiscale	» 224
59. Discrezionalità interpretativa e analogia nel diritto tributario	» 227
60. Esigenza di superare i condizionamenti di altri settori giuridici nell'interpretazione del diritto tributario sostanziale	» 229
61. Discrezionalità interpretativa, sottosistemi tributari e sensibilità specialistica	» 233
62. Le simmetrie tendenziali della misurazione della ricchezza e lo spirito della fiscalità specialistica	» 235
63. Gli sfasamenti tra sensibilità generalista e raffinatezze del diritto sostanziale tributario	» 246
64. Legalità, discrezionalità ed elusione fiscale, come scappatoia basata sulle rigidità della legge	» 252

Parte prima: Diritto, discrezionalità e legalità.

Capitolo 1. Il diritto come scienza umana, dal gruppo, alle autorità politiche e alla legislazione.

1. Il diritto come “scienza umana” : *ubi societas ibi ius*

@ *il diritto come scienza umana* uno spunto diffuso, ma non sviluppato @ L’uomo è fatto per la vita associata¹, da quando i primi ominidi cacciavano in gruppo per procurarsi il cibo, fino agli stati nazionali di oggi, alle organizzazioni sopranazionali, ed alle formazioni sociali intermedie, dalla famiglia alle associazioni economiche, politiche, sportive, etc².

Aspetti giuridici sono presenti in tutti questi gruppi sociali, anche in quelli elementari e primitivi, come vedremo al paragrafo 2; del resto sono innumerevoli i manuali e le monografie che iniziano con riferimenti al diritto come scienza umana³, concetto spesso espresso con la frase *ubi societas ibi ius*⁴; questo profilo non è però poi sufficientemente valorizzato e sviluppato, dalla maggioranza di queste trattazioni, impostate su schemi ispirati a quelli delle c.d. scienze sperimentali, per le ragioni e nei modi che vedremo al capitolo secondo.

¹ Quest’elementare intuizione fu razionalizzata già nel mondo antico affermando che “l’uomo per natura è un animale sociale; chi vive al di fuori di una comunità per natura e non per accidente o è un bruto o è superiore all’uomo (Aristotele, *Politica*, I, 2, 1253, a).

² Una linea di ricerca, estranea al presente lavoro, riguarda le interconnessioni tra i gruppi associati indicati nel testo, la pluralità degli ordinamenti giuridici (MS Gianini) e la possibilità di divergenze tra i medesimi (nella schiera di quanti hanno avvertito questi profili la natura di scienza umana del diritto emerge in Pigliaru, *La vendetta Barbaricina come ordinamento giuridico*, Milano 1959, ripubblicato in *Il banditismo in Sardegna*, ediz. Maestrone Nuoro, rist., 2000).

³ Neppure Kelsen (*La dottrina pura del diritto*, trad. it. Einaudi, 1990, 105) se la sente di negare il carattere di scienza umana del diritto, e parla di differenze “quantitative” tra scienze della natura e scienze giuridiche, il che non deve meravigliare nella sua concezione (in quel momento) “legicentrica” di cui parleremo al paragrafo 6.

⁴) Avevo raccolto riferimenti sulla collocazione del diritto nelle scienze umane, ma poi ho notato che essi erano tanto numerosi da rendere la questione pacifica, e quindi mi è sembrato opportuno eliminarli; mi piace però ricordare le riflessioni di Dante, sul diritto come *hominis ad hominem proportio* (*De Monarchia*, II, V), ed il passo di Foscolo in cui *nozze, tribunali ed are diero alle umane belve esser pietose di se stesse e d’altrui* (I sepolcri 91).

@scienze umane e scienze sociali@ Il diritto è quindi una delle tante discipline che analizzano il comportamento degli uomini, cercando di prevederlo e/o di indirizzarlo, e tra le quali troviamo la morale, la religione, la politica, l'economia, il *management*, o persino il marketing e la comunicazione di massa. Talvolta si parla anche di scienze sociali, ma l'espressione evoca uno studio più impersonale, quantitativo e asettico, rivolto alla descrizione ed alla interpretazione di quanto è avvenuto⁵; l'espressione "scienze umane" sottolinea maggiormente le funzioni di previsione e di indirizzo che caratterizzano queste discipline, e che le rendono sensibili agli innumerevoli valori, bisogni, interessi e desideri degli uomini. Parlare di "scienze umane" lascia intendere le preferenze che le caratterizzano, la ricerca di approvazione o disapprovazione, collocati a vari livelli tra loro interdipendenti, come oggi quelli del legislatore, dei giudici, dei funzionari, e degli stessi privati.

Questa valutazione dei comportamenti, può avvenire sotto profili numerosi come i valori, i bisogni e le perplessità dell'unico essere consapevole di dovere, un giorno, morire. Tra gli atteggiamenti estremi della mente umana ci sono infinite sfumature intermedie, che si ripropongono – debitamente amplificate – all'interno dei gruppi sociali.

@l'economia tra le scienze umane@ In un volume che si concluderà parlando di diritto tributario, settore giuridico riguardante concetti rilevanti economicamente, è bene precisare che, accanto alla politica, e alla morale, anche l'economia, l'amministrazione aziendale, la finanza, rientrano nelle scienze umane, dipendendo dai bisogni, dai desideri e dagli altri mutevoli valori degli uomini⁶. Si tratta di atteggiamenti non spiegabili in modo matematico o logico formale⁷, e la razionalità dell'economia prende le mosse da scelte esistenziali che possono essere diverse per ogni individuo. Nessun modello economico-matematico può spiegare il diverso attivismo lavorati-

⁵ Tanto è vero che, come vedremo al paragrafo 6, alcune discipline che hanno ad oggetto comportamenti umani possono porsi nella stessa ottica descrittiva delle scienze della natura, come la storia, la linguistica o l'archeologia, spogliandosi da quei profili di approvazione-disapprovazione, indirizzo o previsione che pervadono – in vari gradi – le altre scienze umane indicate nel testo.

⁶ Del resto, la ricchezza dipende dall'impegno, proprio o dei propri genitori e avi, cui ci si dedica con diverse intensità a seconda di come percepiscono i propri bisogni e i propri valori di riferimento. L'amministrazione e la finanza sono anch'esse funzionalizzate ad una serie di necessità umane, e i rapporti rischio-rendimento sono un esempio delle scelte discrezionali cui è dedicato questo volume. Sull'appartenenza dell'economia alle scienze umane EINAUDI, Prefazione a Miti e paradossi della giustizia tributaria, Einaudi, 1959.

⁷) Anche se, negli ultimi decenni, le discipline economiche amano circondarsi di modelli matematici, probabilmente ispirandosi alle scienze sperimentali, per le ragioni indicate al paragrafo 15.

vo, le crisi di fiducia che affossano le borse, i movimenti *no global* o ambientalisti e le varie mode che condizionano pesantemente le produzioni e i consumi; anche nella nostra società postindustriale, i comportamenti umani e sociali dipendono, come nel passato, da percezioni, illusioni e paure⁸ di cui è impossibile dar conto in un modello econometrico incomprensibile ai più’.

@l'imprecisione strutturale delle scienze umane @ I valori che si agitano nei gruppi sociali non danno quindi luogo a meccanismi di precisione, ma si intrecciano tra di loro, si combinano in proporzioni diverse, mutevoli e sfuggenti, com'è del resto normale in scienze umane, caratterizzate dalla “logica debole” di cui diremo al paragrafo 14⁹. Nei gruppi sociali si ripresentano, su scala più’ vasta, i conflitti interiori ad ogni uomo, il che consente di convivere serenamente con la mutevolezza delle situazioni religiose, morali, economiche, ideologiche, politiche e di organizzazione sociale, cercando –al di là di questi aspetti contingenti- qualche denominatore comune relativamente più’ stabile per la funzione dei giuristi (paragrafo 12).

2. Le società elementari e la risoluzione delle controversie da parte del gruppo nel suo insieme.

@la fase iniziale di collegialità nell'organizzazione dei gruppi sociali
@ La diffusa tendenza a considerare il diritto come un insieme di regole, appare riduttiva sotto vari punti di vista; sul piano antropologico e storico, la prima preoccupazione delle piccole collettività umane appare infatti quella di soddisfare i bisogni primari dell'esistenza, non certo di darsi delle regole prestabilite. Nei gruppi sociali elementari, i problemi di convivenza, si risolvono empiricamente man mano che si presentano, senza effettuare previsioni. Una conferma di ciò si trae, oggi, dalle piccole comunità a sfondo familiare, amicale, o associativo, in cui si vive insieme tenendo conto dei desideri degli altri, cercando pragmaticamente un equilibrio tra gli individui, senza formalizzare alcuna regola¹⁰, ma orientandosi con la sensibilità dei casi con-

⁸) Ne troveremo delle conferme, nel settore tributario, per quanto attiene alla propensione all'evasione delle varie categorie di contribuenti, dove vedremo che le condizioni psicologiche sono rilevanti, anche in un calcolo che potrebbe essere razionale (paragrafo 34).

⁹ Vedremo in tale sede che i percorsi argomentativi delle scienze umane sono deboli, poco rigorosi, ma spesso prevedibili e spiegabili. L'impossibilità di esprimere un discorso secondo schemi di coerenza formale non vuol dire, infatti, che esso sia privo di senso.

¹⁰ E' facile osservare che minori sono le dimensioni del gruppo e meno c'è bisogno di giudici e regole, in quanto ci si riesce a mettere d'accordo di volta in volta, anche

creti, in base alla conoscenza degli altri, alle loro precedenti reazioni, richieste, desideri, forza contrattuale, etc. ⁽¹¹⁾. Si tratta di un insieme fluido di indicazioni, sufficienti a garantire quel minimo di sicurezza necessario a gruppi ancora troppo piccoli per aver bisogno di regole generali formalizzate.

@la ricerca dell'approvazione del gruppo come primo comportamento giuridico@ Nella fase primordiale, quando il gruppo pensa soprattutto alla difesa esterna, cioè alla propria stessa sopravvivenza, i conflitti interni sono spesso risolti con lo scontro tra gli individui in conflitto. Ma lo scontro si colloca all'interno di un gruppo sociale, di cui i litiganti intendono continuare a far parte, e di cui apprezzano i vantaggi, ragion per cui uno di essi o entrambi faranno spesso appello al gruppo per legittimare le rispettive pretese. In questa fase primordiale, l'"autorità" (l'"istituzione"), cui si fa appello per risolvere le controversie non è un giudice, ma il gruppo nel suo complesso, cui l'individuo si rivolge perché sia approvato il proprio punto di vista¹², e "disapprovato" quello dell'avversario. In altri termini, le reazioni unilaterali, come la ritorsione, prendono forme giuridiche, e diventano "autotutela",

perché fattori umani di simpatia, amicizia o cortesia sono più rilevanti. Più la collettività è piccola, meno è giuridica, e non a caso il diritto entra nelle famiglie solo in momenti traumatici (anzi, quando fa il suo ingresso il diritto, sono in crisi tutti gli altri elementi che tengono insieme una famiglia). Lo stesso vale per una associazione o un ente locale, che presentano maggiore flessibilità rispetto agli apparati statali. Più il gruppo è piccolo meno la convivenza è formalizzata, del che troveremo singolari riprove fiscali per quanto riguarda le maggiori possibilità di occultamento degli incassi dei piccoli commercianti e degli artigiani.

¹¹) Questo empirismo nella risoluzione dei conflitti vale anche per gli appena menzionati "gruppi primordiali", le tribù di ominidi che si procacciavano il cibo agli albori del mondo. Finché il gruppo è piccolo, le controversie sono infatti sotto gli occhi di tutti, che ne sono informati e possono essere interessati alla loro soluzione. Si procede così caso per caso, misurando, rispetto alla posta in gioco, i costi e i benefici della tolleranza, della rimostranza, della controversia o del conflitto.

¹²) L'appello al giudizio del gruppo costituisce il primo embrione di comportamento giuridico, ad uno stadio che precede regole formalizzate esplicitamente o consapevolmente ricavate dalla tradizione, ma anche la nascita di una autorità politica che le faccia rispettare (alcuni settori del diritto sono per lungo tempo rimasti a questi livelli, come il diritto internazionale). Sulla competenza giurisdizionale delle assemblee plenarie dei cittadini, che ancora si affacciava nella *Polis* greca vedi Talamanca, *Il diritto in Grecia e in Roma*, Laterza, 1994, 24. È normale che nessuno dei membri del gruppo, neppure i più autorevoli, comprendano e sappiano influenzare del tutto i sentimenti degli altri: il rapporto, piuttosto, è di interdipendenza, come se ciascun componente fosse in parte condizionato dagli altri e in parte li condizionasse: l'influenza di ciascun membro è in concreto funzione della sua autorevolezza rispetto a quella degli altri.

quando si cerca di legittimarle appellandosi al gruppo¹³). Chi ha agito in autotutela si appella al gruppo per evitarne la disapprovazione e non essere ridimensionato nella propria posizione o addirittura estromesso (¹⁴).

Alla richiesta dell' approvazione del gruppo puo' seguire quella di assistenza per un aiuto o qualche contropartita riparatrice¹⁵); altri individui saranno interessati ad intervenire, sia per i collegamenti con uno dei litiganti, sia per la condivisione del relativo operato, sia perché il conflitto va sedato in quanto pericoloso per la coesione del gruppo¹⁶.

¹³ La legge del taglione (occhio per occhio, dente per dente) era pur sempre condivisa da importanti gruppi sociali nell'ambito di civiltà evolute, come quella mesopotamica, e fu codificata, come noto, dal re Hammurabi. La giustizia privata avallata dal gruppo era presente presso le antiche tribu' germaniche: la faida era forse un fenomeno giuridico primitivo, ma pur sempre un fenomeno giuridico nei termini sopra descritti, in quanto accettato consapevolmente dal gruppo. Lo stesso vale, a maggior ragione, per il duello giudiziario e le varie forme di ordalia. Nella società umana, anche primitiva, l'esercizio della forza da parte del singolo, che vuol far parte del gruppo, viene sottoposto gradualmente all'approvazione del gruppo.

¹⁴) Estromissione che potrebbe verificarsi a causa della disapprovazione suscitata da atti di violenza gratuita, non comprensibili e fonte di disorientamento. Talvolta si usa affermare che il diritto sostituisce alla violenza del singolo la forza dello stato, ma l'affermazione è imprecisa nella misura in cui trascura i casi in cui il gruppo si limita a tollerare la ritorsione del singolo. L'approvazione del gruppo puo' essere utile anche a chi deve farsi giustizia da sé, una valutazione positiva da parte del gruppo gli consente prima di tutto di non essere estromesso: non serve la forza quando si puo' estromettere un soggetto dai vantaggi di appartenere a una determinata collettività (l'estromissione, per un soggetto abituato a vivere in società, puo' essere molto temuta, tanto è vero che l'esilio *-interdictio aquae et igni-* fu per molto tempo utilizzato come pena).

¹⁵ Se un membro del gruppo viene aggredito senza motivo da un altro, prima di tutto si difenderà, e giustificherà tale difesa verso gli altri membri del gruppo, aspettandosi che essi ne riconoscano la correttezza. Fare appello al senso sociale degli altri membri del gruppo, è ancora caratteristico del diritto internazionale, ancora oggi diritto senza autorità; in tale sede si potrebbe ritenere giuridico quello che, agli occhi della comunità degli stati, legittimerà una auto-tutela, forma di reazione (guerra o rappresaglia) da parte di uno stato verso altri stati. Nel diritto dei mercanti, o di certi gruppi di affari che assumono sempre piu' carattere sopranazionale, la sanzione dell'autorità pubblica resta sullo sfondo, puramente eventuale, e l'esclusione dai rapporti commerciali appare come reazione avvertita dai membri del gruppo. A questo livello abbiamo già un agire "giuridico", poiché anche senza un "uso della forza pubblica", che magari non c'è, viene legittimata l'autotutela del singolo.

¹⁶) Anche queste modalità di convivenza, e di decisione collegiale, esprimono comunque una qualche forma di organizzazione. Conferme e riferimenti anche in Falzea, Introduzione, cit., 13 ss., specie nota 13, ed anche Cerulli Irelli, Corso di diritto

In questa fase, mi sembra, possono intravedersi i primi embrioni del diritto¹⁷, al quale –proprio in quanto “scienza umana”- puo’ guardarsi sotto tante angolazioni, nessuna delle quali esclude del tutto le altre¹⁸; la funzione di comporre e prevenire le controversie non esclude quella di organizzare il gruppo (come vedremo al paragrafo 4 per il diritto pubblico) o di emanare regole prestabilite, funzione che sopravviene, come vedremo, in una fase relativamente tarda dell’evoluzione sociale.

@ l’insieme dei sentimenti del gruppo come matrice comune delle scienze umane@Il diritto, oggi specializzatosi fino alla frammentazione (paragrafo 7), era un tempo molto più intrecciato con morale, politica, religione, filosofia e financo economia, in un impreciso insieme di valori, preferenze, cautele, timori ed altri sentimenti che coesistevano nel gruppo¹⁹. Valori oggi considerati politici (coesione del gruppo, solidarietà reciproca, sicurezza interna ed esterna, rispetto degli Dei, benessere dei singoli) si intrecciavano con valori oggi considerati giuridici (osservanza dei patti, risarcimento dei danni, repressione di comportamenti antisociali). Successivamente, man mano che il gruppo sociale diventava piu’ complesso, le varie scienze umane si specializzavano ed acquistavano maggiore autonomia, pur mantenendo forti legami, talvolta sotterranei altre volte evidenti.

@diritto e altre scienze umane: la “sanzione”@ Col passaggio a forme organizzative piu’ sofisticate, religione, politica, morale e diritto prendono insomma strade diverse, dove religione, morale e politica sono riferite a convinzioni individuali²⁰, parlando di diritto solo quando il gruppo, direttamen-

amministrativo, Giappichelli, 2001, si sofferma sulla presenza di una qualche forma di organizzazione in qualsiasi comunità.

¹⁷ Sarebbe una digressione eccessiva soffermarsi su come si sia acquisita consapevolezza, nel graduale sviluppo del genere umano, di quello che oggi chiamiamo “diritto”, ma per alcune considerazioni e riferimenti Falzea, Introduzione, cit. , 10 ss

¹⁸) Chiedersi cos’è il diritto peccherebbe di genericità, come chiedersi cos’è l’amore, o cos’è il tempo: Posner, *Law and legal theory in the UK and Usa*, Oxford 1996, sottolinea per il concetto di diritto quanto diceva Sant’Agostino su quella di *Tempo*, concetto che conosciamo benissimo finchè non cerchiamo di definirlo. Del resto, pensare che ci sia bisogno di definire qualcosa per poterne parlare è forse corretto nelle discipline sperimentali e/o logico formali, ma per le scienze umane vedremo al paragrafo 14 che il linguaggio comune consente di comunicare anche senza individuare a priori, per ogni concetto, una definizione adeguata a tutti i casi possibili.

¹⁹) Una conferma viene dall’unitarietà del sapere, esistente dal mondo antico fino al tardo rinascimento, dove i filosofi si dedicavano non solo a quelle che oggi chiamiamo “scienze umane”, ma si occupavano anche della matematica e dello studio della natura.

²⁰ L’una sui destini ultimi dell’esistenza e su *cosa c’è dall’altra parte*, l’altra sul modo migliore di impostare i rapporti con il prossimo.

te o attraverso suoi organi, “sanzioni”, cioè “sancisca”, in quale misura un comportamento va approvato ed agevolato, ovvero disapprovato e contrastato. L’approvazione o la disapprovazione del gruppo primordiale, di cui abbiamo testè parlato, contengono già l’embrione della “sanzione giuridica”, che un giorno sarà disposta da una istituzione del gruppo, e potrà spaziare dall’esecuzione coattiva, al risarcimento alla punizione, etc..²¹.

Anche se ciascuna scienza umana si è poi specializzata, quanto abbiamo detto per il gruppo primordiale ne conferma la matrice comune e spiega gli intrecci tra diritto, morale, politica e religione, che emergeranno spesso in queste pagine.

3. Segue: l’amministrazione della giustizia da parte dell’autorità politica, la delega a specifici funzionari e la nascita della legislazione.

@ segue: l’attribuzione del potere a una autorità politica @ Già nella fase “assembleare” descritta al paragrafo precedente, determinati individui possono diventare punti di riferimento del gruppo, per via di qualità personali o ascendenze familiari, speciali abilità tecniche²², capacità persuasive²³, di interpretare i sentimenti del gruppo e persino i suoi miti²⁴. Quando il gruppo diventa di notevoli dimensioni, ed ha bisogno di sempre maggiore organizzazione “politica”, e questi profili sono importanti per acquisire a mantenere il potere. Quest’ultimo si basava comunque sul consenso nel gruppo, un po’ spontaneo, un po’ estorto, anche con intimidazioni, in un rapporto dialettico tra governanti e governati. Le autorità potevano farsi interpreti dei molteplici e contraddittori sentimenti indicati al paragrafo precedente, e al tem-

²¹ Anche questo conferma che, se non ci fosse il gruppo, ma ci fossero solo due individui non ci sarebbe diritto, ma solo accordo o scontro, il che conferma il carattere non solo umano, ma anche sociale, del diritto.

²² Si pensi all’abilità in qualche tecnica ritenuta importante per il gruppo (la capacità di suscitare o custodire il fuoco), capacità terapeutica, etc..

²³) Ancora oggi, i criteri di selezione della dirigenza politica, in tutti gli stati moderni, non sono meno vischiosi di quanto fossero nell’antichità, anche se gli strumenti di manipolazione del consenso sono più sofisticati e tecnologici. La capacità di illudere, di suggestionare, di indicare dei valori, di impressionare con la propria forza o la propria ricchezza, costituiscono tutt’ora un ingrediente importante del successo politico. Questa importanza della capacità di convincimento spiega la successiva sovrapposizione, nelle società classiche, tra diritto ed eloquenza, e le ragioni per cui i primi grandi avvocati erano innanzitutto grandi oratori.

²⁴ Si pensi alla posizione di individui cui erano riconosciuti poteri di prevedere il futuro. La dimensione divina delle autorità si ritrova per molti aspetti nelle antiche società, come la repubblica Romana, in cui la religiosità pervadeva le vicende politiche.

po stesso avevano margini per indirizzarli nel senso ritenuto preferibile. In queste poche parole si intravede l'embrione di quella che oggi chiamiamo *discrezionalità politica*, in cui i governanti compiono scelte di meritevolezza seguendo la propria concezione dell'interesse del gruppo ⁽²⁵⁾ soppesando i pro e i contro delle varie soluzioni; alcuni valori latenti nel gruppo sono in tutto o in parte assecondati, altri ostacolati, altri sollecitati, e tutti in varia misura contemperati empiricamente, a seconda delle contingenze.

Il modo in cui queste scelte vengono effettuate, pur non sindacabile giuridicamente²⁶, ha riflessi sul consenso sociale, in una certa misura indispensabile per mantenere il potere. Neppure gli antichi sovrani, pur con amplissimi margini di discrezionalità politica, potevano permettere comportamenti che, per quantità e qualità, facessero venir meno la base minima di consenso nel gruppo²⁷, correndo altrimenti il rischio di essere esautorati²⁸. Insomma, governare è una "funzione", non un fatto esclusivamente privato, anche nei regimi più dispotici, come dimostrano le suddette possibilità di esautoramento, anche quello "morbido", in cui il tiranno si sente sempre più' isolato, obbedito solo formalmente.

@autorità politica e amministrazione della giustizia: l'iniziale assorbimento della giustizia nei compiti dell'autorità politica @ L'esigenza di ordine sociale, alla base della creazione di autorità politiche, serviva a garantire la difesa, le opere di interesse generale, i riti religiosi (importantissimi ai primordi della civiltà) ed altre funzioni collettive; il bisogno di un "capo", organizzatore e garante delle necessità collettive, precede forse il bisogno di

²⁵) Nel caso in esame l'"interesse alieno", in nome del quale si compiono le scelte, è quello del gruppo, ma ritroviamo già una somiglianza con quanto diremo al paragrafo 17, trattando la discrezionalità sul piano giuridico.

²⁶) Solo dopo molti secoli, nello stato di diritto (paragrafo 4) sarà concepito un limite giuridico ad alcune scelte effettuate nell'interesse del gruppo, consistente nel giudizio di costituzionalità, in cui occorre stabilire se la responsabilità politica si trasformi o meno in responsabilità giuridica per violazione della Costituzione.

²⁷ Anche i Faraoni o gli antichi re sacerdoti, oggetto di onori divini, dovevano dare qualcosa al gruppo, non foss'altro la soddisfazione del bisogno di "sacro" e una qualche risposta tranquillizzante, ai misteri dell'esistenza, un sistema di punti di riferimento tra cui vivere. Satta, nelle sue memorabili prefazioni ai volumi di procedura civile, ricordava che *non sono i faraoni che creano gli schiavi, ma gli schiavi che creano i faraoni*.

²⁸ Esautoramento che poteva giungere da altri pretendenti o da vere e proprie rivoluzioni. Questi sconvolgimenti politici si alimentavano di un insieme di ragioni tra loro variamente intrecciate, come interessi materiali, negligenze e prepotenze dell'autorità, motivi religiosi, segnali di debolezza, nuove autorità emergenti, di discordie interne; si tratta di un *melting pot* che anticipa come i gruppi sociali siano tutt'altro che meccanismi di precisione (paragrafo 14).

un giudice. Era però naturale che l'autorità politica si dedicatesse anche a prevenire e risolvere le controversie tra gli individui, sostituendosi gradualmente al giudizio "assembleare" del gruppo (paragrafo precedente) e facendosi interprete dei valori della collettività ⁽²⁹⁾.

@ la discrezionalità politica nel farsi interpreti dei valori del gruppo
@Farsi interprete dei sentimenti collettivi vuol dire puntualizzarli nel caso di specie, anche in funzione della propria scala di valori, e del "messaggio" da fornire al gruppo, anche in relazione al mantenimento della propria base di consenso politico nel gruppo sociale. L'espressione "farsi interprete" non deve ingannare, in quanto la funzione di farsi interprete della nebulosa serie di valori diffusi in un gruppo sociale comporta margini di scelta ben maggiori di quelli di chi ha la funzione di interpretare le leggi, come vedremo al paragrafo 20.

La già menzionata discrezionalità politica era, insomma, anche il criterio in base al quale l'autorità di vertice distribuiva i torti e le ragioni, apprezzando tutti i valori che, come più volte rilevato, si agitano all'interno del gruppo (si ricordino il rispetto della parola data, la posizione personale o familiare, la pietà religiosa, la necessità di dare esempi di rigore o clemenza, la tolleranza, la coerenza rispetto ad un caso precedente, etc.). Amministrare la giustizia comporta in questa fase valutazioni di meritevolezza, di interazione con il gruppo, di apprezzamento di alcuni valori, ridimensionamento di altri. Ancora oggi l'utilizzo della parola "Corte", recepita nel linguaggio giuridico, ricorda l'antica coincidenza tra organo politico ed organo giurisdizionale, nella persona del sovrano che "amministra la giustizia"³⁰.

@ *la rapida delega delle funzioni giudiziarie*@ La maggior parte dei conflitti riguarda però questioni di poco conto, agli occhi delle autorità politiche, assorbite in compiti più importanti o in passatempi più piacevoli; per

²⁹) Si tratta, come in tutte le scienze umane, di una transizione graduale. Verosimilmente, per qualche tempo i conflitti continuarono ad essere risolti nei modi indicati al paragrafo precedente, cioè in modo privato, o chiedendo di volta in volta l'approvazione o l'ausilio del gruppo. Tradizioni di giustizia assembleare restano infatti anche presso gruppi in cui esiste una autorità politica. Nell'antica Atene le controversie tra privati erano ancora gestite da assemblee popolari, intese come elemento di democrazia, come ricorda Talamanca, *Il diritto in Grecia*, Laterza, 1994, 24 ss..

³⁰ Immagini di questa autorità politica che *amministra la giustizia* facendosi direttamente interprete dei sentimenti del gruppo sono diffusissime: basta pensare al giudizio di Re Salomone, o le ultime parole del Signore di Verona, che chiude il Giulietta e Romeo recandosi ...*a ragionare ancora di questi dolorosi avvenimenti, perché qualcuno sarà perdonato ed altri sarà punito, in quanto non ci fu mai storia più pietosa di questa di Giulietta e del suo Romeo.*

questo l'amministrazione della giustizia fu presto delegata a persone di fiducia, dignitari di corte o notabili di comunità locali. La storia insegna che, all'inizio, non si trattava di soggetti dotati di una preparazione giuridica³¹, ma il succedersi delle loro decisioni è però il primo segno di un diritto, che si autonomizza rispetto alla politica.

Dapprima, le rimostranze contro le relative decisioni si indirizzarono solo all'autorità delegante di vertice, che le esaminava secondo la propria discrezionalità politica, pagando prezzi solo in termini di diminuzione del proprio prestigio e della propria autorevolezza³².

@ l'ingresso della certezza del diritto tra gli altri valori del gruppo sociale L'autorità politica avvertiva, comunque, che con l'aumento dei funzionari incaricati di "amministrare la giustizia" diminuivano le sue possibilità di controllo diretto, con rischi di decisioni contrastanti in relazione a casi simili e di malumori nel gruppo sociale. L'autorità di vertice non poteva che temere le divergenze tra le soluzioni adottate dalla pluralità di incaricati di amministrare la giustizia, ciascuno dei quali, magari in assoluta buona fede, interpreta a suo modo i valori del corpo sociale, riproducendo su scala minore (ad esempio perché limitata per territorio o materia), le valutazioni dell'autorità politica di vertice. Eccessive difformità generano disorientamento nei membri del gruppo, seminando incertezza su quello che è permesso, vietato, tollerato, approvato o disapprovato. Dopotutto la politica era nata per rispondere ad un bisogno di ordine, e si rendeva conto che

³¹) Anche perché in molte civiltà non si era ancora cristallizzato un sapere giuridico come autonomo settore della vita associata. Prima del diritto si è infatti organizzata la politica, cioè la distribuzione dei compiti nel gruppo, la selezione di un capo e l'affidamento ad altri soggetti di una serie di incarichi. Sono molteplici gli elementi per confermare che prima di tutto i popoli si sono dati una organizzazione politica, e solo dopo è seguita quella giuridica. Pensiamo al primo periodo dell'antica Roma, quando la carica di giudice o di avvocato era gratuita per il prestigio che dava ai fini di una futura carriera politica, fino ai giorni nostri in cui sono numerosi i giuristi che finiscono la propria carriera come politici. Non a caso, agli inizi di tutte le società, il giudice non è un tecnico, ma un'autorità politica o un suo delegato.

³² Il politico in veste di giudice utilizza l'amministrazione della giustizia anche per lanciare messaggi di governo, e per indirizzare la società nel senso da lui ritenuto più opportuno. La giurisprudenza è invece più prudente, non solo perché legata alle leggi o alle consuetudini, ma soprattutto perché psicologicamente preoccupata di superare i limiti del proprio ruolo avventurandosi in valutazioni di priorità economico-sociale che non le competono.

l'inevitabile necessità di frammentare l'amministrazione della giustizia tra una molteplicità di funzionari richiedeva qualche correttivo³³.

@insufficienza della consuetudine a garantire la certezza@ Una certa prevedibilità delle decisioni può essere garantita dalle consuetudini, ma esse stesse sono nebulose, costituiscono un limite debole alla tendenza, da parte di chi decide le controversie, a farsi interprete dei valori del gruppo, nel senso sopra precisato; certo, i precedenti hanno un loro peso, ma guardano al passato, a una controversia esaurita, a un caso più che a un principio (paragrafo 10). Anche di fronte a un precedente in qualche modo simile, la suddetta possibilità di "farsi interprete" dei sentimenti collettivi rimaneva, perché le caratteristiche di ciascun caso, anche qualitativamente analoghe, si presentano in genere con diversa intensità; inoltre, alcuni casi possono presentare caratteristiche ulteriori, non esaminate dalle decisioni precedenti. Di fronte alle consuetudini restavano perciò pur sempre scelte di meritevolezza, accostamenti e distinzioni, sia pure meno ampie di quelle che avrebbero trovato ingresso se questi precedenti fossero mancati. Appare quindi quantomeno affrettato mettere le consuetudini di ieri nella posizione della legislazione di oggi; anzi, l'enfasi sulla consuetudine, e la sua equiparazione alla legge in epoche in cui la legge non c'era, sembra strumentale all'odierna mentalità, secondo cui il diritto si esaurisce nella legislazione (paragrafo 6). Considerare le consuetudini come "le leggi del passato" serve a prevenire l'obiezione secondo cui il diritto esisteva ben prima che la legislazione si diffondesse⁽³⁴⁾.

@la formalizzazione legislativa di alcuni valori presenti nel corpo sociale @ Le valutazioni necessarie a stabilire se un precedente è o meno pertinente costituiscono un elemento di notevole incertezza, che indusse gradualmente le autorità politiche a introdurre una serie di regole espresse, in *primis* sulle materie più rilevanti, o facili da disciplinare in via preventiva. Gli amministratori della giustizia, dovettero prima di tutto interpretare prescrizioni specifiche, applicabili ad un numero indeterminato di casi simili, e solo residualmente farsi interpreti dei sentimenti collettivi, nei modi visti sopra.

³³ Il mantenimento, da parte dell'autorità politica, di una giurisdizione di ultima istanza, può essere un primo correttivo, ma quanto più il gruppo cresce, tanto più tale correttivo si rivela insufficiente.

³⁴) Naturalmente basta leggere la voce "consuetudine" di un giuspositivista come Bobbio (in Enciclopedia del diritto), per rendersi conto di quanti margini restassero, nonostante le consuetudini, per farsi interpreti dei sentimenti della collettività.

@l'inserimento delle regole legislative su un diritto già esistente@ La legislazione interviene col consueto gradualismo tipico delle scienze umane, senza estendersi in modo totalizzante e repentino, a tutti i settori della vita sociale³⁵. La legislazione delimita ed incanala una precedente discrezionalità, come in precedenza avevano fatto le consuetudini. Così come gradualmente il diritto si innestò sulla politica, la legislazione si innestò gradualmente su un diritto che le preesisteva³⁶. In particolari situazioni ambientali, che hanno potuto svilupparsi senza traumi politici, invasioni ed eccessivi sconvolgimenti, le risposte al bisogno di certezza del diritto sono potute giungere, come nel caso della common law, da una lunga opera di selezione da parte degli stessi organi di giustizia⁽³⁷⁾, con un intervento modesto della legislazione; osserviamo incidentalmente –invece- che l'attivismo legislativo ha caratterizzato periodi storici turbolenti, in cui poteri politici autoritari tendevano a

³⁵ Le regole riguardarono dapprima i delitti, i rapporti familiari e privati, mentre l'azione delle autorità pubbliche in questioni di interesse collettivo seguì percorsi più complessi, cui accenneremo al paragrafo successivo

³⁶ Sulla specificazione del diritto scritto in un momento successivo ad una lunga fase in cui le controversie erano risolte secondo criteri empirici e poi consuetudinari, Bobbio, *Il positivismo giuridico*, cit. 16; F.A. Von Hayek, *Legge, legislazione, libertà*, 1982, traduzione it. Il saggiatore 2000, 93. S. Romano, *L'ordinamento giuridico*, Sansoni, 1977, 20 ss. Una breve annotazione sulle caratteristiche giuridiche dei dieci comandamenti, in cui sono presenti solo precetti, mentre la sanzione dipendeva da consuetudini del popolo ebraico e dai tempi e modi della violazione.

³⁷) Sulla common law anglosassone è ancora illuminante, anche per la derivazione del diritto dalla politica, Rava', *Origine e struttura delle fonti nella common law inglese*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1974, 120 ss.. Nel contesto di *common law* il ruolo del giudice non è stato teorizzato come è accaduto da noi (abbastanza bruscamente), sotto l'influsso della divisione dei poteri, della sovranità legislativa, della diffidenza per l'interpretazione ed altri aspetti indicati al paragrafo 20. L'opportunità di togliere al giudice alcuni apprezzamenti di meritevolezza non vuol dire infatti che gli si debbano togliere tutto. La common law appare un prodotto della società, evolutosi gradualmente nell'arco di secoli, e che sarebbe difficilissimo esportare o imporre in una società di diverso tipo, anche con un atto di imperio di una autorità politica. Le sensibilità, le intelaiature di concetti, non si costruiscono per decreto, e richiedono molto più tempo della vita di un sovrano, della durata di un governo o di un ciclo politico. Si crea quindi, negli ordinamenti di common law, un rapporto molto più complesso tra giudice e legge, di quello comunemente concepito negli ordinamenti continentali, e che appare riduttivo spiegare solo col riferimento al *valore del precedente* (anche perché è intuitivo che le sentenze servono a risolvere casi, non a sistematizzare concetti). Negli ordinamenti di Common law, infatti, una discrezionalità del giudice nel comporre gli interessi è infatti all'ordine del giorno, e si rinviene, tra gli altri, sia nelle opere di McCormick, *Ragionamento giuridico e teoria del diritto*, Torino, 1994, e Dworkin, *I diritti presi sul serio*, Il Mulino, 1992, dove la "discrezionalità del giudice" va oltre la "discrezionalità interpretativa" di cui diremo al paragrafo 20, e si spinge a mediazioni degli interessi sostanziali in gioco.

legittimarsi con l'aura di solennità, se non di sacralità, che circondava la funzione legislativa³⁸.

@ *la coesistenza tra leggi e decisioni discrezionali delle autorità* @ Le leggi si innestarono perciò su un diritto preesistente, che si era già specializzato rispetto alla politica. Si conferma che un gruppo sociale potrebbe sopravvivere senza legislazione, mentre non sono concepibili gruppi sociali dotati di una legislazione, ma privi di istituzioni (siano esse politiche, giurisdizionali, o al limite coincidenti con l'insieme del gruppo) che prevenivano e risolvano le controversie, nei termini sopra descritti.

Un insieme di valutazioni di meritevolezza, una discrezionalità in senso ampio (di cui la tradizionale discrezionalità amministrativa è solo un riflesso), precede la legislazione e la accompagna, anche per limitare la rigidità che rappresenta l'altra faccia della sua maggiore certezza; si tratta di un rapporto di interdipendenza, su cui torneremo al capitolo 3 in relazione ai vari profili che sono chiamati a considerare tutti quelli che svolgono una funzione nell'ambito del gruppo sociale.

@ *riepilogo: gruppo, autorità, giudici, leggi* @

La legislazione costituisce quindi l'ultima fase di uno sviluppo graduale dell'organizzazione collettiva, passata attraverso varie fasi sopra descritte, come il regolamento dei conflitti da parte del gruppo nel suo complesso, l'individuazione di una autorità politica, cui competeva anche l'amministrazione della giustizia, presto delegata a dignitari gradualmente specializzatisi in questo compito. Il gruppo sociale costituisce la base del consenso all'autorità politica, sotto il cui potere si sviluppa la categoria professionale dei giuristi, alle cui decisioni l'autorità politica cerca di attribuire omogeneità e prevedibilità tramite la legislazione³⁹. La comparsa della legislazione integra e sviluppa questo processo, ma non lo stravolge, e non elimina le fasi precedenti. Anzi, come detto sopra, la legislazione presuppone istituzioni collettive tese alla gestione dei conflitti. Come si addice alle scienze umane, la legislazione si affianca alle scelte di meritevolezza effettuate in precedenza, e le integra senza sostituirvisi del tutto.

³⁸ Saranno coincidenze, ma spesso i legislatori più attivi sono stati anche politici autoritari, come Giustiniano, Napoleone o Mussolini, compiaciuti nel vedere la propria opera al centro del diritto. Al contrario, il diritto naturale, fosse ingenuamente assolutizzato o riferito ad un determinato gruppo sociale (paragrafo 11), fu concepito per molto tempo come un limite allo strapotere dell'autorità politica.

³⁹ Quest'evoluzione conferma come al diritto si possa guardare anche come definizione di ruoli all'interno del gruppo sociale: dapprima il ruolo dell'autorità politica, poi quello dei giudici e dei pubblici poteri.

4) Segue: la parallela “giuridicizzazione” delle attività autoritative di interesse pubblico.

@le questioni di interesse collettivo e l’iniziale prevalenza della politica

@ In questo paragrafo verificheremo in quale misura l’evoluzione del diritto descritta in precedenza trovi corrispondenza anche nella funzione di governo della collettività, dove si inquadra, come vedremo nella seconda parte, il prelievo delle imposte; finora abbiamo considerato essenzialmente il “diritto dei privati”, mentre le questioni di interesse generale del gruppo, attinenti alla pace, alla guerra, alla religione, alle opere pubbliche, si sono sviluppate giuridicamente secondo un percorso in parte diverso, e piu’ lento.

In una prima fase è ragionevole immaginare anche qui lo stesso criterio “assembleare” descritto al paragrafo 2, che però serviva a decidere quale fosse il comportamento preferibile per il gruppo nel suo insieme. Dopo l’insediamento di autorità politiche (paragrafo 3), le questioni di interesse collettivo diventarono loro prerogativa; abbiamo rilevato che l’amministrazione della giustizia tra privati fu rapidamente delegata ad appositi funzionari proprio perché le autorità politiche potessero occuparsi piu’ intensamente di campagne militari, opere pubbliche, culto e altre questioni di interesse generale.

@l’iniziale mancanza di limiti giuridici all’azione delle autorità politiche @. Se si guarda all’attività diretta dei pubblici poteri nella vita sociale (difesa, sicurezza, sanità, opere pubbliche etc.), da cui un giorno si sarebbe sviluppato il diritto amministrativo⁴⁰, i vincoli legislativi all’azione delle autorità sono, per molto tempo, debolissimi. Si tratta essenzialmente di vincoli funzionali, derivanti cioè dai compiti affidati alle singole autorità dal vertice politico. Appare normale che, di fronte a tali attività pubblicistiche, gli inte-

⁴⁰) Sembra infatti fuori discussione che le funzioni amministrative materialmente esistessero anche prima dello stato di diritto: si prelevavano imposte, si costruivano e mantenevano opere pubbliche, si armavano eserciti e organizzavano polizie, si curavano gli infermi e si impartiva una certa istruzione. In proposito Mannori- Sordi, Storia del diritto amministrativo, Laterza, 2001, in specie la parte terza, dove –a proposito della fase storica successiva all’ *ancien regime*- si parla di “disvelamento” a proposito della formalizzazione giuridica di attività svolte anche in precedenza. La percezione che tutte queste attività avessero risvolti giuridici era chiara anche agli antichi, ma secondo lo stesso passo di Ulpiano poco sopra citato il *publicum ius* opera solo *in sacris, in sacerdotibus, in magistratibus*. Il diritto riguarda soltanto l’elezione e la funzione dei magistrati, ma non si parla delle loro azioni, sindacabili solo accusando il magistrato di aver negligenemente svolto i propri compiti.

ressi del singolo continuassero ad essere secondari, così come lo erano stati quando tali questioni venivano gestite in maniera assembleare⁴¹.

@regole di selezione delle autorità e mancanza di regole sulla loro azione@ Negli ordinamenti monarchici, il diritto pubblico si riduceva a poche consuetudini sulla trasmissione del potere in via dinastica, e per il resto si basava su una trama di rapporti fiduciari col monarca. Negli antichi ordinamenti repubblicani, l'individuazione e le competenze delle autorità erano regolate dal diritto⁴², ma il modo di esercitare queste funzioni restava però questione essenzialmente politica, piano su cui si colloca anche la responsabilità per malversazioni e negligenze nell'esercizio della funzione⁴³. Mancava cioè un sindacato giurisdizionale indipendente sulle scelte delle autorità pubbliche, e non si andava al di là delle rimostranze ad organi politici di grado superiore; al gruppo sociale restava il mero controllo "politico", nei termini visti al paragrafo 3.

@ la necessità di deleghe di compiti e di regole organizzative@ L'autorità politica non poteva però occuparsi direttamente di tutto, e dalla crescente necessità di utilizzare collaboratori e funzionari sorse anche qui il bisogno di regole. Anche nello stato più autoritario, infatti, l'autorità di vertice deve delegare, fissando essa stessa a tal fine alcune regole, ovviamente "per gli altri". Le regole servivano ad evitare che negligenze e prepotenze dei funzionari provocassero malcontento nel gruppo, con ripercussioni verso il consenso all'autorità politica (in termini di disaffezione, se non di rivolta); sotto un altro profilo, dare un certo ascolto alle lamentele dei sudditi serviva anche a mantenere il controllo sui propri funzionari, e ad evitare abusi.

⁴¹ Mi riferisco alle prime fasi della società, nei piccoli gruppi in cui le decisioni erano "assembleari" secondo lo schema descritto al paragrafo 2. È naturale che questa prevalenza dell'interesse della collettività rispetto a quello del singolo si sia mantenuta e sviluppata quando l'autorità "politica" è subentrata al gruppo nel farsi portatrice degli interessi generali.

⁴²) Negli ordinamenti repubblicani la selezione delle autorità era molto articolata, ad esempio, nella Roma repubblicana (come testimonia, tra l'altro, la ponderosa opera del De Martino sul diritto costituzionale romano). Il diritto pubblico era quello che noi oggi chiamiamo diritto costituzionale, mentre l'azione amministrativa era in gran parte sottratta a regole giuridiche finché si manteneva nell'esercizio della funzione.

⁴³). Anche se la distinzione tra le questioni di interesse collettivo e quelle di interesse esclusivamente privato varia da un periodo storico all'altro è sempre attuale il brano di Ulpiano (Dig.1.1.1.2) secondo cui *Publicum ius est quod ad statum rei romanae spectat; privatum, quod ad singulorum utilitatem pertinet: sunt enim quaedam publice utilia quaedam privatim*". Vedremo che questa concezione di diritto pubblico era peraltro riferita più alla selezione dei pubblici poteri, alla fase istituzionale riguardante il sistema costituzionale, anziché all'azione dei pubblici poteri verso i sudditi.

*@e la tutela indiretta degli individui contro l'azione dei pubblici poteri:
l'embrione dell'interesse legittimo @*

Anche un potere assoluto può quindi concepire regole nei rapporti tra autorità intermedie e individui, o nei rapporti reciproci tra autorità intermedie preposte a funzioni diverse; le esigenze organizzative, da cui nasce la legge, esistono anche in una collettività politicamente assolutistica⁴⁴. In questo contesto, leggi servono sia per informare i sudditi sulle regole cui dovranno ispirarsi le autorità subordinate, sia per verificare il rispetto, da parte di queste ultime, delle direttive dell'autorità di vertice⁽⁴⁵⁾.

La tutela dei sudditi contro gli abusi delle suddette autorità intermedie si svolge dapprima a livello di rimostranza⁴⁶, successivamente istituzionalizzata e per certi versi giuridicizzata, attraverso le cancellerie ed altre apposite magistrature: non a caso una delle iniziali funzioni dei *Consigli di Stato* fu appunto quella di coadiuvare il principe in quest'opera di vigilanza. In questa fase, l'autorità politica di vertice resta ancora al di sopra delle regole da lei stessa create, ed i giudici le sono subordinati⁴⁷. Ciò non toglie che orga-

⁴⁴ Del resto, nei totalitarismi moderni, riguardanti in genere collettività molto complesse, i poteri giudiziari e quelli amministrativi hanno continuato ad essere distinti nella vita di tutti i giorni, trovando momenti unificanti solo al vertice della piramide politica. Non a caso il diritto era tutt'altro che venuto meno nella Germania nazista o nella Russia stalinista. Ovviamente, le regole erano destinate a cedere di fronte a interventi diretti delle autorità di vertice, o di potenti organi facenti capo direttamente all'autorità politica. Anche se l'autorità politica potrà intervenire a proprio piacimento, anche in dispregio delle proprie leggi, queste sono necessarie perché le società vadano avanti.

⁴⁵ Vedremo nella seconda parte che i tributi furono in genere sempre introdotti per atti sovrani, ferma restando una ampia discrezionalità delle autorità inferiori per quanto attiene alle modalità di determinazione e riscossione.

⁴⁶) In una fase elementare era concepibile un intervento diretto dell'autorità di vertice, e non di rado il sovrano interveniva in veste di *padre amorevole* dei suoi sudditi, che a lui facevano appello, riconoscendone l'autorità ed anzi invocandola (anche nella forma tecnica della *supplica*) contro abusi di autorità inferiori. In questo schema, gli individui fanno appello al monarca lamentando che un suo sottoposto ha violato le stesse istruzioni del sovrano. Nelle sommosse e nelle rivolte, dal cancelliere Ferrer dei Promessi Sposi, al vicerè di Masaniello, al *Mejor alcalde es el rey* di Lope de Vega, si percepisce l'anelito ad una autorità superiore più illuminata, che ripari ai guasti delle autorità inferiori, contro cui si indirizza la protesta popolare; in questo stesso copione si inseriscono le autorità di vertice, che ciinnicamente *danno in pasto* alla protesta popolare qualche subordinato come capro espiatorio di malefatte da loro stesse ordinate, come fece il Borgia, secondo quanto narra Machiavelli, col governatore della Romagna, Ramiro de Lorqua.

⁴⁷) Sarebbe da chiedersi in quale misura, alle radici dell'*interesse legittimo*, ci sia l'idea che la tutela contro le autorità pubbliche serva ai cittadini solo di riflesso, ed

ni contenziosi potessero essere relativamente indipendenti rispetto alle altre autorità preposte al governo degli interessi pubblici.

@*il ritorno alla centralità del gruppo nello stato di diritto*@. Nello stato di diritto, affermatosi gradualmente a partire dalla rivoluzione francese, l'elemento nuovo non è quindi la legge, che c'era anche prima. Nello stato di diritto, però, la legge è lo strumento attraverso cui si riafferma la centralità del gruppo rispetto alle autorità politiche, che ne erano sempre state un'emanazione (paragrafo 3), ma—una volta acquisito il potere—tendevano ad autolegittimarlo con una origine soprannaturale, o comunque trascendente rispetto al gruppo. Dalla sovranità del monarca “per grazia di Dio” si passa alla sovranità “per volontà della Nazione”, e dopo aver affermato che *la sovranità appartiene al popolo*, le costituzioni proseguono prevedendo l'esercizio della sovranità attraverso rappresentanti individuati secondo determinate procedure⁴⁸.

@ *il salto logico della sostituzione del “governo del monarca” col governo della legge* @ in questo modo si restituisce – in molte nazioni dopo secoli- valore al gruppo, a quel *popolo* cui *appartiene la sovranità*; si elimina così qualsiasi aspetto sovrumano delle autorità di vertice, tornando idealmente all'originaria fase della *collegialità* (paragrafo 2). Il gruppo restava però a questo punto privo di un punto di riferimento, un simbolo in cui poter riconoscere la propria coesione, ed in questo ruolo furono collocate le leggi e le costituzioni, simbolo appunto della volontà del popolo, esercitata mediante i suoi rappresentanti. Ma proprio questo valore simbolico della legge pone le premesse per fraintenderne il ruolo. La legge non è infatti una entità umana, un essere vivo e pensante che può sostituirsi ai monarchi e alle oligarchie di un tempo: la legge non può interloquire con il gruppo, portarlo per mano e trovare le soluzioni migliori a seconda delle circostanze. A ben guardare, monarchi e dittatori non sono stati sostituiti dalle leggi, ma da autorità politiche selezionate secondo le leggi: agli individui in questo modo investiti di autorità politica non poteva però attribuirsi il suddetto valore simbolico, a rischio di ritrovarsi in breve tempo con altrettanti monarchi e dittatori. Non restava quindi che sostituire il “governo dei monarchi” con il “governo della legge”, col salto logico appena descritto. In realtà, le autorità elette secondo le leggi hanno la stessa funzione di “farsi interpreti”, dei sentimenti collettivi del gruppo, un po' come facevano gli antichi sovrani: le moderne autorità si

abbia invece come prima funzione quella di eliminare le infedeltà del potere di grado inferiore rispetto a quello di grado superiore.

⁴⁸) Il ritorno dell'importanza del gruppo è un altro elemento di crisi della versione più ingenua del giusnaturalismo; quando è il gruppo ad esprimere l'autorità politica, è superfluo evocare “leggi naturali” per limitare lo strapotere di un monarca assoluto, regnante per grazia di Dio.

differenziano, rispetto a quelle di un tempo, perché esistono leggi che ne circoscrivono e indirizzano la funzione, in aggiunta al limite costituito dalla perdita di consenso politico di cui abbiamo detto al paragrafo 2. Ma, detto questo, sono le istituzioni a governare, e non certo la legge. Tanto è vero che le costituzioni restano le medesime per decenni o per secoli, mentre gli umori del gruppo sociale, negli anni, sono ondivaghi, ed esprimono tendenze mutevoli, cui si collegano orientamenti diversi delle autorità politiche. Affermare, nello stato di diritto, che i governanti devono solo “attuare la costituzione”, così come i giudici devono “applicare la legge” è una metafora un po’ grossolana. La legge, inanimato prodotto degli uomini, si pone su un piano diverso da quello di assemblee, autorità politiche (persino le più bizzarre o disumane), funzionari e giudici, tutti esseri con una volontà dinamica e che possono interagire tra loro. Le leggi sono entità inanimate⁴⁹ strumentali ad una dialettica intrattenuta tra uomini e istituzioni che camminano sulle gambe di uomini⁵⁰. Il valore della certezza del diritto, dell’ordine, della conoscenza dei compiti di ciascuno, spinge tutti questi uomini a guardare alle leggi, per profili diversi a seconda della funzione svolta nel gruppo. Ma sono gli uomini che decidono, e interagiscono variamente con la legislazione, esercitando i vari tipi di discrezionalità che descriveremo al capitolo 3. I margini di apprezzamento, come vedremo, cambiano, ma sono ineliminabili, e spaziano da quelli del legislatore, che reintroduce una pena corporale a quelli dello funzionario che esegue la sentenza. E’ quindi strutturale che l’unilateralità dei poteri amministrativi di un tempo, il loro esercizio senza il tramite del giudice, e le altre caratteristiche che vedremo, in particolare per il diritto tributario, siano transitate dagli antichi imperi allo stato di diritto, pur circondandosi di cautele e garanzie adeguate a una moderna società democratica. Ed è altrettanto strutturale che la legislazione non possa sostituire funzioni tipicamente amministrative, come vedremo ampiamente nella parte dedicata al diritto tributario e alla tendenza patologica ad “amministrare per legge”, cui si collegano tante disfunzioni dei nostri giorni.

@autorità pubbliche e “diritti del cittadino”@ Questa necessità di scelte amministrative sussiste anche in una società democratica, in cui le autorità sono, come si suol dire “al servizio del cittadino”; quest’ultima espressione richiama doveri di imparzialità, trasparenza e cooperazione molto penetranti;

⁴⁹) verrebbe da dire “parole scritte su pezzi di carta”, ma mi trattiene il timore che qualcuno estrapolare questa frase dal contesto e attribuirmi un intento di svalutare la legislazione, che invece svolge una funzione fondamentale nella società organizzata, come diremo al paragrafo 12.

⁵⁰ Nell’interagire tra di loro, le istituzioni e gli individui indicati nel testo terranno certamente conto delle disposizioni legislative, ma le decisioni, l’approvazione, la disapprovazione, la critica o la disaffezione, verranno sempre da uomini.

è ben vero che gli uffici pubblici devono essere al servizio del cittadino, ma i cittadini sono tanti e le risorse sono scarse; anche a proposito di “diritti fondamentali” come quello alla vita o alla salute, occorrono talvolta dei compromessi come ci ricordano spesso circostanze eccezionali, di disastri o calamità, oppure croniche insufficienze di risorse ospedaliere, assistenziali o di protezione civile. Con buona pace dell’ *onnipotenza legislativa*, l’ enfasi sul diritto alla salute non può certo materializzare per incanto strutture che non ci sono. Lo stesso vale per la sanità o l’istruzione, o persino per la sicurezza, certamente importante, ma non abbastanza per dare scorte armate a ogni soggetto a rischio di rapina. Il punto di equilibrio tra esigenza di soddisfare al meglio una pluralità di individui, e qualità del singolo intervento, mal si presta ad essere predeterminato legislativamente in via astratta. E non a caso tutte le “carte dei diritti degli utenti”, siano i malati o i viaggiatori, sono piene di riferimenti, diretti o indiretti, alle circostanze del caso concreto. Se un’ amministrazione vuole essere al servizio di tutti i cittadini deve distribuire gli sforzi in modo equilibrato, perché concentrarsi troppo su qualcuno significa trascurare qualcun altro. La discrezionalità, nell’ ampio senso descritto in questo testo e su cui torneremo al paragrafo 17, emerge prepotente dall’ organizzazione stessa del gruppo sociale.

5. Conclusioni: l’innesto della legislazione su una precedente, e permanente, discrezionalità.

@ L’approvazione, la disapprovazione, il contemperamento di valori come caratteristica originaria del diritto @ L’evoluzione descritta ai paragrafi precedenti ha, come denominatore comune una discrezionalità in senso ampio rispetto alla discrezionalità amministrativa, che ne costituisce una recente applicazione ad un settore particolare dei rapporti umani. I brevi riferimenti dei precedenti paragrafi testimoniano come i gruppi sociali siano caratterizzati dal continuo apprezzamento di diverse priorità, esigenze umane, o anche diversi modi di considerare una sola esigenza, viste le limitate risorse con cui gli uomini devono confrontarsi.

Dopo una fase in cui queste valutazioni erano affidate al gruppo, esse si sono funzionalizzate, ripartendosi tra una serie di organi di vario livello sociale, dal legislatore, al giudice, al funzionario, e agli stessi individui. Apprezzare i meriti e i demeriti, i pregi e i difetti, i costi e i benefici, caratterizza la vita di tutti gli individui, proporzionalmente alla funzione di cui sono investiti; sullo sfondo è però concepibile almeno un controllo di ragionevolezza, da parte di chi ha conferito la funzione, di un’ autorità di grado superiore o del gruppo nel suo complesso.

Mi sembra che il concetto di *discrezionalità*, con tutte le precisazioni che faremo, sia il piu' adeguato (o il meno inadeguato) a rendere l'idea di questi complessi intrecci tra ruoli diversi all'interno del gruppo sociale. La discrezionalità è un concetto trasversale a tutti i settori del diritto, come vedremo al paragrafo 18, e unificante piu' della legislazione, perché consente di analizzare i comportamenti di tutte le istituzioni espresse dal gruppo sociale, dal legislatore, ai giudici, all'ultimo dei funzionari. Oggi, in una sensibilità giuridica diffusa che sposta (artificiosamente) il baricentro del diritto sulla legislazione (vedi il capitolo seguente), la discrezionalità è stata inconsapevolmente emarginata, e sembra essere un fenomeno peculiare del diritto amministrativo, l'unico settore del diritto in cui questo concetto è troppo importante per eluderlo.

La generale e totalizzante discrezionalità, espressa dalle collettività primordiali e poi dall'autorità politica nel ruolo giurisdizionale, si specializza poi per funzioni, e si distribuisce in tutti i settori del diritto; i vari livelli di amministrazione della giustizia, di amministrazione degli interessi collettivi, e le varie "funzioni private", basate sugli accordi o sulla legge, creano varie sfumature di valutazioni discrezionali, circoscritte per materia o per territorio, e controllabili sotto certi profili da parte di soggetti gerarchicamente sovraordinati.

@la dialettica tra discrezionalità e legalità@ In questo quadro, la legislazione è intervenuta, nei modi e per le esigenze già indicate (paragrafo 3), in momenti relativamente tardi, senza presentarsi come esaustiva, e con intensità diversa, a seconda di come il gruppo avverte l'importanza di determinate questioni⁵¹; le leggi hanno fissato, empiricamente e gradualmente, una serie di punti fermi. La legislazione interviene, abbastanza tardivamente, per incanalare una preesistente discrezionalità del gruppo o di alcune istituzioni da esso emanate⁵². Col tempo, la discrezionalità viene circoscritta, modificata nella dialettica con la legislazione, ed i margini per generiche valutazioni di meritevolezza sociale e politica si attenuano, fino al caso limite di quella che, al paragrafo 20, chiamiamo "discrezionalità interpretativa", dove all'interprete è affidato l'apprezzamento di profili esclusivamente con-

⁵¹) Ad esempio gli ultimi secoli hanno visto, in occidente, la "delegificazione" di questioni morali e religiose, per le quali un tempo si poteva essere condannati a morte, e la legificazione di questioni contrattuali, di lavoro e assistenza, un tempo molto piu' libere.

⁵² Abbiamo già rilevato, del resto, che nei piccoli gruppi nessuno sente il bisogno di regolamentare alcunché, e successivamente, man mano che il gruppo cresce, si regolamentano solo i profili per i quali si avverte il bisogno di certezza e stabilità; esiste insomma un livello in cui la gestione empirica dei conflitti è inferiore al costo creato dalla regolamentazione in termini di sforzo revisionale e rigidità applicativa.

cettuali⁵³. La legislazione si innesta su una preesistente discrezionalità, e pian piano indica quali profili devono essere considerati e quali no; quest'obiettivo viene raggiunto specialmente definendo ruoli, funzioni, interessi che un certo soggetto deve considerare o trascurare nelle funzioni cui è preposto.

Del resto, come vedremo in tutto il volume, recuperare l'importanza della discrezionalità non vuol dire affatto svalutare la legislazione, ma anzi vivificarla, comprenderne l'effettiva funzione e portata nei casi concreti, saper coordinare principi e norme diversi, attribuendo a ciascuno il peso che merita nel caso di specie. La rivalutazione della discrezionalità è insomma una premessa per una riflessione più consapevole sulla legislazione, liberandola dalle superstizioni che apparentemente la sacralizzano, ma in realtà ne nascondono la varietà di contenuti e funzioni, rendendola talvolta strumento di una nuova e più insidiosa incertezza del diritto (paragrafo 9).

Sarebbe quindi erroneo considerare questo testo come una esaltazione della discrezionalità a discapito della legislazione, anche perché a ben vedere i due concetti sono ormai interdipendenti, in qualsiasi consesso sociale di una certa dimensione. Parlare della discrezionalità è però importante in quanto è questo il concetto che ha più bisogno di essere rivalutato in una cultura giuridica diffusa che, ormai priva di modelli esplicativi generali, considera solo quello che vede, cioè il contenuto della Gazzetta Ufficiale, come vedremo al prossimo capitolo.

⁵³) La dialettica tra lettera e spirito della legislazione, i lavori preparatori, la legislazione precedente, la giurisprudenza, e tutti gli altri "argomenti dell'interpretazione", di cui al paragrafo 20.

Capitolo secondo. Il diritto tra legislazione, sentenze, valori sociali, e sensibilità giuridica.

#6 Il giuspositivismo, ovvero il “dato normativo” come sostituto del “dato empirico” delle scienze sperimentali

@ *l'impossibilità di dimostrare empiricamente le preferenze morali e sociali come retroterra del giuspositivismo* @ Per molti secoli, il diritto occupò la sua porzione di un sapere che, fino al 1600 circa, appariva omogeneo⁵⁴, per poi successivamente evolversi in varie direzioni, con un vertiginoso sviluppo delle scienze fisiche; tale sviluppo avvenne all'insegna di una serie di parole d'ordine, tra cui spiccava quella che considerava scientifico solo quanto potesse essere oggetto di sperimentazione empirica. Oltre che le scienze fisiche, questo concetto poteva comprendere anche discipline caratterizzate da una evidenza empirica, ancorché non formalizzate in modo numerico, come storia, archeologia o medicina (⁵⁵). Questa concezione di “scienza” generò una crisi delle “scienze umane”, aggravatasi quando, nella prima metà del ventesimo secolo, il c.d. Circolo di Vienna⁵⁶ teorizzò prin-

⁵⁴ Ed era frequente, come già rilevato, che filosofi e moralisti fossero anche matematici o studiosi della natura, come ad esempio Cartesio, Leibniz o lo stesso Galileo.

⁵⁵) Si potrebbe dubitare di quanto sia “sperimentale” la scienza esatta per antonomasia, cioè la matematica, che è caratterizzata da un forte grado di astrazione. Si potrebbe dire che le discipline sperimentali che hanno a proprio oggetto di studio l'uomo, le sue preferenze e i suoi comportamenti, assumendoli come dato oggettivo da interpretare, risentono del carattere sfuggente e controverso del loro oggetto. Possono esservi quindi questioni “ad altro grado di incertezza”, come quelle storiche, che a rigore sono immuni dalle suddette priorità morali e sociali. Alcune affermazioni in questi ultimi campi possono invece essere comunemente condivise (si potrà negare l'Olocausto, come se tutti gli abitanti dei ghetti dell'est europa si fossero nascosti da qualche parte, ma difficilmente approvarlo!), con scelte che, conformemente alla *legge di Hume* indicata nel testo, non sono sperimentalmente dimostrabili.

Il nucleo delle scienze sperimentali che più contribuisce al nostro “modello astratto” di scienza (ed al quale inconsciamente si guarda come punto di riferimento) sono però quelle, che attraverso invenzioni e altri risultati sperimentabili, dimostrano direttamente la prova della propria validità ed utilità,

⁵⁶) Si tratta comunque di riflessioni alla portata di chiunque rifletta senza pregiudizi, e non a caso già Leonardo da Vinci circa 400 anni prima aveva anticipato queste riflessioni in diversi aforismi (facilmente reperibili su internet, tra l'altro in scripta-web.it) tra cui: “La sapienza è figliola della esperienza; “ Nessuna certezza è dove non si può applicare una delle scienze matematiche, over che non sono unite con esse matematiche”. *Nissuna umana investigazione si può dimandare vera scienza s'essa*

cipi, come quello di *verificazione* e poi di *falsificazione*, in assenza dei quali non si potrebbe parlare di scienze, ma di *mantiche*. Le mantiche sarebbero cioè credenze, convinzioni di senso comune, basate solo sull'opinione contingente degli individui in ordine a quanto è meritevole o condannabile in relazione a certi fini, per gli individui stessi o la società.

@sull'impossibilità di dimostrare sperimentalmente le preferenze sociali e umane @ Si tratta di quella "grande divisione", tra scienze sperimentali e scienze umane, di cui si parla spesso in questo testo⁵⁷; è un altro modo di guardare impossibilità di dimostrare sperimentalmente l'approvazione o la disapprovazione di un determinato comportamento; in altri termini l'impossibilità di dimostrare sperimentalmente che qualcosa è "bene o male", intuizione già formulata da Hume (e chissà da quanti altri pensatori) nella formula *is-ought question*. Vedremo meglio al paragrafo 11 sotto quali profili sono indimostrabili sperimentalmente (e quindi prive di fondamento scientifico) persino le approvazioni o le disapprovazioni più elementari, co-

*non passa per le matematiche dimostrazioni, e se tu dirai che le scienze, che principiano e finiscono nella mente, abbiano verità, questo non si concede, ma si nega, per molte ragioni, e prima, che in tali discorsi mentali non accade esperienza, senza la quale nulla dà di sé certezza; A ciascuno strumento si richiede esser fatto colla esperienza. Ciascuno strumento per sé deve essere operato colla esperienza dond'esso è nato; Fuggi e precetti di quelli speculatori che le loro ragioni non son confermate dalla isperienza; Chi biasima la somma certezza delle matematiche si pasce di confusione, e mai porrà silenzio alle contradizioni delle sofistiche scienze, colle quali s'impara uno eterno gridare. Non c'è molta differenza tra queste proposizioni e quelle contenute nel *Tractatus* di Wittgenstein.*

Altri precedenti c'erano poi stati in Hume, che aveva rilevato l'impossibilità concettuale di derivare asserzioni contenenti il verbo "dovere" da asserzioni contenenti esclusivamente il verbo "essere" (la c.d. *is-ought question*, cui fa riferimento anche Kelsen, *La dottrina cit.*, 14, e che ritroveremo al paragrafo 11).

Si tratta di indizi che confermano quanto rilevato sulle *scienze umane*, tra cui rientra anche quella attinente al loro *status* ed alla loro natura di riflessioni sull'uomo e la società (anche senza sapere nulla di fisica e di chimica, siamo in grado di comprendere quali mutamenti abbiano esse provocato nella nostra società, quale sia l'oggetto del lavoro di un determinato settore del sapere e via discorrendo). Orbene, la convergenza tra riflessioni di soggetti collocati in contesti storici ed ambientali estremamente diversi, dimostra che chiunque sia provvisto di sufficiente intuizione ed al tempo stesso osservi con attenzione, può giungere, del tutto autonomamente, a conclusioni molto simili. Per le implicazioni di questo profilo sulla ricerca scientifica nelle "discipline sociali" vedasi il paragrafo 15.

⁵⁷ Sull'argomento, tra gli altri, Bruno Celano, *Dialettica della giustificazione pratica. Saggio sulla legge di Hume*, Giappichelli, Torino, 1994; G. Carcaterra, *Il problema della fallacia naturalistica. La derivazione del dover essere dall'essere*, Milano 1969.

me fare del male per divertimento⁵⁸ o dedicare la propria vita al servizio del prossimo⁵⁹.

Di fronte a quest'impossibilità di dimostrare sperimentalmente persino i valori piu' ovvi delle scienze umane, i loro cultori si trovarono in forte imbarazzo sullo stesso *status* delle proprie discipline. Il problema riguarda la morale, l'economia⁶⁰, la politica, l'arte e la letteratura, le tecniche della comunicazione e il marketing, e tutte le altre discipline basate sulle preferenze degli individui.

Alcuni settori del sapere umanistico, in campo religioso o letterario, sono rimasti sostanzialmente indifferenti, in quanto mai avevano pensato di presentarsi come "scienze". Altre discipline, come l'economia, hanno cercato di darsi dei modelli matematici, cui si collegano equivoci che riprenderemo al paragrafo 24. Le discipline politiche e morali hanno generato la sociologia, in cui i comportamenti umani sono stati assunti come un dato da studiare, separando il piano della conoscenza da quello dell'approvazione o disapprovazione.

Il diritto, da parte sua, teneva molto di piu' ad un crisma di scientificità, pur essendo, in base ai profili suddetti, una "mantica", basata sull'opinione del gruppo sociale⁶¹. Una reazione poteva essere confutare la *grande divisione*, con tentativi onesti, ma poco convincenti, e che hanno fatto poca pre-

⁵⁸) Si pensi a chi getta sassi dal cavalcavia delle autostrade, o al c.d. "unabomber" che da alcuni anni si diverte, senza essere scoperto, a collocare ordigni esplosivi sulle spiagge e nei supermercati del nordest d'Italia.

⁵⁹) Si puo' dimostrare che molti approvano o disapprovano una determinata azione, ma non si puo' dimostrare la fondatezza scientifica di questo assunto, con riflessi –in tema di assolutezza dei valori. su cui torneremo al paragrafo 11

⁶⁰) Nelle sue varie articolazioni di economia generale e di amministrazione aziendale

⁶¹) Non ci sono forzature che possano nascondere questa differenza di status: omologarsi ad ogni costo ad un diverso gruppo di discipline, oltre ad essere poco elegante, fa perdere di vista le stesse radici della nostra materia (che resta come vedremo sempre la piu' oggettiva e verificabile tra le discipline "non scientifiche" nel senso suddetto). Vedremo al paragrafo 23 che una verificabilità empirica, sia pure non formalizzabile secondo algoritmi, sussiste anche in campo giuridico per quanto attiene al giudizio di fatto, non è influenzato da graduatorie di meritevolezza o preferenze tra valori configgenti e non a caso contenutisticamente affine a quello dello storico (Calamandrei); e tutto il dubbio ed il probabilismo del giudizio di fatto nelle discipline giuridiche è comune a quelle storiche, in cui le interpretazioni si intrecciano e si contraddicono, anche indipendentemente dalle preferenze ideologiche di chi le sostiene; comunque una qualche dialettica indubbiamente esiste tra una certa "versione dei fatti" e le preferenze (o gli obiettivi pratici, come la visibilità giornalistica) di chi la sostiene, come dimostrano i recenti tentativi di negare l'Olocausto.

sa, tanto è vero che l'espressione "scienze umane" viene solitamente virgolettata, tanta è la consapevolezza istintiva della differenza rispetto alle discipline sperimentali.

@la ricerca di scientificità del diritto attraverso la centralità della legislazione @

Per rendere compatibile il diritto con il suddetto concetto di "scienza" occorre trovare un "oggetto", che potesse essere asetticamente descritto, neutralizzando tutte le indimostrabili valutazioni di meritevolezza e preferenze sopra indicate. Il più noto tra i giuristi che si mossero in questo senso, collegato all'ambiente culturale del già menzionato *circolo di Vienna* ⁽⁶²⁾, perseguì quindi la scientificità del diritto mettendo al centro del medesimo il "dato normativo", lo *ius positum*, da cui il nome di "giuspositivismo" a queste concezioni ⁶³.

Così come il "dato empirico" caratterizzava le scienze sperimentali, mettendo il "dato normativo" nella stessa posizione, anche il diritto avrebbe potuto assumere la stessa oggettività, e sarebbe stato *purificato* da emozioni, sentimenti, preferenze sociali, morali e politiche. Il diritto, simmetricamente a quanto avveniva nelle scienze naturali, avrebbe così avuto anch'esso un oggetto nella legislazione ⁶⁴, cui il giurista avrebbe potuto dedicarsi "asetticamente", provvisto di un dato esterno da analizzare, un po' come il biologo esamina i batteri al microscopio.

Questa centralità di una legislazione, giunta per ultima sulla scena del diritto secondo quanto indicato al paragrafo 5, si riallacciava al filone nato con le codificazioni successive alla rivoluzione francese ⁶⁵; quest'ultima,

⁶²) Il cosiddetto Circolo di Vienna, cui si collegavano filosofi come Wittgenstein e Popper, costituì un ambiente culturale che influenzò profondamente Hans Kelsen. Se non fosse stato lui ad enunciare le concezioni su cui ci soffermeremo nel testo ci avrebbe probabilmente pensato qualcun altro, dal momento che un'opera di "tecnicizzazione" e separazione della scienza del diritto dalla politica e dalla morale andava comunque intrapresa. Si tratta ora di non mummificare il lavoro di chi è venuto prima di noi, e di cercare di sviluppare la ricerca di una teoria "pura" del diritto che sia più autonoma dalla contingenti bizzarrie legislative

⁶³ Talvolta indicate anche col termine *normativismo*, con espressione che, ai fini di questo testo può considerarsi equivalente

⁶⁴ Questa individuazione formale veniva estesa alle c.d. "norme singolari", in senso Kelseniano, come i provvedimenti o le sentenze, la cui cogenza era attribuita peraltro alla legislazione positiva, cosicché è possibile limitare a quest'ultima la nostra attenzione come oggetto del diritto.

⁶⁵) La tendenza ad esaurire il diritto sulla legislazione esisteva già prima del giuspositivismo, tanto è vero che il fortunato saggio critico di Kirchmann, di cui diremo al prossimo paragrafo, è ben anteriore alle opere di Kelsen

memore delle discriminazioni e delle arbitrarietà commesse nell'antico regime, cercò di affermare un'uguaglianza di fronte alla legge, che finì per enfatizzarne il ruolo, mortificando altresì quello del giudice⁶⁶.

Ma soprattutto, la centralità della legge proposta dal giuspositivismo copriva l'aspetto tecnico giuridico di una tendenza da sempre esistita, come abbiamo visto al capitolo 1, a proposito di specializzazione del diritto dall'autorità politica. In tutta l'Europa continentale, il giuspositivismo si saldava con la tendenza degli stati nazionali a considerare la legislazione come simbolo dell'autorità dello stato e della volontà dei cittadini per il tramite dei loro rappresentanti. Col giuspositivismo, insomma, si è dato un suggello teorico ad una preesistente dipendenza del diritto dalla politica e si sono erose quelle isole di sapere giuridico che, come vedremo ai paragrafi 12 e ss., il diritto può mantenere rispetto alla politica.

Inoltre, questa centralità della legge incontrava le convenienze pratiche di molte categorie: i detentori del potere, che scrivevano le leggi, non avevano di che preoccuparsi, come pure le burocrazie pubbliche (paragrafo 9) mentre i giudici sono sempre lieti di leggi che alleggeriscano la fatica del giudicare; dell'opinione pubblica non specialistica e dei mezzi di informazione si dirà al paragrafo 8.

Solo i teorici del diritto si sono successivamente resi conto degli inconvenienti che indicheremo ai prossimi paragrafi, senza però riuscire a proporre modelli alternativi sufficientemente convincenti per penetrare nella cultura giuridica diffusa⁶⁷. In assenza di chiavi di lettura alternative, adeguate ad una circolazione vasta tra gli operatori del diritto⁶⁸, l'appiattimento del diritto

⁶⁶) Su questo aspetto Perelman, *Logica giuridica, Nuova retorica*, Milano, 1979, 52 ss..

⁶⁷) Si tratta della cultura dei magistrati, dei funzionari, degli avvocati, che si acquisisce nel corso degli studi giuridici, attraverso gli esami di stato per le varie carriere forensi, ed è tutta incentrata sullo studio dei "dati", in prevalenza legislativi, ma anche dottrinali e giurisprudenziali. In genere si tratta di uno studio mnemonico, in cui la riflessione non viene incoraggiata, anche se paradossalmente viene apprezzata in capo a chi ha il coraggio di procedervi di propria iniziativa.

⁶⁸) Le critiche, le precisazioni e i distinguo nei confronti della riduzione del diritto alla legislazione sono prima di tutto circolate nel ristretto ambito dei cultori della teoria del diritto; inoltre, anche se le critiche al modello giuspositivista sono diffusissime, la loro *pars costruens* è spesso differente, si isterilisce in distinguo e precisazioni di dettaglio tra autori diversi; nessuna teoria sembra quindi provvista del seguito necessario per contrapporsi alla visibilità e immediatezza della legislazione. In ultima analisi, il modello culturale che colloca la legislazione al centro del diritto è anche il più facile e comodo, ancorché chiunque vi abbia riflettuto si sia reso conto di quanto sia grossolano.

to sulla legislazione continua quindi ad essere il modello prevalente, con una serie di guasti che elencheremo qui di seguito.

7 Segue.. I riflessi negativi sul pensiero giuridico.

@*gli inconvenienti della riduzione del diritto alla legislazione*@ Il giuspositivismo cerca opportunamente di depurare il diritto da preferenze politiche, morali o religiose, collocate ad uno stadio “pre giuridico”, cioè *a monte della legislazione*, riguardanti il legislatore piu’ che il giurista, ricordando ai giuristi il proprio ruolo (su cui ci soffermeremo al paragrafo 12) rispetto alle altre scienze umane, come la religione, la morale, l’economia o la politica, e sottraendo loro valutazioni di ordine politico su cui essi sono privi di investitura da parte del corpo sociale⁶⁹.

@ *l’estemporaneità del prodotto legislativo e il suo rapido invecchiamento* @ Il giuspositivismo comporta pero’ anche una serie di disfunzioni, enunciate di solito partendo dalla cattiva qualità della legislazione; le ragioni di questa cattiva qualità sono note, e dipendono da tutta l’ambiguità della politica, dove sono numerosissime le esigenze da contemperare, le preoccupazioni di non dispiacere ad una parte dell’opinione pubblica, i desideri di fare propaganda, di raggiungere compromessi parlamentari, etc⁷⁰. La legislazione per molti versi riflette le ambiguità della società, le emozioni dell’opinione pubblica, il sensazionalismo dei *media*. Insomma, se c’è una cosa “poco scientifica” esposta alle emozioni, ai sentimenti contingenti, ai compromessi approssimativi, è proprio la legislazione. Spesso le leggi non vengono concepite per razionalizzare la società, ma per scrivere qualcosa sui manifesti in vista di una prossima campagna elettorale! Sembra un paradosso cercare la scientificità in un “dato positivo” disseminato di previsioni per certi aspetti irrealizzabili o contraddittorie, ma *di forte impatto emotivo* agli occhi degli elettori (⁷¹). E non è il caso, per questo, di prendersela col legislatore, la cui funzione non è il perseguimento di armoniche ricostruzioni concettuali, ma di esigenze pragmatiche, di bisogni politici contingenti, anche di mera *im-*

⁶⁹) vedremo al paragrafo 11 che i giuristi non hanno alcun titolo preferenziale, rispetto ad altre categorie professionali, per influenzare la scala di valori sui comportamenti che, in una certa società, debbono essere approvati o disapprovati dalla massa degli individui.

⁷⁰ Chiunque abbia seguito gli itinerari parlamentari delle leggi fiscali non ha potuto fare a meno di rendersi conto di quale misura il loro confezionamento sia in buona parte dovuto a fattori casuali. Invece di una serena ed esaustiva discussione sui contenuti si alternano momenti di frenetica concitazione, a ridosso delle presentazioni degli emendamenti o delle calendarizzazioni dei lavori, a lunghi periodi di calma piatta, rendendo facilissimi i disorientamenti e gli equivoci.

⁷¹ I regimi democratici sono proprio quelli in cui questa componente demagogica rischia paradossalmente di essere maggiore.

magine; il mestiere del legislatore⁷² è quello di contribuire all'organizzazione di una società, non quello di creare concetti⁷³.

@*la perdita di vista dei principi generali e la difficoltà di sedimentarne attraverso la dottrina*@ Del resto, da secoli era stato rilevato che, concentrandosi solo sulla legislazione, il diritto si disperde su aspetti contingenti ed equivoci, assumendo *come proprio oggetto il contingente, e diventando contingente esso stesso*, col rischio che *tre parole del legislatore facciano diventare carta straccia intere biblioteche*⁷⁴.

Il difetto non è nella legislazione, ma nell'atteggiamento che esaurisce in essa la riflessione sul diritto, e la rende asettica, estraniandola dal gruppo in cui è sorta ed a cui è destinata. Si affaccia l'uso della logica formale, singolare in una scienza umana un tempo basata sull'eloquenza e sulla capacità di fare appello a sentimenti umani, lontani mille miglia dalle formule e dai numeri. Anche di recente, in questa ricerca di oggettività, l'analisi economica del diritto⁷⁵, cerca di formalizzare in algoritmi, formule e teoremi, preferenze e sentimenti, che si possono spiegare, ma difficilmente misurare e formalizzare.

L'appiattimento della riflessione giuridica sull'analisi della legislazione diffonde l'idea che tutte le elaborazioni giuridiche, tutte le analisi, siano sotto la spada di Damocle di qualche cambiamento normativo. Le trattazioni, anziché partire dai contenuti e giungere alla legislazione, seguono il percorso inverso, e si mettono da sole in una condizione di caducità. Non si colgono gli strumenti interpretativi più importanti, chesono "a monte della legislazione", e si continua sterilmente a passare al setaccio articoli e commi, ma la

⁷² Il concetto di *legislatore* è una metafora, che sintetizza vari individui e organismi, coinvolti a vario titolo e nei modi più estemporanei nei processi legislativi. In essi, molti individui intervengono, ma qualche volta neppure si conoscono, e quasi mai un singolo individuo ha potere, tempo, voglia e capacità di esaminare tutti i risvolti delle questioni cui si dirige un singolo brandello di legislazione.

⁷³ Questo compito di sistematizzazione, di creazione e mantenimento di una sensibilità (paragrafo 12) spetta invece, come vedremo, alla dottrina, a coloro che scrivono manuali, monografie, articoli sulle riviste.

⁷⁴) Le note espressioni in corsivo sono di J.H. Von Kirchmann, Il valore scientifico della giurisprudenza, trad. it., Giuffrè 1964, 18, che proseguiva osservando come l'appiattirsi sulla legislazione avesse *trasformato i giuristi in vermi, che si nutrono solo di legno putrido*, con riferimento alla pessima qualità di quello che oggi (in gergo aziendalistico) chiamiamo "il prodotto legislativo". Su questa pessima qualità si sofferma, secoli dopo, Ainslie, La legge oscura, Bari, 2000, 8 ss.

⁷⁵) Cui peraltro va ascritto il merito di riavvicinare due scienze umane, come il diritto e l'economia, sui cui rapporti (limitatamente al diritto tributario) vedasi il paragrafo 24.

passività verso la legislazione, il *vuolsi così cola dove si puote*, la mancata riflessione sul proprio ruolo impedisce di comprenderne lo spirito⁷⁶.

@lo svilimento del diritto rispetto alla politica@ Col giuspositivismo, il diritto si appiattisce sulla politica; non importa se di volta in volta la politica è buona o cattiva. Quale che sia la politica, se questo è l'atteggiamento dei giuristi, il diritto avrà sempre difficoltà ad avere una dimensione propria. La mitologia della legge, infatti, inibisce quell'atteggiamento propositivo e critico che rende il diritto autonomo rispetto alla politica. I giuristi, persone di sensibilità e cultura, sono così alla merce di qualunque potere politico che emani disposizioni formalmente valide⁷⁷; sul rapporto tra diritto e politica torneremo al paragrafo 11, ma non lasciarsi travolgere dai prodotti più effimeri della politica è ben diverso dal volersi imporre alla politica. Mettere al centro del mondo dei giuristi le contingenze, e qualche volta i crimini, che la politica partorisce attraverso la legislazione, impoverisce la sensibilità sui profili stabili del diritto, sui *valori neutri* il cui temperamento costituisce patrimonio specifico dei giuristi, di cui parleremo al paragrafo 12.

@l'ingrignimento del diritto rispetto alle altre discipline umanistiche@ Appiattirsi sulla legge, mitizzarla, considerarla l'unico oggetto degli studi giuridici, ha profondamente disumanizzato il diritto, separandolo dalle altre scienze umane ed inaridendolo⁷⁸. Nelle antiche basiliche la gente si accalava ad ascoltare le arringhe degli avvocati, mentre oggi l'argomentazione si è

⁷⁶ Tutto ciò ha conseguenze particolarmente drammatiche nel diritto tributario, dove la legislazione cambia in continuazione e si è diffuso il preconcetto che un libro sia comunque da buttar via dopo qualche anno. Non ci si accorge, quindi dell'esistenza di questioni strutturali, senza tempo o collegate a veri e propri cicli storici, anche in questo settore del diritto, come vedremo nella seconda parte del volume.

⁷⁷ Per chi appiattisce il diritto sulla legislazione formalmente valida occorre parecchi salti mortali per condannare le nefandezze compiute dal regime Hitleriano. I documenti che precedettero lo sterminio degli ebrei (conferenza di Wannsee del gennaio 1941, consultabile su olokaustos.org) danno davvero la sensazione che, una volta suicidatosi Hitler, la colpa non fosse davvero più di nessuno (anche Heydrich, organizzatore della riunione, aveva le sue debite autorizzazioni). Queste vicende hanno contribuito alla crisi del giuspositivismo negli schemi teorici, ma tornare alle confusionarie commistioni tra diritto, morale e politica non è una risposta, come di vedrà al paragrafo 11.

⁷⁸) Paolo Grossi, *Prima lezione di diritto*, Laterza, 2003, ha colto bene quanto l'appiattimento del diritto sulla legislazione sia stata una *operazione profondamente riduttiva* che ha provocato un *esilio* cui il diritto è costretto nei programmi educativi della nostra gioventù: *incompreso nella sua capacità formativa*.

in buona parte confusa con richiami tecnici ad articoli e commi, che opacizzano la decisione, e ne fanno passare in secondo piano la sostanza, rendendo difficile l'analisi della decisione attraverso il binomio "interpretazione-discrezionalità" (paragrafi 17 ss.); oggi, i nostri laureati non imparano ad organizzare un discorso efficace, e le discussioni delle tesi raramente vanno al di là di una esposizione scolastica di asettici "dati", siano essi legislativi, dottrinali o giurisprudenziali. Gli schemi delle scienze sperimentali, modellati sulla presenza di un "dato" sono stati applicati fuori d'opera, in mancanza di riscontri dei concetti giuridici nel mondo empirico, sia esso quello della natura o degli oggetti creati dall'uomo; i concetti giuridici, come il debito, il giudicato, l'interesse legittimo⁷⁹ costituiscono astrazioni che qualificano rapporti sociali, interessi, aspirazioni, e preferenze degli uomini. Il diritto ha perso universalità, e non a caso esiste un premio Nobel per l'economia, anch'essa scienza umana, ma non per il diritto.

@la difficoltà di percepire il ruolo del legislatore rispetto alle costituzioni@ Chi avverte quest'insoddisfazione cerca spesso un oggetto meno effimero per le proprie indagini, ma il DNA giuspositivistico (teso alla ricerca del "dato") spinge di frequente a dirigere la ricerca verso l'esegesi di un testo costituzionale, più stabile nel tempo rispetto alle leggi ordinarie. Ma applicare alle costituzioni le tecniche interpretative apprese sulla legislazione trascura quanto rilevato al paragrafo 22, sulla particolarità dei rapporti tra il legislatore e le costituzioni, ben diversi da quelli tra giudice e legislazione. Sfugge così la differenza tra discrezionalità legislativa e amministrativa, e schemi di ragionamento nati nell'interpretazione della legislazione sono applicati alle scelte politiche del legislatore. Le costituzioni sono infatti le leggi maggiormente soggette all'enfasi politica, morale e ideologica, ma ne ripareremo a proposito di Al loro interno ci sono punti fermi, specie per quanto riguarda le disposizioni sulla selezione delle autorità politiche, ma anche una serie di valori di riferimento configgenti, e temperati dal legislatore con margini di scelta politica talmente ampi da sfuggire all'analisi del giurista⁸⁰.

⁷⁹) L'unica evidenza empirica delle leggi, delle sentenze e degli atti amministrativi consiste nei fogli di carta (o nei supporti informatici) su cui sono scritti. La collocazione del diritto nel mondo dei rapporti sociali, che è diverso dal mondo della natura e dell'evidenza empirica, è ben esposto da Olivecrona, *Il diritto come fatto*, trad. It. Milano, 1967. 8 ss. Su questa constatazione vedi anche Rescigno, *L'atto normativo*, Bologna, 2002, 40-41.

⁸⁰ In proposito, le affermazioni delle autorità politiche di avere solo "applicato la costituzione" suonano involontariamente comiche, quando non sono ipocrite (vedremo infatti al paragrafo 22, che la costituzione non sottrae alla politica il suo ruolo di farsi interprete dei sentimenti collettivi, ma si limita a regolamentarlo). È un altro guasto di quell'appiattimento del diritto sulla legge, che ha portato gran parte dei laureandi

@l'incomunicabilità tra giuristi di diversi ordinamenti @ La centralità della legislazione ha anche reso più difficile la comunicazione tra giuristi facenti capo ad ordinamenti diversi ⁸¹; quando si riduce il diritto a un resoconto di legislazione (o di casi giurisprudenziali), l'incontro tra giuristi di stati diversi si riduce a un difficile confronto, fatto di convegni in cui i profili logistico-alberghieri rischiano di prevalere, anche a causa delle barriere linguistiche, sullo scambio e la circolazione delle idee ⁸². Una conferma che il diritto non può ridursi a legislazione si ritrae dal diritto comparato; in questo settore è infatti fondamentale il confronto di questioni, intese come tematiche attuali o potenziali esistenti nella società, per poi risalire, se del caso, al confronto delle disposizioni e degli atteggiamenti delle autorità amministrative e giurisdizionali al riguardo (⁸³).

@gli inconvenienti connessi all'aumento dei livelli di produzione normativa (dai trattati internazionali alle autonomie locali @ Gli inconvenienti di appiattare il diritto sulla legislazione crescono quanto più si moltiplicano le autorità pubbliche ammesse a produrre atti legislativi ⁸⁴. Il mito dell'onnipotenza legislativa si frammenta tra una pluralità di livelli di nor-

in giurisprudenza a smarrire persino la differenza tra il giudizio di legittimità costituzionale ed il giudizio di legittimità davanti alla corte di cassazione.

⁸¹) Il confronto è infatti già di per sé difficile in quanto il diritto vive nei linguaggi, diversi tra di loro e spesso compiaciuti di tecnicismi espressivi, incomprensibili ai più' non appena varcata la frontiera(chissa' cosa pensa un avvocato giapponese quando sente parlare di responsabilità aquiliana o come si traduce in svedese litisconsorzio necessario, per non dire attore o convenuto). Saranno cadute le frontiere fisiche, ma quelle linguistiche, per i giuristi (dove già ci si capisce poco quando si parla la stessa lingua) appaiono ancora molto forti.

⁸²) Personalmente mi è capitato di ascoltare relatori stranieri fare disinvoltamente riferimento ad articoli della propria legislazione tributaria come se la platea li dovesse conoscere a menadito.

⁸³) Il concetto di "formante", adottato da Sacco, Introduzione al diritto comparato, Torino, 1992, indica chiaramente come per i comparatisti sia necessario andare al di là dei confronti di legislazione, e considerare il diritto come il risultato delle decisioni delle autorità, o delle azioni degli individui, che dipendono dalla legislazione, ma non si esauriscono in essa. Qualcosa del genere accade per l'antropologia giuridica, dove (secondo una efficace espressione di KEITA' - PES - Dispense di antropologia giuridica, UNIVERSITA' DEL PIEMONTE ORIENTALE, ALESSANDRIA 2004 reperibili su Internet) *l'analisi dell'altro rimanda continuamente ad una analisi critica della mentalità e della cultura dell'osservatore. Entrambe sono discipline estremamente problematiche e tormentate...ma non c'è nulla di cui preoccuparsi, non sono "scienze malate" (Radbruch, 1969), semplicemente non sono scienze esatte, ma scienze sociali.*

⁸⁴) Tra i molti che si sono occupati dell'argomento, vedi di recente M.R. Ferrarese, Il diritto al presente, Il mulino, 2002, nel significativo paragrafo intitolato *Globalizzazione e affollamento dello scenario giuridico.*

mazione, dalla dichiarazione dei diritti dell'Uomo, ai trattati internazionali come quelli europei, alle costituzioni, alla legislazione centrale e regionale. Lo studio delle funzioni svolte da queste entità, all'interno di collettività sempre più globalizzate, è qualcosa che va oltre l'esegesi degli atti legislativi emanati da ciascuna di esse⁸⁵.

@la confusione tra i ruoli dei diversi operatori giuridici@ Nell' *ordinamento a gradini*, proposto da Kelsen prima maniera⁸⁶, in primo piano ci sono gli atti, dalla legislazione giù giù fino alle sentenze; in quest'ordine formale sono però finite in secondo piano le analisi delle decisioni, dei profili che di volta in volta gli organi del gruppo devono considerare. Trascurare questo profilo ostacola la previsione e il controllo dei criteri di soluzione delle controversie. Sotto questo profilo, lo studio della discrezionalità (compresa quella interpretativa: paragrafo 20) ha una portata unificante, mentre l'analisi dispersiva, ancorché certosa, della legislazione, finisce immanabilmente, come vedremo subito, per dividere.

@ *la settorializzazione della scienza giuridica come inconveniente del giuspositivismo: i riflessi negativi sulla ricerca scientifica e sulla formazione*
@ Il giuspositivismo per certi versi ha "fatto a pezzi" il diritto, nel senso di aver provocato una compartimentalizzazione degli studi giuridici, ognuno ripiegato sul proprio diritto positivo. Non a caso ogni esame universitario sembra ormai una *monade* che fa storia a sé; nel corso degli studi, i concetti generali, comuni ai vari settori del diritto, ma privi di referenti legislativi, vengono sostanzialmente trascurati: si pensi al giudizio di fatto (che può fare a meno di norme: paragrafo 23), all'interpretazione⁽⁸⁷⁾, alla discrezionalità, alla frode alla legge. Tra le maglie degli esami universitari sfuggono principi come la legalità, l'effettività, il contraddittorio, il rapporto tra tutela cautelare e definitiva⁸⁸, il ruolo della pubblica amministrazione e del giudice. Ciascun esame universitario si dilunga in ordine sparso su un settore specifi-

⁸⁵ Partire dalla legge per arrivare ai contenuti, o partire dai contenuti per arrivare alla legge, poteva essere indifferente in una società chiusa; mano a mano che la società si globalizza, l'idea del giurista che esamina la legislazione come il chimico esamina gli elementi si dimostra invece sempre più riduttiva.

⁸⁶) Dove ogni norma deriva da una norma di grado superiore e costituisce il presupposto per una di grado inferiore.

⁸⁷ All'interpretazione è dedicato solo un articolino delle preleggi, e quindi chi stabilisce l'importanza degli argomenti secondo questo parametro, tende a considerarla meno importante dell'enfiteusi e delle servitù prediali.

⁸⁸) La tutela cautelare, dai sequestri, alla carcerazione prima della condanna definitiva, alla riscossione provvisoria dei tributi nelle more del giudizio, rende di solito necessario un bilanciamento tra una serie di interessi diversi: tale bilanciamento, essendo effettuato in una prospettiva dinamica, si sottrae a cristallizzazioni legislative.

co della legislazione ⁸⁹, ed a queste carenze non sembrano in grado di rimediare, per ragioni su cui mi soffermerò al paragrafo 14, gli insegnamenti filosofici, storici, o di teoria del diritto.

Dopo la laurea, nella pubblicistica professionale, la situazione non migliora di fronte agli innumerevoli commentatori dediti ad analizzare nei dettagli il proprio orticello; la giurisprudenza fa il suo mestiere, che è risolvere casi non ricostruire principi. L'esito è desolante, poiché rispetto a legioni di studenti di giurisprudenza, solo i più avveduti distilleranno dall'esperienza, dopo tanti anni, e forse alle soglie della pensione, sensibilità che sarebbero state acquisibili anche nelle aule universitarie.

@*la perdita di unitarietà del diritto rispetto alle funzioni* La concezione *legicentrica* del diritto alimenta, oltre alla frammentazione *ratione materiae* esaminata sopra, anche una frammentazione tra le varie funzioni di cui il diritto stesso, in una società moderna, inevitabilmente si compone. Mi riferisco al rapporto tra legislazione, giurisdizione e amministrazione, che procedono in ordine sparso, proprio a causa della sopravvalutazione del dato legislativo, prima di tutto da parte dello stesso legislatore. Siccome la legislazione, in gran parte, è redatta da giuristi, emerge tra le righe la preoccupazione di dover risolvere legislativamente tutti i problemi che si intravedono, senza delegarli ad altri poteri ⁹⁰. Il risultato è una legislazione al tempo stesso invadente e distratta: sin troppo analitica verso le questioni di cui il legislatore si è reso conto, e lacunosa verso le altre; la concezione *legicentrica* trasforma quindi il legislatore in una sorta di "giudice ex ante" delle situazioni che egli riesce a prefigurarsi, ed alcune previsioni, opportune per i casi tenuti presente dal legislatore, su casi diversi hanno effetti paradossali di cui faremo esempi al paragrafo 9, sia sotto il profilo dei rischi di uso strumentale della

⁸⁹) Gli inconvenienti della riduzione del diritto a legge positiva disorientano gli studenti universitari, cui dapprima la legge è presentata come onnipotente: *lex facit de albo nigrum*, come se potesse far piovere o guarire gli infermi. Subito dopo la legge viene presentata come *necessariamente incompleta*, onesta presa d'atto di una circostanza evidente, ma disorientante poiché è difficile accettare l'incompletezza di chi è appena stato definito onnipotente e passa repentinamente dagli altari alla polvere; queste contraddizioni tra fase uno (legge onnipotente) e fase due (legge necessariamente incompleta) generano grande confusione sul ruolo del legislatore, della giurisdizione, dell'amministrazione e dell'autonomia privata. Allo studente vengono in mente reminiscenze religiose, dove onnipotenza e perfezione vanno necessariamente di pari passo, e sorge spontanea la domanda "ma se la legge è onnipotente, perché allora non completa se stessa?".

⁹⁰) A questa tendenza contribuiscono poi anche le *lobbies* che cercano di far inserire nelle leggi disposizioni *ad hoc* per problemi che stanno loro a cuore.

legge sia sotto il profilo della deresponsabilizzazione, all'ombra della legge, delle funzioni amministrative e giudiziarie⁹¹.

@l'insoddisfazione e i ripensamenti degli stessi giuspositivisti@ I limiti del giuspositivismo sono percepibili nelle stesse opere di giuspositivisti dichiarati (da Bobbio all'ultimo Kelsen), che pongono l'accento su valori nobilissimi, come la pace, la fratellanza la democrazia, ma pur sempre metagiuridici e costituenti elementi di "impurità" del diritto⁹². Forse si sono anch'essi resi conto del rischio di sopravvalutazione della legislazione, di sua trasformazione da strumento al servizio della società in una specie di *Moloch* sui cui altari sacrificare efficienza, ragionevolezza ed altri valori di cui la società stessa ha bisogno. Quest'onesto atteggiamento di autorevoli giuspositivisti deriva forse anche dai guasti sociali prodotti da interpretazioni distorte o strumentali della "centralità della legge"⁹³, cui sono dedicati i prossimi paragrafi.

8 La mitizzazione della legislazione nella prassi, nell'opinione pubblica e sui *mass media*.

@la difficoltà di diffondere modelli alternativi al giuspositivismo@ L'atteggiamento che riduce il diritto alla legge, pur fortemente radicato in sede teorica, è ancora dominante nella cultura di massa degli operatori del diritto, i giudici, gli avvocati, i funzionari. I modelli alternativi, proposti dalla teoria del diritto erano forse troppo specialistici e al tempo stesso variegati per diffondersi tra la generalità degli operatori⁹⁴, superare antichi pregiudizi

⁹¹ Vedremo ai prossimi due paragrafi quanto questa concezione *legicentrica* deresponsabilizza amministrazione e giurisdizione, che possono attribuire al legislatore la responsabilità ultima di situazioni assurde, che pure potrebbero essere evitate in via interpretativa. E' umano cercare di sottrarsi, per quanto possibile, alla responsabilità e alla fatica del giudizio, attraverso il riferimento al *volere della legge*: di fronte ai casi spinosi, un bel *dura lex sed lex* consente di chiudere la pratica e mostrare la propria scrupolosa deferenza per la legislazione, come vedremo piu' ampiamente al paragrafo 9..

⁹²) Il Kelsen degli ultimi tempi ha accentuato i suoi riferimenti a valori come la pace e la democrazia, importanti e nobilissimi, ma fortemente collocati nel tempo e nello spazio, rispetto ad una "teoria pura del diritto" che dovrebbe inquadrare e spiegare qualsiasi tipo di gruppo sociale. Sulla deriva irrazionalistica dell'ultimo Kelsen si veda la prefazione di Losano a Kelsen, *Teoria generale delle norme*, Einaudi, 1990.

⁹³) Queste crisi di coscienza derivarono anche dalle varie forme di mostruosità compiute in ottemperanza a leggi formalmente valide.

⁹⁴ Anche questo è perfettamente comprensibile in una "scienza umana", dove non basta formulare nuove concezioni, ma occorre anche farle acquisire al rispettivo uditorio, in modo che possa farle proprie e utilizzarle (paragrafo 15), attraverso strutture mentali e modelli esplicativi della realtà in cui la sensibilità giuridica diffusa degli operatori possa riconoscersi. Per questo, innumerevoli volumi di teoria del diritto

ed imporsi rispetto all'evidenza e al valore formale della legge. Quest'ultima, dopotutto, è "un dato" (per certi versi un "dato empirico", sotto il profilo delle concezioni di filosofia della scienza indicate al paragrafo 6), rispetto al quale le altre concezioni partivano svantaggiate, appesantite da modelli teorici troppo faticosi per avere un seguito di massa

@il giuspositivismo epidermico della società mediatica @

Se le alternative al giuspositivismo non si diffondono tra gli addetti ai lavori, figuriamoci nel resto della società, nell'opinione pubblica, presso la classe politica e i mezzi di comunicazione di massa. Presso la classe politica, l'enfasi sulla legislazione dipende anche dal fatto che essa è l'unico "prodotto" di cui i rappresentanti del popolo possono presentarsi come artefici; nelle moderne democrazie rappresentative, aver proposto, discusso o approvato una nuova legge, assicura istantanea visibilità sui mezzi di comunicazione di massa ⁹⁵. Questo, da solo, basterebbe ad alimentare le leggende secondo cui le leggi potrebbero essere una panacea per tutti i mali del mondo, come se per legge si potesse creare ricchezza, guarire gli infermi ⁹⁶ o sradicare l'evasione fiscale ⁹⁷.

Ma la fiducia nella "maestà della legge" risponde forse anche ad un bisogno di trascendenza, diffuso nelle società occidentali fortemente laicizzate. Quando le certezze della fede religiosa sono state messe in crisi da rivolu-

hanno circolato e circolano tra pochissimi cultori della medesima disciplina, senza generare modelli culturali alternativi con un seguito "di massa" nell'uditorio giuridico.

⁹⁵ Ogni passaggio del cammino parlamentare di una legge (ce ne possono essere sette (DDL, commissione, Aula, commissione altro ramo del parlamento, Aula altro ramo, rinvio al primo ramo per approvazione modifiche, promulgazione) si porta dietro una certa dose di visibilità mediatica, che ogni volta ricomincia da capo, con interviste e articoli sui giornali. Inoltre, una legge riporta nome e cognome dei proponenti, mentre la paternità di altri cambiamenti sociali, magari più importanti, sarebbe sempre incerta. Anche i governanti consapevoli che per cambiare una mentalità o sviluppare una sensibilità occorrono tempi e fatiche ben maggiori di quelli necessari ad approvare una legge, sanno che i frutti di questa saggia politica potrebbero vedersi quando al governo, ormai, c'è qualcun altro. E allora, sotto con le leggi.

⁹⁶) La legge non può guarire le malattie, tutt'al più può impedire di nominarle, come fa la legge n.4 del 1974 che vieta di usare il termine *lebbra*, *lebbroso*, *lebbrosario* e qualsiasi altro che dalla parola *lebbra* derivi (l'esempio è di AINIS, La legge oscura, Laterza, 1999, 12)

⁹⁷) Vedremo nella seconda parte del volume che questa illusione è stata molto diffusa negli anni recenti, e lo è tuttora in una fiscalità in cui si cerca appunto di "amministrare per legge", con gli esiti fallimentari che illustreremo a suo tempo.

zionarie scoperte scientifiche⁹⁸, la legge sembra averne in parte preso il posto nella “cultura di massa”; mentre un tempo, davanti alle catastrofi naturali si invocava la provvidenza divina, oggi i mezzi d’informazione fanno appello a “nuove leggi”, con aspettative per molti versi altrettanto miracolistiche⁹⁹. La vecchia tendenza umana che personificava i fenomeni naturali si ritrova oggi in chi si aspetta soddisfazione *dalla legge*, come se essa fosse una entità diversa dai giudici e dai funzionari cui ci si deve rivolgere (¹⁰⁰).

Sui mezzi di comunicazione di massa, nuove disposizioni contro i maltrattamenti degli animali domestici vengono annunciate affermando che “Ci penserà la legge a prendersi cura degli animali”, come se la legge potesse materializzarsi quando un automobilista abbandona il proprio cane sul ciglio della strada¹⁰¹.

@ed i suoi riflessi paradossali@ Seguendo quest’ordine di idee, si è creato un ginepraio di leggi improvvisate, che hanno messo in crisi l’autorevolezza stessa della legislazione, e disorientato la società; quest’ultima da un lato non ha modelli alternativi alla centralità della legge, ma dall’altro ne percepisce tutti i paradossi, e talvolta i riflessi involontariamente comici¹⁰².

⁹⁸) Si pensi tra l’altro all’impatto delle teorie evoluzionistiche sulla concezione religiosa della creazione dell’universo.

⁹⁹) Subito dopo qualche disastro si invocano subito nuove leggi, sulla sicurezza, sugli impianti elettrici, sulle costruzioni in zone sismiche, sul rimboschimento e simili: poco ci mancò che il tragico crollo di un fabbricato a Roma innescasse una anagrafe nazionale della sicurezza degli edifici. Anche nella cultura di massa, ormai televisiva e cinematografica, domina l’espressione “in nome della legge”, mentre “in nome di Dio” si sente dire sempre meno.

¹⁰⁰ Si mette così in secondo piano che la legge è solo un elemento per prevedere come dovranno comportarsi gli uomini cui ci si rivolge in concreto, e quali altre azioni dovranno compiere altri uomini ove i primi si comportino in modo censurabile (sulla legge come elemento di previsione e qualificazione dei comportamenti paragrafo 11).

¹⁰¹ Per evitare questi problemi è stato quindi immaginato un sistema di passaporti con *microchip* per cani e gatti, sulla cui concreta realizzabilità si potrebbe fare molta ironia). Ainis, *La legge*, cit., 65 ricorda il *vizio culturale secondo cui ciascun problema potrebbe avere una soluzione con una nuova legge, dall’inflazione al buco nell’ozono, dall’Aids alla pedofilia*. Di più’ vasta portata è l’illusione secondo cui la legge potrebbe creare, come per miracolo, lo sviluppo e la ricchezza. Eppure, queste illusioni mediatiche riemergono continuamente, e l’ultimo episodio è pensare che la competitività si possa creare per decreto legge.

¹⁰² Quest’effetto comico non è sfuggito a Woody Allen che (in *Bananas*, uno dei suoi primi e più’ felici films) mette in scena un dittatore sudamericano che, appena andato al potere, emanava leggi secondo cui “d’ora in poi la lingua ufficiale del Bananas sarà lo svedese, tutti si cambieranno la biancheria intima ogni trenta minuti,

Nella vita politica, purtroppo, raramente ci sono tempi, volontà, ed energie per esercizi previsionali sull'effettiva portata della legislazione, considerandone la generalità, rigidità e durata indeterminata nel tempo¹⁰³. La legge viene così redatta avendo in mente pochi casi, senza accorgersi che essa può applicarsi a numerosissimi altri, dove appare esagerata o fuori luogo. Altre volte, i redattori della legislazione cadono nell'inconveniente opposto, e per escludere dalla sfera applicativa alcune ipotesi, ne escludono anche altre che meriterebbero di rientrarvi. Questo ampliamento della sfera dei divieti, delle proibizioni e più in generale dell'ingerenza legislativa nei comportamenti privati, è spesso adottato in buona fede, o addirittura a fin di bene, nella prospettiva di evitare lacune normative rispetto a comportamenti socialmente riprovevoli. Peccato che, per ogni comportamento antisociale ostacolato da simili leggi (salve le difficoltà di individuarlo in concreto), esse interferiscano con decine di comportamenti socialmente innocui.

Gli esempi potrebbero essere numerosi: se le normative sulla sicurezza degli edifici dovessero essere davvero applicate, dovrebbero esser chiusi prima di tutto moltissimi tribunali, poi scuole, ospedali e caserme. La legge sulla *privacy* ci obbliga a firmare migliaia di moduli inutili, quando poi troviamo su internet i dati delle nostre dichiarazioni dei redditi, e riceviamo telefonate da chi ci vuole vendere di tutto¹⁰⁴. Stendiamo un velo pietoso sugli esami di stato, i crediti formativi per i professionisti, l'assicurazione alle casalinghe, la patente a punti¹⁰⁵, il passaporto UE con microchip per cani e gat-

portando le mutande sopra i pantaloni, perché la polizia possa controllare". Gli effetti comici della legislazione esasperatamente casistica sono messi in evidenza, con incisività, anche da Tremonti, *Lo stato criminogeno*, Laterza, 1997, anche se a me sembra più appropriato parlare di *legislazione criminogena*, che provoca quella incertezza del diritto "di ritorno" di cui al paragrafo 9

¹⁰³) Col tempo, e la diversità di situazioni, può invece accadere che certe leggi comportino effetti del tutto ridicoli nel caso concreto, come il divieto di circolare mascherati, nato ai tempi delle manifestazioni eversive, che si applica a chi indossa la mascherina antismog; il divieto di vendere carburanti in recipienti (emesso anche lui per ostacolare il confezionamento di *bottiglie molotov*) che si ritorce contro chi resta senza benzina, il certificato antimafia, un tempo richiesto persino a chi doveva ricevere il pagamento per una conferenza dall'Università. Sono le prime avvisaglie di quella "incertezza del diritto di ritorno" di cui diremo al prossimo paragrafo.

¹⁰⁴) Telefonate durante le quali ci viene detto con sicumera che *finché il nostro nome è sull'elenco possono chiamare quando vogliono*, con buona pace della *privacy*.

¹⁰⁵) La patente a punti è un altro caso in cui la ferocia della sanzioni cerca (inutilmente) di supplire all'impotenza dei controlli ed alla stupidità di regole come i limiti di velocità di 50 chilometri l'ora su stradoni a quattro corsie dove non passa nessuno, semafori senza alcun incrocio, ed altri divieti finiti lì per caso. Così massaie ed impiegati *perdono punti* in continuazione, mentre non si vede mai una pattuglia quando si procede tranquillamente a 120 (come tutti), su una superstrada dove vige l'assurdo

ti, il patentino per raccogliere i funghi (¹⁰⁶), le direttive comunitarie che disciplinano la lunghezza dei fagioli. Il tentativo di “amministrare per legge”, emerge anche di fronte a problemi seri, come il terrorismo¹⁰⁷, il riciclaggio¹⁰⁸, l’inquinamento, la congestione del traffico, la tutela del risparmio¹⁰⁹, l’urbanistica¹¹⁰, l’immigrazione clandestina, ed infine l’evasione fiscale, come vedremo ampiamente nella seconda parte¹¹¹.

@il disorientamento sociale provocato dall’appiattimento sulla legislazione @ Leggi ispirate dalle piu’ varie emozioni della vita sociale mettono in secondo piano profili egualmente rilevanti, come pure quei profili della certezza, snellezza, semplicità, effettività, ed altri valori, prettamente giuridici, su cui torneremo al paragrafo 12. E l’idea di onnipotenza legislativa ostacola il giurista che, pur senza ostacolare i disegni politici del legislatore, intende far osservare queste carenze della legislazione. E’ così mortificato il ruolo stesso del giurista, la sua *prudentia* nel bilanciare esigenze diverse, nel

limite di 70 (Cassia Bis a nord di Roma!) e s’ingrandisce nel retrovisore il tipo che sfreccia a 180, chiedendo strada con fari e clacson. Nei centri urbani il parcheggio è semplicemente vietato da per tutto, pur tacitamente consentito, ad arbitrio dei vigilanti (paragrafo 9). Anche qui la tendenza ad amministrare per legge, vietando anche comportamenti innocui, non serve a contrastare i comportamenti effettivamente pericolosi (ma vietare comportamenti innocui è l’unica misura adottabile per legge, dal momento che la dislocazione delle pattuglie, e il loro numero, e la loro sensibilità, sfuggono completamente al controllo dell’*onnipotente legislatore*).

¹⁰⁶ Non ci soprenderemmo se un giorno arrivasse il patentino per salire sulla scala di pioli o piantare un chiodo: il legislatore è ormai un vero “grande fratello”, che a parole si intromette in ogni aspetto della nostra sicurezza, salvo non offrire mai un aiuto concreto quando serve davvero.

¹⁰⁷) La legge vietò di vendere benzina in recipienti, contro le bottiglie Molotov (e chi rimane a secco con la macchina?), ed oggi impone un tappo rosso alle pistolette giocattolo dei bimbi, e segnalazioni alla questura per chiunque affitti, anche transitoriamente, un appartamento. Da queste leggi nascono solo fastidi alle persone perbene, mentre si rimettono in libertà individui con pericolosi precedenti, che nessuno sorveglia quando sono fuori dal carcere, ma la sorveglianza è un problema amministrativo, che comporta scelte discrezionali, alle quali ci si è disabituati proprio per l’atteggiamento legicentrico che stiamo trattando.

¹⁰⁸) A cosa serviranno le banche dati che si alimentano con tutte le segnalazioni degli assegni superiori a diecimila euro?

¹⁰⁹) Dopo i crack Cirio e Parmalat è quasi impossibile comprare obbligazioni senza firmare due o tre moduli in cui ci si dichiara consapevoli che le azioni non assicurano il rimborso del capitale, che le società possono fallire, e che la banca ce lo aveva fatto presente, ed altre amenità del genere.

¹¹⁰ Dove magari le leggi prescriverebbero l’autorizzazione per l’apertura di una porta, mentre intere città nascono senza concessione edilizia.

¹¹¹) Per ora, tanto come assaggio, qualcuno ricorda il “catasto elettrico” o il prospetto del redditometro della dichiarazione dei redditi “lunare” del 1973?

comprendere di cosa tenere o meno conto in relazione alla *funzione* di volta in volta attribuitagli.

Vedremo nel capitolo 3 che l'atteggiamento di sacralità verso la legge ne rende anche difficile la comprensione, ostacolando l'apprezzamento della diversa importanza delle innumerevoli disposizioni che s'intrecciano; per molti versi, dare un diverso peso specifico a diverse disposizioni di legge appare quasi un delitto di lesa maestà. Ciò innesca un pericoloso scetticismo di ritorno, che utilizza la palese disapplicazione di molte leggi per seminare scetticismo sulla legge, e giustificare molti comportamenti avvertiti come riprovevoli dal gruppo sociale. Un sofisma frequente presso i delinquenti è far leva sul numero di leggi che restano lettera morta per relativizzare la legge e cercare una scusante per i propri crimini.

Al contrario, le mille regolette di cui è ormai pervasa la vita associata spaventano soprattutto gli onesti: per far funzionare un servizio pubblico occorre infatti far finta che una buona dose di leggi o regolamenti non esistano¹¹². Ci si espone però, in questo modo, a varie forme di responsabilità e di ritorsione, a critiche e censure dei superiori, a recriminazioni più o meno pretestuose: è un riflesso della nostra condizione di ostaggi di marchingegni legislativi sovrumani e autoreferenziali, creati dai nostri stessi atteggiamenti e che diffondono la nuova incertezza del diritto di cui diremo al prossimo paragrafo.

9 Segue: l'incertezza del diritto di ritorno connessa alla sopravvalutazione della legislazione, tra abusi, deresponsabilizzazioni e burocratizzazioni.

@la nuova incertezza del diritto all'ombra della legge@ Il suddetto atteggiamento verso la legislazione ha prodotto, specialmente in Italia, disorientamento e confusione, compromettendo la stessa certezza del diritto¹¹³. La preoccupazione di "avere le spalle coperte" rispetto alle prescrizioni più disparate, di potersi comunque giustificare dicendo di aver "aver applicato la legge" ha coperto l'Italia di mentalità burocratica, allungato la durata dei

¹¹²) Il c.d. sciopero bianco, in cui l'applicazione alla lettera di leggi e regolamenti portava alla paralisi è sempre a portata di mano. Del resto, nell'esperienza quotidiana, nelle cronache, persino nelle trame cinematografiche e televisive è diffusissimo veder contrapposti comportamenti sensati, ma contrari al regolamento, a comportamenti nocivi, ma conformi a regole che trascuravano le particolarità del caso di specie.

¹¹³) Il punto è diffuso nella pubblicistica, e se ne trovano conferme a ogni piè sospinto; descrizioni particolarmente brillanti si ritrovano nei più volte citati saggi di Ainis e Tremonti.

processi e riempito di formalismo e imprevedibilità la vita del diritto; l'obiettivo principale sembra quello di liberarsi dalle pratiche mantenendosi il più possibile "nella legalità", ad "essere a posto", per evitare future contestazioni¹¹⁴. @sopravvalutazione della legge e deresponsabilizzazione: dal giudice invadente al giudice indolente@ L'enfasi sulla legge, la sua drammatizzazione e le connesse rigidità deresponsabilizzano giurisdizione e amministrazione, dove dilaga la sfiducia per la ricerca della soluzione più ragionevole nel concreto. La discrezionalità viene messa in secondo piano dalla metafisica della legge, e la sottovalutazione di giudici e funzionari¹¹⁵, tende inevitabilmente a trasformarli in burocrati¹¹⁶, preoccupati soprattutto di "essere a posto". Si delineano preferenze per le soluzioni a maggiore "copertura legislativa", ancorché grossolane e insoddisfacenti per tutti i soggetti coinvolti. E' comodo poter comunque addebitare alla legge eventuali conseguenze indesiderate delle decisioni assunte. Ce n'è abbastanza per innescare il burocratismo del *giudice indolente*, anziché i protagonismi del *giudice in-*

¹¹⁴ Paradossalmente la soluzione cui maggiormente aspirano gli uffici pubblici è quella che mette maggiormente al sicuro da responsabilità, e le richieste dei cittadini potrebbero ironicamente dividersi tra quelle dubbie, cui si risponde di no, per non assumersi responsabilità, e quelle pacifiche..cui parimenti si risponde di no, proprio perché insospettiti da una richiesta per una questione palesemente legittima.. Naturalmente sto estremizzando, ma la "cultura" o (sub)cultura della legalità (il *facciamo le cose regolari* in chiave scaramantica) ha seminato una cappa di immobilismo e sospetto, di preoccupazione di "essere a posto" più che di esercitare la funzione nell'interesse generale; si crea quindi questa cappa di diffidenza che viene facilmente rotta *all'Italiana*, con le amicizie, i favori reciproci, le conoscenze del vicino di pianerottolo, l'amico del cugino del portiere, il paesano trovato per caso, la simpatia per la stessa squadra di calcio, i vari "a buon rendere" che caratterizzano ogni commedia all'italiana che si rispetti.

¹¹⁵ Quest'appiattimento del diritto sulla legislazione porta a svalutare il ruolo del giudice: dopotutto, se la legge ha già provveduto a tutto, è abbastanza sensato che l'intervento del giudice sia sbrigativo.

¹¹⁶ Vista la frequenza, nelle scienze umane, delle *concause* sarebbe vano chiedersi in quale misura ciò avvenga per abitudine o pigrizia mentale, e quanto addirittura con la malizia di chi finge di non scegliere per non mettere in discussione la correttezza concettuale delle proprie scelte. Qualche volta ho la sensazione che la "mistica della legge" abbia fortemente aumentato il tasso di ipocrisia presente nell'ambiente dei giuristi.

vadente,¹¹⁷; del resto, la maggior parte dei giudici non aspira affatto ad affermare una propria personale idea di giustizia. Magari agli inizi ci si immagina di poter migliorare il mondo, ma col tempo ci si confronta con le sue miserie, routine di liti condominiali, beghe coniugali, recupero crediti, incidenti stradali¹¹⁸, in cui le piccolezze umane e i tatticismi giudiziari si distribuiscono in pari misura tra i contendenti. Sono rari i margini per brandire la spada della giustizia, mentre occorre invece fronteggiare questioni al tempo stesso grigie e intricate, ma comunque faticose ed impegnative. E' da qui che emerge l'equilibrio dei giudici, il loro pragmatismo, la loro istintiva e lodevole diffidenza verso l'enfasi retorica. Piuttosto, di fronte a questa fatica del giudicare, il vero rischio è la sbrigatività, l'improvvisazione, il desiderio di coprirsi le spalle; tendenza che può esplicarsi in decisioni sbrigate, ma rapide, ovvero defatiganti nella loro lentezza, proprio perché si prende tempo per non impegnarsi¹¹⁹.

Quando ciò si verifica, la soluzione delle controversie tende pericolosamente alla casualità, dipendendo da quale profilo ha per primo assunto peso agli occhi del giudice e gli è sembrato sufficiente a decidere¹²⁰. Si possono anche individuare o prevedere le preferenze politico-sociali del giudice, ma ci vuole l'indovino per capire quale aspetto della vicenda ne colpirà per primo la sensibilità giuridica, e gli sembrerà sufficiente per decidere, mettendo in ombra altri aspetti, magari molto più rilevanti. Motivare le sentenze

¹¹⁷ Cioè quello, ripetiamo, che cerca di realizzare le sue personali priorità socio-politiche senza venire allo scoperto, ma affermando di aver solo "applicato la legge".

¹¹⁸ Tutte pratiche che non danno emozioni e da cui non dipendono certo le sorti della società.

¹¹⁹ Per certi versi, appiattendolo il diritto sulla legge, si asseconda uno spontaneo processo di burocratizzazione del giudice, di ritrosia nell'esercitare la propria discrezionalità, di ricerca di meccanicismi normativi su cui adagiarsi. Per questo qualcuno magari sconta vent'anni di carcere per un cumulo di reati innocui, mentre qualcun altro, per un insieme di fortuiti sfasamenti normativi e di trascuratezze procedurali, esce dal carcere poco dopo aver compiuto un omicidio per rapina, e ne commette un altro, con grande sconcerto dell'opinione pubblica per il lassismo del sistema giudiziario. Non è invece lassismo, ma trascuratezza mista a meccanicismo. Forse è il risultato dei meccanicismi giuspositivistici in un settore, come quello penale, che esprime anche "amministrazione della giustizia", nel senso di *politica criminale*, e dove mettere in sordina la discrezionalità, cioè fingere che non ci sia, produce solo inefficienza, arbitrio e deresponsabilizzazioni.

¹²⁰ La scelta dei giudici è talmente carica di componenti casuali da far apparire non tanto peregrini, in certe situazioni, sistemi di soluzione delle controversie basati sulla lotteria (un esempio in Neil Duxbury, *Random Justice: On Lotteries and Legal Decision-Making*, Clarendon Press, 1999).

con generici riferimenti alla legge, o sue prolisse parafrasi, è molto piu' facile e rapido che ripercorrere e far emergere i processi mentali davvero seguiti. Sopravvalutare la legge, e mettere in ombra il ruolo del giudice, diventa perciò uno strumento, consapevole o meno, per rendere in concreto molto meno controllabile il potere di cui esso è investito, e meno motivate e circostanziate le sue decisioni. Adagiandosi sulla legge, le sentenze diventano piu' "olimpiche" distaccate, dando sfogo al desiderio di chi le redige di non sporcarsi le mani in tutte le sfaccettature delle questioni in gioco. A prima vista sembra paradossale che esaltare la propria soggezione a una volontà esterna diventi uno strumento di indipendenza, eppure cio' si verifica –nelle scienze umane- ogniqualvolta questa volontà esterna è "spersonalizzata", sia essa la volontà di Dio, quella del Popolo o quella della Legge. Quando i profeti si trasformavano in condottieri di popoli, si proclamavano puntualmente "strumenti della volontà di Dio", così come i grandi rivoluzionari si dichiaravano "al servizio del proletariato". La Legge è spersonalizzata proprio come Dio o il Popolo, e quanto piu' i giudici se ne dichiarano servi, tanto piu' pongono le premesse per sottrarre il proprio operato a una valutazione razionale da parte di altre persone. Mettere in ombra la discrezionalità è l'anticamera dell'arbitrio, e che l'unica forma possibile di trasparenza, nella strutturale imprecisione delle scienze umane è "dichiarare" la propria funzione, manifestando i modi con cui la si è esercitata.

@deresponsabilizzazioni e amministrazioni pubbliche@ Se l'enfasi sulla legislazione e la diffidenza per la discrezionalità rischia di burocratizzare persino i giudici, figuriamoci gli effetti sulle istituzioni della burocrazia e i relativi funzionari. Dalla "cultura della legalità" alla cultura della rigidità il passo è molto breve, e forse il sogno segreto di molti funzionari e' una legge *ad personam*, che di fronte a qualsiasi problema li conduca per mano. La perdita di un rapporto sereno con la legislazione, l'ossessione della "regolarità formale" ha reso pigri¹²¹, mettendo in secondo piano l'incisività, l'economicità e la rapidità delle decisioni. Il rispetto della legge, non accompagnato dalla "sana discrezionalità" cui è dedicato questo testo, degenera in

¹²¹ Salvo l'attivismo di quanto si cerca nella legge ogni pretesto per avanzamenti economici, di carriera, di mansioni, di riconoscimenti di "cause di servizio", *punteggi* e altri alambicchi che relegano all'ultimo posto le capacità e i meriti. Questi ultimi, infatti, per essere valorizzati hanno bisogno del responsabile esercizio della solita "discrezionalità dei superiori": temendo che questa discrezionalità degeneri, la si rimpiazza con un bilancio di "punteggi" che offre sempre qualche pretesto a pigri, piantagrane e furbastrì di vario tipo, togliendo l'entusiasmo a chi, nei corpi amministrativi, cerca di compiere il proprio dovere sostanziale, o di contrastare il lassismo o la corruzione

immobilismo timoroso, salvi i casi in cui “per essere nella regolarità” è necessario un attivismo, magari di facciata ¹²²..

@ *il superamento dell'originario ruolo garantista del principio di legalità*@ Sono inoltre venute meno le preoccupazioni di prevazioni e abusi che, nell'ancien regime, si collegavano alla gestione della discrezionalità. Sullo sfondo non ci sono più i capricci dell'aristocrazia, o poteri burocratici autoritari, ma amministrazioni tenute a doveri generali di imparzialità e trasparenza, custoditi da un articolato sistema di supervisione giurisdizionale, e possibilità di denuncia collegate ai mezzi di informazione di massa e all'opinione pubblica¹²³.

@le le sue degenerazioni....@ In questo contesto *garantista*, il suddetto atteggiamento verso la legislazione appare ormai superfluo e può essere persino controproducente, diventando uno strumento per nuove forme di arbitrio e prepotenza, paradossalmente coperte dalla legge. Di fronte alle difficoltà di prevedere in anticipo i comportamenti degli amministrati, e nella sfiducia verso rinvii espressi a distinzioni caso per caso, il legislatore, spesso influenzato dall'alta burocrazia ¹²⁴, estende le limitazioni a carico dei privati, con la riserva mentale di lasciar correre sulle violazioni che in concreto si manifestano inevitabili, innocue o più frequenti nella società civile. Quest'ampia copertura legislativa è un modo perverso di conciliare una formale legalità con una flessibilità ¹²⁵, in concreto prossima all'arbitrio, proprio per il contesto “legalistico” in cui si colloca, e dove è facilissimo trovare

¹²² L'eccessiva importanza della legislazione sembra aver trasformato l'Italia in una *repubblica democratica fondata sullo scaricabarile*, con uffici pubblici a due facce, la prima per l'esterno, che proclama di aver “*solo applicato la legge*” ed una seconda interna, dove il motto è: “*chi te lo fa fare, meglio non assumerti la responsabilità* (di un comportamento sensato, ma di dubbia legittimità).

¹²³ In un contesto democratico, le norme programmatiche (paragrafo 22) offrono spesso ai cittadini più garanzie rispetto alle rigide disposizioni incondizionate, in relazione alle quali l'autorità è sollevata da qualsiasi valutazione di ragionevolezza del proprio operato.

¹²⁴ La quale ha un fortissimo collegamento col governo e col potere legislativo.

¹²⁵ Avendo a disposizione leggi che sanciscono gli obblighi e i divieti più ampi e indeterminati, le amministrazioni possono decidere quando intervenire e quando lasciar correre. Non a caso la teorizzazione dello stato forte, della Amministrazione con la A maiuscola e del suddito con la s minuscola, raggiunge i suoi massimi, come si diceva, *sotto l'imperio della legge*, una legge che può essere dilatata o ristretta a seconda degli indirizzi di governo, da parte di poteri che si sono così costituiti la possibilità di intervenire in modo più insidiosamente discrezionale di prima, presentando le proprie azioni, in concreto strumentali a precisi disegni di governo, come “atti dovuti” in base alla legge.

una qualche disposizione legislativa per legittimare qualsiasi azione, o il suo contrario, dicendo solo “di aver applicato la legge”. Quando la legge consente di tutto, le istituzioni possono punire surrettiziamente qualcuno o premiare qualcun altro¹²⁶. Non c'è quindi bisogno di abusare della discrezionalità, ma semplicemente basta trovare un appiglio in una delle mille disposizioni che di solito, magari, sono lettera morta, ma vengono rivitalizzate strumentalmente contro soggetti *scomodi* o evocate –altrettanto strumentalmente- a beneficio di qualcuno che si vuole favorire. All'ombra delle leggi, e proprio “in nome della legge”, è facilissimo rendere la vita impossibile a qualcuno, o agevolare indebitamente qualcun altro, ricreando per altra via gli abusi e i favoritismi che la legge avrebbe dovuto eliminare (paragrafo 3). Le disposizioni esemplificate al paragrafo precedente, dalla sicurezza, all'ambiente, all'urbanistica possono essere formidabili strumenti di pressione. Dettagliatissime e astruse regole per la “sicurezza degli edifici e nei luoghi di lavoro” possono rendere la vita impossibile ad imprese per altri versi scomode¹²⁷.

Lo stesso atteggiamento emerge nel codice penale, e specialmente in disposizioni incriminatrici contenute in leggi speciali, la cui lettura dà spesso, a qualsiasi persona onesta, la sensazione di essere, per un verso o per un altro, un incallito delinquente. Alcune figure del diritto penale, indubbiamente utili in certi casi, diventano in altri casi pericolosissime, proprio per la loro generalità ed astrattezza: l'interesse privato in atti d'ufficio, l'abuso d'ufficio, l'omissione di atti d'ufficio consentono alla magistratura una grande ingerenza in questioni politico amministrative. Negli anni sessanta, le contorte disposizioni in materia di contabilità pubblica¹²⁸ consentirono di interferire

¹²⁶ Qualcosa del genere si vede nella disciplina del traffico urbano e dei divieti di sosta, in cui in linea di principio viene praticamente vietato tutto, salvo poi chiudere un occhio, se non tutti e due, sui comportamenti che di fatto appaiono inevitabili o innocui. Bastano quattro case coloniche nei paraggi per far scattare un limite di velocità di 50 chilometri orari su strade rettilinee dove non passa mai nessuno. I requisiti igienico-sanitari e di sicurezza degli edifici, dovrebbero portare, se applicati, all'immediata chiusura, prima di tutto, di gran parte delle scuole, commissariati e tribunali. Generalizzare questa tendenza rischia di creare un vero e proprio baratro tra una legalità e prassi, e di diffondere quella “incertezza del diritto di ritorno”, di cui diremo nel testo.

¹²⁷ E' paradossale che l'enfasi sulla legislazione, ispirata anche da un atavico timore di prepotenze, possa diventare uno strumento per essere prepotenti senza esporsi troppo, proprio grazie alla copertura della legge.

¹²⁸) Altro settore in cui c'è un abisso tra legalità astratta e prassi generalmente accettate.

pesantemente, con clamorosi processi, nella ricerca scientifica e nell'approvvigionamento energetico¹²⁹.

Tra la sudditanza del cittadino rispetto alla legge, e la sua sudditanza verso chi applica la legge, il passo è molto breve: la maestà della legge, la sua impermeabilità al ragionamento si trasferiscono indirettamente sulle istituzioni che l'applicano, le sottraggono alla motivazione e alla trasparenza. La solennità della legge, invece di allontanare i soprusi, può facilitarli e rendere più ipocrite le persone e le istituzioni che, affermando di “servire la legge”, possono in realtà *servirsene*, senza assumersi le responsabilità connesse ad un esplicito potere discrezionale¹³⁰.

@l'incertezza del diritto di ritorno e il suo impatto sulla competitività del paese @ Quando le previsioni legislative si divaricano rispetto a comportamenti quotidiani, cresce il disorientamento di chi cerca di essere ligo ad una legge velleitaria, sfuggente e per certi versi assurda; piccole imprese e persone fisiche si disinteressano tranquillamente di queste preoccupazioni, e saltano tranquillamente il fosso di questa illegalità spicciola e inoffensiva. A loro questa *incertezza del diritto di ritorno* nuoce relativamente poco, ma nelle grandi organizzazioni ha un effetto dirompente. Pareri legali, riunioni con gli avvocati, preoccupazioni, avvertenze, esorcismi giuridici di vario tipo, attese di provvedimenti e sentenze, assorbono sempre più spesso energie che dovrebbero essere dedicate alla ricerca, all'innovazione, alla competitività.

L'analisi economica del diritto porrebbe il problema in termini di “costo delle regole”, ma i suddetti inconvenienti non derivano dalle leggi, quanto dall'atteggiamento verso di esse, che ne assolutizza la portata, e mette in secondo piano le varie scelte discrezionali che caratterizzano l'agire giuridico.

¹²⁹) Per chi li ricorda, si tratta dei “casi” Marotta ed Ippolito. Possiamo citare anche l'incriminazione dei vertici della Banca d'Italia, dei primi anni ottanta, nelle persone del governatore Baffi e del direttore generale Sarcinelli. La stessa vicenda delle inchieste denominate “Mani pulite” è stata presentata come strumentale, almeno negli ambienti delle forze politiche che ne furono colpite (in effetti l'esito di molte indagini dà la sensazione che alcune inchieste fossero state costruite *ad personam*, ma il malcostume all'epoca diffuso era talmente evidente che l'opinione pubblica sostanzialmente avallò l'operato della magistratura).

¹³⁰ Il soggetto investito esplicitamente di un potere discrezionale dovrebbe infatti almeno dovrebbe esplicitare le ragioni della propria scelta di opportunità. Il rapporto tra la legge e il suo sedicente *servitore* tende a somigliare a quello tra gli antichi dei ed i loro sacerdoti, in teoria soggetti alla divinità, ma in pratica abilitati a farla parlare secondo le proprie convenienze: quando enfaticamente esclamavano “il Dio ha parlato”, in realtà parlavano loro.

Il rispetto della legge, che è senza dubbio un valore, fa però trascurare gli altri punti di vista ricorrenti in questo testo, sulla nascita e la gestione delle controversie nei gruppi sociali¹³¹. La sopravvalutazione della legge crea spesso più controversie di quelle che la legge doveva risolvere; pensiamo ad esempio ad uno stabilimento balneare dove “è vietato il gioco della palla”, in un giorno nuvoloso di settembre con la presenza solo di tre bagnanti, di cui due giocano a palla, mentre il terzo, a cento metri di distanza, invece di starsene pacioso a guardare i cavalloni, va a chiamare il bagnino per far rispettare il divieto; forse lo fa per ripicca, forse semplicemente appartiene a quella categoria di persone per le quali piantar grane dà un senso alla vita. Fatto sta che egli trasforma il rispetto della regola, che è un valore, in un valore assoluto, trascurando che la regola serviva a salvaguardare l'interesse di altri bagnanti che potessero essere disturbati; in questo modo, una norma destinata a limitare la conflittualità finisce addirittura per provocarla. Mi si potrebbe obiettare che questo relativismo rende necessario distinguere in concreto, stabilendo caso per caso se il gioco della palla dà fastidio o meno; in un consesso civile saranno però i bagnanti, se del caso con l'intervento del bagnino, a trovare la soluzione più ragionevole, tenendo conto del divieto. Quando le opinioni sono troppe, e la confusione diventa eccessiva scatta l'utilità del divieto, nell'interesse alla certezza del diritto: non si gioca e basta. Le regole non vanno quindi svalutate, ma inserite nel contesto sociale, funzionalizzandole ai bisogni degli interessati, sotto la guida di incaricati che ne comprendano la funzione; assolutizzare le regole temendo di non saper gestire queste distinzioni dimostra paura di scegliere, difficoltà nel gestire la convivenza civile, ed irrazionale desiderio di avere qualcuno che ci dice quello che dobbiamo fare.

Se trasportiamo su scala nazionale la deresponsabilizzazione innescata da quest'assolutizzazione delle regole si potrebbe redigere un ponderoso volume che –rovesciando secoli di paludata retorica– potrebbe intitolarsi *La fossa del diritto*¹³². La c.d. *grande tradizione giuridica italiana* si infrange su statistiche giudiziarie deludenti, processi superficiali ed estenuanti, giudici frettolosi, lungaggini burocratiche, plateali evasioni fiscali, sprechi di denaro pubblico, malasànità, trascuratezze di vario tipo ed altre disfunzioni evidenti all'opinione pubblica. Gli apparati che dovrebbero gestire queste situazioni

¹³¹) Si ricordino la matrice comune di diritto e politica, la specializzazione del diritto rispetto alla politica, l'inserimento della legislazione su poteri giudiziari preesistenti, con l'effetto di incanalare e delimitare una discrezionalità che non poteva essere eliminata.

¹³² Ho già rilevato che la scarsa competitività dell'Italia è in buona parte dovuta alla micidiale combinazione tra atteggiamento legicentrico e numero di leggi di pessima qualità. E' un atteggiamento che sta trasformando l'Italia in un paese di Santi, Poeti, navigatori.....avvocati, commercialisti, giuristi d'impresa e simili).

sono appesantiti da troppa legislazione, e forniti di poca discrezionalità; quest'ultima sembra, anzi –in ambienti burocratici e giudiziari intrisi di *legalità*- quasi una brutta parola. Siccome per recuperare una “cultura della discrezionalità” occorrono decenni, si cerca affannosamente di “amministrare per legge”, cioè di supplire con la legislazione alle carenze di sane scelte discrezionali di istituzioni ed amministrazioni¹³³. Vedremo al paragrafo 13 che, secondo il filo conduttore di questo volume, la certezza del diritto non sta nella rigidità delle leggi, ma nella sensibilità dei giuristi, nella comprensione della sfera di discrezionalità di ciascuno e nel suo responsabile esercizio, nella consapevolezza di quali profili ciascuno deve considerare o trascurare. Prima approfondire questi aspetti, al capitolo terzo, occorre però un cenno a chi ha cercato di sostituire la centralità della legislazione con altri “dati oggettivi del diritto”, come le sentenze o principi assoluti immanenti nella società.

10. Reazioni svalutative verso la legislazione, enfasi sulle decisioni del caso singolo e relativi inconvenienti.

@reazioni al giuspositivismo e sopravvalutazione delle decisioni del caso singolo @ Anche per reazione alle suddette sopravvalutazioni della legge, si sono fatte strada concezioni che riducono il diritto ad una previsione di come decideranno i giudici¹³⁴ o gli altri soggetti incaricati di risolvere casi determinati; oltre al giudice ci sono infatti una molteplicità di altri soggetti che svolgono una funzione giuridica nella società, dalle autorità amministrative, agli stessi privati che si danno reciprocamente atto della correttezza di determinati comportamenti: solo quando c'è una devianza o una controversia subentra il giudice, ma il diritto vive in una trama di valutazioni e relazioni ben più vaste dell'esperienza giudiziaria, anzi, un eccessivo intervento del giudice può essere il sintomo di disfunzioni profonde, come vedremo in materia tributaria al paragrafo 48.

Spostare la legislazione dagli altari alla polvere è però un modo riduttivo di risolvere il problema, che non è tanto di contenuto della legislazione o di importanza della legislazione, ma –com'è normale sia in una scienza u-

¹³³ In economia, una interpretazione forse riduttiva ma stimolante del sottosviluppo lo ricollega all'inadeguatezza, nel terzo mondo, dei sistemi giuridici che dovrebbero accompagnare la circolazione della ricchezza e la sua valorizzazione (Hernando de Soto, *Il mistero del capitale. Perché il capitalismo ha trionfato in Occidente e ha fallito nel resto del mondo*, Garzanti, 2001). L'incertezza del diritto, innescata dalle rigidità legislative descritte nel testo, attrae pericolosamente, in questa spirale, anche un paese come l'Italia, che fu “la culla del diritto”.

¹³⁴) La frase di Holmes è una sorta di manifesto del realismo giuridico americano, su cui Tarello, *Il realismo giuridico americano*, Milano, 1962.

mana- di *atteggiamento verso la legislazione* e di riflessione sui ruoli di ciascuno della società.

Spostare tutta l'attenzione sulle decisioni del caso singolo, senza considerare la legislazione, trascura che quest'ultima è il primo strumento con cui "prevedere come decideranno i giudici", persino nei sistemi di *common law*.

¹³⁵

La centralità dei giudici è sostenuta facendo leva sull'eventualità di sentenze che, pur disattendendo la legge, siano avallate in tutti i gradi di giudizio, compresi quelli di ultima istanza; questa possibilità di una sentenza ingiusta ci ricorda però solo la più volte sottolineata (paragrafo 3) preesistenza del giudice rispetto al legislatore ¹³⁶. Se il giudice travalicasse i profili di cui è incaricato di tener conto (paragrafi 20 e ss.) potrebbero scattare reazioni interne alla stessa istituzione giudiziaria, o presso altri settori del corpo sociale (e della politica), alla lunga insofferenti di queste invasioni di campo ¹³⁷; insofferenza dovuta alla confusione che produrrebbero queste intromissioni dei giudici, come se ad esempio, in nome di un malinteso concetto di equità fiscale, assoggettassero a imposta il reddito effettivo di un agricoltore adducendo una presunta grossolanità dei criteri catastali previsti per legge ¹³⁸.

Nella sensibilità giuridica diffusa, poi, sostituire la centralità della legge con la centralità delle sentenze rischierebbe di trasformare il diritto in una specie di arte divinatoria, dove si scrutano profili imponderabili come l'estrazione sociale del giudice, la sua età, le sue convinzioni politiche, il suo stato civile, il suo entusiasmo, il suo particolare interesse ad aspetti contin-

¹³⁵ E' alla legge che prima di tutto i giudici guarderanno, e la realtà conferma che essi si preoccupano, forse anche eccessivamente, di mantenersi nei binari che la legge ha loro tracciato; al paragrafo 9 abbiamo rilevato la tendenza del giudice a dare troppo peso agli argomenti letterali, ad adagiarsi sulle prime soluzioni "ben dotate di copertura legislativa, ancorchè concettualmente insoddisfacenti. Insomma, il giudice, più che disattendere la legge, cade spesso nell'eccesso opposto.

¹³⁶ Abbiamo detto tante volte che le sentenze preesistevano alla legge, e *che solo per legge non è possibile governare* un gruppo sociale, che una società potrebbe fare a meno della legislazione, ma non delle proprie istituzioni, e vedremo al paragrafo 22 che, in un certo senso, tutte le leggi sono "disposizioni di indirizzo" perché -per comandare davvero- hanno bisogno della cooperazione di qualcuno.

¹³⁷)Affermare che *la legge è fatta per l'uomo, non l'uomo per la legge*, è una bella frase, ma non giustifica un giudice che disattende la legge perché semplicemente non la condivide, in nome di personali diverse concezioni della società.

¹³⁸ Tra l'altro simili invasioni di campo rispetto a scelte spettanti al legislatore, creerebbero incertezze e discriminazioni rispetto agli altri soggetti che si trovano di fronte giudici e funzionari diversi.

genti della controversia, e le altre piu' singolari circostanze possano influire sul suo stato d'animo. In questa prospettiva il giudice assumerebbe la posizione degli antichi sovrani, che si facevano interpreti del senso di giustizia della collettività, nel senso esposto al paragrafo 3.

@la maggiore frammentarietà delle sentenze rispetto alla legislazione@ Inoltre, appiattare il diritto sulle decisioni dei giudici provoca frammentazioni e distrae da una visione d'insieme molto piu' di quanto faccia l'appiattimento sulla legislazione. Anche la legge piu' improvvisata e grossolana è infatti concepita in termini generali, nella consapevolezza della sua potenziale applicabilità a un numero indeterminato di casi futuri. Le sentenze, anche quando preoccupate degli impatti sistematici, servono sempre a risolvere un caso singolo ¹³⁹. E' fisiologico per i giudici esporre tutte le considerazioni utili a rafforzare una certa soluzione concreta, anche *ad adiuvandum o ad abundantiam*, a costo di sovrapporre profili concettuali diversi, e di fare ricorso a una serie di affermazioni incidentali e *obiter dicta*. Basta scorrere un po' di sentenze per comprendere quanto i giudici, per avvalorare la decisione, prendano a prestito appigli normativi e giurisprudenziali spesso non pertinenti. Questi *obiter dicta*, se trasportati in contesti diversi, sembrerebbero avvalorare soluzioni cui i giudici non hanno mai nemmeno pensato. Se la legislazione non è eterna, le sentenze, addirittura nascono già limitate, relative a un caso circoscritto, redatte da giudici gravati di impegni diversi e multiformi, cui non spetta di costruire strutture mentali o sistematizzare concetti.

Mettere le sentenze al centro del diritto, con la stessa acritica deferenza con cui ci si mette la legislazione, conduce quindi ad elucubrare su frasi incidentali, estrapolate dal contesto, da cui sorgono pirotecnici accostamenti, distinzioni e contrasti cui il giudice non aveva nemmeno pensato. Se invece si contestualizzano debitamente molte affermazioni giurisprudenziali, ci si accorge che i contrasti, tra le sentenze sono solo apparenti, e spiegabili in relazione alle diverse circostanze del caso concreto, e del profilo preso in esame. Il disorientamento suscitato da massime apparentemente difformi e da articoli in cui si accampa un contrasto interpretativo, è dovuto in gran parte a commentatori disattenti, che si aspetterebbero dalla giurisprudenza qualcosa che esorbita dalle sue funzioni, cioè una organica sistematizzazione dei concetti, un'analisi di ampio respiro, una ricerca di denominatori comuni e chia-

¹³⁹) Un'avvertenza che non si ripeterà mai abbastanza ai giovani annotatori di sentenze, è che esse –prima di essere condivise od approvate in astratto- vanno prima di tutto contestualizzate. Tenendo presente il caso da risolvere e l'apparato di conferme, e di *obiter dicta*, di cui i giudici amano circondare le proprie pronunce.

vi di lettura; queste funzioni spettano –invece– proprio ai commentatori e agli studiosi.

Si cadrebbe perciò dalla padella nella brace trasferendo sulle sentenze quell'acritica venerazione per le legge che era diffusa nelle versioni più grossolane (e purtroppo più diffuse) del giuspositivismo. Gli inconvenienti di ridurre il diritto ad apprendimento mnemonico della legislazione, indicati ai precedenti paragrafi, sarebbero senza dubbio ingigantiti se alla legislazione si sostituissero meccanicamente le sentenze¹⁴⁰.

Non si tratta di sostituire al *totem della legislazione* il diverso *totem delle sentenze*, ma di eliminare i *totem*, su cui appiattirsi, a cui ridurre tutta l'esperienza giuridica. La legge è importante, perché espressione di una discrezionalità di grado più elevato, che riduce, ma non elimina, quella di grado inferiore. Anche questa è una conferma di quanto l'oggetto del diritto sia la sensibilità di coloro che se ne occupano, come si addice a una scienza umana, nei termini che vedremo al paragrafo 12.

11. Il tentativo di recuperare valori assoluti e il ruolo della discrezionalità.

@gli inconvenienti di un ritorno a commistioni tra diritto e preferenze sociali, politiche e morali @ L'insoddisfazione verso l'appiattimento del diritto sulla legislazione ha provocato nuove forme di giusnaturalismo, inteso come insieme di precetti di comportamento universalmente validi¹⁴¹. E' fin troppo facile osservare che queste tendenze contrastano la mutevolezza dei valori delle scienze umane, dove atteggiamenti fondamentali per una determinata società sono stati, o saranno, trascurati o addirittura disapprovati in

140

¹⁴¹) Il giusnaturalismo, cioè la credenza che una parte della giustizia abbia origine naturale risale ad Aristotele (Etica a Nicomaco, capo settimo libro quinto, citata da Bobbio, Il positivismo giuridico, Torino, 1996) e consisterebbe in quella non meglio precisata parte del giusto che *mantiene ovunque lo stesso effetto e non dipende dall'apparire buona ad uno e all'altro no*. L'atteggiamento degli antichi, sul diritto naturale, è peraltro comprensibile alla luce della limitatezza dei loro esempi di riferimento, sia nel tempo sia nello spazio. Quando il mondo finiva alle Colonne d'Ercole e non c'erano, dietro le spalle epoche storiche come quelle di cui oggi abbiamo la consapevolezza, era facile considerare come "diritto naturale" i principi all'epoca comuni alla maggior parte delle società di cui si aveva in concreto esperienza. Insomma, *la parte del giusto che mantiene ovunque lo stesso effetto* erano i principi condivisi, in quell'epoca ed in quel luogo, dalla società di cui Aristotele aveva esperienza.

altri luoghi ¹⁴². Immaginare valori avvertiti in ogni luogo, con la stessa intensità, rischia di essere controproducente, per la facilità con cui può essere oggetto di smentita, alimentando scetticismo e cinismo anche verso i valori avvertiti *hinc et nunc*.

@l'equivoco dei valori *assoluti* @ Non voglio avanzare scetticismo alcuno verso i valori che si presentano in una determinata società, ma rilevare soltanto che i valori, anche quelli più importanti, sono come le disgrazie del proverbio: non vengono mai da soli. Anche valori sicuramente importanti, come la vita, la libertà, la solidarietà, la dignità dell'uomo, il rispetto degli impegni, l'esigenza di dire la verità, etc., sono chiaramente avvertiti, e non danno luogo a dilemmi, quando sono accompagnati da valori talmente secondari che neppure si percepiscono. I dilemmi sorgono però quando i valori si presentano in modo configgente, ad esempio il rispetto degli impegni o l'obbedienza agli ordini collide con la dignità dell'uomo, la vita o la libertà di terzi, o la propria sicurezza personale. Sono stati avvertiti in modo diverso e variamente bilanciati tra di loro. E' facile approvare o disapprovare uno di questi valori quando dev'essere considerato isolatamente, ma il problema di solito è quello di contemperarli, di farli coesistere quando configgono. Ai valori si deve dare un peso quando entrano in conflitto con altri valori, e per questo la stessa espressione di "valore assoluto" è a rigore fuori luogo ¹⁴³. Tutte le società tennero in qualche conto la vita degli individui, sacrificandola però di volta in volta in nome di altri interessi, come la punizione dei criminali, la sicurezza collettiva, l'amor di patria, la venerazione della divinità (ed i connessi sacrifici umani¹⁴⁴), lo sfruttamento schiavistico del lavoro, la

¹⁴² Forse, nel sei-settecento, ai tempi di Bodin e Grozio, un orizzonte limitato alla comunità degli stati cristiani in quel momento esistenti, ma soprattutto l'esigenza di teorizzare un qualche limite al potere assoluto dei principi, induceva a presentare alla società un insieme di valori che avrebbero dovuto costituire il "diritto naturale": Si trattava, all'evidenza, dei valori comuni alla società occidentale di quel periodo storico.

L'utilità di questi richiami fu soprattutto quella di individuare, nel gruppo sociale, la fonte ultima della sovranità, e del potere dell'autorità politica..

¹⁴³ Non basta infatti che certi valori siano ovunque sentiti come "importanti" per farli diventare *assoluti*, perché l'importanza di un valore si avverte quando esso viene in conflitto con altri, e senza dubbio anche nelle società più truculente la vita aveva una qualche importanza, e non era certo lecita l'uccisione casuale di qualsiasi passante per fare tiro a segno. Il rispetto della vita poteva però cedere rispetto alla punizione di determinati illeciti, all'esaltazione dei propri Dei o della propria razza, al divertimento della plebe nei ludi gladiatori, etc..

¹⁴⁴ Secondo verosimili ipotesi archeologiche, i Maya muovevano guerra soltanto per catturare prigionieri da uccidere in truculenti sacrifici umani.

celerità nel movimento delle persone ¹⁴⁵ e persino il pubblico divertimento, come nei cruenti spettacoli circensi, e nei raffinati supplizi inflitti in quella che oggi ci si compiace di chiamare la *culla del diritto*¹⁴⁶. Sempre nella *culla del diritto* i bambini si potevano vendere come schiavi, mentre nell'antica Cartagine e presso gli Incas erano oggetto di sacrifici umani. Se si pensa al milione circa di bambini, "passato per il camino" in ottemperanza a leggi formalmente valide, perché ebrei o portatori di handicap, neppure il rispetto dell'infanzia pare essere un "valore assoluto".

@la fluidità dei valori@ Innumerevoli impulsi spingono gli esseri umani a scegliere tra i tanti modi possibili di spendere la propria esistenza, a seconda dei tempi e dei luoghi, delle credenze soprannaturali, degli interessi materiali, dei piaceri, delle ideologie, degli entusiasmi e degli altri sentimenti per esorcizzare la morte e dare un senso alla vita. Questa diversità di impulsi rende diversamente importanti una pluralità di valori, compresi quelli degli abitanti dell'Isola di Pasqua, che alzavano senza sosta *Moai*, dei fanatici del calcio, degli agitatori di candeline ai concerti rock, dei flagellanti delle feste di paese, dei disturbatori di assemblee condominiali, dei collezionisti di francobolli. Sono tutte cose in cui credere, per dare un senso alla vita, fino alla volontà *kamikaze* che la sacrifica in nome di un ideale o di una religione. Se questi sentimenti si trovano nell'uomo singolo, a maggior ragione albergano nei gruppi sociali, dove alle religioni, alle ideologie, ai nazionalismi, all'impegno lavorativo, oggi si affianca il consumismo, la TV spazzatura e le altre costose mode con cui gli uomini dei paesi "progrediti" cercano di distinguersi dai propri simili ¹⁴⁷. Anche l'opinione pubblica delle moderne de-

¹⁴⁵) I moderni mezzi di trasporto, dall'automobile al treno, ed i rischi connessi, smentiscono sotto un altro profilo il concetto di valore assoluto, e la necessità di un bilanciamento, da affrontare senza schizofrenie. Ad esempio fino a che punto è giustificato imporre obblighi e limitazioni a 20 milioni di automobilisti per diminuire gli incidenti mortali di poco più del 5 per cento? . Analoghe considerazioni possono formularsi per l'ambiente, o per la prevenzione del terrorismo.

¹⁴⁶) I fautori di un diritto naturale "assoluto" farebbero bene a ricordare che, nell'antico diritto Romano, esisteva non solo la schiavitù per debiti, ma persino –nel periodo arcaico- la facoltà di più' creditori di dividersi fisicamente il corpo del debitore. Per una ulteriore serie di efficaci esempi al riguardo ROSS, Diritto e giustizia, Einaudi, 1990, 244 ss. Peraltro, lo stesso autore riconosce, alle precedenti pagg. 239 ss., una vitalità ed una rinascita del diritto naturale nel novecento, che testimoniano più' che altro (ad avviso di chi scrive) l'insoddisfazione per la riduzione del diritto alla legislazione positiva, specie dopo le mostruosità commesse, in quella che si presentava nel novecento come la nuova culla del diritto, in nome di leggi formalmente valide.

¹⁴⁷ L'atteggiamento di chi oggi si compra la Ferrari è molto simile a quello dei nostri antenati che si davano un tono con conchiglie e pietruzze colorate. La strutturale im-

mocrazie è alla mercè di elementi emozionali¹⁴⁸, come le masse contadine di un tempo, con la differenza che oggi queste emozioni sono veicolate da grancasse mediatiche di vario segno, anche se ognuno è teoricamente libero di cambiare canale.

Si tratta di dilemmi comportamentali non soggetti a verifica sperimentale, come tutte le preferenze tra un sentimento e un altro, che coinvolgono non solo noi stessi, ma anche i rapporti con le persone care, l'organizzazione della vita nostra ed altrui, gli interrogativi sul senso ultimo dell'esistenza, con risposte che –per ciascuno di noi- hanno in genere sfumature diverse.

Non a caso, i tentativi di fondare una “morale razionale”, misurando quanto ogni azione sia utile o nociva a tutti i soggetti coinvolti, non si sono diffusi al punto di dare oggettività sperimentale alle scelte in questione¹⁴⁹. Questa misurazione dei pregi e dei difetti, dei costi e dei benefici sociali di una azione, dipende infatti da preferenze individuali e collettive su come

precisione delle scienze umane, si ritrova nell'imprevedibilità degli atteggiamenti che, a parità di condizioni di partenza, possono rendere un uomo carabiniere, criminale o giudice.

¹⁴⁸) Le elezioni politiche sono così pervase da elementi emotivi, da presentare un grado di casualità solo di poco inferiore a quello delle epoche in cui la classe dirigente era selezionata in base ai cromosomi trasmessi all'erede al trono!. Ed è normale che sia così in una scienza umana, perchè nonostante l'enfasi sulla volontà del popolo, quest'ultimo è giustamente troppo occupato a sopravvivere, a divertirsi, ad amare, per votare dopo essersi informato sui programmi di politica economica, energetica, internazionale, previdenziale, culturale, e via enumerando. Insomma, anche nelle democrazie, si vota d'istinto, e si governa con l'occhio agli istinti.

¹⁴⁹) Il tentativo di costruire una morale razionale attraverso la misurazione delle utilità e delle nocività connesse a una certa scelta si può far risalire a Jeremy Bentham, su cui vedasi di recente Mori, *Utilitarismo e morale razionale*, Milano 1986; Lecalano, *Etica analitica. Analisi, teorie, applicazioni*, Edizioni Universitarie di Lettere Economia Diritto, Milano, 1996, pp.576. Si tratta di un utilitarismo “non egoistico”, ma spersonalizzato, dove un atto è tanto più moralmente corretto quanto più produce felicità (ma si potrebbe dire “benessere”, o “vantaggi”) nel maggior numero di persone. Si tratta di una razionalizzazione di un principio di senso comune, ma non è facile confrontare il benessere (magari grande) di uno solo, con la somma dei sacrifici, magari piccoli, di tanti, ed anche chiedersi se quello che ha ottenuto questo benessere lo meritasse rispetto ad altri nelle stesse condizioni (pensiamo ad una sottoscrizione internazionale per salvare uno dei tanti bambini ammalati del terzo mondo). Se poi teniamo conto anche del benessere delle generazioni future (rilevante ad esempio in materia ambientale, e messo in luce, sempre in chiave utilitaristica, da Pontara, *Etica e generazioni future*, Laterza, Roma-Bari 1995), comprendiamo perché questi tentativi non si siano affermati nella prassi.

spendere la propria vita, e in ultima analisi dalle illusioni di cui ognuno di noi si nutre ¹⁵⁰.

@ *I giuristi e i valori generali del gruppo*@ L'umanità non attende certo che siano i giuristi a proporle dei valori, né si contano molti giuristi tra chi orientò i moti dello spirito umano ¹⁵¹; ciò conferma che i giuristi non hanno particolari investiture sul bilanciamento dei valori generali, che scaturiscono dal gruppo sociale nel suo insieme ¹⁵². Gli interrogativi di fondo dell'uomo e della società riguardano il gruppo sociale nel suo complesso, e bene faceva il giuspositivismo a contrastarne le commistioni col diritto. Come singoli cittadini, anche i giuristi potranno certamente occuparsi dell'organizzazione generale del gruppo, ma devierebbero dal proprio ruolo, se rivendicassero particolari ruoli guida in questo campo. Per manifestare preferenze sociali, politiche e morali, cercando di influire sui sentimenti del gruppo, non serve una professionalità particolare, e quando il giurista cede a questa tentazione si trasforma in politico, opinionista o profeta, ruoli in cui chiunque può cimentarsi senza bisogno di una preparazione culturale specifica ¹⁵³. E' questo

¹⁵⁰ Anche aspirare, per le scienze umane, ad uno *status* paragonabile a quello delle scienze sperimentali è un sogno rispettabile, che illumina la vita di chi lo persegue (anche in questo caso, in ultima analisi *l'importante è crederci*, perchè le credenze non sono importanti in sè, ma proprio nella misura in cui danno un senso alla vita di chi ci crede).

¹⁵¹ I grandi leaders della storia, i fondatori d'imperi o religioni, filosofie o ideologie non erano certo giuristi. Basti pensare a Aristotele, Buddha, Maometto, Martin Lutero ¹⁵¹, Voltaire, Napoleone o Marx. Anche leaders che avevano una formazione giuridica, come Gandhi o Nelson Mandela, hanno conseguito autorevolezza per motivi ben diversi. Se ci guardiamo indietro, insomma, troviamo poco più che Lisia, Demostene, Cicerone, più come umanisti e oratori, che come "tecnici del diritto". Forse, specializzandosi rispetto all'antica unitarietà del sapere, il diritto ha perso un po' della propria carica umana!

¹⁵² Si tratta dei valori sociali, religiosi, familiari, politici, come solidarietà, proprietà, sviluppo, sanità, ambiente, sicurezza, etc.. Sul piano di questi valori *comuni*, il punto di vista dei giuristi vale quella di altre persone di cultura, come letterati, storici, architetti, giornalisti, medici, ingegneri, chimici, studiosi di altri settori del sapere etc.. Il giurista che si intrometta in questi campi regredisce inconsapevolmente al ruolo di politico, e perde le proprie specificità, come vedremo al paragrafo 25 per quanto riguarda il rapporto tra i tributaristi e le decisioni di spesa pubblica. Anche nobilissimi sentimenti, come l'uguaglianza, la solidarietà, la libertà, la democrazia, ed altri, che riguardano tutta la collettività senza alcun particolare privilegio per i giuristi. Anche questo è un buon motivo per non costruire una teoria pura del diritto su questi valori: casomai è giuridicamente interessante vedere in che modo particolari valori religiosi o ideologici hanno influenzato il diritto, ed a questo potrebbero essere dedicate discipline come il diritto musulmano o il diritto degli (ormai ex) paesi socialisti

¹⁵³) Non mi sembra che le disposizioni costituzionali diano ai giuristi questa funzione, sia per la molteplicità dei principi sottintesi alle costituzioni, sia per l'evoluzione

l'aspetto sotto cui il giuspositivismo giustamente intendeva mantenere "puro" il diritto rispetto alla commistione con questi valori "generali" e proprio per questo "contingenti" (come la Solidarietà, il Mercato, la Patria, la distribuzione e produzione delle risorse e tutte le altre priorità personali e collettive). Su questi aspetti il giurista potrà al massimo essere un consulente tecnico dei politici, consigliando gli strumenti migliori a quanti devono confezionare testi legislativi, trattati internazionali, contratti coll e simili; questo compito, sia pur rispettabile, non attiene però ai fondamenti strutturali del diritto, quanto all'assistenza giuridica nella realizzazione di disegni politici concepiti da altri.

@un "diritto naturale relativo" e discrezionalità @ Non c'è bisogno di trovare valori assoluti per temperare gli eccessi del giuspositivismo, ma basta far riferimento alla discrezionalità, e al compromesso da trovare tra le leggi, un sistema di valori parallelo, le circostanze delle proprie azioni, le possibili conseguenze. Sono compromessi da costruire di volta in volta, secondo una infinità di sfumature intermedie tipiche delle scienze umane, e che avrebbero potuto essere validi strumenti di fronte alla c.d. tematica della *legge ingiusta*, altrimenti insolubile in termini assoluti. Se concepiamo il diritto come analisi di decisioni e di funzioni, secondo quanto diremo al paragrafo 13, non è difficile dare un peso, di volta in volta, alle leggi, ai valori, alle circostanze del caso concreto, alle possibili sanzioni, per valutare il comportamento di un individuo. Anche se la legge e gli ordini hanno la loro importanza, in alcune circostanze e in relazione alla propria funzione, atternersi non esime da responsabilità. Il processo di Norimberga, e gli altri tenuti dopo la caduta del nazismo, esaminarono i comportamenti discrezionali degli imputati, in relazione alla portata di *leggi ingiuste*, alla possibilità di sottrarsi senza conseguenze eccessivamente pesanti¹⁵⁴, all'interpretazione che veniva loro data in relazione alle circostanze del caso concreto. Queste circostanze eccezionali fanno tornare ancora una volta alla ribalta l'analisi delle scelte discrezionali, rispetto alla meccanica applicazione della legge:¹⁵⁵.

del sentimento sociale, che porta a rimodulare le priorità tra alcuni valori costituzionali (pur senza alcun mutamento testuale della costituzione), sia per la particolare fluidità degli equilibri tra valori costituzionali e la facilità di trovare nella costituzione un appiglio per scelte di segno molto diverso. Non a caso la corte costituzionale è l'organo giuridico più vicino alla politica, non come degenerazione, ma come funzione istituzionale: chi deve sindacare la ragionevolezza di scelte politiche deve mettersi, in questa funzione, anche nella posizione del politico.

¹⁵⁴) Gli aguzzini dell'Olocausto avrebbero potuto benissimo chiedere di essere dispensati, e al massimo sarebbero stati mandati a combattere sul fronte orientale. Il punto andrebbe approfondito, ma non mi risulta che soldati tedeschi o SS siano state passate per le armi solo perché si rifiutavano di obbedire a ordini inumani.

¹⁵⁵) Ad esempio, la difficoltà di custodire i prigionieri durante un combattimento, e i rischi connessi al loro rilascio, costituivano profili per valutarne l'eliminazione, che

Dall'applicazione della legge, si passa così ad una "valutazione del comportamento"

Si tratta quindi di capire in quale misura i giuristi possano, in relazione alla rispettiva funzione tener conto all'un tempo delle leggi, e "farsi interpreti dei valori del gruppo"¹⁵⁶.

Giudici, funzionari, privati gestori di interessi altrui, e ogni altro individuo sono immersi nei sentimenti del gruppo, ma le loro funzioni hanno dei limiti, sia pur tendenziali e imprecisi come si addice alle scienze umane, e dei quali cercheremo di fare qualche esempio al paragrafo successivo.

12 I valori dei giuristi e la sensibilità degli operatori come patrimonio stabile della cultura giuridica.

@ i valori stabili, tipici del giurista @ In una società specializzata per funzioni, è ragionevole che ciascuna di esse, interagendo con il resto del gruppo, esprima un insieme di valori, concetti e strutture mentali sue proprie. Pian piano, anche presso i giuristi, si crea, si tramanda e si trasforma una sensibilità verso la propria disciplina, sia pure con tutta la fluidità e l'indeterminatezza delle scienze umane; si tratta di una sapere interdipendente rispetto alla legislazione, ma più stabile rispetto alle sue contingenze, come pure rispetto agli episodi giurisprudenziali o alle compiaciute autoreferenzialità talvolta presenti sulla pubblicistica. Alcuni profili di analisi del diritto sono pressoché senza tempo, riscontrabili in tutti i gruppi sociali, a partire dalla tendenza dei giuristi a interpretare i valori del gruppo, temperata dalla consapevolezza dei relativi limiti, connaturati alla funzione prima ancora che alla legislazione. Quando nel diritto subentrano le leggi, è costante la dialettica tra la loro rigidità e le esigenze di flessibilità del caso concreto, apprezzate nei limiti della funzione svolta da chi deve decidere. Esistono poi una serie di punti di vista strutturali che di volta in volta si intrecciano, come la certezza del diritto, la stabilità dei rapporti giuridici¹⁵⁷, l'effettività, il diritto-

in altre circostanze non avrebbe avuto scusanti. Si tratta di profili sfuggenti, ma utili ad analizzare l'atteggiamento di molti tribunali angloamericani verso ufficiali tedeschi che pure si erano macchiati dei comportamenti indicati nel testo (ad esempio fu controverso il processo contro Joachim Peiper, per l'eliminazione di alcune decine di prigionieri americani durante i primi giorni dell'avanzata nel Belgio, e si chiuse con una condanna a morte commutata, mentre furono eseguite sentenze per singoli episodi posti in essere più a freddo.

¹⁵⁶) Oggi la società ha troppe suddivisioni di compiti perché si possa tornare ai tempi remoti (paragrafi 2 e 3), in cui chi amministrava la giustizia poteva genericamente farsi interprete di un imprecisato *spirito del popolo* (Kirchmann, *Il valore scientifico della Giurisprudenza*, trad.it., Milano, 1967, 25 ss).

¹⁵⁷) Si pensi al valore del giudicato o degli atti amministrativi non impugnati.

to alla difesa e al contraddittorio¹⁵⁸, la correttezza empirica nel giudizio di fatto (par.23), il bilanciamento tra precisione, semplicità e snellezza del processo, l'indipendenza del giudice e l'imparzialità dell'amministrazione, la trasparenza delle loro decisioni (¹⁵⁹), l'unilateralità del potere pubblico (paragrafo 4), la tutela dell'affidamento e della buona fede, il valore del consenso, etc.¹⁶⁰.

Anche i complessivi punti di vista che influenzano l'interpretazione, e su cui ci soffermeremo al paragrafo 20 (dialettica tra lettera e spirito, etc.), sono valori di questo tipo, che non interferiscono con le scelte politiche o di governo in tema di valori collettivi. A questa categoria appartengono anche le "simmetrie tendenziali", che caratterizzano per loro natura, magari senza che il legislatore se ne sia neppure accorto, la moderna fiscalità analitica basata sull'autotassazione (paragrafo 61).

Spesso questi valori, piu' sbiaditi rispetto a quelli generali del gruppo, a maggiore valenza politica, configgono e devono essere contemperati; per farlo occorrono pur sempre forme di discrezionalità, bilanciamenti tra esigenze contrastanti, di cui il trade off "equità efficienza" rappresenta una sintetica e frequente espressione .

@la sensibilità giuridica come capacità di valutare nel loro insieme tutti i suddetti punti di vista @ Chiunque, anche non giurista, riesce a cogliere l'importanza di molti dei concetti appena indicati, ad esempio la certezza, la semplicità o l'effettività. Difficilmente pero' chi è armato solo di esperienza e sensibilità comune, coglierà simultaneamente varie esigenze da contemperare, e rischierà invece di soffermarsi su quella che, spesso per ragioni

¹⁵⁸) Il principio si ritrova anche negli atti degli apostoli (25, 16) secondo cui "Non est romanis consuetudo damnare aliquem hominem prius quam is qui accusatur praesentes habeat accusatores locumque defendendi accipiat ad abluenda crimina".

¹⁵⁹) Si pensi al fatto che, per lunghi secoli, le sentenze non fossero motivate: questo sacrificio dell'esigenza di trasparenza conferma ancora una volta, ove mai ce ne fosse bisogno, quella derivazione del diritto dalla politica, di cui abbiamo parlato al paragrafo 5.

¹⁶⁰ E' del tutto normale che, in concreto, uno di questi *valori neutri* possa cedere rispetto alla formulazione della legge, ma il giurista avverte che rientra astrattamente tra i suoi compiti considerarlo, sia pure per escluderlo. Quando la tutela dell'affidamento, il principio di effettività, o il diritto di difesa, vengono sacrificati da una disposizione legislativa insuperabile, il giurista avverte un potenziale conflitto tra due valori che gli competono, che fanno parte del suo bagaglio, a differenza di quando avverte un contrasto tra una disposizione legislativa e sue concezioni morali (immaginiamo il caso dell'aborto o delle coppie *gay*); in quest'ultimo caso il giurista si rende conto di un conflitto che lo investe come uomo, riguardando anche valori su cui -come giurista- non ha alcuna investitura particolare.

emozionali o casuali¹⁶¹, lo colpisce di piu'; quest'improvvisazione è confermata dalla frequenza con cui i non giuristi cambiano idea a seconda di come vengono loro presentate le questioni (¹⁶²). Il non giurista somiglia un po' a quegli antichi sovrani che in prima persona amministravano la giustizia in base a ineffabili considerazioni di opportunità politico sociale nel caso concreto (paragrafo 3). Il gruppo sociale odierno è però molto piu' complesso di quando Salomone o i re barbarici si improvvisavano amministratori della giustizia, e per orientarsi in questo ginepraio non bastano le generiche coordinate del *bonum et aequum*, ma ci vogliono giuristi in grado di scomporre il problema nelle sue parti, e considerarle simultaneamente. Spetta al giurista, secondo quanto diremo al capitolo 3, a proposito di discrezionalità e interpretazione, considerare il ruolo di chi deve decidere, e comprendere quali profili egli debba o meno contemperare, distinguendoli da quelli che – invece- riguardano la politica. La sensibilità giuridica serve a dare di volta in volta il giusto peso ai diversi profili indicati in questo paragrafo, alla luce della funzione giuridica ricoperta nel gruppo da chi deve decidere (giudice, funzionario, etc). La ricerca di questo equilibrio, lasciando alla politica le questioni rilevanti per la società nel suo complesso, esprime l'essenza dell'attività del giurista, che può elevarsi al di sopra della meccanica parafrasi di testi legislativi., senza intromettersi in quelle questioni "politico generali", che il giuspositivismo, giustamente, voleva evitare ¹⁶³.

@ *un oggetto strutturale del diritto*@ Le considerazioni finora svolte lasciano intravedere una possibilità, per gli studi giuridici, di non appiattirsi sulla legislazione e al tempo stesso evitare di intromettersi in campi che non competono ai giuristi, ma a tutta la collettività.

Il diritto cammina sulle gambe degli uomini, del giudice, del funzionario, del legislatore, dei privati che contrattano, e piu' in generale di tutti coloro che s'interrogano sulle conseguenze giuridiche di azioni attuali o poten-

¹⁶¹) Ad esempio esperienze o conoscenze precedenti, la particolare angolazione da cui è prospettata la controversia o l'abilità dialettica del soggetto che la espone (non a caso l'eloquenza, intesa come capacità persuasiva, un tempo caratterizzava le controversie giuridiche). Sull'onda delle emozioni, infatti, il non giurista passa facilmente dalla suggestione per un valore a quello che ne è l'opposto senza riuscire ad effettuare una sintesi.

Il giurista dovrebbe essere invece educato a darsi carico dei vari punti di vista, manifestando le ragioni per cui li ha contemperati in un certo modo.

¹⁶² Non a caso è sempre esistita, nel diritto, una dose notevole di eloquenza e retorica

¹⁶³) Naturalmente, com'è ovvio nelle scienze umane ed abbiamo piu' volte ripetuto, questa distinzione non è accompagnata da confini netti, quanto piuttosto da zone grigie di confine, piu' o meno ampie; tuttavia, nelle scienze umane le distinzioni non hanno bisogno di confini precisi.

ziali¹⁶⁴. Le risposte a questi interrogativi dipendono certo anche dalla legislazione, che –come sopra rilevato al paragrafo 3- costituisce un importante strumento per prevedere le decisioni dei giudici e dei funzionari¹⁶⁵.

Con queste precisazioni, il diritto puo' davvero essere considerato "previsione di quello che decideranno soggetti investiti di singole questioni", in relazione alla loro sensibilità, alla loro funzione ed alle previsioni legislative. Anche se il giudice preesiste nel tempo al legislatore, ed è ineliminabile per risolvere specifiche controversie, il gruppo si aspetta che egli tenga conto della legge, e della propria funzione. In difetto, altri giudici, i politici o il gruppo sociale potranno censurarlo, a vari livelli. Questa previsione di come decideranno i giudici costituisce un punto di riferimento per tutti gli individui, tanto piu' efficiente quanto piu' le liti sono rare, e le parti si regolano consensualmente prevedendo l'esito di controversie che restano meramente potenziali. In questo senso il diritto si mostra davvero come un'esperienza collettiva, in quanto ciascun individuo è, nel suo piccolo, anche interprete e giurista, nella misura in cui il suo comportamento è influenzato dalla prospettiva di punizioni, premi o protezioni giuridicamente rilevanti.

@il diritto siamo noi?@ In buona sostanza il diritto siamo noi, ciascuno per la propria frazione, piu' o meno importante ma sempre infinitesimale in una società di milioni di uomini e un proporzionale numero di operatori del diritto. A pensarci bene, del resto, è normale che l'oggetto di una scienza umana siano gli uomini, ciascuno proporzionalmente alle funzioni svolte nel gruppo, alle relazioni che intrattiene con altri soggetti, e che potrebbero essere rilevanti per un tribunale o un'altra istituzione del gruppo, presente o futura. In questo mosaico, ogni individuo costituisce una tessera da valorizzare per quello che merita la sua funzione. Alcuni tasselli saranno piu' importanti per la loro posizione istituzionale o per la loro specialistica sensibilità giuridica; del resto e' connaturato ad una scienza umana che ogni individuo influenzi la sensibilità collettiva, e ne sia influenzato, in relazione alla sua funzione e alla importanza¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Il diritto è una scienza umana, fatta di persone con vizi e virtu', siano giudici, autorità politiche, funzionari amministrativi o semplici privati, e tutte le loro decisioni, variamente interconnesse, costituiscono l'oggetto del diritto. Non è quindi la legge che bisogna mettere al centro del diritto, lo studio della funzione di giudici e giuristi, fortemente influenzata da disposizioni di legge, ma che non si esaurisce nella legge.

¹⁶⁵ In un certo senso, il diritto come scienza umana, deve prevedere come decideranno i giudici (e gli altri individui) in relazione alla loro funzione, anche tenendo conto della legge.

¹⁶⁶ Oggi, le disposizioni legislative condizionano in varia misura le decisioni nei casi concreti, ma per il resto il diritto continua a seguire, come sempre, le chiavi di lettura di sempre, sotto il profilo storico-ambientale (capitolo 1), linguistico (paragrafo 14) e

Il diritto diventa quindi uno studio di funzioni umane, variamente distribuite nel gruppo sociale, in cui rientra sia la legislazione, sia la sensibilità del giudice, dei funzionari, dei professori, dei privati. Al diritto può insomma guardarsi come l'insieme degli strumenti con cui un gruppo sociale definisce e previene le controversie, con la prospettiva di una qualche conseguenza (sanzione in senso ampio), che va dalla disapprovazione, all'adempimento coattivo, alla punizione, secondo infinite sfumature, tipiche delle scienze umane, su cui non ci si può qui dilungare¹⁶⁷. Il diritto diventa quindi studio e previsione di decisioni umane (le sentenze e i provvedimenti), prese anche in base ad altre decisioni umane (la legislazione) e a scelte di opportunità del caso concreto, in base ai profili di cui il soggetto è investito all'interno del gruppo sociale, cioè alla sua "funzione"¹⁶⁸.

In questo quadro, la stessa legislazione si affranca da quell'opprimente assolutizzazione che –come abbiamo visto sopra– rischia di mummificarla, di trasformarla in una causa di incertezza del diritto (paragrafo 9), di annebbiarne la funzione obiettiva, prima ancora che lo spirito. Si possono così superare gli inconvenienti del giuspositivismo, mantenendo una specificità del diritto rispetto alle questioni politico generali del gruppo; anche evitando queste ultime, al giurista resta amplissima materia di studio, anche solo riflettendo su pochi grandi concetti, come il ruolo della legge, l'autonomia privata, il carattere originario dei poteri pubblici, l'indipendenza del giudice, l'interpretazione e la discrezionalità, il giudizio di fatto, i poteri cautelari, il giudicato¹⁶⁹ e simili. Su questa sensibilità generale si innestano poi sensibilità settoriali, su comparti più o meno vasti dell'esperienza giuridica, su cui

tecnico giuridico (cioè dell'insieme dei *valori neutri* del giurista, trattati al paragrafo 12). E' proprio l'analisi di queste decisioni, e di tutti gli elementi che le condizionano a dare sostanza alla ricerca scientifica in campo giuridico, come vedremo al paragrafo 16..

¹⁶⁷) La prospettiva dell'intervento di una autorità, o del gruppo in veste di autorità, di un singolo in "giusta" autotutela, di una "formale disapprovazione" distingue, attraverso un concetto amplissimo di "sanzione", il diritto dalle altre discipline.

¹⁶⁸ Lo studio del diritto acquista quindi maggiore respiro rispetto all'apprendimento di leggi, estendendosi all'analisi degli aspetti strutturali e ricorrenti delle argomentazioni con cui le istituzioni svolgono il ruolo di cui sono investite, ovvero i membri del gruppo si rivolgono ad esse chiedendo che agiscano in una certa direzione, ovvero ancora si accordano tra di loro tenendo presenti le potenziali decisioni delle istituzioni suddette.

¹⁶⁹) In particolare il valore del giudicato, anch'esso relativo in quanto regressivo rispetto a circostanze macroscopiche sopravvenute, esprime la tendenza delle istituzioni giuridiche a valorizzare, accanto alla stabilità dei rapporti giuridici, anche l'autorevolezza delle proprie decisioni.

torneremo nella seconda parte del testo, per quanto riguarda il diritto tributario.

Il diritto è, in un certo senso, opera collettiva, ma in una società moderna, ognuno ha le sue specializzazioni. Il buon funzionamento del sistema giuridico dipende quindi prima di tutto da quanti se ne occupano. Particolare importanza riveste quindi la sensibilità diffusa dei giuristi, non solo giudici e funzionari, ma anche quanti prestano patrocinio o consulenza giuridica, oppure contribuiscono attraverso i loro scritti e il loro insegnamento, allo sviluppo della sensibilità giuridica. A questo è dedicato il prossimo paragrafo.

13 Segue: la sensibilità giuridica, anziché la precisione legislativa, come garanzia del buon funzionamento del sistema

@da presunte carenze della legge al problema dell'atteggiamento verso la legge Dalla concezione enunciata al paragrafo precedente emergono alcune implicazioni, a partire da un'eccessiva colpevolizzazione di presunte "cattive leggi", per le disfunzioni e le rigidità descritte al paragrafo 9. È curioso notare come le lamentele verso le "cattive leggi" siano un altro riflesso di quella concezione metafisica della legge che abbiamo descritto ai paragrafi 6 e ss. Addebitare alle leggi il senso di malessere che pervade la vita concreta del diritto è una reazione comprensibile per chi appiattisce il diritto sulla legislazione; costui, però, si attende schizofrenicamente la salvezza proprio da quel legislatore che così tanto criticava, auspicando "nuove leggi" su ogni risvolto della vita non solo "associata", ma anche "privata"¹⁷⁰. È un po' patetico vedere che i giuristi, dopo essersi lamentati di tante disfunzioni, invocano l'intervento miracolistico del legislatore, invece di trovare al loro interno le forze per reagire, per analizzare le decisioni, per trovare denominatori comuni. La legge non aiuterà mai chi non sa aiutarsi da solo, e aspetta che arrivi il legislatore su un cavallo bianco, a mettere a posto le cose. Le aspettative miracolistiche verso la legge futura sono solo l'altra faccia della medaglia delle inutili lamentele verso la legge passata.

Le leggi purtroppo non sono in grado di creare tradizioni, strutture mentali e inquadramenti dei termini delle questioni, come vedremo, per la fiscalità specialistica, al paragrafo 62. Si tratta di un lavoro preparatorio che spetta ai giuristi, e su cui il legislatore –a posteriori- interverrà con alcune opzioni

¹⁷⁰) Che l'aumento delle leggi sia segno di crisi era peraltro già avvertito da Tacito, secondo cui: "Corruptissima republica, plurimae leges" (Annal., 3,27).

politiche. Ma è illusorio aspettarsi la soluzione dei problemi da politici affaccendati nella conquista e nel mantenimento del consenso, ai quali la classe dei giuristi non prepara il terreno con proposte praticabili. E' parimenti illusorio che una simile opera di sistematizzazione possa venire dai giudici, troppo occupati a risolvere casi specifici per essere trainanti nella costruzione di una sensibilità giuridica diffusa¹⁷¹. L'analisi delle decisioni, la ricerca di denominatori comuni per scoprirne l'effettiva portata e la valenza futura è invece compito degli studiosi, cui sono dedicati gli ultimi paragrafi di questo capitolo.

@dal numero delle leggi all'atteggiamento verso la legislazione@

Va sfatata prima di tutto l'idea che le disfunzioni descritte ai precedenti paragrafi dipendano dal "numero delle leggi". La discussione sulla eccessività o scarsità delle leggi pecca di absolutezza, in quanto in alcuni settori la legislazione può essere eccessiva, ed in altri carente; oppure possono esserci buone leggi, ma troppo sofisticate rispetto alla sensibilità di chi deve applicarle¹⁷².

Il problema è piuttosto l'atteggiamento verso la legislazione, l'idea che il diritto si esaurisca nella sua certezza parafrasi¹⁷³. Si potrebbe convivere

¹⁷¹) E' normale che i governanti utilizzino la legge per dare segnali politici e regolare la collettività, non per creare o modificare la sensibilità dei giuristi. Anche il giudice è mosso da preoccupazioni empiriche, come chiunque faccia il giurista per professione, preoccupato di trovare i clienti, servirli con diligenza e farsi pagare le parcelle. Tutti costoro sono interessati all'esistenza di una buona sensibilità giuridica nell'ambiente in cui operano, ma la sua creazione non costituisce il loro compito primario.

¹⁷² La complessità di una legge va infatti valutata in relazione ai destinatari, non in assoluto: la materia tributaria pullula di leggi "semplici" per quanti le hanno scritte, e per ristretti circoli di fiscalisti, ma lontanissime dalla sensibilità giuridica di molti giudici e funzionari che devono confrontarvisi. Nella seconda parte vedremo che serve a poco emanare leggi sempre più sofisticate in materia di fiscalità specialistica quando i destinatari, a partire dai giudici, non hanno una sensibilità sufficiente a destreggiarvisi; e ci chiederemo se certi istituti di fiscalità specialistica esistano davvero, nella mente e nel cuore di coloro che ne dovrebbero essere i destinatari, al di là del fatto che un certo insieme di parole sia stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale. Costruire architetture indirizzate a chi non ha tempo e sensibilità per immedesimarvisi è un problema delle leggi, non dei suoi destinatari.

¹⁷³) Simile a quella cui i testi sacri vengono sottoposti da millenni, con una fase iniziale di apprendimento addirittura mnemonico (con la differenza che i testi sacri non mutano, mentre le leggi cambiano).

anche con milioni di leggi, se si smettesse di attribuire a ciascuna di esse carattere sacrale, finendo in stallo non appena queste *sacre scritture* si contraddicono o sono lacunose. I danni descritti ai precedenti paragrafi sono indiretta opera dell'indistinto timore reverenziale verso tutte le leggi, della connessa sensazione di impotenza del giurista senza un testo legislativo cui far riferimento e della sua incapacità di difendersi contro le contraddizioni, lacune e imperfezioni legislative.

La metafisica della legislazione indebolisce la riflessione sulle funzioni delle varie tipologie di giuristi, e li trattiene dal dare esplicitamente un peso diverso a varie disposizioni di legge; invece, come tutte le cose umane, la legislazione ha aspetti strutturali e di dettaglio. Per forza di cose il diritto vivente abbandona –nei fatti- la venerazione mistica verso ogni articolo, capoverso e comma. Questa inevitabile selezione si verifica, ma non viene dichiarata apertamente, quasi fosse una necessità lesa maestà verso la legislazione¹⁷⁴. In questo modo il diritto si circonda di mistero e la sensibilità giuridica resta grossolana e improvvisata. Rimangono nell'ombra i criteri con cui hanno esercitato le proprie funzioni giudici, pubblici ministeri, poliziotti, avvocati, professori e persino legislatori; resta nell'ombra la riflessione su quali sono i particolari profili che lo specifico giurista (giudice, funzionario etc..) può considerare, o deve trascurare, per esercitare la propria discrezionalità¹⁷⁵, secondo quanto diremo al capitolo 3. Una volta compreso che il diritto è una questione di ruoli, di funzioni, da quella del legislatore a quella del giudice, del funzionario fino al comune privato saranno poste basi solide, resistenti alle mutevolezze legislative. Ma per farlo occorre qualche premessa sui modi in cui tutti questi soggetti interagiscono, cominciando, al prossimo paragrafo, dal linguaggio.

14 Diritto e ricerca scientifica: 1) indeterminatezza del linguaggio e inutilizzabilità di modelli logico formali.

@ *il linguaggio come veicolo di circolazione del diritto e potenziale rilevanza giuridica di tutti i termini del linguaggio comune* @ La ricerca scientifica in campo giuridico richiede una premessa, secondo cui il diritto, conformemente al suo carattere di scienza umana, circola attraverso il lin-

¹⁷⁴ E' inevitabile che, nella vita concreta del diritto, e nella discrezionalità interpretativa di cui al paragrafo 20, si attribuiscono pesi specifici diversi a disposizioni legislative diverse, anche a seconda dei casi specifici.

¹⁷⁵) Dalla discrezionalità "interpretativa" (paragrafo 20) fino a quella caratterizzata dalle preferenze socialmente caratterizzate, come vedremo a suo tempo.

guaggio comune¹⁷⁶; il ricorso al linguaggio comune rende possibile una certa comprensione e controllo sociale (¹⁷⁷) da parte di tutti i membri del gruppo (¹⁷⁸), nonostante i tecnicismi di settore ¹⁷⁹.

Non ci sono quindi steccati tra termini *giuridici* e *non giuridici*, ed ogni termine linguistico ha potenzialmente una valenza giuridica ¹⁸⁰.

@il linguaggio come materia prima del diritto e la sua naturale indeterminatezza @

Anche il linguaggio, in quanto fenomeno umano, si caratterizza per sfumature graduali, piuttosto che per confini netti. Tra un concetto e il suo opposto ci sono infinite sfumature intermedie, come quelle che sono contenute tra i binomi, buio-luce, amore-odio, occasionale-abituale, diligenza-negligenza, e via enumerando.

¹⁷⁶) Si tratta di una constatazione cui facilmente giunge in via autonoma qualsiasi studioso, tanto è vero che proprio sul linguaggio fanno perno le applicazioni della filosofia analitica al diritto.

¹⁷⁷ Questo controllo sarebbe impossibile, anche da parte delle autorità politiche, a fronte di una eccessiva tecnicizzazione espressiva del linguaggio giuridico. La redazione della legge in un linguaggio accessibile ai *non addetti* è una precauzione per controllare “ab externo” l’operato dei giurisperiti, senza però pretendere di sostituirsi ad essi; così’ come si ricorre ai musicisti per la musica e ai biologi per le analisi, il gruppo sociale ricorre ai giuristi, riservandosi gli strumenti per controllare la ragionevolezza del loro operato.

¹⁷⁸ Una “legge che non ammette ignoranza” deve mantenere qualche collegamento col linguaggio comune: emerge anche sotto questo profilo la necessità che il diritto, per vivere, venga comunicato e compreso dai propri destinatari, rispetto ad una scienza e ad una tecnologia che possono essere semplicemente fruite da consumatori del tutto ignari dei meccanismi sottostanti.

¹⁷⁹) Nella trama del linguaggio comune si inseriscono cioè alcune espressioni ad elevato grado di tecnicismo, come *attore*, *convenuto*, *litisconsorzio*, etc.. Si tratta comunque di espressioni tecniche che, nella disciplina giuridica, possono assumere significati diversi da quelli ordinari, ma che non attribuiscono al linguaggio giuridico quello “status” formale e quel carattere di universalità tipico dei linguaggi con cui si esprimono le scienze sperimentali. Anche Scarpelli, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Milano, 1985, 51, conviene che il linguaggio giuridico è un linguaggio non formalizzato, cioè linguaggio comune con introduzione di espressioni tecniche. L’ambiguità dei linguaggi specialistici, fondati anch’essi sul linguaggio comune, è confermata dall’ampia e brillante analisi di Luzzati, *L’interprete e il legislatore*, Milano, 1999, 599 ss.

¹⁸⁰) Persino termini come “radici di manioca, d’arrow root, o di salep, topinambour..midollo della palma a sago” diventano giuridici quando utilizzati dalla tabella parte prima allegata al decreto IVA, ai fini dell’individuazione delle aliquote d’imposta.

Un'idea di questa gradualità può venire dall'esempio secondo cui un granello di sabbia non è un mucchio di sabbia, ma aggiungendone altri si forma, a un certo punto, un mucchio, senza che però ci sia un confine preciso oltre il quale, aggiungendo un altro granellino, si passa dal "non mucchio" al "mucchio" (¹⁸¹). E' quindi fuorviante chiedersi se, in astratto, un singolo termine linguistico sia "preciso" o "impreciso". Tutti i termini linguistici possono essere infatti, a seconda dei casi, più o meno precisi e persino espressioni come "essere umano"¹⁸², «veicolo»¹⁸³, «notte» o «giorno»¹⁸⁴, «bene immobile»¹⁸⁵, a volte possono dare luogo a estenuanti controversie ¹⁸⁶.

¹⁸¹) L'esempio è di Luzzati, *La Vaghezza delle norme*, Giuffrè, 1990, pag.6.

¹⁸² Persino l'espressione «essere umano» può suscitare accese dispute, quando si tratta di fissare l'inizio e la fine della vita: la storia del diritto romano ricorda la disputa tra «sabiniani» e «proculiani» sulla possibilità di considerare «Uomo» il neonato al momento del primo vagito oppure a quello del primo segno di vitalità. Questi esempi evidenti confermano che qualsiasi parola può richiedere un esplicito impegno interpretativo ed apparire «indeterminata» (LUZZATI, *La vaghezza delle norme*, Milano, 1990, passim, ma specie 4/5 ss.). Non può, al contrario, escludersi che qualsiasi termine sia, almeno in un caso specifico, molto ben determinato.

¹⁸³ Proprio il concetto di veicolo, applicato ad alcuni casi particolari a proposito di una ipotetica norma che sancisse il *divieto di introduzione di veicoli nel parco* ha animato una discussione tra Hart e Fuller, riportata da PERELMAN, *Logica*, cit., 95. Basta poi leggere un regolamento di polizia urbana sulle "norme da adottare nell'interno della metropolitana di Milano", per comprendere tutte le ambiguità di termini come "decoro", "pericolo", "disturbo", etc..., che possono essere risolti solo in termini di analisi del potere, come faremo al paragrafo 3.7.

¹⁸⁴ Sulla possibile forte indeterminatezza anche di questo concetto, apparentemente banale, ENGISCH, *Introduzione*, cit., 199.

¹⁸⁵ L'espressione «bene immobile», ben determinata se riferita a terreni o palazzi, diviene dubbia se si parla di prefabbricati, case mobili o piattaforme marine per la ricerca petrolifera.

¹⁸⁶ Anche nel lessico tributaristico si ritrovano conferme che non esistono parole per loro natura sempre indeterminate, e che la maggiore o minore complessità dipende dal contesto in cui sono di volta in volta utilizzate: si pensi ad espressioni solitamente considerate «indeterminate», come «esercizio normale dell'agricoltura», «bene strumentale», «organizzazione in forma d'impresa», «investimenti innovativi», «sovravvenuta conoscenza di nuovi elementi», irregolarità «gravi numerose e ripetute», violazioni «meramente formali», etc... Chiunque può ipotizzare, con un minimo di immaginazione, casi in cui tali concetti possono essere ravvisati, od esclusi, in modo elementare. Persino l'espressione più vaga, come «guida pericolosa» può essere chiarissima, nel caso di chi imbocca contromano l'autostrada a tutta velocità, mentre abbiamo visto sopra che termini banalissimi (essere umano, giorno, veicolo, etc.) possono -in certi casi- apparire molto indeterminati. La differenza tra disposizione e «norma» (teorizzata da TARELLO, *Introduzione al linguaggio precettivo*, in *Diritto Enunciati*, usi, Bologna, 1974, 169 ss) conferma che al testo legislativo non si attri-

E' quindi sterile qualsiasi tentativo di innestare sul diritto linguaggi formalizzabili, come quelli della matematica o della logica simbolica¹⁸⁷. Questi linguaggi potranno forse trovare ingresso solo quando utilizzeremo algoritmi per discorrere con gli amici, educare i figli, fare dichiarazioni d'amore o riflettere sul senso della nostra esistenza.

In attesa di questi sviluppi, improbabili per una scienza umana, le imprecisioni dell'uomo e della società avranno un naturale riscontro nel linguaggio, e quindi nel diritto.

Eppure, oggi come ieri, sono state ricercate con ostinazione ed enfasi millimetriche definizioni dei termini giuridici, il che conferma la sterile (e piu' volte commentata) tendenza a trapiantare, in una scienza umana come il diritto, le formalizzazioni e le classificazioni delle scienze sperimentali.

@ *la c.d. convenzionalità del linguaggio*@ Chi si è reso conto della sterilità di tali tentativi di definizione ha considerato il linguaggio come “convenzionale”. In un certo senso è vero, ma questa definizione puo' essere fuorviante, nella misura in cui fa pensare che ognuno possa cambiare a proprio piacimento i significati dei termini. Le convenzioni sono infatti selezionate dall'uso, che si modifica lentamente, nel corso di cicli storici ben piu' lunghi della vita di una singola persona¹⁸⁸; il linguaggio è quindi in gran parte un dato per i singoli, che possono agire su di esso nei limiti del proprio potere sulla collettività generale¹⁸⁹ o creando nei piccoli gruppi quel “lessico familiare” di cui parlava Natalia Ginzburg¹⁹⁰.

buisce un significato una volta per tutte, ma lo si esamina di volta in volta con riferimento a casi o classi di casi. Occorre quindi prendere atto che l'interprete non trova mai «il significato» (inteso in astratto) della norma, bensì «un significato», o *una serie di possibili significati*.

¹⁸⁷ Si sono tentate molte esposizioni formali delle discipline giuridiche, ma quando una conclusione poggia sulle basi che abbiamo indicato sopra (linguaggio corrente, sentimenti, aspirazioni e priorità del gruppo sociale) non sarà certo mettendola intorno a un algoritmo che la si renderà “scientifica”.

¹⁸⁸) Le convenzioni linguistiche, insomma, coinvolgono la società su larga scala, e sfuggono ai singoli individui. Il linguaggio, insomma, è in assoluto un qualcosa che si trasforma, ma per il singolo individuo, qui ed ora, è in gran parte un dato preesistente, ivi comprese le sue indeterminatezze, anch'esse indipendenti dalla volontà del singolo.

¹⁸⁹) Ad esempio, la sostituzione del termine italico “autista” a quella di chauffeur deriva dalla politica linguistica del ventennio fascista.

¹⁹⁰ Qualcosa di simile accadeva nei linguaggi cifrati dello spionaggio. Anche i cultori di teoria del diritto costituiscono piccoli gruppi dove si coniano nuovi termini, destinati ad avere una circolazione ristretta, come il “*frastico*” e il “*neustico*” di Hare,

@la logica giuridica come “logica debole: dal principio di verifica-
zione a quello di significanza @ Anche se l’argomentazione giuridica, come
quelle della politica e della morale, non è caratterizzata da una logica ferrea,
essa resta pur sempre un’argomentazione di senso compiuto nella misura in
cui il destinatario sia in grado di comprenderla e valutarla. Prendere atto del-
la strutturale indeterminatezza del diritto, e rinunciare ad applicarvi le forma-
lizzazioni delle scienze sperimentali, non significa considerarlo *incompren-
sibile*, o *privo di senso*. L’esperienza delle scienze umane, e della nostra vita
quotidiana, dimostra invece che anche senza soddisfare il principio di verifi-
cazione empirica ¹⁹¹ alcune affermazioni possono apparire sensate agli a-
scoltatori, soddisfacendo così il *principio di significanza*, e distinguendosi
dai deliri di un malato, dalle cantilene di un ubriaco, dagli insiemi di parole
riprodotte a caso da un computer¹⁹². Anche se imprecisi, i discorsi delle
scienze umane possono avere un senso per coloro cui sono diretti, possono
far venire idee nuove, rimeditare idee precedenti, dare luogo ad un arricchimento
spirituale reciproco. Se la scientificità delle discipline sperimentali
dipende da una formale “verificazione”, i discorsi delle scienze umane pos-
sono essere valutati in relazione agli spunti e riflessioni che suscitano nei ri-
spettivi destinatari. Forse, i discorsi delle scienze umane in tanto esistono in
quanto altri uomini sono in grado di farli propri, ed è questo il miglior punto
di partenza per chiederci, ai prossimi paragrafi, quale senso abbia parlare di
ricerca scientifica in queste materie.

15 Segue 2) Il parallelismo e autonomia della ricerca nelle scienze umane

@ricerca scientifica, scienze sperimentali, scienze umane e diritto @ I
tentativi di adottare, anche per il diritto, i modelli di ricerca delle scienze
sperimentali si spiegano in quanto l’idea stessa di ricerca scientifica è asso-

che forse non giovano alla diffusione delle teorie che a questi termini si affidano (pa-
ragrafo 15 ss).

¹⁹¹) Nel senso indicato al paragrafo 6, secondo cui è scientifico ciò che è suscettibile
di sperimentazione.

¹⁹²) Scarpelli rilevava che tra le conoscenze suscettibili di verifica sperimentale e le
affermazioni prive di significato esiste tutta l’area delle affermazioni cui un determi-
nato gruppo sociale riconosce un qualche senso. Le affermazioni di carattere morale,
religioso, letterario, mitologico etc., sono diverse dalle farneticazioni del demente
proprio perché comunicano qualcosa. Anche le più sgangherate e banali riflessioni
esistenziali hanno qualche senso, a differenza di frasi informi, come la memorabile
supercazzora bre maturata immortalata nel film *Amici Miei*. Peraltro questo non era
contestato dalla Scuola di Vienna (paragrafo 6) secondo cui anche considerazioni
comprensibili sono oggettivamente “non scientifiche”, ma credenze o “mantiche”, il
cui valore dipende dal credito attribuito loro da parte del rispettivo uditorio.

ciata alle riprove empiriche e ai risultati tangibili della chimica, della fisica, della biologia, e via enumerando; teorie scientifiche sono state dimostrate a milioni di profani attraverso riflessi tecnologici che hanno cambiato, negli ultimi secoli, la vita di enormi masse umane, che fruiscono di queste discipline senza comprenderne il funzionamento (¹⁹³).

Le scienze umane sono rimaste indietro proprio perché, in quanto “umane”, producono solo idee nella mente di altri uomini, ma nulla di tangibile; i loro concetti –per essere utilizzati- devono essere ripercorsi, *fatti propri* dai destinatari, e ciò ne richiede una reinterpretazione, molto più intima di quelle necessarie a comprendere la telematica per navigare su Internet, o la meccanica per guidare l’automobile¹⁹⁴.

@ricerca scientifica e stabilità degli interrogativi delle scienze umane

@ Le scienze sperimentali si evolvono, ma gli interrogativi sulla condizione umana restano molto più stabili. Oggi, la scienza degli antichi è obsoleta, ma ci riconosciamo nel loro pensiero, magari senza dividerlo, quando si tratta del senso della vita, dell’amore, dell’amicizia, della dignità umana, della giustizia sociale, della produzione e distribuzione dei beni della vita, del rispetto degli accordi e via enumerando. Pensieri formulati per abitanti della Galilea di duemila anni fa, o per le tribu’ beduine dell’Arabia, vengono tuttora incontro alle angosce di tanti uomini di oggi, fiduciosi nelle religioni diffuse attraverso quei concetti. Anzi, dopo che il progresso scientifico ha scosso, almeno nel mondo occidentale, le certezze dell’ *homo religiosus* di

¹⁹³) Per innumerevoli utenti, privi di qualsiasi cultura scientifica, i prodotti che stanno usando potrebbero anche funzionare grazie a un magico incantesimo. Gli esempi sono sotto gli occhi di tutti, nelle apparecchiature che utilizziamo tutti i giorni, a partire dal computer con cui sto mettendo per iscritto queste considerazioni: gli utilizzatori di tanti sofisticati apparati e macchinari hanno una idea estremamente vaga del loro funzionamento, che per quanto ne sanno potrebbe dipendere anche da una magia, perché a parte i pochi ricercatori e tecnocrati, la massa è ancora quella della pietra e della fionda come scriveva Quasimodo in Uomo del mio tempo.

Tutto ciò spinge a tollerare un qualche compiacimento iniziatico, che pure alligna, nelle scienze fisico matematiche, ed è responsabile della scarsa diffusione della cultura scientifica nel nostro paese. Le lunghissime formule di matematica, in cui si passava da un algoritmo all’altro senza alcuna spiegazione che andasse al di là di “*semplificando*”, “*ovvero*”, “*da cui integrando*”, e simili, sono fortemente corresponsabili della trasformazione dell’Italia in un popolo di avvocati, medici e commercialisti.

¹⁹⁴ Si può usare l’automobile senza sapere che cosa siano i pistoni e le bielle, ma si riesce ad usare l’interesse legittimo, il giudicato, il contraddittorio, e gli altri concetti giuridici solo nella misura in cui si sono fatti propri in misura sufficiente.

un tempo, le domande cui quelle antiche dottrine cercavano di rispondere si sono fatte ancora piu' angosciose¹⁹⁵.

Quando si parla di dignità umana, rispetto degli accordi, solidarietà, giustizia sociale, e senso della vita, il pensiero invecchia poco, ed è normale che il diritto, in quanto mutevole proiezione di questo insieme di sentimenti umani, ritorni su se stesso, senza che il progresso scientifico vi incida più di tanto. Per questo antichi brani del Digesto, e di autori oggi in gran parte defunti¹⁹⁶, ci sembrano ben più vivi e vitali delle piatte e fastidiose parafrasi delle “nuove leggi”, quotidianamente sfornate dall’editoria giuridica.

@la ciclicità delle scienze umane @ Nelle scienze sperimentali, comprendere le scoperte di ieri è una condizione per progredire, la ricerca raramente torna su se stessa¹⁹⁷, occorre ripercorrere il sentiero di chi ci ha preceduti, ed è impossibile l’inserimento di un pioniere senza *background*¹⁹⁸.

Le scienze umane riguardano, invece, qualcosa che vive nei nostri pensieri, nei rapporti con gli altri, nell’esperienza comune, secondo sentimenti variamente sedimentati, pervenutici dai nostri progenitori e dagli individui che, piu’ o meno vicini, ci accompagnano in questa esistenza. La realtà di cui si occupano le scienze umane costituisce una esperienza, ancorché circoscritta al *qui ed ora*, di ogni individuo, che si interrogherà spesso, sia pure in modo piu’ grossolano, su questioni simili a quelle trattate dagli studiosi. Anche nelle riflessioni spicciole di una persona comune possono balenare intui-

¹⁹⁵ Sono comuni a tutti noi i sentimenti con cui Adriano, si dice, abbia scritto il suo epitaffio *Animula vagula blandula hospes comesque corporis quae nunc abibis in loca pallidula, rigida, nudula, nec, ut soles, dabis iocos*. Basta navigare un po’ su internet per trovare tanti pensieri molto simili a quelli lasciati sui muri di Pompei. Le scienze umane non saranno scienze, ma parlano al cuore, cercano di mettere ordine negli innumerevoli sentimenti, aspirazioni e bisogni che si intrecciano all’interno degli esseri umani.

¹⁹⁶ Fino ad arrivare alle prefazioni di Satta, alcuni passi di Giannini, Santi Romano, Calamandrei, Orestano, Einaudi o Vanoni, e chissà quanti altri “pensanti sparsi”, in gran parte morti, ma vicini a concetti senza tempo, radicati in qualsiasi società umana minimamente organizzata

¹⁹⁷ Qualche rara volta le esperienze precedenti sono rimesse del tutto in discussione, ma comunque ad esse ci si ricollega. Una volta acquisiti sperimentalmente determinati punti non è piu’ il caso di discuterne, e ci si puo’ dedicare a nuove indagini. Non c’è bisogno di riscoprire il telefono o altri congegni ormai di pubblico dominio, conservati dai tecnici e messi a disposizione degli utenti.

¹⁹⁸ Non c’è altrimenti modo per avere esperienza adeguata di realtà che sono tutt’altro che evidenti nell’esperienza comune, come la struttura della materia, le particelle dell’atomo, il Dna e simili. Nelle scienze sperimentali, le osservazioni si stratificano e chi vuole andare avanti deve ripercorrere le vie tracciate dai predecessori, perché non c’è tempo per ricominciare daccapo.

zioni simili a quelle presenti nelle grandi costruzioni teoriche che egli non ha mai conosciuto; insomma, nelle scienze umane ciascun individuo, in base alla propria esperienza del mondo e senza necessità di guardare al passato, riesce a proporre ragionamenti comprensibili e valutabili da un determinato uditorio¹⁹⁹.

Questa possibilità di ragionare, di riflettere senza passare per un sapere specialistico esclude, nelle scienze umane, una precisa linea di confine tra i discorsi conviviali e le riflessioni che –per il loro rigore- son chiamate *scientifiche*; esiste piuttosto una vasta zona grigia di sfumature intermedie tra le considerazioni degli studiosi, piu' consapevoli e complete, e le considerazioni estemporanee sulla società e sull'uomo; queste ultime avranno anch'esse un qualche senso, a differenza di insiemi di parole selezionate a caso da un computer²⁰⁰, ma altrettanto facilmente peccheranno di incompletezza e grossolanità.

@ la possibilità di percorsi paralleli nelle scienze umane@

Questa “esperienza diretta” di sé stessi, dei rapporti con gli altri uomini e della società spiega il parallelismo e il pluralismo delle intuizioni e degli spunti che caratterizza le scienze umane, dov'è all'ordine del giorno la formulazione, da parte di pensatori che tra loro non si conoscevano, di riflessioni per molti aspetti analoghe. Questo parallelismo è del tutto normale in discipline che non scoprono nulla che già non si trovi nei pensieri degli uomini, in cui esse semplicemente mettono più consapevolezza o ordine. Le scienze umane cercano così di spiegare una realtà che si snoda sotto i nostri occhi, e sulla quale chiunque, semplicemente riflettendo sulle proprie espe-

¹⁹⁹) Abbiamo già rilevato, sul linguaggio, che possono essere compresi anche ragionamenti non dimostrabili in modo sperimentale, ma che purtuttavia hanno un significato agli occhi di chi ascolta (paragrafo 14).

²⁰⁰ Persino nei comizi di demagoghi, capipopolo e predicatori si puo' trovare qualche isolata considerazione aderente alla realtà. Bisognerebbe, avendo tempo, dare un'occhiata sotto questo profilo a opere come il *Mein Kampf* o i documenti di gruppi terroristici, senz'altro deliranti, ma in cui si puo' trovare persino qualche frammento di lucidità. Anche sotto questo profilo emerge come nelle “scienze umane” si trovino intrecci di sentimenti così variegati e diversi da far comprendere quanto sia illusorio il desiderio di rigore del formalismo giuspositivista. Nelle scienze umane esistono insomma ininterrotte sfumature intermedie tra riflessioni di senso comune (c.d. filosofia spicciola), e articolate concezioni dell'uomo e della società. Gramsci riporta, a proposito della filosofia, un concetto valido anche per il diritto, quando si batte *contro il pregiudizio che la filosofia sia alcunchè di molto difficile per il solo fatto che ad essa si dedicano professionalmente alcune categorie di specialisti....mentre tutti gli uomini sono filosofi ,di una filosofia spontanea contenuta nel linguaggio, nel senso comune e nel buonsenso nonché nella religione popolare*(Il brano è Riportato da La rocca, *La religione come senso comune*, EST, Milano, 1997, 159).

rienze, è in grado di farsi qualche idea⁽²⁰¹⁾. In questo contesto, la distinzione tra quello che “si sapeva già” e la “nuova scoperta” è più evanescente e molto meno importante di quanto sia nelle scienze sperimentali. Non si tratta tanto di scoprire qualcosa di oggettivamente nuovo, ma di dare ad un uditorio di riferimento chiavi di lettura per esperienze che già si trovavano nella sua mente. In questi campi le idee valgono se circolano, convincono, resistono, si mantengono e si arricchiscono nel confronto. La scienza sperimentale, in certi settori, può anche arrestarsi in scoperte sedimentate, mentre i concetti delle scienze umane muoiono se non sono trasmessi a nuove generazioni che possono vivificarli e rielaborarli.

E' del tutto normale che nelle opere di tanti autori senza alcuna conoscenza reciproca emergano considerazioni molto simili, e persino la *great division* teorizzata da Wittgenstein e dalla Scuola di Vienna (paragrafo 6) ha già echi negli aforismi di Leonardo, citati al paragrafo 6, e nella c.d. *legge di Hume*, sull'impossibilità di dimostrare empiricamente le preferenze umane. La morale razionale di Bentham, sulla massimizzazione dell'utilità collettiva, potrebbe essere venuta in mente a chiunque, anche senza conoscere il pensatore inglese, e così la dialettica tra “essere e avere”, ispiratrice del noto saggio di Erich Fromm. Anche in economia, altra scienza sociale⁽²⁰²⁾, questa possibilità di avere intuizioni osservando autonomamente la società è molto forte: le “asimmetrie informative”, oggi di moda, sono probabilmente venute in mente a qualcuno prima che Mirrlees le teorizzasse, e le considerazioni di Adamo Smith sui tributi (vedi parte seconda) potrebbero essere scritte oggi, senza conoscere affatto il pensiero Smithiano.

Anche nel diritto, più si consultano testi scritti con entusiasmo e sentimento, più si constata quanto pensatori e studiosi che non si conoscevano abbiano svolto e svolgano, in tempi e luoghi diversi, considerazioni per molti

²⁰¹ Ciascun individuo può formarsi le proprie idee di giustizia o di morale senza bisogno di mediazioni scientifiche, ragionando direttamente sul gruppo sociale, tramite la sua personale esperienza o i normali mezzi di informazione, in quanto la comunità di oggi, o quella di ieri attraverso la storia, sono sotto gli occhi di chiunque voglia e sappia osservare. Considerazioni come quelle esposte da Totò, nella poesia *A' livella*, o da Belli nel *Caffettiere filosofo* possono venire in mente a chiunque si soffermi a riflettere sulla condizione umana, e si ritrovano nell'*abisso orrido immenso* di Leopardi, nelle canzoni di de André (*come crescere il gran guarda il villano finché non sia maturo per la falce*) e nei pensieri di tanti altri che non conosceremo mai. Così come sono comuni gli spunti sul senso della vita, anche quelli sull'organizzazione del gruppo possono essere altrettanto diffusi, ed occorre solo l'intuizione per capire le esigenze organizzative di gruppi numerosi alla base dell'esigenza di certezza del diritto.

²⁰²) Benché ami particolarmente, negli ultimi decenni, adornarsi di modelli matematici spesso superflui, come diremo al paragrafo 24.

aspetti convergenti ²⁰³. Alcuni punti fermi del diritto, come la creatività dell'interpretazione (paragrafo 20), la indeterminatezza strutturale del linguaggio (paragrafo 14), il probabilismo del giudizio di fatto (paragrafo 23) sono stati autonomamente affermati da studiosi che non avevano alcun legame tra loro. Non è indispensabile leggere Constant per riflettere sulla relatività dei valori, o Perelman per rendersi conto dell'importanza, nelle scienze umane, del modello argomentativo-retorico e dell'uditorio di riferimento; anche senza aver letto Santi Romano si può intuire che il diritto non si esaurisce nella legislazione, e senza aver letto Giannini si possono immaginare gli intrecci tra ordinamenti giuridici di gruppi sociali diversi.

@ Le disfunzioni dovute all'appiattimento degli studi giuridici sui modelli delle scienze sperimentali @ Un'ulteriore disfunzione della acritica imitazione, nel diritto, degli schemi di ricerca delle scienze sperimentali è quindi l'idea che i libri giuridici siano tanto più *scientifici* quanto più sono complessi, allusivi e iniziatici, come se la difficile lettura fosse sicuro viatico di *rigore scientifico*. È un atteggiamento inconscio, che ingrigisce i testi giuridici, ostacola la circolazione delle idee e rende difficili le distinzioni rispetto ai confusionari guazzabugli (purtroppo sempre più diffusi) dove uno stile inutilmente e volutamente contorto nasconde il nulla. Siccome la chimica, la fisica e le altre scienze sperimentali sono discusse nell'ambito di ristrette "comunità scientifiche", si pensa che anche il diritto, per ambire ad un simile *status*, debba proporsi nello stesso modo ²⁰⁴.

Il deludente risultato è che il diritto, senza riuscire a farsi ammettere tra le scienze *in senso forte* ²⁰⁵, si sia così anche estraniato dalle *scienze umane*, ingrigendosi e perdendo quel *pathos* e quella intensità che comunque caratterizzano le discipline che ruotano intorno ai bisogni e agli interrogativi dell'uomo. Per cercare di apparire quello che non è, il diritto ha disorientato i suoi cultori con formalizzazioni ed autoreferenzialità ⁽²⁰⁶⁾ che ostacolano la circolazione delle idee, estraniando gran parte degli operatori da una rifles-

²⁰³ Basta lanciare una *ricerca per parola* su internet per rendersi conto di quanto siano numerosi gli autori che si sono occupati dei problemi affrontati in questo testo, e di come sia impossibile –prima di mettersi a scrivere- leggerli tutti o anche una parte adeguatamente rappresentativa.

²⁰⁴ Da questo atteggiamento discendono ulteriori curiosi corollari, tra cui quello secondo cui, siccome la chimica o la fisica non fanno mai ridere, allora anche i libri sulle scienze umane dovrebbero autocensurarsi, quando potrebbe scapparci una battuta spiritosa o una immagine di vita vissuta.

²⁰⁵) Lasciando così inappagato il desiderio di equiparazione a quelle che apparivano, soprattutto a partire dalle grandi scoperte del diciannovesimo secolo, come le scienze per eccellenza.

²⁰⁶) Tentando di imitare le scienze sperimentali il diritto sembra perciò essersi reso, come diceva Padre Dante, *a Dio spiacente e agl'inimici sui*.

sione sulle caratteristiche generali della propria disciplina. Non a caso, la riflessione su come concepire la ricerca scientifica in campo giuridico non sfiora la massa degli operatori²⁰⁷, mentre nel mondo universitario, i riferimenti al “valore scientifico” di un’opera sono tanto diffusi quanto è rara la riflessione sul senso assunto dalla scientificità nelle nostre discipline²⁰⁸.

@ l’uditorio dei giuristi e l’importanza della circolazione delle idee@
L’uditorio dello studioso del diritto è fatto prima di tutto da giudici, avvocati, studiosi di diritto, funzionari, studenti nonché, ad un livello più generale, economisti, sociologi, politici e chiunque abbia motivo o desiderio per riflettere sull’organizzazione della società.

Si tratta di lettori che non partono da zero, ma possiedono diversi livelli di sensibilità ed attenzione, spesso sufficienti ad una verifica della ragionevolezza del testo²⁰⁹. Saldarsi con le sensibilità di questo uditorio è particolarmente importante per le questioni di ordine generale, dove il lettore non è spinto da un bisogno professionale concreto, ed è quindi meno paziente verso una prosa tortuosa e disorganica.

La settorializzazione degli insegnamenti universitari, combinata con le successive specializzazioni professionali, e con una *routine* quotidiana fatta di pratiche professionali omogenee e ripetitive, ha ridotto fortemente i denominatori comuni esistenti tra chi opera in settori diversi del diritto. Se si prende l’insieme di magistrati, avvocati, funzionari, e altri operatori²¹⁰, si può contare su una sensibilità giuridica comune, che potremmo definire *generalista*, sedimentata dagli studi e dall’esperienza, ma poco estesa rispetto alle settorializzazioni di ciascuno. Rispetto a questa sensibilità comune, i linguaggi iniziatici con cui ogni sottosettore del diritto cerca di darsi tono, ostacola la circolazione delle idee giuridiche, e taglia fuori una parte importante di coloro che potrebbero avervi a che fare nell’esercizio delle proprie funzioni giudiziarie o della propria attività professionale. Qualcosa del gene-

²⁰⁷) Anche per questo, secondo un filo conduttore di questo testo, il pregiudizio dell’identità del diritto con la legislazione è ancora dominante nella cultura giuridica diffusa, su cui la teoria del diritto non riesce ad incidere.

²⁰⁸ Sono atteggiamenti che hanno diversa intensità, a seconda delle discipline in cui si frammenta l’unità del diritto (paragrafo 7), ma si presentano con maggior forza nelle materie più giovani e più ansiose di darsi un imprecisato “status scientifico”.

²⁰⁹ Così come lo studioso può formulare ipotesi anche solo volgendosi direttamente all’esperienza e alle leggi vigenti, senza passare per il filtro di quanti lo hanno preceduto nelle stesse riflessioni, anche l’uditorio può valutare direttamente le argomentazioni che gli vengono proposte, in base alle proprie conoscenze della realtà giuridica di riferimento.

²¹⁰ Talvolta dotati di una preparazione giuridica di base parziale, come i dottori commercialisti.

re è accaduto, come vedremo, in materia tributaria, specialmente per la fiscalità specialistica (paragrafo 62), la cui applicazione è poi affidata a magistrati generalmente in possesso della sensibilità “generalista” di cui abbiamo detto or ora.

@ *l'autonomia del diritto vivente rispetto alle teorizzazioni che lo riguardano* Piu' in generale (al di là delle contingenze del diritto tributario, di cui riparleremo nella seconda parte), quando la riflessione giuridica taglia fuori una parte del proprio uditorio, i (mancati) lettori andranno avanti per proprio conto, secondo il proprio discernimento. Nelle scienze umane manca infatti (rispetto a quelle sperimentali), un monopolio accademico o specialistico del sapere. Per gli operatori del diritto, una volta superati gli esami per le carriere magistratuali o forensi, la teoria generale e gli schemi ricostruttivi, sono valutati per quello che riescono a comunicare e per quanto riescono davvero a “colpire”, a rendersi interpreti di idee già latenti nella mente del lettore. Di fronte a volumi compiaciuti della propria oscurità, quest'uditorio procederà per proprio conto; i funzionari amministreranno²¹¹, gli avvocati patrocineranno, i notai stipuleranno, i consulenti consiglieranno e cercheranno di farsi pagare, i direttori amministrativi quadreranno i bilanci, e la vita continuerà, con buona pace di chi ha teorizzato senza considerare i tempi e le sensibilità dei propri interlocutori. Questi ultimi, leggendo un libro, prenderanno i modelli concettuali in cui si riconoscono e per il resto improvviseranno, guardando i codici, qualche commentario, ricordando le proprie reminiscenze universitarie, le esperienze professionali dirette o indirette, regolandosi secondo il proprio discernimento²¹².

Da un lato è comprensibile che sia così, perché la vita non è fatta per essere spesa su testi inutilmente faticosi, specie quando si ha una vita privata da curare. D'altra parte ciò nuoce alla certezza del diritto, perché le reminiscenze, i collegamenti e l'esperienza, si sedimenteranno con sfumature diverse a seconda dei settori in cui il singolo giurista si è trovato ad operare. La responsabilità dell'incertezza sulle questioni di teoria generale con cui il diritto vivente giorno per giorno si scontra, come interpretazione, discrezio-

²¹¹) L'importanza delle funzioni e delle gerarchie conferma quanto rilevato al paragrafo 5 sulla derivazione del diritto dalla politica. Cordero ne parlava incisivamente affermando che in diritto “esiste un monopolio delle cabale: contano solo le parole uscite di bocca a gente segnata”. Non a caso, spesso ci si trova a dissuadere pazientemente un giudice o un funzionario rispetto a soluzioni di cui, se enunciate da un autore, ci faremmo semplicemente beffe.

²¹² Quando un libro giuridico appare criptico e involuto a magistrati o avvocati che vi dedicano un'attenzione sufficiente, il problema non è del lettore, ma dell'autore. E' il libro che uccide le proprie idee, se per caso ne conteneva.. Del resto, se è possibile redigere un libro di diritto senza passare attraverso altri libri, ma semplicemente riflettendo sulla società, a maggior ragione è possibile redigere una sentenza o un ricorso senza leggere alcun simile volume.

nalità, distinzione tra giudizio di diritto e giudizio di fatto, etc., non è però degli operatori, ma di chi avrebbe dovuto dare modelli interpretativi in cui essi potessero riconoscersi; obiettivo fallito nella misura in cui gli operatori rifiutano di confrontarsi con volumi troppo impegnativi, costruzioni troppo elaborate, autoreferenziali o semplicemente prolisse ⁽²¹³⁾.

Nelle scienze umane le idee svolgono la propria funzione solo se circolano nel rispettivo uditorio, fatto di quanti animano il diritto vivente giudicando, amministrando, consigliando o patrocinando²¹⁴. Rispetto a questa sensibilità giuridica diffusa, fortemente variegata e personalizzata, fortemente variabile a seconda della funzioni e delle esperienze personali, i modelli teorici valgono per quanto si diffondono, e riescono a convincere. Difficilmente i modelli alternativi al giuspositivismo si faranno strada, nella sensibilità giuridica diffusa, fino a che saranno scritti in libri fruibili...solo da chi già ne ha letto qualcuno. Chi inserisce con disinvoltura la *nomodinamica* (forse sentendosi simile a chi parla di *termodinamica*) in un testo di teoria del diritto lascia interdetti gran parte dei giudici o degli avvocati che dovrebbero fruirne; e quando costoro non capiscono, e' come se il libro non fosse mai stato scritto, e si crea un sapere autoreferenziale, dedicato al ruolo degli operatori del diritto, ma ignorato dai suoi destinatari, che talvolta solo fugevolmente lo citano, magari per civetteria o per dare un senso al tempo impiegato a sfogliarlo²¹⁵.

²¹³) Nelle scienze umane il rapporto tra teoria e pratica è molto diverso da quello che intercorre tra la ricerca delle scienze sperimentali e la tecnologia. Nelle scienze sperimentali, l'idea deve resistere alla verifica, mentre nelle scienze umane deve essere condivisa dai suoi destinatari. I politici ottengono consenso anche ignorando del tutto la "scienza della politica" insegnata nelle università, le dispute teologiche lasciano il tempo che trovano nella misura in cui diminuiscono i fedeli, e gli scrittori hanno successo nonostante gli strali dei critici. Quando il diritto vivente va avanti senza utilizzare le ricostruzioni teoriche, la colpa è delle seconde, non del primo.

²¹⁴) Quest'uditorio estremamente riduttivo andrebbe forse bene per le discipline sperimentali, in cui pochi nuclei ristretti producono, come abbiamo visto, sensazionali scoperte. Anche per questo, come rilevato all'inizio del paragrafo 8, la cultura giuridica diffusa, continua per forza d'inerzia a concepire il diritto solo come legislazione, trascurando le elaborazioni contenute nei volumi teorici, purtroppo circolanti in prevalenza tra gli autori del settore e i loro discepoli.

²¹⁵ Quando poi la trattazione inizia ad essere popolata da sigle, da algoritmi, da varie categorie di "ismi" specialistici (ci si passi il "giuspositivismo" e il "giusnaturalismo", ma il divisionismo, il costruttivismo), da *frastici* e di *neustici*, il numero dei lettori scende in picchiata.. Anche giuristi di buona cultura, quando sentono parlare di "divisionismo" pensano a un movimento artistico, anziché ad una scuola di pensiero che afferma o nega la *grande divisione* tra scienze sperimentali e scienze umane. Quando, nelle scienze umane, non si parla più per concetti, ma per classificazioni iniziatriche, il libro uccide il pensiero, e il lettore si allontana, a meno di non dover superare un esame universitario, il cui contenuto sarà subito dimenticato

16 Segue. 3) La consapevolezza dei profili rilevanti come caratteristica della ricerca nelle scienze umane.

@la funzione esplicativa della ricerca scientifica in campo giuridico@
Gli individui, e i gruppi di individui, sono esposti a impulsi, suggestioni, e ragionamenti molteplici, spesso sovrapposti o contrastanti, e lo stesso avviene per l'uditorio di riferimento dei giuristi. Sono infatti numerosissimi, nei gruppi sociali complessi, i profili che possono influire sulla decisione delle controversie; valori di alta portata emotiva generale (qualità della vita, proprietà, sicurezza, etc.) si intrecciano tra loro e con i c.d. "valori neutri" (la certezza del diritto, la difesa, il contraddittorio, la buona fede e gli altri menzionati al paragrafo 12). Ne nascono equilibri precari, mutevoli in relazione alle diverse situazioni concrete, e mettere un po' d'ordine in tutto questo è uno dei compiti della ricerca scientifica in campo giuridico. Non certo per dare soluzioni preconfezionate, ma per aiutare i destinatari a valutare con cognizione di causa tutti i profili rilevanti in relazione alla rispettiva funzione, secondo quanto diremo al paragrafo 19.

A questo scopo non serve né il pedissequo commento della legislazione, né passare al microscopio una singola sentenza, chiedendosi quale recondito significato avranno un avverbio, una congiunzione, un riferimento, una citazione, ed altri aspetti in genere del tutto casuali²¹⁶; si tratta di cercare chiavi di lettura, rivelare strutture mentali, trovare atteggiamenti ricorrenti, per individuare i passaggi decisivi di una singola decisione, contestualizzarla o distinguerla rispetto ad altre; si tratta di trovare linee indicative e percorsi tendenziali che consentano di proporre, in un materiale sterminato, quel po' di ordine compatibile con la fisiologica vaghezza delle scienze umane, tratteggiata al paragrafo 14.

@ la molteplicità dei profili rilevanti nel diritto come "scienza umana"@ Anche nel diritto, come nelle altre scienze umane, manca una precisa linea di confine oltre la quale iniziano le riflessioni "scientifiche", e tra esse e le constatazioni legislative, o le considerazioni di comune buonsenso tecnico c'è piuttosto, com'è normale nelle scienze umane, una vasta zona grigia, con ininterrotte sfumature intermedie. Anche nel diritto possono esserci argomenti basati sulla lettera, sullo spirito, su un misto dei due, su coerenze,

²¹⁶) E' un accanimento filologico caratteristico di chi intende collocare "un dato" al centro dei propri studi e, deluso da dottrina e legislazione, mette al centro le sentenze; qualcosa del genere accade in taluni seminari universitari, in cui si pensa di soddisfare l'esigenza "pratica" degli studi facendo la radiografia a una o due sentenze (insignificanti campionature di una realtà sterminata). Si dimenticano così tutti gli aspetti contingenti, gli *obiter dicta*, i rafforzativi irrilevanti, di cui sono disseminate decisioni che, per quanto elaborate, servono a risolvere casi singoli, non a sistematizzare concetti.

similitudini ed anche valori rientranti tra quelli che ad un singolo o ad una istituzione è concesso di considerare. Oltre ai valori , politicamente qualificati, della solidarietà, della proprietà della moralità, etc..., pensiamo ad esempio ai profili neutri della precisione, dell'efficienza, della certezza del diritto, della semplicità, dell'effettività, del rispetto dei patti, della stabilità dei rapporti, della buona fede, del contraddittorio, della celerità nella definizione dei rapporti, dell'imparzialità delle decisioni e via enumerando.

@ *E la scientificità come loro valutazione completa ed organica*@ Argomentare considerando solo uno di questi aspetti è relativamente facile, e diventa sempre più complesso quanto più si cerca di considerare altri profili e di dar loro il peso che meritano; si tende quindi alla scientificità quanto più si va verso una visione di insieme, considerando tutti i profili e dando a ciascuno di essi il peso che merita. Si tratta di avere la consapevolezza, quando ad esempio si auspica un giudizio accurato, trasparente, sollecito, motivato, etc. , che queste esigenze possono confliggere²¹⁷ .

La sensibilità del singolo operatore giuridico può non riuscire a individuare tutti i profili che influiscono su una certa questione; questa sensibilità giuridica può essere impressionata da qualche aspetto parziale delle questioni, senza avvertirne le diverse angolazioni, o al massimo rendendosi conto della difficoltà di considerarle contemporaneamente e gestire un quadro d'insieme sempre più complesso. Una vicenda giuridica, come ogni vicenda umana, è spesso valutabile sotto tanti profili; individuarli isolatamente è facile, ma è complicato contemperarli, dando a ciascuno un peso specifico adeguato²¹⁸ . Quanto più un ragionamento considera tutti i profili rilevanti, costruendo modelli di comportamento che gli operatori possano fare propri e ripercorrere criticamente in modo personale, tanto più tende alla scientificità. In altri termini, le riflessioni delle scienze umane, e del diritto, sono tanto più *rigorose* (o se si vuole *scientifiche*) quanto più sono complete ed equilibrate nell'individuare quei profili elementari che, intrecciandosi tra di loro, danno luogo ad un insieme complicato. I profili in gioco sono infatti così numerosi da provocare il rischio di considerazioni sensate, ma riduttive, *bel-*

²¹⁷ La precisione, con le sue distinzioni, si scontra a un certo punto con la semplicità, la rapidità porta a trascurare aspetti potenzialmente rilevanti, etc.; si innesca così una dialettica spesso riassunta dagli economisti con l'espressione, sintetica ancorché un po' riduttiva, di valutazione "equità-efficienza", che richiama ancora una volta le varie sfumature di discrezionalità costituenti il filo conduttore di questo testo.

²¹⁸ Proprio le incertezze connesse a questa molteplicità di profili hanno dato luogo al graduale affermarsi della legislazione (come visto ai paragrafi 3 e ss.) , la quale genera però ulteriori profili da considerare.

le pensate a loro modo suggestive, ma per altri versi insoddisfacenti ²¹⁹: ad esempio, la precisione e l'equità sono valori importanti, ma lo è anche la snellezza delle procedure, la certezza dei rapporti, l'effettività dei comandi, la stabilità delle decisioni, e tanti altri profili difficili da tenere insieme.

@scientificità come costruzione di una sensibilità @ Gli studiosi dovrebbero quindi caratterizzarsi per la capacità di padroneggiare simultaneamente profili cui i non specialisti guardano in modo isolato. Questa tendenza alla visione d'insieme dovrebbe distinguere l'approccio scientifico da quello degli operatori, come gli avvocati o i magistrati, che comprensibilmente si soffermano sui profili di volta in volta più rilevanti per gestire la singola controversia. Ma tra teoria e pratica c'è una simbiosi continua, e i ruoli dovrebbero essere intercambiabili. Nelle scienze umane la dottrina non si individua per circostanze formali, come la vincita di un concorso universitario, ma per la capacità di proporre modelli di interpretazione della realtà in cui un determinato uditorio possa riconoscersi ²²⁰.

²¹⁹ Facciamo qualche esempio di ragionamenti sensati, ma riduttivi, come quello di Bentham, secondo cui le codificazioni avrebbero dovuto essere compiute solo da una persona, per evitare le contraddizioni connesse all'utilizzo di "commissioni", come se la dialettica portasse solo confusione, e non potesse condurre a una migliore comprensione e soluzione dei problemi. Anche il cambiamento, ogni due mesi, dei Priori del medioevo fiorentino, pur ostacolando clientele politiche, provocava una grande instabilità di governo. In materia fiscale possiamo pensare alla c.d. curva di Laffer, secondo cui diminuire le aliquote d'imposta aumenta il gettito perché diminuisce l'evasione, e fa aumentare gli investimenti, trascurando però la diminuzione di gettito rispetto a quanti in precedenza rispettavano regolarmente i propri obblighi fiscali. In diritto tributario sono frequentissimi, e altalenanti, i richiami alla equità, intesa come sinonimo di precisione, e alla semplicità, senza considerare che i due valori sono in conflitto: quanto più si cerca di essere precisi, tanto più si complicano le valutazioni da svolgere ed i fatti da accertare. Anche il "contrasto di interessi" come ostacolo all'evasione di piccoli commercianti o artigiani, esprime un ragionamento sensato, ma non considera le difficoltà di controllo incrociato di milioni di dichiarazioni.

²²⁰) Sulla via della scientificità ci sono anche delle scorciatoie, che evitano la fatica di considerare simultaneamente profili comunque sfuggenti, ponendosi una volta a favore della precisione, un'altra della semplicità, un'altra della certezza, magari accompagnati da quella scientificità esteriore descritta al paragrafo precedente. C'è poi anche chi, più intelligentemente, capisce la molteplicità dei profili rilevanti, ma avverte anche il bisogno di immediatezza del lettore, ed intenzionalmente trascura alcuni profili proprio per concentrarsi insistentemente su un messaggio ben definito e facilmente percepibile; dietro c'è spesso il bisogno di mettersi in luce, di costruirsi un'immagine con una tesi molto visibile, provocatoria, in cui intenzionalmente viene messo da parte qualche aspetto che complicherebbe troppo il quadro. Anche frasi ad effetto, enfasi retoriche, ed altri apparati di persuasione, possono essere compatibili

Cogliere, e tenere insieme, il maggior numero dei suddetti profili, e dare a ciascuno il giusto peso nei discorsi generali, corrisponde a quella ricerca dei profili rilevanti per l'esercizio della funzione di singoli operatori del diritto, di cui diremo al paragrafo 19. Proprio sulla capacità di costruire e mantenere la sensibilità giuridica di quest'uditorio si misura, alla lunga, la scientificità delle opere giuridiche; queste ultime servono a poco se restano nell'ambito di pochi ricercatori, senza essere fruibili dagli operatori del diritto, in quella circolazione delle idee di cui avevamo visto l'importanza al paragrafo 15. I profili astrattamente rilevanti nella vita associata (eguaglianza, precisione, certezza, semplicità, rispetto della legislazione e delle funzioni, etc.), con il loro "peso relativo", hanno un valore nella misura in cui vengono contemperati (il che richiede, a vari livelli, valutazioni appunto "discrezionali"), e quindi circolano nel proprio uditorio, che vi si riconosce e alimenta un'equilibrata sensibilità giuridica.

Nella costruzione di questa sensibilità, la scienza giuridica potrebbe insomma in questo modo recuperare una dimensione umanistica, salvaguardandosi dalle "tre parole del legislatore" che fanno diventare carta straccia intere biblioteche²²¹, senza intromettersi in quei campi che, come abbiamo detto al paragrafo 12, non riguardano solo lei, ma tutta la collettività.

@l'esame del corretto esercizio della funzione ed il concorso di legislazione, e giurisprudenza @. La ricerca scientifica in campo giuridico può così aiutare a chiarire i profili che ciascun operatore del diritto può considerare esercitando la propria "funzione" nel settore della vita associata in cui si trova inserito. Il diritto si è infatti specializzato rispetto a quando il gruppo sociale accentrava tutte le decisioni, ed al suo interno ruotano una serie di istituzioni e soggetti cui sono demandati determinati profili da valutare, e non altri. Ripercorrere queste decisioni, capire a cosa doveva dar peso chi le ha assunte in relazione alle rispettive funzioni, ed al modo in cui si presentava la situazione nel caso concreto costituisce l'oggetto della ricerca scientifica in questo campo. In definitiva il diritto serve a spiegare quei comportamenti umani suscettibili di "sanzione" da parte del gruppo o di sue emanazioni, e sensibilità significa comprenderne tutti i profili rilevanti per la funzione. In questo modo è possibile una dialettica tra chi elabora modelli e il

con un certo grado di "scientificità"; questo zelo serve talvolta a veicolare meglio convinzioni sincere, altre volte a far presa su un uditorio poco smaliziato, altre volte a lanciare messaggi a interlocutori potenti o presunti tali, altre volte un misto di quanto precede e di altro. Si tratta di interessi, debolezze, mitologie e illusioni proprie dell'uomo, che avverte sempre la propria limitatezza, l'impossibilità di migliorare il sistema da solo, e avverte la tentazione di profittarne.

²²¹) Per tornare alla consueta metafora di Kirchmann, di cui abbiamo detto al paragrafo 7.

proprio uditorio; anche se il legislatore non ascolta, la scienza giuridica può formare delle sensibilità, migliorarle, diffonderle, ed è questo l'importante, perché –come abbiamo visto al paragrafo 12- la garanzia della certezza del diritto sta proprio in una sensibilità giuridica diffusa, equilibrata e condivisa. Il legislatore seguirà, e poi -se c'è sensibilità- anche le leggi contraddittorie e velleitarie possono essere rese ridimensionate, mentre le buone leggi servono a poco in mano a chi è privo delle strutture mentali per utilizzarle.

Proprio all'approfondimento di queste funzioni è dedicato il capitolo che segue.

CAPITOLO TERZO Le varie forme di discrezionalità in relazione ai diversi profili da considerare o trascurare.

17 Discrezionalità, vincolatezza e libertà: equivoci da dissipare.

@la discrezionalità come caratteristica originaria del diritto@ Già in molti passaggi di questo libro, si è parlato della discrezionalità come elemento originario del diritto (paragrafo 5), su cui si è poi innestata la legislazione. Sarebbe inutile, per la discrezionalità come per qualsiasi altro concetto linguistico (paragrafo 14), ricercare definizioni formali, corrispondenti a quelle delle scienze sperimentali. Più che definizioni, è proficuo individuare angolazioni sotto cui guardare al concetto..

@discrezionalità e libertà@ E' appena il caso di distinguere la discrezionalità dalla possibilità di fare liberamente scelte che non interferiscono con la sfera giuridica altrui: quando un individuo decide quale programma vedere in televisione, o cosa mangiare a cena esercita una sua scelta libera, in quanto effettuata nell'esclusivo interesse proprio. Queste scelte sono in genere più che discrezionali, in quanto assolutamente libere, ma esse possono divenire in alcuni casi discrezionali, ad esempio quando ne va di mezzo l'educazione o l'affidamento di un minore, il decoro di un pubblico funzionario, etc.; insomma, certi comportamenti, per alcuni aspetti liberi, possono coinvolgere per altri aspetti anche l'interesse altrui. Alcuni comportamenti, pur liberi, possono essere approvati o disapprovati sul piano della morale o del costume²²², come ad esempio determinate scelte di abbigliamento; anche

²²²) In quanto vengono comunque percepiti da altri membri del gruppo sociale, anche se rientrano nella sfera del "giuridicamente tollerato".

qui troviamo profili di discrezionalità, quando tali scelte possono essere censurati di fronte a una qualche istituzione del gruppo sociale ²²³.

Persino le scelte del gruppo nel suo complesso sono libere, ma possono divenire discrezionali, se si guarda un gruppo sociale di livello superiore, come accade per un singolo stato rispetto alla comunità internazionale o ad una comunità di stati, legati da un trattato. La matrice unitaria delle “scienze umane” (paragrafo 2) si concilia agevolmente con la possibile rilevanza di uno stesso comportamento sia sul piano morale, sia su quello giuridico, sia su quello politico. Una scelta discrezionale di un gestore del risparmio può essere immune da vizi sul piano della responsabilità per danni, ma essere criticata sul piano della efficienza economica, ad esempio da un cliente che si astiene dall’affidamento di ulteriori fondi, o esercita le proprie facoltà di recedere dall’investimento. La scelta legislativa, sindacabile solo sul piano del consenso politico (paragrafo 3), sul piano giuridico è soggetta al giudizio di costituzionalità. Insomma, come vedremo nel testo, la discrezionalità può avere vari livelli di sindacato giuridico, ed essere inoltre valutata sotto profili morali, economici, politici o gestionali (altri settori delle scienze umane).

@la discrezionalità come scelta di meritevolezza effettuata nell’interesse di terzi: la doverosità del potere discrezionale e gli equivoci connessi al “vincolo nel fine” Abbiamo visto al capitolo primo in quale misura l’originaria discrezionalità complessiva del gruppo, si sia suddivisa in una molteplicità di funzioni pubbliche e private, ciascuna delle quali con profili diversi da considerare ²²⁴; per questo è opportuno trattare prima la discrezionalità e poi l’interpretazione, del resto particolare forma di discrezionalità, dove rilevano i profili che vedremo ai successivi paragrafi 20 e ss.

Chi doveva svolgere un incarico pubblico o privato, dall’amministratore della giustizia, all’intendente del monarca, al mandatario, al tutore, poteva regolarsi sotto certi profili secondo le proprie preferenze, ricercando il miglior modo di farsi interprete della funzione svolta; alcuni condizionamenti venivano però dalle istruzioni ricevute, o dalla legge, e spetta al giurista analizzare come si intreccia e si coordina questa compresenza di discrezionalità e legalità.

²²³) Abbiamo già fatto, al paragrafo 5, gli esempi delle scelte in materia di abbigliamento, ordinariamente rilevanti solo sul piano del costume, possono avere rilevanza giuridica nell’ambito di un rapporto di lavoro, o ai fini dell’ingresso in locali pubblici.

²²⁴) Il concetto di funzione come perseguimento di un interesse non proprio caratterizza l’agire discrezionale, come stiamo rilevando in tutto il testo. Dapprima la scelta generale del gruppo, con la sua *discrezionalità* per definizione *politica* trattandosi di scelte di vertice, si presenta come totalizzante di tutti i possibili aspetti della scelta, poi i compiti si specializzano, e si creano varie funzioni, ciascuna con una propria serie di profili da contemperare.

La scelta discrezionale è sindacabile giuridicamente per censurare anomalie rispetto alle disposizioni “programmatiche” (paragrafo 22) sul contenuto della scelta da compiere, e rispetto alla funzione dell’agente nel gruppo, ad esempio giudice, funzionario, agente della sicurezza, amministratore di società o di condominio²²⁵, mandatario, tutore, *trustee*, gestore di patrimoni finanziari, curatore fallimentare, etc.. La possibilità di più soluzioni, ciascuna suffragata da determinati argomenti, caratterizza la discrezionalità, che può essere sindacata confrontando la scelta effettuata con altre possibili, anche alla luce delle disposizioni legislative o negoziali cui far riferimento: il cattivo svolgimento di una funzione, e le conseguenze della negligenza o della disobbedienza, dipendono anche dal contenuto delle istruzioni ricevute, dalle sfumature con cui esse indicavano aspetti da considerare, trascurare o contemperare.

@l’improprietà del c.d. *vincolo nel fine* @ Secondo una diffusa formula, la discrezionalità sarebbe “vincolata nel fine”, espressione che manifesta l’imbarazzo provocato dalla discrezionalità in uno scenario appiattito sulla legislazione²²⁶. Io trovo più chiaro affermare che la discrezionalità è funzionalizzata ad un interesse altrui, e quindi condizionata prima di tutto dal ruolo svolto da chi la compie, e di cui egli deve farsi interprete al meglio. L’espressione secondo cui la discrezionalità sarebbe “vincolata nel fine” evoca infatti una sorta di meccanicismo della relativa valutazione, come se il fine non implicasse anche una valutazione di priorità, una serie di possibili mediazioni tra vari interessi, o modalità di soddisfare un interesse, tutte altrettanto lecite, ove non affette da vizi. Il “vincolo nel fine” non dà l’idea dell’esistenza, nelle scelte discrezionali, di una sfera di competenza riservata, di un *nocciolo duro*, più o meno grande, al cui interno –in assenza di vizi- la scelta non è sindacabile²²⁷.

@la doverosità della discrezionalità@ Questo *nocciolo duro* di insindacabilità non esclude che, in certi casi, la scelta debba avere almeno certe caratteristiche, che discendono dalla funzione svolta, e dal modo in cui si pre-

²²⁵) Al paragrafo 31 vedremo la discrezionalità degli amministratori in merito alla “policy” delle società in materia di pianificazione fiscale ai fini dell’autodeterminazione delle imposte.

²²⁶ Un’altra ovvietà è l’enfatica distinzione tra discrezionalità e arbitrio; quest’ultimo da una parte è sinonimo di libertà, per quanto riguarda i comportamenti non funzionalizzati ad un interesse altrui, e da un’altra è sinonimo di discrezionalità esercitata male, di sviamento della funzione, cioè di una patologia della discrezionalità.

²²⁷ Un esempio di discrezionalità è la c.d. *libertà didattica* che caratterizza l’insegnamento universitario, e che dovrebbe consistere nel farsi interpreti della propria funzione didattica nell’ottica di un organico corso di studi (e che invece spesso è un pretesto per assecondare preferenze personali o di scuola, pigrizie didattiche, etc.).

senta la situazione di fatto. Costituiscono esercizio di discrezionalità anche comportamenti assolutamente doverosi nel caso specifico: discrezionalità vuol dire semplicemente farsi interpreti di determinati valori²²⁸, connessi alla funzione di un certo individuo o istituzione del gruppo sociale. Chi esercita un potere discrezionale deve compiere una valutazione di meritevolezza, che sotto certi profili può spesso, in concreto, essere obbligata, in quanto il gruppo o altre sue istituzioni si aspettano che in certe circostanze la decisione abbia quantomeno certe caratteristiche. Questo vincolo non viene da una legge, ma deriva dalla funzione di cui si deve fare interprete il titolare del potere. Questo rende facilissimo, in molti casi, un sindacato sul potere discrezionale: chiudere una scuola per motivi di sicurezza esprime discrezionalità, ma è senza dubbio doveroso in presenza di un uragano, mentre sarebbe irragionevole per una pioggerellina²²⁹; far sgomberare mezza Verona²³⁰ per disinnescare un ordigno inesplosa da due quintali può apparire eccessivo, ma ancora non rivela una patologia della discrezionalità.

18 La discrezionalità come denominatore comune dei più diversi settori del diritto

@ *carattere originario e riferibilità a tutta l'esperienza giudica del concetto di discrezionalità*@ Nell'ampio senso, rilevato al paragrafo precedente, la discrezionalità può emergere in tutti i campi del diritto²³¹, perchè *ab origine* (paragrafo 5) la vita sociale e il diritto comportano l'attribuzione di meriti e demeriti, in una serie di valutazioni comparative su quali siano i migliori compromessi per gli individui e per il gruppo, a seconda delle circostanze di tempo e di luogo. Queste valutazioni, all'inizio indistinte, si sono poi distribuite all'interno del gruppo, dove sono sorte funzioni diverse, ciascuna delle quali è stata incaricata di contemperare solo alcuni profili, restringendo così l'ambito di una discrezionalità che in origine, per il gruppo

²²⁸) Talvolta anche indicati dalla legge, ma non definitivamente contemperati tra di loro, come vedremo a proposito di "norme programmatiche".

²²⁹) Le autorità scolastiche, nel contemperare l'interesse alla sicurezza e quello alla continuità delle lezioni, svolgono una funzione pubblica discrezionale, con un nucleo di potere riservato, per decidere se la calamità atmosferica è *tanto grave da* ostacolare l'attività didattica. Il *vizio della funzione* si verificherebbe ad esempio qualora l'autorità scolastica prendesse a pretesto un evento atmosferico lieve per chiudere la scuola, col secondo fine di consentire agli studenti la partecipazione a un evento politico o sindacale: vediamo qui già tutti i sintomi per il *cattivo uso del potere discrezionale*.

²³⁰) Evento, questo, realmente accaduto qualche anno fa.

²³¹ oltre che nella politica, dove rileva solo nei termini di "perdita di consenso" indicati al paragrafo 3.

nel suo complesso, era indifferenziata. Lo sviluppo del diritto, il suo autonomizzarsi dalla politica secondo quanto mostrato ai paragrafi 2 e ss., conferma che la discrezionalità preesiste alla legislazione, e che quest'ultima subentra come *limitazione della discrezionalità*, attraverso indicazioni piu' o meno precise, che definiscono funzioni, delimitano poteri e via enumerando. La legislazione non prende quindi il posto della discrezionalità, ma la organizza dinamicamente, definendo ruoli e funzioni in una società complessa²³².

Lo conferma il fatto che, nei piccoli gruppi, non si sente il bisogno di regole precise e ci si regola in modi per certi versi simili a quelli delle società primordiali di cui al paragrafo 2²³³; il bisogno di regole invece cresce man mano che la società diventa piu' complessa, ed è impraticabile ripercorrere, per ogni controversia, il nebuloso insieme dei valori che si agitano nel gruppo, secondo il processo descritto al paragrafo 3. Con la maggiore complessità del gruppo, le scelte si frammentano tra specifici incaricati²³⁴, in relazione ai quali la vecchia indiscriminata discrezionalità del gruppo, in cui rilevavano tutti i valori apparissero persuasivi al gruppo stesso, viene circoscritta *in relazione alla funzione svolta*. Gran parte del compito del giurista consiste nell'analizzare queste funzioni, chiedendosi quali profili dovessero essere considerati e quali no: a rigore, non si tratta di stabilire se una decisione è discrezionale o meno, dal momento che tutte le scelte sono discrezionali, comprese quelle interpretative (paragrafo 20). Il cuore del problema è invece capire quali profili debbano essere considerati e se il modo in cui sono stati considerati denoti o meno un *vizio* nell'esercizio della funzione.

Se ricordiamo (paragrafi 2 e ss.) la soluzione delle controversie, prima da parte del gruppo, poi dalle autorità politiche e quindi da quelle giuridiche, è facile riferire la discrezionalità alle decisioni delle pubbliche autorità, dal legislatore, agli organi di governo, alle autorità amministrative, al giudice. Oggi sentiamo parlare piu' spesso di discrezionalità nel diritto amministrativo, perchè in quella sede neppure la più' ostinata mitologia della legislazione poteva ignorarla. Negli altri settori del diritto, invece, l'atteggiamento giuspositivistico, e le sue esagerazioni, hanno messo in ombra – di solito incon-

²³² Sarebbe quindi un errore di prospettiva considerare la legislazione come la matrice del diritto, dalla quale provengono poi, con una sorta di graziosa concessione, anche i poteri discrezionali.

²³³) Abbiamo rilevato anche, al paragrafo 5, che l'individuazione della consuetudine comporta una dose notevole di discrezionalità, nel farsi interpreti dei costumi del gruppo (anzi, uno spunto di approfondimento potrebbe dirigersi ad analizzare in quale misura la consuetudine sia stata una teorizzazione successiva, destinata a colmare il vuoto di chi –avendo adottato una concezione legicentrica del diritto- sentiva però l'esigenza di spiegare epoche in cui la legislazione ricopriva innegabilmente un ruolo "minore".

²³⁴) Incarichi che, come vedremo subito, possono derivare dall'articolazione dei poteri pubblici, oppure da accordi privati.

sapevolmente- la discrezionalità e ricondotto tutto il diritto alla legge, inglobando anche l'accordo interprivato, cui non a caso si attribuisce "forza di legge tra le parti". Non mi pare si sia giunti a negare il concetto di discrezionalità, affermando che la legislazione non ne parla, ma nell'inconscio di qualcuno la sensazione, neppure razionalizzata, dev'essere questa.

@la discrezionalità nel diritto privato@ Eppure basta ragionare un poco per comprendere come forme di discrezionalità, e di funzionalizzazione ad interessi alieni, nel senso descritto ai paragrafi precedenti, pervadano tutti i settori del diritto²³⁵; questa attuale **coesistenza** tra discrezionalità e legislazione conferma la preesistenza della prima rispetto ad una seconda che l'ha semplicemente specificata, in omaggio a esigenze di certezza²³⁶.

A prima vista, se si assume a paradigma del diritto privato lo scambio del consenso, sembra ci sia poco spazio per la discrezionalità.

C'è poi tutto un mondo di "funzioni private", svolgimento di incarichi riconducibili in senso ampio all'archetipo del mandato²³⁷; di questa "discrezionalità nel diritto privato" costituiscono esempi l'amministratore di società, il mandatario e il *trustee*²³⁸: in questi casi la discrezionalità è priva di

²³⁵) Conformemente alla possibilità di intuizioni parallele ed autonome, che caratterizza le scienze umane, molti si sono accorti che il concetto di discrezionalità travalicava il diritto amministrativo (Giannini M.S., *Il potere discrezionale della Pubblica Amministrazione*, op.cit., 117; Alessi, *Sul concetto di attività discrezionale della Pubblica Amministrazione*, in Foro Amm., 1935, IV, 73; Levi, *Attività lecita individuale ed attività discrezionale amministrativa*, in Studi in onore di F.Cammeo, vol.II, Padova, 1933, 88; Miele, *Principi di diritto amministrativo*, Pisa, 1945, I, spec.te 38; Cammeo, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, rist.1980, spec.190 e Caccioli, *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1980, 281).

²³⁶ Un motivo conduttore di questo testo è che la legislazione può essere adeguatamente valorizzata solo comprendendo lo scenario delle varie forme di discrezionalità su cui si inserisce.

²³⁷ Il profilo della gestione di interessi altrui è quello più classico che individua l'attività amministrativa (un altro profilo, di cui parleremo più avanti) attiene all'effettuazione di gestione ordinaria, ed all'esecuzione di adempimenti giuridici e burocratici, spesso ripetitivi e svolti su larga scala. Per ulteriori riscontri Dell'Utri, *Poteri privati, interessi legittimi e forme di tutela*, Rivista di diritto civile, 1997, II, 47 ss..

²³⁸) Nel caso del trust, l'incarico fiduciario ai trustees appare come una tipica attribuzione ad essi di decisioni di opportunità e convenienza, effettuate nell'interesse di terzi. La differenza del trust rispetto al mandato è l'autonomia del *trust fund*, che interferisce coi regimi di "limitazione della responsabilità" e le garanzie dei creditori, vista anche la mancanza di un sistema di pubblicità del patrimonio del trust. Al limite una limitazione alla responsabilità del trustee può verificarsi verso quanti fossero stati avvertiti della sua particolare qualità e della separazione tra suoi beni personali e beni costituiti in trust.

aspetti autoritativi di ordine pubblicistico²³⁹, ma comporta comunque la valutazione di interessi altrui, connaturata all'attribuzione di una funzione²⁴⁰, o – con espressione atecnica, ma piu' semplice- di un incarico²⁴¹.

La discrezionalità emerge per una serie di profili che la legge non puo' predeterminare, in tema di responsabilità precontrattuale, di diligenza nell'adempimento delle obbligazioni, di buona fede ai fini della tutela dell'affidamento, di negligenza ai fini della responsabilità per illecito extracontrattuale (in tutti questi casi sussiste anche un interesse alieno, rispetto a quello di chi ha compiuto il comportamento da valutare)²⁴².

²³⁹) Peraltro, in entrambe le fattispecie indicate nel testo, relative sia ad incarichi di diritto pubblico, cui corrisponde un potere autoritativo, sia ad incarichi di diritto privato, cui non corrisponde tale potere, puo' individuarsi un ulteriore punto in comune, oltre a quello, già rilevato, dell'effettuazione di valutazioni di opportunità-convenienza nell'interesse altrui. Anche nel tradizionale potere amministrativo esiste, di solito (ed almeno nei paesi democratici) l'attribuzione, da parte degli amministrati e verso gli amministratori, di un incarico in senso lato, sia pure mediato dalle scelte di tipo politico.

²⁴⁰ Non a caso infatti si parla di *funzionalizzazione* anche per le attività privatistiche che tutelano interessi alieni (MIELE, *Funzione pubblica*, in *Nss. D.I.*, VII, 1968, 686) dimostra l'unitarietà concettuale delle valutazioni dispositive di opportunità-convenienza. La loro configurabilità anche nel diritto privato è percepita da tempo (vedi già CORSI, *Il concetto di amministrazione nel diritto privato*, Milano, 1974.).

²⁴¹ Si tratta di incarichi riconducibili alla ampia figura concettuale del mandato. Si pensi alla gestione di patrimoni mobiliari investiti in attività finanziarie, che può prevedere, nell'interesse e su sollecitazione del mandante, poteri dispositivi più o meno ampi del gestore nella scelta dei titoli in cui investire e dei momenti in cui investire o disinvestire. In tutti questi casi il mandatario puo' avere una gamma piu' o meno ampia di poteri, avere limiti precisi oppure essere abilitato a compiere "qualunque atto ritenuto utile o necessario per l'espletamento dell'incarico". E' abbastanza chiaro che queste indicazioni sono concettualmente ascrivibili al novero delle "disposizioni programmatiche" di cui abbiamo detto al precedente paragrafo 3.2. Estremizzando, si puo' affermare che neppure il più autoritario latifondista ottocentesco avrebbe potuto esautorare del tutto il proprio amministratore, o persino il proprio fattore, da un certo potere decisionale sulla conduzione dell'azienda agricola, pena la paralisi, o la necessità di occuparsi direttamente di tutto. Anche i rapporti di lavoro presentano fenomeni analoghi: da un lato troviamo i compiti dei dipendenti, ai quali è affidato un incarico con margini maggiori o minori per svolgerlo nei modi che credono più opportuni, e dall'altra i poteri organizzativi del datore di lavoro, che devono contemperarsi con alcuni diritti personali e sindacali degli addetti. Di questa trasversalità del concetto si vedano esempi in Marengo, *La discrezionalità del giudice civile*, Giappichelli, 1996, che nel primo capitolo mette in luce, con citazioni, come il concetto ricorra in tutti i settori del diritto.

²⁴² Un tema da verificare è in quale misura sia riconducibile alla discrezionalità il complesso degli atti con cui l'imprenditore organizza la propria impresa: in linea di principio *qui suo iure utitur neminem laedit*, ma il diritto a esercitare l'impresa puo'

Alla discrezionalità possono poi ricondursi anche funzioni in senso lato pubblicistiche, in tema di rapporti di famiglia²⁴³ e curatela degli incapaci²⁴⁴; inoltre, il complesso bilanciamento d'interessi che circonda le procedure concorsuali può essere facilmente ricondotto ad unità attraverso il concetto di "agire discrezionale", adottando di volta in volta, come giudice delegato o curatore, la soluzione che meglio contempera profili diversi.

@*discrezionalità e poteri giurisdizionali*@ La discrezionalità caratterizza anche il potere giurisdizionale, quando si tratta di gestire i tempi del pro-

qualche volta confliggere con interessi altrui, di ordine ambientale, sanitario, di trasparenza dei mercati e di varie altre c.d. "esternalità negative": è chiaro che in genere tutti questi profili sono regolamentati da leggi, spesso sopra o sottodimensionate rispetto alla gravità del problema, in relazione al quale è da chiedersi se l'imprenditore non sia investito di una vera e propria funzione di esercitare la propria attività contemperando anche gli interessi ambientali e sociali sopra indicati.

²⁴³ Il diritto di famiglia rappresenta del resto una sorta di crocevia tra diritto privato e diritto pubblico, in cui organi pubblici intervengono in caso di anomalie dell'esercizio di funzioni educative, o giudicano gravi anomalie nel comportamento coniugale, ai fini di provvedimenti di separazione e delle relative conseguenze economiche. In tutti questi casi la stessa attività dei giudici è fortemente permeata di discrezionalità, nel senso visto ai paragrafi precedenti. Ulteriori crocevia tra diritto privato e diritto pubblico, dove il concetto di "discrezionalità" appare decisivo, si trovano nelle disposizioni sulla tutela del pubblico dei risparmiatori, degli utenti, dei consumatori (GHEZZI, *Doveri fiduciari degli amministratori nei principles of corporate governance*, in *Riv. Soc.* 1996, 464, in cui le figure della ragionevolezza formale e sostanziale, corrispondono salvo sfumature terminologiche, a quelle utilizzate in diritto amministrativo per analizzare il comportamento dei pubblici funzionari preposti ad attività discrezionali).

²⁴⁴ Ed infatti, puntualmente, GIANNINI MS, *Diritto Amministrativo*, Milano, 1970, 7, considera tali figure come esempi di attività amministrativa, fenomeno in senso ampio trasversale, anche secondo l'autore, al diritto pubblico e privato (negli stessi termini Il potere discrezionale della PA - concetto e problemi, giuffrè, 1939, dove si coglie la differenza tra autonomia privata e discrezionalità privata (di cui considera esempi la rappresentanza in genere, gli atti connessi a munera e quelli esecutivi degli organi di persone giuridiche private - pagg.117/118). La discrezionalità privata si differenzia dall'autonomia privata in quanto "diretta ad uno scopo giuridicamente definito" (pag.119), ed è quindi un *minus* rispetto all'autonomia privata, in quanto non è svolta nell'interesse proprio, ma di terzi. Anzi, si potrebbe ritenere che anche l'attività pubblica preposta alla tutela dei minori, degli incapaci etc..., abbia contenutisticamente natura amministrativa, pur essendo affidato all'autorità giudiziaria e quindi sottratto alla sfera decisionale del potere esecutivo (Su questa problematica Montesano, *Giudizi camerali su atti e gestioni di società e tutela giurisdizionale di diritti e interessi*, in *Riv. Trim. Dir. e Proc. Civ.*, 1999, 819). Capaccioli, *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1980, 280 ss. differenzia la discrezionalità dei privati (intesa come autonomia negoziale) da quella della P.A., ma basta pensare all'attività negoziale condotta nell'interesse di terzi per riavvicinare subito le due figure.

cesso, stabilire l'escussione dei testi, disporre rinvii, esercitare poteri istruttori, assumere una misura cautelare civile o penale; la discrezionalità emerge anche nel *favor* per i trasgressori che collaborano con la giustizia, da sempre esistito, anche prima delle sue (a volte maldestre) cristallizzazioni in norme legislative. E' appena il caso di menzionare la "discrezionalità" del giudice penale nella valutazione comparativa di una serie di circostanze ai fini dell'irrogazione della sanzione²⁴⁵ ..

@ *ineliminabilità della discrezionalità per le situazioni giuridiche "dinamiche"*@ A ben guardare inoltre, della discrezionalità si puo' fare a meno²⁴⁶ solo quando si tratta di situazioni giuridiche statiche, riconducibili allo schema formale *se A allora B*; quando invece si tratta di stabilire modalità e tempi, è inevitabile un qualche spazio per scelte discrezionali (non a caso, la tutela cautelare e l'esecuzione coattiva sono disseminate di valutazioni discrezionali).

@ *la possibilità che anche decisioni discrezionali siano fulminee*@ Sarebbe erroneo caratterizzare tutte le scelte discrezionali con una controversa fase di apprezzamento, ed accentuati margini di soggettività. Molto spesso le circostanze del caso concreto rendono infatti la scelta da compiere molto piu' semplice di alcune "priorità interpretative" descritte al paragrafo 19²⁴⁷. Molte volte il senso comune, diffuso nella società e filtrato dai valori giuridici neutri (paragrafo 12), rende difendibile una sola decisione, visto come si presentano le circostanze nel caso concreto: ad esempio, l'autorità di pubblica sicurezza, con una sola pattuglia a disposizione, soddisferà una richiesta di assistenza per rapina, anziché per un furto d'auto. L'autorità preposta a lavori stradali li arresterà senza dubbio qualora, nel corso degli scavi, emerga una ricca necropoli antica, come pure la protezione civile provvederà a far

²⁴⁵ E' discrezionalità giuridica, in quanto sindacabile dalla Corte Costituzionale, oltre che politica, quella del legislatore che sceglie il modo piu' opportuno per effettuare le proprie scelte.

²⁴⁶) O meglio, la si puo' circoscrivere nei limiti della "discrezionalità interpretativa", di cui al paragrafo 20.

²⁴⁷ Esempi di valutazioni dispositive di interessi dall'esito così univoco da apparire doverose sono quelle effettuate da PERELMAN, *Logica giuridica*, Milano, 1979, 95, in cui ipotizza che il vigile urbano di guardia ad un parco cittadino, in cui è vietato l'ingresso ai veicoli, consenta l'ingresso a un taxi che deve portare all'ospedale un bambino infortunatosi nel parco medesimo. Si pensi al potere del prefetto di ordinare lo sgombero di determinate zone in presenza di rischi di calamità naturali: di fronte a deboli sintomi di pericolo l'interesse a non turbare l'attività dei cittadini potrà essere considerato prevalente; anche se un provvedimento di sgombero appare doveroso di fronte ad una plateale emergenza ambientale (ad esempio fuga di sostanze radioattive), la decisione è pur sempre il risultato di una sia pure fulminea valutazione comparativa di interessi.

sgomberare una zona a ridosso di un vulcano in eruzione²⁴⁸. Contemperare valori, modalità di perseguirli, e circostanze del caso concreto, può spesso dare risultati assolutamente univoci, dove la scelta discrezionale può essere fulminea; in altri termini, per il modo in cui talvolta si presenta la situazione, salta agli occhi il comportamento più rispondente, nello specifico, alla funzione cui l'agente è preposto. Anche in questi casi la soluzione deriva comunque da un giudizio di opportunità-convenienza magari istantaneo, assolutamente doveroso di fronte a certe situazioni concrete, ed invece suscettibile di più soluzioni quando i profili da considerare si intrecciano in modo più articolato.

@la pluralità di obiettivi in funzione dei quali è attribuito il potere discrezionale @ L'attribuzione di carattere discrezionale a una determinata scelta è quindi solo un punto di partenza per decidere *in funzione di quali profili essa debba avvenire*, e del resto l'esistenza di poteri dispositivi con margini ristretti era già stata rilevata sopra²⁴⁹. Trattandosi di valutazioni di opportunità e convenienza, in cui si effettuano scelte di priorità nell'interesse altrui, sarebbe inconcepibile pensare che esse fossero del tutto insindacabili.

E' quindi esagerata la diffidenza verso la discrezionalità, cui si risponde spesso con un irrigidimento delle regole, da cui derivano a loro volta disfunzioni e paradossi; la discrezionalità è *doverosa quanto alla funzione*, e può essere sindacata individuando i profili da temperare o trascurare. Non si tratta ovviamente di margini precisi, ma di un controllo delle scelte effettuate²⁵⁰ alla luce delle funzioni svolte dall'agente, secondo le istruzioni ricevute

²⁴⁸ Pensiamo anche alla decisione dell'autorità scolastica sulla chiusura delle scuole in presenza di "gravi calamità naturali", che comporta un certo potere di trovare un equilibrio tra la continuità didattica ed i disagi, se non i pericoli, per il raggiungimento delle scuole; di fronte a una grandinata la questione può porsi in termini problematici, ma senza dubbio, di fronte ad una inondazione o a un terremoto la chiusura diventa l'unico comportamento ragionevole quantunque la decisione rimanga pur sempre il frutto di un bilanciamento di interessi (anche di fronte a queste ultime fattispecie, in buona sostanza, il bilanciamento degli interessi diventa così rapido che non ci si accorge neppure di effettuarlo).

²⁴⁹ Se si affida ad un soggetto il compito di regolarsi come crede più opportuno, in vista di determinati obiettivi, è inevitabile ammettere, in capo al medesimo, margini di scelta di una qualche ampiezza: il problema in questo caso consiste nello stabilire quando l'incaricato abbia abusato di questo potere. Nel senso che l'attribuzione di interessi demandata ad un determinato soggetto o a una determinata autorità può essere più o meno ampia, e sulla possibilità che questa scelta politica possa essere anche infinitesimale, CERULLI IRELLI, in *Diritto processuale amm.vo*, 1984, 472.

²⁵⁰ L'espressione, tipica dei sistemi anglosassoni, si è diffusa anche nel nostro pensiero giuridico e nella nostra giurisprudenza amministrativa, fino ad essere impiegata direttamente, in luogo delle precedenti "figure sintomatiche" di eccesso di potere, come rileva SANDULLI A., Il procedimento, in *Trattato di diritto amministrativo* a

dal mandante, i parametri indicati dalla legge, le circostanze del caso concreto o una combinazione di tutti questi fattori. Si tratta cioè di una analisi della diligenza e trasparenza su come nel caso concreto è stata esercitata una funzione.

Talvolta anche la discrezionalità interpretativa può inserirsi in una più complessa scelta discrezionale, come nei casi in cui si valuta se un'interpretazione fosse sufficientemente fondata ai fini di un provvedimento cautelare, per evitare l'applicazione di sanzioni (la c.d. obiettiva incertezza del diritto tributario), per escludere la condanna alle spese processuali o per lite temeraria.

@una disposizione, più funzioni: il “divieto di accesso dei veicoli nel parco”@ Persino il caso del “divieto di accesso di veicoli nel parco”, che aveva acceso discussioni in teoria generale ²⁵¹, può essere facilmente inquadrato spostando l'attenzione dall'analisi della norma alle funzioni dei soggetti chiamati a decidere. L'autorità preposta alla gestione del parco può infatti compiere valutazioni discrezionali in merito ad interessi meritevoli di tutela, di fronte ai quali l'interesse alla integrità e tranquillità del parco può essere in parte ridimensionato: si pensi ad esempio alla effettuazione di riprese televisive, oppure alla effettuazione di lavori pubblici all'interno del parco. Ecco quindi che la stessa formula (divieto di accesso dei veicoli nel

cura di CASSESE, Milano, 2000, 961. Sulla esistenza della “discrezionalità legislativa”, come dovere generico di ragionevolezza e sui margini di valutazione politica che essa comporta c'è in prima approssimazione sostanziale unanimità nella letteratura. In ogni caso anche la ragionevolezza, cui spesso si fa riferimento come “dovere” generico di tutte le varie autorità operanti nel mondo del diritto (dal legislatore al giudice, alla pubblica amministrazione) va diversamente interpretata a seconda del ruolo svolto dall'autorità. Il legislatore ha il modesto vincolo di ragionevolezza consistente nel non perdere i contatti con il senso di giustizia diffuso nel gruppo sociale, mentre le autorità amministrative e giurisdizionali hanno vincoli più stringenti, anche se una “ragionevolezza” può configurarsi anche nell'interpretazione. Il soggetto preposto a valutazioni di opportunità-convenienza, le effettua comunque in funzione di valori di riferimento. Ad esempio un tribunale coranico potrà considerare ragionevole applicare determinate pene corporali solo a persone adulte, o di cui sia gravemente provata la colpevolezza, mentre nella cultura giuridica occidentale la pena in sé sarebbe considerata irragionevole, chiunque dovesse subirla. Voglio dire, insomma, che la ragionevolezza non può certo diventare un valore assoluto prestabilito, una sorta di sostituto del “diritto naturale (paragrafo 1.7)” dato una volta per tutte. Anche la ragionevolezza si misura, in ultima analisi, alla luce dei sentimenti diffusi nel corpo sociale e degli obiettivi politici perseguiti di chi lo governa. L'interprete, dal canto suo, dovrà svolgere con ragionevolezza la propria funzione, prevalentemente intellettuale, descritta al paragrafo 3.5. La ragionevolezza, quindi, cambia contenuto non solo in relazione al contesto sociale, ma anche al ruolo dell'organo che deve operare

²⁵¹) L'esempio animo' una polemica tra Hart e Fuller, riportata da Perelman, Logica giuridica, nuova retorica, Milano, 1979, 95.

parco) può essere intesa diversamente a seconda del soggetto che è chiamato a darle applicazione: l'ente di amministrazione del parco può autorizzare l'ingresso dei veicoli per le esigenze suddette, mentre il vigile urbano in linea di principio no; quest'ultimo ha comunque poteri discrezionali di urgenza, come quello di far accedere un autoveicolo per trasportare un ferito in ospedale; quest'ultimo potere non gli discende dalla disposizione sopra indicata (il divieto di accesso), ma dalle sue prerogative più generali di "amministratore dell'ordine pubblico" con riferimento alla circolazione dei veicoli ed alla ordinaria custodia del parco ⁽²⁵²⁾; le funzioni di questo tutore dell'ordine non si estenderebbero però a transiti durevoli, ad esempio per lavori stradali o manifestazioni pubbliche, che dovrebbero essere oggetto di sue superiori autorizzazioni, in assenza delle quali il giudice, di fronte al quale fosse impugnato un successivo atto sanzionatorio non potrebbe che ritenerlo legittimo ²⁵³.

@ sopravvalutazione della legge, diffidenze verso la discrezionalità e loro inconvenienti @ Quando si tratta di amministrare, la scelta di priorità è nei fatti, e in caso di inerzia sarà il caso fortuito a scegliere. Combattere gli abusi della discrezionalità serve a ricondurla nei limiti della rispettiva funzione, non ad eliminarla, semplicemente perché essa non è eliminabile, per le ragioni strutturali più volte descritte. Il richiamo alla legalità serve a rendere accessibili i processi decisionali, a garantire il contraddittorio a chi si ritiene leso, a ribadire la soggezione dell'autorità alle indicazioni program-

²⁵²) Analoghe considerazioni valgono per i divieti a bordo degli aeromobili dove "sono consentiti previa approvazione del personale di bordo, rasoi elettrici, riproduttori non digitali di suoni"; qual è il ruolo di questa "approvazione del personale di bordo" se non di verificare che si tratti davvero di apparecchi innocui rispetto alla finalità del divieto, cioè la tutela della strumentazione di bordo dalle interferenze. Nell'incertezza del giudizio riemerge però il valore, la preferenza: cosa fare di fronte al sospetto della dannosità dell'apparecchio? Di norma si tenderà a preferire la sicurezza del volo e la tranquillità dei passeggeri. Se un passeggero tirasse fuori una rumorosa radiolina "non digitale", non incapperebbe nel divieto in esame, ma sarebbe costretto a spegnerla, a seguito delle proteste degli altri passeggeri, da un personale che sta svolgendo funzione diversa da quella della sicurezza del volo.

²⁵³) Rientrerebbe invece nelle funzioni del giudice ritenere non sanzionabile il guidatore introdotto nel parco per la necessità di sottrarsi a un'aggressione, perché la causa di forza maggiore rientra tra quelle attribuite alle competenze dell'organo giurisdizionale.

Anche per la concessione del porto d'armi possono formularsi considerazioni analoghe all'ingresso dei veicoli nel parco ed alle diversità di atteggiamento di amministrazione e giudici: se un tizio provvisto di tutti i requisiti per ottenere il porto d'armi, gira armato di una calibro 45, il giudice non potrà che condannarlo. Davanti al giudice tutti i buoni motivi per cui egli avrebbe potuto ottenere il porto d'armi in sede amministrativa saranno irrilevanti (o al limite serviranno solo per il riconoscimento di una attenuante, ma non per evitare la condanna).

matiche contenute nella legge: piu' ampiamente, la legalità ricorda che un certo soggetto deve svolgere una funzione senza abusi, interessi privati e/o considerazione di profili che non gli competono. Invece di esorcizzare il concetto di discrezionalità e auspicare una invadente e rigida regolamentazione legislativa, occorre essere consapevoli che una valutazione comparativa di interessi è ineliminabile, ed intrisa di doverosità in quanto effettuata nell'interesse altrui. Le scelte di opportunità sono un punto di partenza che sta nelle cose, e non può essere esorcizzato, ma deve essere analizzato nei termini di cui al prossimo paragrafo.

19 Profili rilevanti per ciascuna scelta discrezionale: bilanciamento di interessi e di modalità di soddisfare un interesse.

@ancora sul “vincolo nel fine” @ La discrezionalità è *vincolata nel fine*, nel senso che essa va esercitata *in funzione* di interessi in tutto o in parte altrui²⁵⁴. Questa formula diventa invece un fuorviante gioco di parole quanto piu' il participio “vincolata”, mette in ombra le scelte su come svolgere il proprio compito. In una misura piu' o meno ampia, intensità, tempi e modi di svolgere la propria funzione non possono che essere scelti dal relativo titolare, chiamato a scegliere tra molteplici aspetti sotto cui considerare l'interesse affidatogli²⁵⁵.

@l'analisi del potere discrezionale@ L'analisi del potere discrezionale presuppone quindi la ricerca degli obiettivi per cui esso è stato conferito, in base alle specifiche disposizioni e soprattutto alla funzione dell'agente nel gruppo sociale. E' così possibile individuare quali punti di vista debbano essere considerati e contemperati, e quali trascurati. Si tratta insomma di “analizzare la funzione” di chi deve compiere la scelta, e questo profilo accomuna le piu' diverse figure di potere discrezionale, dal pubblico amministratore al mandatario di diritto privato. Il complesso di questi profili definisce la funzione, ed in base a questa si potrà ripercorrere il modo in cui il potere è stato esercitato, allo scopo di stabilire se esistano vizi nel relativo esercizio. Etichettare un potere come “discrezionale” o meno, è quindi un interrogativo

²⁵⁴ Dire che la discrezionalità “è vincolata nel fine” è un altro modo per evitare grossolane equiparazioni tra essa e la possibilità di fare semplicemente “come ci pare”.

²⁵⁵) Pensiamo a tutti i profili che un comandante militare deve considerare, nei tempi e nei modi, a partire dagli obiettivi di conquista o di difesa, da conciliare con altri profili, come il risparmio di vite umane, la tempestività dell'azione, la salvaguardia delle riserve per future azioni, la tutela delle vite e dei beni dei civili, la previsione dei movimenti dell'avversario, etc.. Altri esempi, ovviamente, sono disseminati in altri passaggi di questo testo.

ancora generico, rispetto alla comprensione di quali profili debbano essere considerati nell'esercizio dello specifico potere.

@ contratto e legge nell'individuazione delle funzioni@ Nel diritto privato le istruzioni del mandante, lo statuto di una associazione o società definiscono di volta in volta le funzioni suddette. Nel diritto amministrativo il bilanciamento dei suddetti profili avviene spesso in una cornice dettagliatissima di disposizioni legislative, alcune delle quali indicano presupposti, finalità e programmi dello specifico atto, ed altre definiscono, più generalmente, il ruolo del soggetto agente.

Ad esempio, in materia sanitaria, urbanistica, ambientale o dell'ordine pubblico, abbondano analitiche previsioni legislative, che a ben vedere non eliminano la discrezionalità e spesso -anzi- la presuppongono. Il potere discrezionale permane anche di fronte a disposizioni legislative dettagliatissime, come quelle "programmatiche" che ne guidano l'esercizio (paragrafo 22), fissano gli interessi da considerare, ed orientano sui modi in cui contemperarli. Ingiustificata appare, ancora una volta, la diffidenza preconcepita verso le scelte discrezionali, come se con esse si aprisse la porta ad un arbitrio e a un capriccio che (surrettiziamente) sono invece molto più facili di fronte a minuziose regolamentazioni legislative, come rilevato al paragrafo 9.

@disposizione di interessi e di modalità per soddisfare un interesse@ In diritto amministrativo, il potere discrezionale viene spesso descritto come valutazione comparativa di interessi, facendosi esempi degli interessi politico sociali, indicati al paragrafo 11, come la sicurezza, la proprietà, la sanità, l'ambiente e così via. Ad un interesse a rilevanza esterna, come quelli indicati sopra, si può infatti guardare sotto una pluralità di punti di vista. Ci si può ad esempio porre in un'ottica di urgenza e di breve periodo, o all'opposto possono sussistere le condizioni per essere lungimiranti. La suddetta casistica non esaurisce però l'ambito della discrezionalità, che più spesso si riferisce ad una scelta comparativa tra le modalità di soddisfare un solo interesse, in relazione a tempi, energie e risorse scarse. Soprattutto è frequente dover fare scelte sull'utilizzo di risorse scarse, anche in presenza di valori "assoluti" come come quello alla vita o alla salute²⁵⁶; occorrono infatti dei compromessi quando la salute di un individuo entra in conflitto con

²⁵⁶) Su questo atteggiamento della giurisprudenza da ultimo Figorilli, *Giurisdizione piena del giudice ordinario e attività della pubblica amministrazione*, Giappichelli, 2002, 242. Al riguardo sono pertinenti le considerazioni svolte sopra a proposito della relatività di tutti i valori: anche il diritto alla salute del singolo si relativizza quando deve essere contemperato col diritto alla salute di altri, in presenza di risorse scarse (e non è raro leggere sui giornali delle scelte degli ospedali pubblici sull'opportunità di investire o meno nella cura di un malato di tumore in relazione alla sua età, al costo delle cure e alle prospettive di guarigione).

quella di un altro, quando le strutture ospedaliere sono insufficienti. L'assolutezza del diritto alla salute non può certo duplicare le sale operatorie o far apparire per incanto medici che non ci sono. Gli interessi pubblici alla sanità, o all'istruzione, fanno comunque i conti con l'esigenza di soddisfare al meglio una pluralità di individui, che deve essere temperata con la qualità del servizio al singolo utente.

In diritto tributario vedremo, nel paragrafo 55, che l'interesse erariale può essere considerato sia in termini di massimizzazione del gettito nel caso singolo, sia in termini di probabilità di sua concreta realizzazione, sia nell'ottica più lungimirante di un rapporto trasparente tra fisco e cittadini, sia nell'ottica dell'economicità dell'uso delle risorse o della stabilità dei rapporti giuridici, il tutto mantenendosi in linea con le indicazioni legislative (il cui rispetto costituisce spesso un ulteriore punto di vista da temperare, rispetto alla soluzione che appare in concreto preferibile in relazione a tutti gli altri profili). Anche senza alcun margine per temperare l'interesse erariale con altri interessi rilevanti sul piano politico sociale (proprietà, sviluppo, attività o consumi socialmente meritevoli) possono esservi spazi di discrezionalità tra i vari modi per tener conto dell'interesse erariale, sul piano dell'equità, dell'efficienza, della gestione delle controversie, della certezza del diritto, della stabilità dei rapporti giuridici, della tutela dell'affidamento e della buona fede.

Pensiamo, nel diritto privato, ad un gestore di un portafoglio finanziario, che agisce solo nell'interesse del cliente: tale interesse però può venir considerato sia sotto il punto di vista della redditività, sia sotto il punto di vista del rischio, che possono essere tra loro bilanciati secondo le sfumature più disparate.

@collegamenti e distinzioni tra discrezionalità e interpretazione@ Si conferma anche qui uno dei fili conduttori dell'indagine, secondo il quale l'importante non è etichettare una scelta come discrezionale o meno, ma comprendere quali profili possa o meno considerare chi la compie²⁵⁷. Questa è la migliore premessa per trovare un denominatore unitario a scelte per altri versi eterogenee, come discrezionalità e interpretazione, che si differenziano per i diversi profili di cui deve tenere conto l'agente. Come sempre accade nelle scienze umane, tra gli esempi estremi di discrezionalità e interpretazione esiste tutta una serie di sfumature intermedie, variabili in relazione agli

²⁵⁷ Escludere che al fisco sia concesso un bilanciamento di interessi politico sociali come il gettito, la proprietà, la solidarietà, la sicurezza, l'ambiente, la salute etc.. non vuole dire che gli siano negate scelte discrezionali tra gli altri profili "più neutri" indicati poco sopra nel testo (efficienza, equità, stabilità rapporti etc.).

aspetti di cui tenere conto²⁵⁸. Discrezionalità e interpretazione sono due concetti utili a dare una prima idea di quali interessi l'agente deve considerare per la decisione che gli è demandata. Non si tratta però di compartimenti stagni, ed anzi persino l'interpretazione è una particolare forma di discrezionalità, che si pone dai particolari punti di vista di cui diremo al paragrafo successivo. La dialettica, e le apparenti contrapposizioni, tra interpretazione e discrezionalità²⁵⁹, possono in questo modo essere ulteriormente sviluppate, superando la precedente sensazione di essere di fronte a due mondi separati. Vedremo quindi, al prossimo paragrafo, come anche l'interpretazione possa essere ricondotta ad un modello in cui rientra anche la discrezionalità, distinguendosi solo per i diversi profili da considerare.

20 I profili rilevanti per esercitare la discrezionalità interpretativa.

@ *dalla discrezionalità all'interpretazione* @ Inquadrare l'interpretazione è più facile dopo esserci soffermati sulla discrezionalità, comparsa per prima sulla scena del diritto²⁶⁰, e della quale anche l'interpretazione, come vedremo nel corso di questo paragrafo, costituisce una *species*.

Per capire come il processo attraverso cui si è giunti alla particolare forma di discrezionalità che chiamiamo "interpretazione" (e che qui chiameremo, per chiarezza "discrezionalità interpretativa") occorre ripercorrere brevemente l'evoluzione della società e del diritto descritta al capitolo 1; in tale sede si è visto che i valori di cui si potevano far interpreti i soggetti chiamati a risolvere le controversie si sono progressivamente circoscritti: si è passati dalla possibilità di fare riferimento al complessivo e nebuloso insieme di valori diffuso nel gruppo per poi selezionare alcuni valori, in nome dei quali la giustizia doveva essere amministrata, fino agli equilibri predeterminati dalla legge, in cui non c'era più da approvare o disapprovare, ma solo da *comprendere*, sterilizzando nella stessa misura le proprie valutazioni di meritevolezza.

²⁵⁸) Gli steccati concettuali e le contrapposizioni rigide peccano sempre di apriorismo in una disciplina che, come abbiamo visto più volte in questo testo, riguarda i rapporti umani, e dove un atteggiamento attraversa, per giungere al suo opposto, una serie ininterrotta di sfumature intermedie. Nel nostro caso, dalla discrezionalità più ampia all'interpretazione, i profili da considerare mutano qualitativamente e quantitativamente, così come sono numerose le variabili da considerare nei rapporti umani.

²⁵⁹) Sostenute da chi scrive in varie sedi, tra cui Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Ipsoa, 2001, 31 ss..

²⁶⁰) Ricordiamo che, come già rilevato al paragrafo 1.3, il diritto nasce e si sviluppa come valutazione di quali interessi privilegiare, e quali sacrificare, nella soluzione delle controversie, in base ad un apprezzamento, in buona parte soggettivo, dei valori diffusi nel gruppo.

@un punto fermo: il carattere non meccanicistico dell'interpretazione@ Anche "comprendere" richiede però un atteggiamento attivo, cioè una interpretazione, qualche volta rapidissima, come quella di un semaforo rosso o di un divieto di fumare, ed altre volte così complessa da non riuscire a padroneggiare tutti gli elementi che sembrerebbero influenzarla. E' quindi un punto fermo che tutte le riflessioni sull'interpretazione ne abbiano escluso il meccanicismo, sottolineandone il carattere intellettualmente elaborato e per certi versi comunque creativo²⁶¹. L'espressione "in claris non fit interpretatio" va quindi interpretata come un ammonimento affinché l'interprete si attenga alla *norma quando la sua applicazione è sufficientemente chiara*, e si astenga da inquinare l'interpretazione con dubbi, in realtà provocati dalle sue personali preferenze politiche, sociali, etc..

@la discrezionalità interpretativa, tra lettera e spirito@ Si tratta di fare un passo avanti, verificando l'ipotesi di lavoro secondo cui anche l'interpretazione esprime una forma di discrezionalità, sia pure limitata a profili particolari, non relativi alla meritevolezza morale, sociale, politica delle scelte²⁶²; rispetto alla preferenza tra i valori sociali, politici e morali in gioco, la *discrezionalità interpretativa*, riguarda profili più neutri, che possono essere riassunti come segue:

1) la compatibilità col testo normativo di riferimento, cioè la necessità di mantenere adeguati addentellati testuali con la formulazione letterale delle disposizioni; con riferimento ad un unico problema interpretativo, questi riferimenti testuali saranno spesso più d'uno e potranno essere divergenti²⁶³;

²⁶¹) Contro qualsiasi meccanicismo del processo interpretativo, la letteratura è sterminata e sostanzialmente unanime, chiarendo che nel linguaggio degli illuministi l'interpretazione assumeva una connotazione negativa (di intromissione nelle scelte politiche) poi scomparsa dal lessico moderno. Come bene mette in luce Ainis, *La legge oscura*, Bari, 1999, 29, l'ostilità degli illuministi non si rivolgeva all'interpretazione, ma ai suoi eccessi. *Vietare l'interpretazione è un po' come vietare il pensiero e tuttavia arrivo' anche a questo una disposizione bavarese del 1813, che vietava la redazione di studi e commenti al codice penale* (AINIS, Loc ult. Cit.).

²⁶²) Si tratta di quei valori che non sono patrimonio esclusivo dei giuristi, ma devono essere condivisi con tutta la collettività come evidenziato ai paragrafi 11 e 12. In realtà, chi compie scelte discrezionali nel senso descritto ai paragrafi precedenti, effettua anche decisioni di opportunità sociale, politica, di redditività di un investimento, di educazione di un minore, di amministrazione di un patrimonio, etc...

²⁶³) E qui si potrebbero aprire tutta una serie di chiose linguistiche, su cui non ci si può soffermare. Si pensi alle discussioni su avverbi, sulle parole "e" che secondo alcuni significano "ovvero" oppure significano "anche", sulla *rubrica legis* che notoriamente *non est lex*, ma qualcosa pesa nel calderone interpretativo, sulle relazioni di accompagnamento dei decreti legislativi, sui lavori parlamentari e sugli emendamenti non accettati, con le ragioni di questo rifiuto (il dissenso oppure l'inutilità, in quanto l'obiettivo perseguito dall'emendamento sarebbe già stato raggiungibile in base al testo in discussione). Una conferma della numerosità di argomenti, testuali e sistema-

sono quindi necessarie ponderazioni anche nell'ambito della c.d. *lettera della legge*, di cui diremo tra un attimo.

2) la sensatezza sistematica, cioè l'armonia con il resto delle indicazioni che l'interprete riceve dal complessivo sistema giuridico in cui è calato. Non possiamo qui dilungarci sul concetto di sistema²⁶⁴, ma esso non è un monolite, perché il diritto, seguendo la complessità della vita sociale è divenuto una galassia composta di nebulose, sistemi solari, pianeti e satelliti, il cui rapporto – trattandosi di una scienza umana - presenta necessariamente le indeterminatezze indicate al paragrafo 14. Indicazioni di sistemi diversi possono intrecciarsi e interagire relativamente ad un unico caso. Alcune indicazioni possono essere più pertinenti, ma meno soddisfacenti, mentre altre, magari più organiche, possono apparire meno pertinenti²⁶⁵. Rilevano poi anche alcuni concetti trasversali, messi in ombra da questa iperspecializzazione del diritto²⁶⁶ e ai quali abbiamo dedicato molti riferimenti in questo volume (paragrafo 7); si tratta dei generalissimi valori “neutri” indicati al paragrafo 12, dalla stabilità dei rapporti, all'effettività²⁶⁷, all'affidamento, a contraddizioni ingiustificate tra situazioni identiche, etc., che possono avere un peso anche su questioni interpretative apparentemente spicciole.

Anche sotto il profilo di questa sensatezza logico-sistematica, gli aspetti *prima facie* rilevanti possono essere numerosi, e di segno diverso. Inoltre, anche questi spunti di ordine concettuale possono essere accompagnati da

tici, la si trova nell'inventario degli argomenti dell'interpretazione (Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980) su cui non si possiamo qui dilungare. Basta ricordare i noti “ubi voluit..”, “a fortiori”, di economicità, quelli basati sulle successive modifiche legislative, etc.. . Si comprende così che i profili che la discrezionalità interpretativa deve temperare possono essere molto più numerosi di quelli ricorrenti nella ordinaria discrezionalità, esaminata ai paragrafi precedenti.

²⁶⁴ Dilungarci qui sul concetto di “sistema”, vorrebbe dire esporre nuovamente, sotto altri profili, considerazioni già svolte, e dedicare pagine e pagine a chiarire ambiguità, e prevenire i fraintendimenti connessi all'indeterminatezza del linguaggio (paragrafo 14), che riguarda ovviamente anche questa espressione. Nell'ottica dei giuspositivisti, il sistema è inteso come un insieme di disposizioni, con una definizione non sbagliata, ma riduttiva, alla quale io aggiungerei anche i concetti elaborati dagli operatori del diritto e le loro stesse sensibilità giuridiche, nel senso precisato al paragrafo 16

²⁶⁵) Ad esempio, le disposizioni relative ad un singolo elemento dell'imponibile si calano in sistemi più generali, e devono fare i conti con principi più ampi, come la neutralità dell'IVA, la continuità dei valori nelle imposte sui redditi (e le altre tendenziali simmetrie esposte al paragrafo 61). Chiedo venia al lettore “non tributarista”, ma sono certo che egli avrà sensibilità giuridica sufficiente a immaginare esempi analoghi nel settore del diritto in cui abitualmente opera.

²⁶⁶ Che ha anche fatto perdere di vista la matrice unitaria del diritto come scienza umana, ed i suoi rapporti con le altre scienze umane.

²⁶⁷ Si pensi ai profili della concreta realizzabilità della soluzione prospettabile.

basi normative più o meno incisive; ad esempio la tutela dell'affidamento del contribuente è sempre stata un punto di vista "sensato", e che ha avuto un certo peso, ma dopo l'introduzione dello Statuto del contribuente, quest'argomento ha ulteriori riferimenti di diritto positivo, il che agli occhi di molti ne rafforza la portata.

@la pluralità di argomenti testuali e sistematici da temperare in relazione a ogni singolo problema interpretativo@ Ciascuna soluzione interpretativa avrà frequentemente al tempo stesso dalla sua parte più d'uno spunto, sia letterale sia sistematico. Il processo mentale in cui consiste l'interpretazione prosegue dando un peso all'insieme degli spunti favorevoli ad una soluzione, confrontandoli con il peso attribuito alle soluzioni diverse, e facendo una scelta.

Ma non finisce qui, in quanto, la bontà di una soluzione non è valutata isolatamente, ma in relazione alla presenza e alla solidità di soluzioni diverse; talvolta una interpretazione alla quale, sul piano degli appena indicati parametri, possono farsi sensate obiezioni, è giustamente tenuta ferma perché le obiezioni non si traducono in altra soluzione interpretativa praticabile, ma restano vaghe ipotesi, nessuna delle quali sufficientemente univoca e definita²⁶⁸.

@ *Necessità di una minima sensatezza sistematica e di una "copertura letterale" in qualsiasi interpretazione*

Abbiamo visto, quindi, in quale misura, i due tradizionali profili da temperare, nell'ambito della discrezionalità interpretativa, cioè la lettera e lo spirito della legge, siano articolati al loro interno, e quanto un unico dubbio interpretativo possa essere influenzato da molteplici spunti, testuali e sistematici. E' appena il caso di rilevare che tra "lettera" e "spirito" non c'è contrapposizione, ma rapporto dialettico⁽²⁶⁹⁾ e da una parte l'interpretazione testuale deve avere sempre una certa sensatezza, mentre quella sistematica

²⁶⁸) Per situazioni di questo tipo, in cui non ci sono sbocchi alternativi, è pertinente l'espressione *adducere inconueniens non est argomentare*.

²⁶⁹) Peccano quindi di apriorismo, ed appaiono ormai superate, le contrapposizioni ideologiche sulla necessità di privilegiare l'interpretazione letterale ovvero quella sistematica, come se una di esse fosse sempre e comunque migliore dell'altra. In altri termini, nessuna interpretazione avviene senza che l'interprete si chieda quale senso abbia la soluzione raggiunta, anche se la sua esperienza e la sua sensibilità possono in concreto non consentire di individuare inconvenienti e distorsioni della soluzione prescelta. Il rapporto complementare, e non di contrapposizione, tra gli elementi interpretativi (testo e spirito), indicati nell'art.12 delle preleggi era già stato messo in rilievo da Betti, *L'interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Milano 1949, 175 in cui si mette in risalto l'erroneità di scindere il momento dell'analisi letterale da quello della valutazione logica.

ha sempre e comunque bisogno di un certo grado di “copertura testuale”, anche implicita, in termini di compatibilità con le enunciazioni legislative.

@la necessità di verificare “in concreto” i limiti dell’interpretazione@
Ci si chiede spesso se una determinata soluzione, di solito quella piu’ soddisfacente sul piano della coerenza ed organicità, possa essere raggiunta in via interpretativa; a tal fine l’unica indicazione generale è la funzione attribuita all’interprete nel gruppo sociale e la necessità che egli non compia invasioni di campo rispetto alle prerogative del legislatore. L’interprete contempera, soppesa e confronta i molteplici profili sopra indicati, senza però poter fare riferimento alle proprie preferenze politiche, morali e sociali²⁷⁰; un simile riferimento sarebbe anzi sicuro indizio di un cattivo esercizio della funzione, e casomai l’interprete farà riferimento a *quelle che a suo avviso sarebbero state* le priorità politiche, sociali del legislatore, trasfuse nella *funzione obiettiva* della normativa di riferimento²⁷¹. Il vincolo, per l’interprete è quindi principalmente il rispetto della propria funzione nel gruppo sociale, ed egli non deve attribuirsi divisioni e distinzioni che, in quel determinato gruppo sociale, sono demandate ad altri; l’interprete può travalicare le proprie funzioni non solo quando si intromette in valutazioni di meritevolezza socio politica, riservate al legislatore, ma anche quando occorre contemperare, in relazione a qualche questione interpretativa, profili giuridici neutri di cui al paragrafo 12, come la stabilità dei rapporti, l’affidamento, l’effettività ed, in materia tributaria, le simmetrie concettuali della fiscalità specialistica, di cui al paragrafo 61. Il riferimento a questi soli valori può essere infatti insufficiente ad introdurre divisioni e distinzioni prive di minimo supporto letterale. E’ infatti estraneo alla funzione del giudice estrarre da un frammento di disciplina, come in un processo di clonazione biologica, classificazioni e distinzioni che sarebbero *rimaste nella penna* del legislatore, ma della quale mancano in concreto indizi sufficienti. Anche quando non si avventura sugli interessi economico-sostanziali riservati al legislatore, all’interprete è infatti precluso costruire, in base ad una supposta logicità del sistema, impalcature concettuali prive di adeguati riscontri; quello che l’interprete **aggiunge**, in base alla logica e alla funzione obiettiva della legge, non deve allontanarsi

²⁷⁰ Sotto un certo profilo è condivisibile l’affermazione secondo cui i profili di cui può tener conto l’interprete attengono al piano del giudizio, non a quello della volontà, intesa come scelta della misura in cui sacrificare un interesse per salvaguardarne un altro; l’espressione “giudizio” esprime il profilo intellettuale della decisione, mentre il riferimento alla *volontà* rende piu’ debolmente l’idea della scelta di meritevolezza indicata sopra.

²⁷¹) E’ ben noto, infatti, che la volontà del legislatore inteso come persone materialmente coinvolte nella stesura della legge, ha valore molto limitato ai fini dell’interpretazione.

troppo rispetto a quanto l'interprete **trova** nella legge stessa. Questa misura dipende ovviamente dalle caratteristiche dei casi concreti, ed anche il peso del brocardo *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* deve essere calato nel complessivo contesto della specifica questione, in cui tutti gli argomenti dell'interpretazione sono valutati e temperati nel loro insieme.

@la discrezionalità interpretativa come ricerca di un equilibrio tra profili diversi @

Vale la pena di osservare che la discrezionalità interpretativa non è un'indebita appropriazione, da parte degli interpreti, di spazi che dovrebbero spettare alla legge²⁷²: al contrario, la storia dimostra che è la legge ad aver occupato spazi su cui in precedenza spaziava una discrezionalità ben maggiore, della quale la discrezionalità interpretativa costituisce il fisiologico re-taggio (si ricordi lo sviluppo del diritto, descritto al capitolo 1)

In queste scelte, e con questo limitato programma di azione, l'interprete effettua anch'esso valutazioni comparative di interessi, non certo in nome di profili sociali o politici, o di un proprio personale apprezzamento sulla meritevolezza degli interessi in conflitto, ma ricercando punti di equilibrio tra i suddetti profili testuali, concettuali, considerando i precedenti interpretativi²⁷³. Anche l'interpretazione esprime, in questi limiti, scelte discrezionali perché gli aspetti (lettera, spirito, etc.) che abbiamo esposto in questo paragrafo devono essere temperati e valutati. Il giudice tempera la robustezza degli argomenti interpretativi, mentre il legislatore o l'amministratore valutano l'opportunità politico-sociale di determinati comportamenti. In un caso avremo scelte di opportunità sociale, amministrativa etc., nell'altro scelte di discrezionalità interpretativa.

@la discrezionalità interpretativa come superamento degli steccati tra discrezionalità e vincolatezza@ Si profila una *reductio ad unitatem*, sotto il profilo degli strumenti di analisi, delle scelte effettuate da tutti i soggetti rilevanti per il diritto, dal gruppo sociale, all'autorità politica ed amministrativa, al giudice, agli esercenti di una qualche *funzione privata*, mandatari o tutori che siano. Quanto precede consente cioè di trovare denominatori comuni tra le valutazioni di mera legittimità, dette talvolta "vincolate", e quelle

²⁷²) Come emerge spesso, quando il riferimento alla discrezionalità interpretativa viene accompagnato da aggettivi come "*ineliminabile*", *inevitabile* etc., quasi che fosse una imperfezione cui doversi rassegnare, più che un dato strutturale che da sempre caratterizza il diritto.

²⁷³) I precedenti sono assai rilevanti anche in un contesto di diritto continentale, in quanto la giurisprudenza, come tutte le istituzioni, ha una certa sensibilità istituzionale nel salvaguardare soluzioni date in precedenza: questo profilo lambisce delle scelte di volontà, anche se in nome di un "interesse istituzionale e neutro", che non impinge in quelli sociali ed economici di cui abbiamo detto nel testo.

che tradizionalmente erano considerate espressione di discrezionalità, scelta comunque doverosa, ma nel senso descritto al paragrafo 17. La diversità tra discrezionalità e interpretazione non viene in questo modo eliminata, ma raffinata; essa viene ricondotta ad una diversità di funzioni esercitate, e quindi di aspetti che l'autorità deve considerare. Anche l'interprete contempera, soppesa, confronta una serie di argomenti, che –come abbiamo visto sopra– possono essere molto più numerosi di quelli ricorrenti nelle scelte propriamente discrezionali descritte ai paragrafi precedenti.

La differenza sta nei profili che si tengono in considerazione, perché la discrezionalità interpretativa non potrà mai fare riferimento alle preferenze politiche, morali e sociali, dell'interprete, ed anzi un simile riferimento costituisce un vizio della relativa decisione²⁷⁴.

@le commistioni tra discrezionalità interpretativa e altre scelte di opportunità@ Allo stato puro, questa discrezionalità interpretativa si presenta solo quando giudici indipendenti definiscono le controversie; le loro stesse decisioni, invece, se collocate in momenti anteriori, affiancano alla discrezionalità interpretativa anche ulteriori profili di valutazione. Non si tratta certo delle grossolane e indiscriminate valutazioni di opportunità politica e morale di cui abbiamo detto al paragrafo 12, ma di altri aspetti connessi alla funzione svolta dall'agente nella società, ad esempio quella di svolgere indagini, regolare la tempistica dei processi, assumere misure cautelari, provvedimenti d'urgenza, etc.. In questi casi non si confrontano solo due interpretazioni della legge, ma ci si chiede quanto una interpretazione sia fondata in relazione alla concessione di una misura cautelare, all'assunzione di una determinata prova durante un processo, alla transazione nell'interesse di terzi, o di una pubblica amministrazione (paragrafo 55 sul concordato fiscale), alla condanna alle spese, alla valutazione dell'obiettiva incertezza ai fini delle sanzioni, alla diligenza di un amministratore di società, o di un professionista.

In questi casi la discrezionalità interpretativa si intreccia con scelte di opportunità connesse alla funzione, ed il grado di fondatezza di una interpretazione diventa anche un parametro per una scelta discrezionale ulteriore e più ampia. A questi fini anche la discrezionalità interpretativa può presentare sfumature, e può rilevare la maggiore o minore solidità di una soluzione interpretativa. Ad esempio, possono esserci interpretazioni sbagliate, ma ritenute (con scelta discrezionale in senso proprio) non *così sbagliate* da rendere meritevole il vincitore del ritorno delle spese processuali. Possono esserci interpretazioni *prima facie* sensate, ma non *così sensate* da giustificare la concessione di una misura cautelare. Possono esserci interpretazioni sbagliate, ma non *così sbagliate* da dare luogo ad una responsabilità per danni

²⁷⁴ Casomai l'interprete potrà fare riferimento, come rilevato, alle priorità politiche, sociali etc., che costituivano la *funzione obiettiva* della normativa di riferimento.

dell'amministratore di una società o di un professionista. Si tratta di un intreccio tutto sommato "decifrabile" e che ritroveremo, tra l'altro, a proposito del giudizio di fatto, nel paragrafo 23.

In tutti questi casi il grado di solidità di una interpretazione, magari scartata o non (ancora) accettata, diventa un parametro per valutare la meritevolezza di un diverso interesse, e quindi per l'esercizio di un potere discrezionale che va al di là dei profili, puramente concettuali, rilevanti ai fini della discrezionalità interpretativa.

Quella che siamo abituati a chiamare *interpretazione* diventa così anch'essa una forma di discrezionalità²⁷⁵, in cui però operano solo le suddette preferenze di ordine tecnico-concettuale, non politico sociale. Anche se nella discrezionalità interpretativa vengono soppesati i suddetti numerosi profili, e viene messa a dura prova la sensibilità dell'agente, il "peso" dato agli argomenti interpretativi potrebbe teoricamente essere rimesso in discussione all'infinito in quanto si presenta, ed il limite del giudizio di cassazione si ispira ad una scelta pragmatica di stabilità dei rapporti. Una volta inserita una questione di diritto nella sua "massima", ed avendola estrapolata dal proprio contesto, essa si conserva "in vitro" a tempo indeterminato; nel sindacato su altre forme di discrezionalità occorre invece riconoscere all'agente i margini per farsi interprete della propria funzione nella società, come vedremo al prossimo paragrafo.

21 Segue: discrezionalità, funzione e "concetti valutativi".

@funzione dell'agente e "concetti valutativi"@ Quanto precede consente di ricondurre ad un'unica matrice innumerevoli decisioni, apparentemente diverse tra loro, distinguendole solo per i diversi profili da tenere in considerazione, in relazione non solo alle caratteristiche della normativa da applicare, ma alla funzione di chi deve decidere²⁷⁶.

²⁷⁵ Su questo denominatore comune tra discrezionalità e interpretazione sembrano emergere alcuni spunti in Benvenuti L., *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1990.

²⁷⁶ Di fronte a un obbligo di pagare il debito o di risarcire il danno, la norma –di per sé– non rende rilevanti altri profili di opportunità-convenienza, e spiega da sola la funzione dell'autorità competente sulla questione. Di contro è altrettanto facile comprendere che la legge investe l'autorità di un potere discrezionale (che magari essa ordinariamente non possiede) quando fa riferimento ad una pluralità di interessi, e prescrive di contemperarli in concreto nel modo migliore. In questi casi è la norma stessa che si autodefinisce come "programmatica" ed attribuisce, anche da sola, una valutazione di opportunità e convenienza all'autorità che deve applicarla. Nei casi che vedremo in avanti questa chiarezza non c'è.

Quanto precede consente di inquadrare l'interpretazione dei c.d. "concetti valutativi", in relazione ai quali la legge rimanda a valori sentiti nel gruppo sociale, come la buona fede, l'ordine pubblico, il "buon costume", la media diligenza, i "motivi di valore sociale o morale", il "comune senso del pudore", le obiettive condizioni di incertezza. Questi rinvii costituiscono quello che rimane, in un contesto giuspositivista, del vecchio e piu' generale potere dei giudici e dei funzionari di farsi interpreti, in una certa misura e limitatamente alla loro funzione, dei valori diffusi nella collettività. Il diritto dopotutto è una scienza umana, e nonostante gli estremismi del meccanicismo interpretativo, questo potere di apprezzamento non poteva essere del tutto sottratto al giudice, sotto pena di irrigidire eccessivamente i rapporti sociali. Nei sistemi di *civil law* i concetti in esame servono a restituire al diritto una certa elasticità, altrimenti pregiudicata dall'atteggiamento secondo cui il giudice avrebbe dovuto essere un meccanico applicatore della legislazione.

@*esempi generali: concetti valutativi, giudici e autorità amministrative*

@ La prospettiva proposta in questo volume, dove la formulazione della norma va integrata alla luce della funzione di chi deve applicarla, consente di inquadrare meglio queste situazioni, che provocavano un certo imbarazzo all'impostazione secondo cui il diritto dovrebbe ridursi alla legislazione. Prese isolatamente, le espressioni normative suddette, non sono in grado di indicare i profili che l'agente deve considerare o trascurare; chiarimenti possono però venire dalla funzione e dalla collocazione nell'ordinamento giuridico di chi deve decidere²⁷⁷, per capire quali interessi gli siano affidati e quali gli siano sottratti.

Quando si tratta di concetti neutri, come l'apprezzamento della buona fede o della media diligenza, è del tutto naturale che il giudice compia anche valutazioni di meritevolezza. Queste valutazioni non sono un'invasione del territorio riservato alla legge, ma esprimono una funzione che, su questi aspetti, i giudici hanno sempre avuto, e che in tempi remoti era addirittura molto piu' ampia, secondo un filo conduttore del presente volume²⁷⁸.

In altri casi, quando si tratta di concetti che interferiscono con funzioni amministrative, come la pericolosità sociale di un comportamento, il valore

²⁷⁷ Può infatti trattarsi di una autorità giurisdizionale o amministrativa, o di un privato che cura interessi di terzi.

²⁷⁸ Un altro esempio della necessità di utilizzare il potere di chi decide come elemento per stabilire in quale misura il giudizio comporti una scelta politica riguarda i poteri del giudice penale per l'irrogazione in concreto della pena, tra i minimi e i massimi previsti dalla legge: è difficile negare sotto questo profilo al giudice penale un qualche margine di potere valutativo tra l'interesse punitivo-dissuasivo e quello al recupero sociale, in relazione alla precedente condotta del reo, alla gravità del reato, etc..

artistico di un'opera, l'oscenità di uno spettacolo e simili ²⁷⁹, il giudice non ha un potere direttivo su quale gusto artistico o principi morali sia preferibile proporre alla società; egli deve giudicare, armato del suo bagaglio di sensibilità ed esperienze. Le sue preferenze personali come tali sono irrilevanti, e se anzi dovesse trasparire che esse hanno in qualche modo influenzato la decisione saremmo davanti a un motivo di invalidità della medesima²⁸⁰.

Se invece riferiamo alcuni dei concetti esemplificati sopra ad una amministrazione pubblica, o ad organizzazioni private caratterizzate da particolari sistemi di valori, la decisione può essere caratterizzata anche da un certo potere di indirizzo, in relazione al modo in cui il decidente si fa interprete della *policy* dell'istituzione; il funzionario, in questo caso, è investito anche di un certo potere di indirizzare l'istituzione, rispetto ai valori che in quel

²⁷⁹ Sul potere *personale* dell'autorità come elemento distintivo delle valutazioni discrezionali ENGISCH, *Introduzione al pensiero giuridico*, Milano, 1970, 182. In questi casi, anche se l'interprete può avere un forte margine di apprezzamento, non ha un potere di indirizzare le tendenze dell'opinione pubblica, non può farsi portatore di priorità morali o sociali, non può assumersi quel ruolo guida che è tipico di chi svolge attività di indirizzo e di governo: l'interprete può essere più o meno sensibile a un certo modo di pensare tra quelli diffusi nella collettività, ma le sue preferenze come tali non hanno alcun valore nel giustificare la decisione, ed anzi possono pregiudicarla nella misura in cui vengono allo scoperto, e ne compromettono l'imparzialità (l'interprete non indirizza, ma recepisce, sia pure criticamente).

²⁸⁰) Quando l'interprete non condivide, sul piano delle proprie inclinazioni politico-sociali, una possibile interpretazione, respingerla solo per questo significherebbe travalicare la propria funzione nel gruppo sociale, ma deve trovare nel sistema altri appigli per una diversa soluzione, da presentare poi (in modo apparentemente imparziale) come preferibile alla prima. Facciamo un esempio limite: il magistrato che oggi giudicasse l'aggressione ad un ebreo, dettata da odio razziale, non potrebbe esimersi dall'applicare l'aggravante sui motivi «abietti o futili» quand'anche in cuor suo condidesse il comportamento dell'imputato. Trasferendo il fatto nella Germania nazista lo stesso giudice avrebbe quantomeno dovuto riconoscere «i motivi di particolare valore morale o sociale», nonostante convinzioni contrarie, celate in cuor suo per elementare prudenza. In entrambi i casi, come si va dicendo nel testo, l'opinione del giudicante sui valori in gioco esiste certamente, ma non conta in quanto tale, se non nella misura in cui la funzione del giudice gli consente, sul punto, di *venire allo scoperto*. Altrimenti, per far prevalere le proprie convinzioni, il giudice deve presentarle come prevalenti nel contesto sociale e culturale di riferimento. E' questo tipo di situazione che sembra potersi intravedere dietro l'espressione di Kelsen a proposito del giudizio di valore oggettivo (La dottrina pura, cit., 31 ss). Anche qui le preferenze del giudice devono restare in secondo piano, e possono essere rilevanti solo surrettiziamente, nella misura in cui nella società civile esistano tendenze sufficientemente diffuse che offrano al giudice la possibilità di adottare la soluzione che in realtà soddisfa di più il suo sistema di valori.

sviluppo di una determinata zona puo' chiedersi se esso si persegua meglio con pochi piccoli progetti o con tante grandi iniziative²⁸³. In questi casi esiste certamente una scelta di meritevolezza, ma non tra interessi qualificati socialmente, bensì tra vari criteri di perseguirne uno, dosando qualità, quantità, precisione, semplicità, certezza, prevedibilità, etc.. E' curioso in proposito analizzare il giudizio su un esame universitario (²⁸⁴), dove l'esaminatore possiede un certo margine di apprezzamento discrezionale, ma su che e in nome di cosa? Ad esempio sulla diversa importanza degli argomenti d'esame, e dei profili per dare una risposta, come la prontezza e completezza nel ricordare, la capacità di fare collegamenti, l'organicità dell'esposizione, e --infine- la capacità di distinguere i concetti più importanti da quelli secondari. E' normale che sia così, in quanto il docente è investito anche di una frazione del potere valutativo su quali debbano essere le priorità culturali nella formazione degli allievi. Naturalmente tornano applicabili tutte le cautele più volte accennate sulla ragionevolezza del giudizio, e sulla doverosità del potere dispositivo esercitato nell'interesse altrui.

@discrezionalità tecnica e potere esclusivo@ A loro volta, questi profili possono intrecciarsi con applicazioni, a loro volta controverse, di un sapere specialistico in "particolari scienze o arti", e da qui nasce l'ambigua espressione "discrezionalità tecnica", che lascia insoddisfatti gli amministrativisti²⁸⁵, se non altro in quanto riduttiva rispetto alla complessità del fenomeno²⁸⁶.

ne prende il posto (ed assume in gran parte i significati) di quell' *utilità collettiva* di cui parlava Bentham e cui abbiamo fatto cenno al paragrafo 1.7.

²⁸³ Gli interrogativi potrebbero continuare: si pensi alla gestione degli aiuti a popolazioni sinistrate, dove ci si puo' chiedere se vada privilegiata la tempestività o la qualità dell'assistenza. Certamente la valutazione comparativa (trade off) sussiste anche quando si deve scegliere come valutare un interesse al vitto: anche l'espressione "meglio un uovo oggi o una gallina domani" esprime un trade off, discrezionale quando effettuato nell'interesse di terzi.

²⁸⁴ Il problema è posto da ENGISCH, *Introduzione al pensiero giuridico*, Milano, 1970, 186

²⁸⁵ C'è stato un periodo in cui tutta la dottrina amministrativistica criticava l'improprietà dell'espressione discrezionalità tecnica. Al riguardo. GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, I, 488, affermava che "di discrezionalità tecnica si continua a parlare solo per tradizione"; negli stessi termini CAPACCIOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983, 286; LEDDA, *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1983 372 ss.; CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e di sindacato di legittimità*, ivi, 1984, 485 ss). Eppure, a distanza di oltre trent'anni la "discrezionalità tecnica" si incontra ancora nei manuali, compresi quelli successivamente redatti da autori che si erano espressi in senso critico verso questo concetto. Il termine ha dimostrato tutta la vitalità di cui nella prassi dispongono le espressioni vaghe e ambigue, e che permettono di definire comodamente un fenomeno su cui non si vogliono effettu-

Nell'ottica di questo testo, la "discrezionalità tecnica" si sdrammatizza, perché la discrezionalità c'è sempre, ma cambiano gli aspetti di cui tener conto. Nella "discrezionalità tecnica" predominano scelte di equità-efficienza, semplicità- precisione, rapidità-approfondimento, talvolta arricchite dall'uso (reinterpretato in base alla funzione) di particolari scienze o tecniche; a tal fine lo stesso organo stabilisce di volta in volta quanto sia opportuno approfondire le indagini rispetto ai compiti da svolgere, e quali siano le direzioni da imprimere all'indagine. Qualcosa del genere accade per le visite sanitarie delle varie commissioni mediche, per le revisioni periodiche di veicoli o impianti di riscaldamento, per i vari *nulla osta* dei vigili del fuoco o delle soprintendenze alle belle arti. In queste sedi si considerano anche problemi organizzativi, e di snellezza, dell'istituzione-decidente e degli stessi destinatari della sua attività, interessati alla rapidità dei tempi di risposta, quale essa sia. Si tratta di scelte su che cosa controllare, in relazione non solo all'interesse protetto²⁸⁷, ma all'organizzazione dei controlli, all'esigenza di limitare intralci con controlli troppo invasivi e costosi in relazione agli indizi di pericolosità, alle risorse disponibili in uomini e mezzi.

Dopo quanto precede appare agevole comprendere i profili di cui devono tener conto le valutazioni in esame, consistenti nel bilanciamento dei vari modi per perseguire un interesse unico, alla ricerca di un ragionevole compromesso tra snellezza, rapidità, completezza e precisione²⁸⁸. Si conferma

are ulteriori approfondimenti: la discrezionalità tecnica appare oggi come un coperchio messo alla meglio su un calderone di concetti troppo difficili o (come vedremo) troppo imbarazzanti da investigare. Questi concetti attengono, come messo in risalto dalla dottrina amministrativistica più accorta (su cui MARZUOLI, *Poteri amministrativi e valutazioni tecniche*, Milano, 1985) alla "competenza esclusiva" di cui si cercherà di dimostrare, nel testo, il carattere intimamente discrezionale in funzione di valori c.d. "neutri", cioè non scarsamente caratterizzati sul piano politico sociale, conformemente a quanto rilevato al paragrafo 2.4, sui valori dei giuristi.

²⁸⁶ Appare inoltre riduttivo confinare l'area della discrezionalità tecnica all'uso di particolari scienze o arti: esistono infatti situazioni in cui le scelte da compiere non si collocano nell'ambito di un sapere specialistico, ma appartengono al generale bagaglio di esperienza connesso ad una determinata collettività. L'ipotesi di lavoro è quindi che la figura in esame non sia tecnica in quanto caratterizzata da un sapere specialistico, ma in quanto politicamente scolorita, e cioè relativa a criteri di snellezza, economicità e simili da utilizzare per effettuare scelte di priorità politica già stabilite.

²⁸⁷) Salute, sicurezza, inquinamento ambientale etc..

²⁸⁸ Per rendersi conto che questi ultimi non sono interessi a rilevanza politico sociale basta pensare all'effetto comico che deriverebbe da un *ministero per l'efficienza* o uno *per la trasparenza* o uno *per l'urgenza*. Si tratta quindi di valori "trasversali",

quindi l'importanza di non etichettare una scelta in termini di discrezionalità o meno, ma capire quali profili debbono essere tenuti in considerazione e quali no.

22 La legislazione come guida alla discrezionalità: la dialettica tra disposizioni precettive e programmatiche.

@ la legge come limitazione del potere delle autorità nella risoluzione dei conflitti: le norme precettive e programmatiche @ Spesso, la stessa legislazione avverte di non riuscire a trovare, in via anticipata, un soddisfacente equilibrio tra gli interessi in conflitto, e le varie modalità di soddisfarli. Anche il legislatore, spesso si rende conto dell'opportunità di predeterminare alcuni criteri decisionali, e di lasciarne altri al discernimento di diversi soggetti incaricati di decisioni particolari (o dell'emanazione di atti generali di rango inferiore); il legislatore si rende infatti conto che il gruppo sociale è fatto di istituzioni, cui non sempre è opportuno lasciare solo la sopra descritta "discrezionalità interpretativa"²⁸⁹. La stessa legislazione avverte cioè la propria impossibilità di sostituirsi completamente a chi deve decidere il caso singolo, quindi indica alcuni criteri-guida, per la conciliazione tra interessi o tra vari modi di considerare un interesse. Queste scelte possono essere incanalate con varia intensità dalle *disposizioni programmatiche*, con funzione di indirizzo, che indicano profili di cui tener conto e da temperare. Queste disposizioni programmatiche servono a specificare la funzione, in relazione a una certa tipologia di casi concreti, ad aiutare a individuare di che cosa si può disporre ed in nome di cosa. Anche qui si conferma che mettere tutta la legislazione sullo stesso piano ostacola la comprensione della legislazione: in un contesto in cui la legge è mitizzata, la disposizione programmatica sembra infatti una disposizione di serie B. Se invece la legge viene considerata per quel che vale in concreto, anche considerando le istituzioni chiamate

che però possono richiedere valutazioni di priorità, da effettuarsi in base alle circostanze, tra precisione, tempestività, efficienza, rischio di insuccesso etc..

²⁸⁹) Possiamo definire "precettive" le disposizioni che lasciano solo questi margini, sancendo ad esempio l'obbligo di adempiere un contratto, di pagare un debito, di risarcire un danno, di restituire un bene detenuto in comodato, etc.. Anche nel diritto pubblico, comprese le sue articolazioni penali e processuali, le norme precettive sono numerose, come accade sia per le fattispecie incriminatrici sia per buona parte degli adempimenti processuali, sia nel contenuto, sia nella tempistica, sia nelle varie forme di "prova legale". Di fronte ad una norma precettiva, il giudice, o l'autorità amministrativa, non deve compiere alcuna valutazione comparativa di interessi, ma solo stabilire l'andamento di fatti e interpretare leggi, regolamenti o contratti. Secondo Kelsen, *La dottrina pura*, cit. 31 ss, di fronte a queste disposizioni occorre compiere dei "giudizi di valore oggettivi".

a decidere, la norma programmatica può avere gran valore. La legge indica infatti alcuni profili rilevanti, altri irrilevanti, lasciando i margini per contemperarli, ma senza impedire di considerare, motivandoli, profili ulteriori, ritenuti importanti in concreto. La norma programmatica indica gli interessi da valutare, talvolta menzionando fini da perseguire, priorità da salvaguardare, valori da bilanciare, mezzi da utilizzare, tempi entro cui agire. Si tratta di indicazioni date a certi fini, nell'interesse di certi soggetti²⁹⁰, sul presupposto di determinate evenienze, modi e tempi: insomma –se tutti i valori sono *relativi* cioè hanno una importanza diversa rispetto alle circostanze e agli altri valori con cui vengono in conflitto (paragrafo 11) - lo stesso vale per la legislazione. Si tratta della premessa indispensabile per orientarsi nel ginepraio delle “irregolarità, invalidità, nullità”, che popolano l'esperienza giuridica con utilizzi spesso strumentali (le controversie per irregolarità di convocazione di assemblee condominiali o societarie potrebbero riempire interi volumi). Mettere tutte le disposizioni legislative sullo stesso piano, in una sorta di venerazione generalizzata, ostacola la comprensione della stessa legislazione, ed apre subdolamente le porte a quell'arbitrio che doveva eliminare.

Questa necessità di “pesare le regole” va al di là della legislazione, e si estende a regolamenti e atti di organizzazione di diritto pubblico²⁹¹, ma soprattutto ad atti aventi natura contrattuale, connessi all'affidamento di un incarico, dal mandato alla regolamentazione dei compiti di un lavoratore subordinato. Si tratta, insomma, di un altro punto di vista per guardare alla discrezionalità, come caleidoscopio che illumina tutta l'esperienza giuridica.

@la norma programmatica come strumento per conciliare legalità e flessibilità@ In questo quadro, il carattere *programmatico* di una norma non ne sminuisce affatto l'importanza, e la sua violazione potrà dar luogo alle violazioni indicate al paragrafo precedente (dalla negligenza del mandatario all'eccesso di potere amministrativo, all'illegittimità della legge rispetto alla costituzione).

La norma programmatica è quindi un modo di realizzare il principio di legalità (paragrafo 4), contemperandolo con la necessaria flessibilità nella valutazione di soluzioni opportune e convenienti in vista degli interessi di cui l'agente è funzionalmente investito. Dalle norme programmatiche emer-

²⁹⁰) Ad esempio il termine di 60 giorni per la presentazione di deduzioni difensive ai sensi dello statuto del contribuente serve a tutelare il privato da atti impositivi notificati anteriormente, ma non rende inefficaci deduzioni successive, qualora l'ufficio abbia il tempo per tenerle in considerazione. Un altro esempio riguarda il termine annuale per la liquidazione della dichiarazione ex art.36 bis del decreto sull'accertamento, che salvaguarda la tempestività dell'ulteriore azione accertatrice, ma non invalida liquidazioni effettuate successivamente.

²⁹¹ Ad esempio ordini di servizio e circolari “organizzative” di un pubblico ufficio

gono criteri tendenziali, *policies*, in base alle quali vagliare il comportamento del soggetto alla luce delle circostanze del caso concreto, individuando “vizi di legittimità”, accomunati nel cattivo uso del potere di contemperare i vari punti di vista rilevanti. Di vizio di legittimità può quindi parlarsi sia per il cattivo esercizio della “discrezionalità interpretativa” sia per anomalie della valutazione comparativa di interessi o di varie modalità di soddisfare un certo interesse. Il collegamento tra di discrezionalità e interpretazione, tramite il concetto di discrezionalità interpretativa, consente di eliminare anche una ambivalenza del concetto di invalidità, riferibile ad ogni patologia della scelta, quale che sia la diversa funzione svolta dall’agente.

@Binomio tra norme precettive e programmatiche e tra norme sostanziali e procedurali@ Un medesimo sistema di norme può porre simultaneamente limiti e prescrizioni incondizionate (salva la già menzionata “discrezionalità interpretativa”) accanto a indicazioni programmatiche più o meno intense. Si pensi ad esempio ad obblighi di agire entro un certo termine²⁹², o di non considerare un certo interesse²⁹³. La distinzione tra norme precettive e programmatiche coglie un profilo diverso da quello che distingue le norme “sostanziali” da quelle “procedurali”. In un certo senso le norme programmatiche sono tutte procedurali, in quanto non risolvono il conflitto, ma indirizzano l’azione di un soggetto che ha il compito di risolverlo secondo interessi da privilegiare, da trascurare e da ignorare.

In un altro senso però le norme programmatiche possono anche riguardare la composizione di un conflitto sostanziale, tra interessi economico-sociali divergenti, come la proprietà e la tutela dell’ambiente, o la convenienza e la prudenza nel gestire (da parte di un amministratore di società o di un mandatario) un affare altrui²⁹⁴. La norma programmatica ha invece una

²⁹²) Ad esempio, quando una norma sull’esercizio del potere vieta incondizionatamente di superare determinati limiti di spesa, essa diventa sotto questo profilo una disposizione precettiva, di carattere incondizionato.

²⁹³ Di fronte a siffatti profili, anche il soggetto investito di valutazioni discrezionali si trova nella posizione ordinaria dell’interprete, il che è conforme a quanto già rilevato sulla coesistenza, in relazione a una singola scelta, di profili discrezionali, da svolgere anche in nome di interessi diversi, e di profili esclusivamente interpretativi. Pur concettualmente distinti, questi profili possono coesistere in capo ad un medesimo destinatario e rilevare entrambi ai fini di una determinata decisione (che in sostanza può essere scomposta tra aspetti discrezionali e non).

²⁹⁴ Queste norme “programmatiche-sostanziali” si differenziano da quelle “precettive-sostanziali” in quanto non regolano l’assetto degli interessi, ma indirizzano chi deve regolarlo. Sono disposizioni che non assicurano una tutela finale, ma indirizzano le valutazioni di chi deve stabilire la misura di tale tutela, tenendo conto di una serie di altri punti di vista, che la legge non è in grado di contemperare in via preventiva. Si tratta di disposizioni denominate in molti modi, ad esempio “norme strumentali”,

valenza procedurale quando attiene alla snellezza nella gestione di un processo (²⁹⁵), all'effettuazione di indagini "invasive" della sfera di riservatezza dell'indagato, all'adozione di misure cautelari (dal sequestro alla custodia in carcere²⁹⁶). Non mancano esempi di norme precettive-procedurali, che disciplinano inderogabilmente le modalità e i termini di proposizione di un ricorso ²⁹⁷ o le comunicazioni necessarie ad attivare il contraddittorio, o le indicazioni da apporre su un determinato provvedimento, ad esempio la motivazione ²⁹⁸.

23 Empirismo del giudizio di fatto e relative scelte discrezionali.

@il giudizio di fatto e la sua neutralità sul piano della valutazione degli interessi@

Per concludere questa parte, occorre un cenno ad un profilo ricorrente nella vita del diritto, ma solitamente trascurato negli studi giuridici, forse proprio perché autonomo dalla legislazione. Si tratta della c.d. "questione di fatto", dove ci si pone sul piano "conoscitivo", diverso da quello della meritevolezza degli interessi. Il giudizio di fatto non pretende di dimostrare che qualcosa va approvato o disapprovato, condiviso o condannato, e quindi può essere oggetto di riscontro empirico, sia pure non rigorosa sul piano formale; a rigore, quindi, il giudizio di fatto è l'unico aspetto del diritto che, proprio in quanto collocato sul piano della conoscenza e non della valutazione di meritevolezza, sfugge all'impossibilità di dimostrazione empirica, descritte a proposito della c.d. *legge di Hume* al paragrafo 11.

*@l'empirismo del giudizio di fatto@*I Per formulare il giudizio di fatto non sono quindi indispensabili, neppure in una società complessa, disposizioni legislative, proprio perché qui non si tratta di *apprezzare* o *disprezzare*,

norme *sull'esercizio del potere*, norme *di azione* (categoria tipica del diritto amministrativo) etc..

²⁹⁵) Si pensi ad esempio alle decisioni con cui i giudici concedono o prescrivono rinvii nel processo, ed in cui viene temperato l'interesse alla rapidità della giustizia con quello alla precisione nei suoi risultati.

²⁹⁶ In queste ipotesi gli aspetti sostanziali e procedurali si avvicinano molto, poiché gli interessi vengono temperati per un periodo transitorio anche in funzione del "fumus boni iuris", cioè di un pronostico sull'esito della lite.

²⁹⁷) Ad esempio i classici 60 giorni per l'impugnazione di un atto impositivo di fronte alle commissioni tributarie.

²⁹⁸ Le norme precettive di questo tipo sono frequenti soprattutto nell'ambito pubblico-amministrativo, quando la decisione deve conformarsi anche ad una determinata procedura decisionale, ad un *procedimento* di formazione della volontà dispositiva

di valutare meriti e demeriti, ma solo di conoscere; a questo scopo bastano nozioni di esperienza comune sulle connessioni tra i fatti della vita²⁹⁹.

Il giudizio di fatto è quindi strutturalmente empirico, e questa possibilità di svolgerlo senza bisogno di regole legislative lo ha messo in secondo piano quando gli studi giuridici sono appiattiti sulla legislazione, come abbiamo visto al paragrafo 6. Non è raro uscire da una facoltà di giurisprudenza senza aver mai effettuato riflessioni strutturali in tema di prove³⁰⁰. Nella cultura giuridica di massa si è quindi creato un atteggiamento di sussiegosa superiorità per le questioni di fatto, come fossero questioni meccaniche e «meno nobili» dell'interpretazione legislativa; gli studenti di ieri, poi diventati giudici o funzionari, sono stati abituati all'apprendimento dei testi legislativi, e nel loro DNA culturale è entrata l'idea di risolvere ogni questione minimizzando le indagini di fatto, come se esse –non avendo a che fare con la *legislazione*- neppure avessero “carattere giuridico”. E' un riflesso delle disfunzioni indotte, nella cultura giuridica di massa, dalla concezione *legicentrica* del diritto e che ritroveremo, nella parte tributaria, come uno dei motivi di disorientamento degli uffici di fronte a questioni di fatto appena un po' sfuggenti, della preferenza verso rilievi giuridico interpretativi e in ultima analisi della “perdita del controllo del territorio” da parte del fisco³⁰¹.

@*il carattere interpretativo del giudizio di fatto* Qualsiasi volume di riflessioni generali sul diritto conferma che il giudizio di fatto è tutt'altro che meccanico³⁰². Anch'esso richiede l'uso del nostro bagaglio di conoscenze ed esperienze, e comporta una necessità di elaborazione concettuale, talvolta così fulminea da non essere neppure avvertita, e via via –secondo le ormai familiari sfumature delle scienze umane- così complessa da provocare veri e propri dilemmi. Le tracce di eventi passati, come documenti, parole dei testimoni, fotografie, hanno bisogno di essere interpretate, per dare un significato alle rappresentazioni, agli atteggiamenti, alle diverse espressioni,

²⁹⁹ Solo quando il giudizio di fatto richiede conoscenze tecniche settoriali è necessario l'ausilio di un perito, anch'egli operante nel campo del conoscere, non dell'apprezzare o disprezzare.

³⁰⁰) E' già tanto se, a margine di qualche esame, si prende visione delle poche disposizioni che il codice civile dedica alla materia delle prove. Non risulta siano generalmente insegnate agli studenti quelle semplici riflessioni sul giudizio di fatto, non acquisibili attraverso la lettura del diritto positivo.

³⁰¹) Vedremo che le difficoltà degli uffici fiscali di formulare presunzioni convincenti, di ragionare per ordini di grandezza, etc. rappresenta uno dei principali motivi delle difficoltà di contrastare sia l'occultamento degli incassi da parte di piccoli commercianti e artigiani (paragrafo 37) sia le frodi documentali di maggiori dimensioni.

³⁰²) Anche su questa tematica si conferma quanto sia frequente, nelle scienze umane, giungere alle stesse conclusioni seguendo percorsi paralleli di ricerca, come spiegato al paragrafo 15.

etc.³⁰³. La stessa necessità di interpretare riguarda persino quanto noi stessi direttamente vediamo, ed istintivamente rielaboriamo e “interpretiamo”: basta pensare a quanta gente è stata freddata, in guerra o ai posti di blocco, perché un suo gesto era stato interpretato da una sentinella come un tentativo di fuga o di aggressione. Anche per il giudizio di fatto valgono le considerazioni generali sulla nostra conoscenza, necessariamente mediata dai sensi, per cui non conosciamo le cose “come sono”, ma per come le riceviamo attraverso i nostri strumenti di percezione e di interpretazione³⁰⁴, e soprattutto attraverso quanto ci riferiscono altri.

Oggi, le manipolazioni tecnologiche possibili sulla fotografia e le riprese filmate aggiungono a queste necessità interpretative anche quelle riguardanti la genuinità della forma tecnica di riproduzione³⁰⁵.

Ciò conferma che il giudizio di fatto non è la risultante di una meccanica percezione, e non a caso le controversie «sul fatto» mettono duramente alla prova i tribunali, e spesso dividono l'opinione pubblica. Si tratta di una attività intellettuale e valutativa che corrisponde a quella del giudizio di diritto, riguardando però le tracce di eventi passati, come rappresentazioni, documenti, dichiarazioni, narrazioni di ricordi, etc... Da questa attività di elaborazione ed interpretazione scaturiscono asserzioni sull'andamento di fatti passati, ed è sulla loro credibilità, sulla loro forza o debolezza che si esercita il giudizio³⁰⁶. Insomma la valutazione dei fatti avviene in base alle nostre

³⁰³ Anche assumendo la genuinità di una rappresentazione meccanica (fotografia, filmato o registrazione) c'è sempre la necessità di interpretarla: un gesto filmato può essere interpretato come ostilità, affetto, scherzo, a seconda delle circostanze e dei rapporti tra i due soggetti etc..

³⁰⁴ Quest'innegabile componente interpretativa del giudizio di fatto offre infinite occasioni per ragionamenti sofisticati: il succo del loro discorso è che, se la realtà "in se" non esiste, ma esiste così come noi la percepiamo, la verità non esiste, esiste solo apparenza, tutto può essere affermato e può essere negato; la reazione più indicata in tali casi è schiaffeggiare l'aspirante sofista, spiegandogli poi che si tratta solo di apparenza, che lo schiaffo non esiste "in se", ma solo nelle sue percezioni.

³⁰⁵ Oggi è possibile manipolare fotografie e filmati in modo da inserire in una scena reale animali fantastici, o far recitare in un film attori defunti da tempo. Non a caso c'è anche chi, per sfiducia nelle fonti, mette in dubbio persino l'attentato alle *twin towers* o nega l'Olocausto.

³⁰⁶ Insomma, per dirla con una battuta, anche nel giudizio di fatto "il fatto è un giudizio". Il fatto non è qualcosa di materialmente percepibile, è una "asserzione relativa a un fatto", un'ipotesi, un enunciato, una proposizione, tutti termini qui utilizzati come sinonimi. Insomma, per dirla con KELSEN, Teoria generale delle norme, Milano, 1985, 292, "un fatto non è né vero né falso", ma solo "un'asserzione relativa a un fatto può essere vera o falsa" (LUZZATI, La vaghezza delle norme, Milano, 1990, 59). Per ulteriori riferimenti LUPI, Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Milano, 1988, 27; Sulla componente interpretativa dell'indagine storica cfr.

conoscenze ed esperienze precedenti e coglie nel segno chi dice che noi *vediamo* (cioè interpretiamo le nostre percezioni) *attraverso quello che sappiamo*³⁰⁷. Questa attività interpretativa è per certi versi parallela a quella che si verifica nel giudizio di diritto⁸: così come quest'ultimo presuppone una sia pure rapidissima elaborazione intellettuale relativa alla normativa applicabile (paragrafo 3.5), anche il giudizio di fatto comporta, magari in modo impercettibile, una comprensione ed elaborazione delle informazioni esistenti.

duplicità di accezioni del termine "prova": prova in senso materiale e prova come argomentazione

Anche il giudizio di fatto è quindi il risultato di un'interpretazione delle informazioni disponibili, alla quale si dà talvolta il nome di « prova », usando il termine in un senso ben diverso da quello riferito alla prova in senso fisico, come documenti, reperti materiali, supporti di registrazioni telefoniche o riprese filmate etc.³⁰⁸.

lo strutturale probabilismo del giudizio di fatto e la sua impossibilità di espressione numerica.

Quest'ineliminabile componente interpretativa del giudizio di fatto fa sfumare la differenza tra probabilità e certezza; in particolare, è ormai pacifico, in sede di teoria generale, che la certezza costituisce solo un'espressione convenzionale per esprimere quell'alta probabilità che ci fa sentire al riparo dal dubbio³⁰⁹; tra i casi in cui la probabilità di un evento è così alta da consi-

BETTI, Teoria generale dell'interpretazione, Milano, (rist.), 1990, ZACCARIA, L'arte dell'interpretazione, Padova, 1990, 122 ss., ove ricca bibliografia.

³⁰⁷ Anche dal punto di vista della filosofia e della scienza è del resto noto che noi non conosciamo la realtà com'è, ma che la conosciamo invece nel modo in cui viene percepita attraverso i nostri sensi, o attraverso i sofisticati strumenti scientifici di cui comunque i nostri sensi si avvalgono. Queste considerazioni non devono indurre ad un generale e sterile scetticismo, come se ogni conoscenza, compreso ovviamente il giudizio di fatto, fosse soggettiva e controversa; è un sofisma sterile affermare che, essendo la realtà conosciuta attraverso la mediazione dei nostri sensi, non possiamo essere sicuri di nulla, che la verità non esiste, che tutto è un'opinione.

³⁰⁸ È appena il caso di rilevare che queste due accezioni si coordinano in quanto la prova come elemento materiale è la base su cui si fonda la prova come ragionamento. Nel diritto anglosassone questa ambiguità del termine prova non sussiste in quanto l'elemento materiale sopra indicato è definito col termine «evidence» e la prova come elaborazione intellettuale con l'espressione «proof».

³⁰⁹ Il punto è così importante che vale la pena riportare alcune citazioni da cui emerge una concordia pressoché unanime tra autori, giuristi e non giuristi, appartenenti alle epoche più disparate, senza influenza reciproca. È sorprendente sia che questa soluzione sia stata raggiunta da autori privi di qualsiasi contatto, sia l'assenza di qualcuno che sostenga il contrario: cfr. già VOLTAIRE, *Dizionario filosofico*, Einaudi, 1971, voce “ certezza ”, pag. 102; BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, Milano, 1950, 24; GARGANI, *Il sapere senza fondamenti*, Einaudi, 1975, 62; RAMPONI, *Le*

derarlo “vero” e quelli in cui è così bassa da considerarlo “falso”, ci sono le solite infinite fumature intermedie tipiche delle scienze umane: l'artificiosa contrapposizione tra certezza e probabilità si trasforma anche qui, secondo un cliché consueto, in una ininterrotta gradualità di combinazioni intermedie; la certezza è quindi l'espressione convenzionale (come tutte le espressioni linguistiche: paragrafo 14) per indicare quell'alto grado di probabilità ritenuto sufficiente per una certa decisione. Il problema del giudizio di fatto si sposta perciò dall'astratto al concreto, e diventa quello di stabilire, nei singoli casi, se un'ipotesi sia sufficientemente probabile da esser considerata convincente a determinati fini (giudizio civile, condanna penale, misura cautelare, indagini esplorative etc.).

Come in molte discipline sperimentali, ma non numericamente formalizzate, ad esempio l'archeologia, il giudizio di fatto non si presta a misurazioni numeriche³¹⁰. Resta quindi, come dall'alba del tempo, solo una ragionevole spiegazione delle ragioni per cui un certo andamento dei fatti è stato ritenuto più convincente di altri; si tratta di una spiegazione fatta attraverso il linguaggio comune e criteri di esperienza comune. La migliore garanzia di un giudizio di fatto affidabile si ha quando il giudice espone, e quindi sottopone a giudizio, i passaggi logici che lo hanno convinto a considerare una determinata ipotesi più credibile di altre; in questa spiegazione sarà frequente il

presunzioni nel diritto civile italiano, Torino, 1890, 48; SARACENO, *La decisione sul fatto incerto nel processo penale*, Milano, 1940, 9; FURNO, *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940, 42; CALAMANDREI, *Verità e verosimiglianza nel processo civile*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1955, I, 164; CARDOZO, *Il giudice e il diritto*, *La nuova Italia*, 1961, 104; PERELMAN, *Logica giuridica*, cit., 246; GIULIANI, *Il concetto di prova etc.*, Milano, 1971; 115; CORDERO, *Tre studi sulle prove penali*, Milano, 1963, 44; TARUFFO, *Il giudice e lo storico*, in *Riv. dir. Proc.*, 1967, 453; FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1983, 244; BESSO MARCHEIS, *Probabilità e prova: considerazioni sulla struttura del giudizio di fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, 1120 ss.. Per precisazioni sulle posizioni dei suddetti autori, ulteriori indicazioni e più ampie considerazioni LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 55-73.

³¹⁰) I giudici non possono certamente misurare le probabilità secondo criteri numerico-statistici ed anche gli autori che cercano di introdurre qualche elemento in questa direzione sono consapevoli delle relative difficoltà. Tentativi di misurazione che sono peraltro spesso stati ipotizzati in sede teorica, cfr per esempio Tillers-Green, *L'inferenza probabilistica nel diritto delle prove*, Giuffrè, 2003. Un'avventura un po' velleitaria verso questa misurazione statistica delle probabilità è costituita, nel diritto tributario, dagli “studi di settore”, che cercano di rimpiazzare, con astratte inferenze statistiche, le stime personalizzate dei redditi delle piccole attività commerciali e artigianali.

richiamo a nozioni di senso comune, a regole di esperienza, a fatti notori, al cosiddetto «id quod plerumque accidit» e così via³¹¹.

la distinzione qualitativa tra giudizio di fatto e di diritto.

Anche se, all'interno del giudizio di fatto, troviamo la consueta ininterrotta gamma di probabilità, che ripropone le infinite sfumature delle scienze umane, la distinzione rispetto al giudizio di diritto è qualitativa; si tratta di due valutazioni collocate su due piani diversi, spesso interdipendenti, ma autonome, in quanto il giudizio di fatto si pone dal punto di vista conoscitivo, e quello di diritto sul piano della valutazione di meritevolezza, dell'approvazione o disapprovazione, etc.. I due giudizi sono interdipendenti in quanto le caratteristiche degli eventi spingono a possibili valutazioni di meritevolezza, o all'interpretazione di determinate disposizioni legislative o a un misto delle due, ma queste valutazioni danno a loro volta impulso ad ulteriori indagini. Cio' consente di razionalizzare anche gli esempi limite in cui i due giudizi sembrano sovrapporsi³¹², mantenendo invece una propria autonomia, nonostante la dialettica reciproca appena indicata (³¹³).

³¹¹ Il giudizio di fatto, pur non essendo razionalizzabile secondo criteri numerici di probabilità statistica è spiegabile in termini di premesse e conclusioni, svincolate (salvo condizionamenti subliminali ed isolate degenerazioni su cui *infra*) dalle preferenze politico-sociali di chi giudica.

³¹² L'esempio piu' estremo di distinzione tra giudizio di fatto e di diritto è quello di PERELMAN, *Logica giuridica, nuova retorica*, Milano, 1979, 69), che riguarda il divieto di cortei "dietro una bandiera rossa": stabilire il colore della bandiera in base al linguaggio corrente è questione di fatto, mentre capire se, in base alla *ratio* della norma, il divieto dovesse estendersi anche a quel caso è questione "di diritto" (ed è appunto in base alla *ratio* che lo stesso autore a pagina 95 afferma che questione di diritto capire se la sfilata, anche dietro una bandiera non esattamente rossa costituisca una pubblica manifestazione di sentimenti rivoluzionari). Ad esempio, per giudicare se una certa attività rientri nell'«esercizio normale dell'agricoltura», occorre dapprima stabilire quali mezzi e tecniche utilizza in concreto il coltivatore, e questo è un problema "di fatto" (si giunge ad affermazioni sulla realtà materiale, concernenti i macchinari utilizzati, gli addetti, i beni di consumo impiegati, etc.). Stabilire poi se, una volta ricostruiti in questo modo i fatti possa configurarsi l'«esercizio normale dell'agricoltura" è invece una questione di diritto². Analogamente si potrebbe procedere sulla sussistenza di una "organizzazione in forma d'impresa": stabilire quali caratteristiche aveva la struttura aziendale (dipendenti, attrezzature, etc.) è un problema "di fatto", mentre stabilire se siffatta struttura debba essere considerata "organizzazione in forma d'impresa" è problema "di diritto". portare anche gli esempi, dal manuale professionale, della abitualità dell'esercizio normale dell'agricoltura, della stabile organizzazione. Guardare alla qualità e alla quantità delle attrezzature impiegate dall'agricoltore si indirizza alla realtà, ed attiene al giudizio di fatto, mentre utilizzare questi indizi per interpretare la norma attiene a quello di diritto.

³¹³ Questa dialettica "investigativa" dipende dalla effettuazione di indagini per scoprire circostanze giuridicamente rilevanti: insomma, si cerca quello che ha rilevanza

il libero convincimento come riflesso dell'empirismo del giudizio di fatto: le disposizioni sulle prove come "prove legali"

Da quanto sopra discende che l'empirismo strutturale del giudizio di fatto, non deroga al principio di legalità, che attiene invece alla valutazione comparativa degli interessi. Ciò spiega in che senso si parli di *libero convincimento* del giudice, che è "libero" in quanto empirico, cioè effettuabile a prescindere da disposizioni legislative. I modi per controllare il giudizio di fatto non hanno bisogno di essere sanciti dalla legge, essendo contenuti nei criteri empirici a disposizione della generalità dei consociati per stabilire quanto sia credibile una certa ipotesi sull'andamento di fatti passati³¹⁴. Questo giudizio non è legato al magmatico intrecciarsi di aspirazioni, valori e sentimenti diffusi nel corpo sociale, bensì a criteri di verosimiglianza di carattere prima di tutto conoscitivo.

@*la prova legale*@ Su questo libero convincimento si innestano le disposizioni con cui il legislatore talvolta influenza il giudizio di fatto, definibili nel loro complesso come «prova legale». Ad essa possono ricondursi i divieti di considerare determinate circostanze se non provate in modi predefiniti, ovvero gli obblighi di attenersi a determinate risultanze salva la presenza di particolari patologie (si pensi agli atti che fanno prova fino a querela di falso). Esempi classici di questa incidenza legislativa sul giudizio di fatto sono le presunzioni legali, come pure il divieto di provare qualcosa in base a presunzioni semplici.

Quest'intervento legislativo sulla formazione del convincimento è stato più o meno intenso a seconda di quanto, nelle varie epoche, ci si fidava del mero discernimento del giudice. Nei secoli passati la legge era persino giunta a predeterminare il valore delle testimonianze in base condizioni sociali del teste, a seconda che fosse nobile o plebeo, uomo o donna, laico od ecclesiastico, con l'attribuzione di pesi specifici, in cui la quantità (ad esempio di testimoni plebei o di sesso femminile) avrebbe potuto compensare la qualità, e magari prevalere su un solo teste di alto lignaggio. Questi meccanismi furono drasticamente ridimensionati dopo l'illuminismo e la rivoluzione francese, riportando al centro del sistema processuale il libero convincimento, affiancato da meccanismi più o meno intensi di prova legale.

giuridica, ma d'altro canto le tracce reperite fanno emergere ipotetiche situazioni giuridicamente rilevanti, di cui cercare, nel mondo materiale, ulteriori conferme. Ad esempio, la scoperta di un cadavere avvia le indagini per un omicidio, ma la scoperta di una grave depressione psichica del defunto può indurre a ricercare le prove di un eventuale suicidio. Questa reciproca funzionalizzazione dei due giudizi non fa però venire meno la loro strutturale diversità, come descritta nel testo.

³¹⁴ Non è certo un convincimento "libero" in quanto arbitrario, ma si tratta di un motivato apprezzamento delle circostanze fattuali, che può avvenire secondo meccanismi mentali puramente empirici, a prescindere da disposizioni legislative.

Oggi i condizionamenti legislativi alla formazione empirica del convincimento sono relativamente pochi, dettati da esigenze specifiche e facili da coordinare con i consueti criteri empirici di interpretazione dei fatti. Ed è bene che le disposizioni legislative dedicate alle questioni di prova siano poche: meno il legislatore interferisce coi meccanismi logici del giudizio di fatto e meno incomprensioni si verificano. Questo profilo purtroppo, in un ambiente giuridico che esaurisce il diritto nell'esame della legislazione, ha portato a trascurare l'approfondimento e la diffusione della riflessione su tematiche fondamentali nella quotidiana esperienza giuridica, e –come già osservato- nell'insegnamento universitario.

la sensibilità amministrativa e giudiziaria in tema di questioni di fatto

Le riflessioni sulla struttura e sulla natura del giudizio di fatto e sulle prove restano infatti nell'ambito ristretto di pochi addetti ai lavori per l'assenza, negli studi giuridici, di insegnamenti dedicati a queste tematiche⁽³¹⁵⁾. Per questo raramente traspare dalle sentenze un retroterra concettuale sulla distinzione tra giudizio di fatto e di diritto, e si rincorrono formule stereotipe, e ambigue («certezza», probabilità, presunzione, «indizio», «congettura», «sospetto», «verosimiglianza», «esperienza comune», «id quod plerumque accidit», univocità, equivocità). Qualche volta, dietro queste formule, si intravede il già rilevato fastidio verso questioni di fatto, considerate “meno nobili” e più sfuggenti. Ulteriori imbarazzi derivano dall'impossibilità di risolvere le questioni di fatto mediante i riferimenti ad una volontà legislativa estranea, e dalla maggiore responsabilizzazione connessa al “libero convincimento”. È faticoso esprimere razionalmente, attraverso la motivazione, le ragioni per cui una certa ipotesi è stata ritenuta più convincente di un'altra; ed è imbarazzante la consapevolezza che, quanto più si esplicita in modo trasparente il relativo ragionamento, tanto più ci si espone ad accuse di incoerenze e contraddizioni. Il giudizio di fatto è in genere influenzato da intuizioni e sfumature difficili da esprimere compiutamente. Per questo la routine giudiziaria conosce formule stereotipe, sull'onere della prova, sulla sua “inversione”, sul comportamento processuale delle parti, che talvolta coprono argomentazioni e distinzioni che dovrebbero essere più precise.

discrezionalità e giudizio di fatto

Proprio questi aspetti indicano che anche le valutazioni sul fatto si intrecciano con alcuni profili di discrezionalità. Una affinità con la “discrezionalità interpretativa” sussiste in tutte le divergenze di valutazione relative alla significatività degli indizi, al diverso “peso” da dare ai ragionamenti riguardanti le circostanze di fatto controverse, ai diversi modi per “spiegare”

³¹⁵ Abbiamo già rilevato che alla materia delle prove si dedicano alcuni cenni durante l'esame di diritto privato, mentre le due procedure, civile e penale, riguardano quasi esclusivamente aspetti di rito processuale.

una circostanza nota, deducendone altre probabili, alla valutazione sulla credibilità di un teste; anche il giudizio di fatto, come quello di diritto, presenta quindi scelte di priorità intellettuale-conoscitiva, non riguardanti l'approvazione o la disapprovazione rispetto agli interessi materiali in gioco, ma l'intreccio delle ipotesi in merito a eventi passati³¹⁶. I profili da contemperare non riguardano la meritevolezza degli interessi, ma l'adeguatezza probatoria fornita da un soggetto viene valutata in relazione alla sua posizione processuale, alle sue disponibilità materiali di informazioni, alla verosimiglianza di quanto egli allega, all'atteggiamento della controparte, alle modalità con cui nella prassi determinati rapporti vengono documentati, anche in relazione all'attività svolta dalla parte. Si tratta di una molteplicità di profili che i giudici devono contemperare per arbitrare quella specie di partita a ping pong rappresentata dalla dialettica "prova-controprova". La stessa regola dell'onere della prova, oggi cristallizzata in una disposizione di legge, discende dal comprensibile atteggiamento di richiedere, a chi si attiva davanti al giudice, un adeguato riscontro delle proprie affermazioni. Ma per valutare l'adeguatezza di questo riscontro scattano tutti i profili sopra indicati (possibilità probatorie, modalità di documentazione dei rapporti, atteggiamento di controparte, etc.). Si tratta quindi di una pluralità di angolazioni, il cui bilanciamento è un altro caso di discrezionalità, evocata serenamente dai giudici per quanto riguarda l'esercizio dei poteri istruttori³¹⁷; in questo quadro "inversione dell'onere della prova" significa solo che la versione di una delle parti appare sufficientemente credibile sotto tutte le angolazioni sopra indicate.

@ la delibazione della probabilità in relazione a valutazioni discrezionali procedurali o cautelari @ Ulteriori profili di discrezionalità emergono a proposito delle scelte sulla "sufficienza della prova" in relazione all'opportunità di ulteriori indagini, anche in ambito processuale, o all'adozione di misure cautelari. La rilevanza di una possibile prova³¹⁸ va considerata in relazione alla sua complessità di ammissione ed alla sua utilità prospettica, anche in relazione al materiale già acquisito; decidere se "vale la pena" di assumere una certa prova, di proseguire le indagini, esprime profili di discrezionalità ulteriori rispetto a quelli meramente interpretativi, indicati al paragrafo 20.

³¹⁶ E' facile cogliere una similitudine di queste valutazioni con quelle descritte al paragrafo 20 in tema di discrezionalità interpretativa; in quella sede emergeva una dialettica tra come, in concreto, interagiscono gli elementi dell'interpretazione, vari elementi letterali che si intrecciano con varie argomentazioni logico sistematiche, la legislazione precedente, i lavori parlamentari, la giurisprudenza etc..

³¹⁷) vedasi tra le tante Cassazione 8 maggio 2004, n.8439.

³¹⁸) Ad esempio l'escussione di determinati testimoni.

Analoghe considerazioni valgono quando ci si chiede se gli elementi di prova siano sufficienti rispetto alla tipologia di decisione, sia essa definitiva, istruttoria o cautelare; ad esempio, elementi insufficienti a giustificare una condanna possono essere già sufficienti per un sequestro, una custodia in carcere o un altro provvedimento cautelare; in questi casi la probabilità di un fatto viene *delibata* alla luce di altri profili, come il *periculum in mora*, la situazione patrimoniale del debitore, il suo contegno “collaborativo” o meno. In tutti questi casi, la gravità dell’indizio si intreccia con una serie di profili ulteriori, in relazione ai quali occorrerà stabilire se la discrezionalità è stata esercitata conformemente alla rispettiva funzione.

@la dialettica tra la probabilità dei fatti e la meritevolezza degli interessi in conflitto@ Sulle valutazioni probabilistiche del giudizio di fatto si innesta infine l’importanza degli interessi in gioco; un esempio è il penalistico brocardo “in dubio pro reo”, dove l’importanza dell’interesse in gioco (*favor libertatis*) viene usata per risolvere una situazione di relativo stallo sui fatti³¹⁹. E’ umano che, per conseguenze piu’ gravi per il reo, si chieda una probabilità piu’ forte, tenendo conto però dell’allarme sociale suscitato dal comportamento ipotizzato. Quando il gruppo è in pericolo, e non dispone di altre misure di sicurezza, assolvere un colpevole sembra piu’ rischioso di condannare un innocente; dalla *legge dei sospetti* della rivoluzione francese, all’abbassamento del livello di prove sufficienti per reati di terrorismo o di spionaggio, gli intrecci tra diritto e politica riemergono, ed emerge il bisogno del gruppo sociale di “sentirsi assicurato” in situazioni di emergenza. Si tratta di sentimenti che si fondono e intrecciano tra di loro, a conferma della strutturale imprecisione del diritto come scienza umana, su cui ci siamo soffermati al paragrafo 14.

Capitolo quarto: Il finanziamento della spesa pubblica tra patrimonio collettivo e tributi

³¹⁹ La misurazione della probabilità è neutra sul piano dei valori, ma quanta probabilità sia sufficiente dipende anche da una scelta di priorità sugli interessi in gioco.

24 Discrezionalità e legalità: riflessi fiscali dei concetti espressi nella prima parte.

Riflessi tributari dell'appiattimento tra diritto e legislazione. Il filo conduttore della prima parte del testo, cioè la ricerca di concetti strutturali del diritto, che vadano al di là delle contingenze legislative, trova molteplici conferme in materia fiscale. Analoghe considerazioni possono farsi per l'eccessiva enfasi attribuita alla legislazione rispetto alla diffidenza per una discrezionalità che, adeguata alla funzione svolta (paragrafo 19) costituisce un eliminabile elemento di snellezza ed efficienza del diritto: e uno dei fili conduttori di questa seconda parte del testo è proprio il deficit di discrezionalità come causa di molte disfunzioni della fiscalità attuale.

La riflessione teorica sul diritto tributario è infatti diventata particolarmente intensa ³²⁰ proprio nel periodo in cui il diritto è stato maggiormente identificato con la legge. Nei secoli precedenti, infatti, i tributi erano applicabili in relazione a circostanze molto elementari (paragrafo 28), che non solo creavano raramente problemi giuridici organici e di ampio respiro ³²¹, ma soprattutto non richiedevano sensibilità specialistiche ulteriori e diverse da quelle possedute dalla generalità dei giuristi che si occupavano di attività autoritativa delle amministrazioni pubbliche. Nel corso dell'ultimo secolo, con una rapidità inconsueta per le scienze umane, la fiscalità è divenuta però molto più articolata, complessa e specialistica, fino agli eccessi di cui si dirà al paragrafo 62. Anche questa legislazione tributaria specialistica, però, è sempre stata mutevole ed effimera, sia per contingenze politiche (come le variazioni nel bisogno di gettito) sia per l'adattamento alle nuove forme di produzione e circolazione della ricchezza (vedasi il paragrafo 33 sul pragmatismo del diritto tributario), sia per la convinzione di quasi tutti i governi di farsi interpreti del malessere verso la fiscalità mettendo mano a "riforme fiscali" (mentre come vedremo in questa parte del testo le disfunzioni che generano il malessere derivano da atteggiamenti, mentalità e carenze che poco hanno a che fare con la legge).

Questa mutevolezza e frammentarietà della legislazione fiscale, in un momento in cui la legislazione era in generale considerata come l'esclusivo oggetto del diritto, hanno quindi fortemente condizionato i nascenti tentativi di "creare una tradizione", cioè di circondare l'applicazione del diritto tributario con strutture di pensiero e modelli ricostruttivi stabili, organici e condi-

³²⁰) Riflessione che altri settori del diritto avevano, invece, effettuato da secoli, e che li ha aiutati a resistere alle disfunzioni, indicate al paragrafo 7, delle concezioni che riducevano il diritto alla legge.

³²¹ In gran parte la fiscalità –come vedremo– era una questione di individuazione e stima di manifestazioni di ricchezza, e non a caso l'imposta di registro, oggi negletta, era considerata la "regina dei tributi", per il numero di questioni giuridiche da essa poste.

visi. Nelle condizioni in cui si trova la legislazione tributaria, per una serie di cause che vanno al di là di responsabilità del legislatore, appiattare il diritto tributario sull'esegesi normativa comporta fatiche editoriali effimere, e nuoce all'attuale reputazione della materia; non a caso il diritto tributario è visto da molti altri giuristi, e cultori di altre scienze umane "contigue", come un oggetto misterioso, una specie di "materia economica" ⁽³²²⁾, una disciplina senza principi e talvolta un "diritto di serie B"³²³. Occorre invece creare una tradizione, cioè sviluppare la "sensibilità giuridica", nel senso indicato al paragrafo 13, dell'uditorio di riferimento, fatto di magistrati, funzionari e professionisti che si occupano della materia tributaria.

Questo scopo servono strutture mentali, di modelli "culturali" sul ruolo della legge, sul rapporto dialettico tra discrezionalità e legalità, che vivono nella sensibilità degli operatori, sui libri e sulle riviste, e non possono essere create, né distrutte, con un colpo di bacchetta magica del legislatore.

25 Diritto tributario e politica fiscale: la combinazione tra spese e imposte come scelta politica generale, estranea alle competenze dei giuristi.

@estraneità dei tributaristi ai livelli di intervento dello stato@ Anche se il diritto tributario serve a finanziare le spese pubbliche, la scelta di quali spese devono essere affrontate dal settore pubblico non spetta certo ai tributaristi. I confini dell'intervento dello stato attengono infatti alla sensibilità collettiva del gruppo sociale, per il tramite della politica, e non alla sensibilità tecnica di una categoria di giuristi. L'assetto della finanza pubblica dipende da numerosissimi fattori, come la difesa da nemici esterni o da calamità naturali, l'istruzione, la previdenza, la sanità^{tc.}. I profili per valutare se vale la pena di sostenere una spesa pubblica sono mutevoli ed intrisi di giudizi di valore: un tempo si ritenevano necessarie le spese militari per conquistare le colonie, per invadere altri paesi o per costruire chilometri di fortificazioni oggi ritenute del tutto inutili. Il discorso potrebbe continuare, ma si disperderebbe in confusionari interrogativi di fondo sulla società, il governo, l'economia, lo sviluppo, l'ambiente e la qualità della vita.

@le disfunzioni del legalismo sulla spesa pubblica@ L'unica notazione tecnico-giuridica riguarda gli effetti delle concezioni legalistiche descritte nella prima parte del testo sull'utilizzo del pubblico denaro, in termini di spese inutili e di mancate spese utili. La rigidità dei "capitoli di bilancio"

³²² A causa di un equivoco sulla caratteristica strutturale del diritto tributario di rivolgersi a circostanze economicamente valutabili, come diremo al paragrafo 27.

³²³ Lo dimostrano le difficoltà di dare a questa materia, nell'ordinamento degli studi delle facoltà di Giurisprudenza ed Economia, un'importanza corrispondente a quella rivestita dalla fiscalità nella vita reale (in cui il fisco, a tacer d'altro, assorbe oltre il 40 per cento della ricchezza prodotta ogni anno dai principali paesi sviluppati) .

fossilizza l'intervento pubblico, con spese inutili effettuate solo per "esaurire il relativo capitolo di bilancio"; al contrario, interventi poco costosi, ma utili spesso non trovano un capitolo di bilancio in cui inserirsi, e vengono tralasciati³²⁴. E' un altro esempio di quanto rilevato al paragrafo 9, sulla tendenza di un eccesso di legislazione ad "impigrire le istituzioni".

@tributaristi , politica fiscale e spesa pubblica@ A parte questo, sarà la politica a decidere come contemperare le possibili spese con le compatibilità finanziarie, in relazione alle ricchezze del paese, al rispetto delle proprietà individuali, allo stimolo ai consumi e all'iniziativa economica, alla redistribuzione della ricchezza. Non spetta quindi ai tributaristi, in questa loro qualità, valutare la quantità e la qualità delle spese pubbliche e chi lo facesse commetterebbe quelle invasioni di campo, nel mondo delle preferenze collettive, descritte al paragrafo 11 e che non rientrano tra le sue competenze; al massimo, gli equilibri tra tasse e spese pubbliche competono ai giuristi solo nei ristretti limiti dei vincoli costituzionali alle scelte legislative, e tra l'altro si tratta di aspetti di diritto costituzionale, prima che di diritto tributario.

In astratto, non c'è disputa piu' oziosa che quella a favore o contro l'intervento pubblico nella società, finanziato attraverso i tributi³²⁵. La risposta dipende infatti dalla destinazione di questi tributi, dai settori verso cui si indirizza la spesa pubblica, dall'oculatazza con cui essa viene effettuata, dagli sprechi che ad essa si accompagnano, ed altri simili parametri su cui il tributarista non ha piu' voce in capitolo di quella degli altri cittadini.

³²⁴ Veder buttare i nostri soldi dalla finestra solo per rispetto dei capitoli di bilancio è un altro inconveniente della "centralità della legislazione", con tutta la rigidità che questo atteggiamento comporta.

³²⁵) Non ci dilunghiamo qui sulle valutazioni politiche connesse alla fiscalità come strumento di redistribuzione della ricchezza. Una specie di visione *gauchista* del "fisco come surrogato della rivoluzione", emerge qualche volta in chi individua il fine ultimo del prelievo fiscale come la redistribuzione della ricchezza, fine a se stessa, anche al di là della necessità di coprire spese pubbliche. La redistribuzione pura e semplice, nel senso di togliere ricchezza a chi ne ha troppa, per darla a chi ne ha meno, ma non ne ha particolare bisogno, non è un fine per cui valga la pena di impegnarsi, se non vi si accompagnano necessità di assistenza per particolari fasce della popolazione, o particolari bisogni pubblici: dopo aver deciso che è il caso di spendere (e questa decisione viene effettuata anche in base alle disponibilità di ricchezza, quindi pensando a dove prelevare i tributi) si prelevano tributi anche cercando di ottenere effetti redistributivi. E' curiosamente giacobina una visione pedagogico-terapeutica, di un fisco che "salassa il contribuente troppo ricco" perché, in questo modo alleggerito, "si senta piu' leggero" e "viva meglio". Nella realtà, siccome la ricchezza viene prelevata per essere impiegata, non c'è quindi una vera contraddizione tra la concezione dei tributi come strumento redistributivo ovvero come strumento di sostegno delle spese pubbliche.

Ciò tra l'altro ci esime dal prenderci carico delle rituali lamentele di amici e colleghi sull'eccessività o iniquità della tassazione, in relazione alla quale si può dire solo *vuolsi così colà dove si puote*; al più possiamo rilevare che le inadeguatezze della tassazione su determinate manifestazioni economiche provocano dissenso e proteste da parte dei titolari di altre ricchezze più facilmente esposte alle pretese del fisco. I non tributaristi ci parlano una volta di semplicità, una volta di precisione, una di legalità e un'altra di flessibilità, cogliendo profili senza dubbio sensati, se presi singolarmente; il più complesso compito di fornire modelli per tenere insieme e contemperare al meglio tutti questi profili (paragrafo 16), in relazione alle caratteristiche di produzione e circolazione della ricchezza, dovrebbe invece spettare agli specialisti di questa materia.

A tal fine occorre prendere le mosse, al prossimo paragrafo, dalle varie forme di finanziamento della spesa pubblica.

26 Le epoche in cui l'importanza dei tributi era relativamente minore per via della modesta spesa pubblica e degli introiti "patrimoniali".

La possibilità di fare a meno dei tributi in presenza di risorse collettive o di altre forme di "finanza patrimoniale" La difficoltà di formazione di una sensibilità generalizzata e condivisa in materia fiscale dipende anche dalla minore importanza che i tributi avevano in passato, prima di tutto perché le spese pubbliche erano minime, rispetto a quelle di oggi; l'istruzione, la sanità, l'assistenza ai non abbienti non esistevano, o erano erogate da confraternite caritatevoli; molte esigenze, come la manutenzione delle strade e delle opere pubbliche, erano fronteggiate da lavoro volontario o da *corvees*. Le necessità finanziarie erano limitate alla corte, ad una ridotta burocrazia, alla sicurezza, ad alcune opere pubbliche e prevalentemente alla milizia; erano proprio le spese di guerra a gravare maggiormente sulla spesa pubblica, il che la rendeva molto discontinua, in relazione all'alternarsi di periodi di pace o di conflitto.

Rispetto a queste esigenze, esigue rispetto a quelle odierne, introiti adeguati derivavano da canoni di concessione territoriale³²⁶, da risorse minerarie, da collettività estranee sotto forma di preda bellica o prelievi imposti ai popoli sconfitti³²⁷, da patrimoni di nemici politici, di personaggi facoltosi

³²⁶) Sull'evoluzione di questi canoni verso tributi veri e propri, nello Stato Romano, D'amati, *Natura giuridica dell'imposta fondiaria*, Giuffrè 1956.

³²⁷) Per l'antica Roma le somme richieste ai popoli sconfitti erano una cospicua fonte di entrata, tanto che per lunghi periodi l'Italia fu esentata da qualsiasi tributo (Clementini-Bertelli, *L'imposta di RM*, Torino, 1916, I, 3, Cerami, *Aspetti e problemi di diritto finanziario romano*, Giappichelli, 1997).

morti senza eredi³²⁸ o di istituzioni soppresse³²⁹, da prestiti piu' o meno forzosi³³⁰, da vendite di cariche pubbliche³³¹. Tutto ciò dà luogo a quella “finanza patrimoniale”, che nelle epoche passate (prima dell'attuale dilatazione della spesa pubblica) contribuiva non poco alle casse di tutti gli Stati³³². Si formava così un tesoro “pubblico”, i cui proventi erano usati far fronte alle spese del gruppo, e che nel tardo impero veniva chiamato *fiscus principis*, patrimonio personale del monarca, ma funzionalizzato ad esigenze pubbliche³³³. L'importanza passata di questa “finanza patrimoniale” è confermata dall'esistenza, ancor oggi, di paesi sprovvisti di prelievo fiscale in quanto lo sfruttamento di risorse di proprietà collettiva, come il petrolio, sono sufficienti (³³⁴).

³²⁸) L'azione denominata “vindicatio caducorum” destinata appunto all'acquisizione di questi patrimoni relitti, ed esercitata da “delatori”, era un esempio di processo fiscale romano, che tecnicamente non atteneva alla percezione di un tributo, ma alla avocazione di un patrimonio.

³²⁹) Basti pensare ai beni della chiesa, avvocati dalla monarchia inglese a partire da Enrico VIII, ai beni dei Templari avvocati da Filippo il bello o a quelli dei *moriscos* e degli ebrei, esiliati dalla Spagna tra il XVI e il XVII secolo.

³³⁰ Un modo di risolvere le necessità delle finanze pubbliche fu infatti anche il prestito, che nei periodi di difficoltà divenne *forzoso*, a testimoniare l'osmosi, nel finanziamento della spesa pubblica, tra istituti commutativi e istituti autoritativi. Del resto, anche in anni recenti, fenomeni come il pagamento in titoli di stato dell'indennità di contingenza, hanno testimoniato il pragmatismo della finanza pubblica.

³³¹) Ordinare nuovi cardinali dietro pagamento di cospicue somme era uno strumento di finanziamento ricorrente, nello stato pontificio anteriore alla moralizzazione avvenuta col concilio di Trento.

³³² Sulla finanza patrimoniale D'Amati, Natura e Fondamento del tributum, in Annali dell'università di Bari, Bari 1962, ma anche in www.rivista.ssef.it e www.Astud.it). Solo il diritto finanziario, inteso genericamente come disciplina giuridica delle entrate e delle spese pubbliche, è ineliminabile in una società organizzata, mentre potrebbe non esserci bisogno, a causa delle risorse alternative appena indicate nel testo, di un diritto tributario.

³³³) Su questa “ambiguità” del *fiscus* imperiale vedi Budrese, voce Fisco, in enciclopedia del diritto, ma era naturale che, quanto piu' il *princeps* si identificava con lo stato, tanto minore fosse la differenza tra le sue finanze private e quelle pubbliche.

³³⁴) In molti piccoli paesi esportatori di petrolio i cittadini sono infatti esonerati da qualsiasi tributo, che sarebbe superfluo in quanto gli introiti petroliferi bastano a soddisfare le spese pubbliche. Questa “finanza patrimoniale” era diffusa anche nei paesi socialisti, in cui la proprietà dei mezzi di produzione era collettiva. L'adagio di Benjamin Franklin, secondo cui *a questo mondo nulla è certo meno la morte e le tasse* trova quindi delle eccezioni. Le spese pubbliche sono caratteristica indefettibile di ogni collettività (FEDELE, Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali in Riv. Dir. Trib., 2002, I, 31), ma possono essere soddisfatte anche a prescindere dai tributi, nei modi –abbastanza intuitivi e frequenti nella storia- indicati nel testo.

il carattere residuale del prelievo tributario ed il controllo reciproco, nelle piccole collettività, sul contributo di ciascuno ai bisogni del gruppo Nonostante queste entrate patrimoniali, potevano essere necessari sforzi ulteriori, non solo in denaro, ma anche in natura, sotto forma di prestazioni militari o di lavoro; del resto, nei piccoli gruppi, in cui gli individui sono pochi e si conoscono tra di loro, la spesa pubblica si intreccia variamente con quella “privata”³³⁵. Nelle collettività ristrette, a carattere assembleare (paragrafo 2), ognuno riesce a farsi un’idea delle necessità collettive, dell’utilità di certe iniziative rispetto al loro costo, e del contributo –soprattutto di lavoro- che egli stesso può dare rispetto a quello proveniente dagli altri.

Il gruppo, riunito nel suo complesso come massima autorità (paragrafo 1.2) poteva intervenire, in questa fase di controllo reciproco, verso chi fosse ritenuto negligente nel contribuire, rispetto alle proprie possibilità, alle esigenze collettive³³⁶; è verosimile che venissero soddisfatti in questo modo i bisogni collettivi delle prime fasi assembleari dei gruppi sociali, in cui l’insieme degli individui era simultaneamente *politico, amministratore e giudice*, ed apprezzava i meriti e i demeriti degli individui senza le mediazioni delle autorità, secondo lo schema descritto al capitolo 2.

Man mano che il gruppo diventa più numeroso, viene meno la diretta percezione, da parte del singolo, di molte necessità comuni³³⁷ e la consape-

³³⁵ Nei piccoli gruppi sociali, sia quelli primitivi, sia i gruppi sociali elementari delle società odierne, stare insieme serve a soddisfare meglio i bisogni privati, dalla ricerca del cibo, all’educazione dei figli, alla difesa esterna. C’è una certa somiglianza con gli altri animali sociali, in cui le funzioni (ricerca del cibo, difesa del territorio e cure parentali) vengono suddivise. Nelle società primitive ciascun componente del gruppo contribuiva con varie attività, come la caccia, l’agricoltura, la difesa, la preparazione di utensili, la raccolta di legna, la sorveglianza dei bambini, etc. Lo stesso avveniva nelle famiglie patriarcali, e questo riproduce la fase “assembleare” del “gruppo sociale” elementare di cui abbiamo parlato al paragrafo 2. Un modello fumettistico di questa micro-collettività potrebbe essere il *villaggio dei Puffi*, in cui non esiste il danaro, e ciascun individuo, sotto la saggia guida di Grande Puffo, fa quello che può per la comunità, nel settore a lui più congeniale, e dalla comunità riceve quanto gli serve. Quando però le dimensioni del gruppo crescono, questo spontaneismo deve cedere il passo, come vedremo nel testo, ad una regolamentazione legislativa da parte dell’autorità politica

³³⁶) Naturalmente, questa valutazione dipende anche dalle pressioni esterne sul gruppo e dalla gravità delle necessità collettive. Occorre poi tener conto del grado di assistenza che il gruppo intende fornire a chi, per le proprie condizioni di disagio fisico, non è (o non è più) in grado di dare un aiuto proporzionato ai benefici ricevuti dall’appartenenza alla comunità.

³³⁷) Il gruppo, infatti, si disperde su un territorio vasto, frammentandosi in piccole comunità, tra le quali le relazioni si attenuano, rendendo difficile ai singoli rendersi conto delle necessità collettive del gruppo più vasto, sottoposto a un unico potere politico.

volezza del nesso tra i benefici dell'appartenenza al gruppo e i relativi costi, anche in termini fiscali: il singolo diventa in genere consapevole delle esigenze collettive solo quando esse lo toccano personalmente, ma allora può essere troppo tardi per entrare in azione³³⁸. E' uno dei motivi per cui, come vedremo al prossimo paragrafo, la contribuzione alle spese pubbliche cessa di essere "spontanea" e viene sempre più a dipendere dall'iniziativa dell'organizzazione politica, che nel frattempo il gruppo si è data (paragrafo 3).

26 bis tributo, partecipazione a una comunità e soggezione alla sua autorità .

@il tributo come indizio della partecipazione a una comunità@ Il tributo si colloca quindi nell'ambito dei *patti di convivenza*, spontanei o formalizzati, che caratterizzano una certa collettività³³⁹; chi paga il tributo appartiene ad un gruppo sociale, o entra in relazione con esso per profili limitati che possono giustificare il pagamento di tributi per manifestazioni patrimoniali connesse a questa relazione³⁴⁰. Questo patto di convivenza è compatibile con gerarchie sociali e tributi più gravosi per categorie in posizione subordinata, ma comunque inquadrata e garantita, come i cristiani o gli ebrei negli stati musulmani del passato³⁴¹; al contrario, l'esenzione da tributi – ad esempio per nobili e clero- testimoniava una posizione di vertice nella comunità.

La storia ha conosciuto prelievi coattivi che non possono considerarsi tributi per la mancanza delle caratteristiche suddette, come il bottino di guerra, la taglia chiesta dai vincitori come riscatto della vita o della libertà dei vinti, la confisca dei beni di soggetti indegni, l'avocazione di beni di istituzioni soppresse. In simili casi è improprio parlare di tributi, in quanto il patto di convivenza sopra indicato mancava, o era eliminato per l'estromissione

³³⁸) E' inutile, ad esempio, costruire argini mentre il fiume sta straripando, o armare eserciti mentre il nemico è alle porte, anche se in questi casi tutti saranno finalmente convinti della necessità di provvedere.

³³⁹) O che caratterizzano i rapporti tra "collettività diverse", tra loro coordinate, o persino tra stati sovrani per molti versi autonomi, ma per altri in rapporto di vassallaggio, spesso accompagnato dal pagamento di somme, anche a fronte di un potenziale aiuto militare. Il punto andrebbe approfondito per raffinare le zone grigie tra "tributi" e "taglie" (vedi infra), ma non è questa la sede per farlo.

³⁴⁰) Come avviene per gli stranieri, o i non residenti, verso i quali il prelievo fiscale deve essere giustificato da un qualche collegamento tra la manifestazione di ricchezza tassata e la sfera territoriale o giuridica dello stato percettore (per ulteriori considerazioni Carpentieri, Lupi, Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in questa collana, 2002).

³⁴¹ La Gizah, sovrimposta musulmana applicabile al patrimonio degli infedeli restava sempre un tributo, pur connesso ad una posizione di generica inferiorità sociale.

dal gruppo di qualche individuo. Naturalmente, come in tutte le scienze umane, tra queste ultime entrate e il tributo non c'è una linea di demarcazione netta⁽³⁴²⁾, e ci si allontana dal concetto di tributo man mano che se ne sbiadisce il fondamento economico, e se ne accentua la correlazione con una inferiorità politico-sociale³⁴³, rivolta a popoli sottomessi³⁴⁴ o individui "banditi". Anche questo conferma la mancanza di confini netti tra i concetti delle scienze, tra i quali esistono ininterrotte sfumature intermedie.

@i tributi come funzione pubblica e loro carattere non sinallagmatico

@

Già si comprende quindi l'incardinamento del prelievo fiscale nell'attività dei pubblici poteri, secondo l'evoluzione descritta al paragrafo 4, e le caratteristiche di strutturale unilateralità di cui al successivo paragrafo 53. In materia di tributi gli enti pubblici presero l'iniziativa per procurare le risorse con cui soddisfare i bisogni generali del gruppo stesso³⁴⁵. Il diritto tributario appare quindi sin dall'origine riconducibile a decisioni dell'autorità politica sulle spese generali da sostenere, sui modi per finanziarle, ed assume quindi sin dall'inizio quella connotazione "amministrativistica" *ante litteram* (³⁴⁶), che costituisce uno dei fili conduttori di questo libro³⁴⁷.

³⁴² Tra il tributo e le entrate connesse a espropriazioni, requisizioni, taglieggiamenti, imposti sotto minacce di sanzioni, esiste una zona grigia che meriterebbe una indagine più approfondita, in relazione a vari profili di diritto internazionale (danni di guerra e requisizioni), riflessi patrimoniali dei diritti umani (confische di beni a oppositori politici), proporzionalità all'illecito dei connessi interventi parasanzionatori (confische), avocazione di profitti di guerra o di regime, ed altri aspetti su cui non ci si può dilungare in questa sede. L'importante, ai nostri fini, è però ribadire quella "comunanza politica" che caratterizza i tributi rispetto alle entrate descritte nel testo, e li finalizza alla suddivisione delle pubbliche spese tra gli appartenenti ad una collettività.

³⁴³) In ogni caso si tratta di profili che possono coesistere, come risulta ad esempio nei tributi cui erano soggette le province romane, e da cui era esente l'Italia. Si trattava di tributi imposti per diritto di conquista, ma pur sempre di tributi, non di taglie: al pagamento di quei tributi si collegavano protezioni e diritti civili, pur sempre garantiti dallo Stato Romano. In altri termini si era pur sempre membri di una collettività, magari in una posizione di inferiorità, ma pur sempre titolari di diritti.

³⁴⁴ E quindi diversi da quelli su cui si fonda il consenso politico all'autorità (paragrafo 3)

³⁴⁵ Mentre le esigenze al fondo del diritto "dei privati" sono sentite da tutti gli individui, le necessità del prelievo fiscale sono maggiormente presenti a chi è preposto alle spese pubbliche, che nelle collettività antiche riguardavano la difesa, la sicurezza, il culto, le opere pubbliche e simili.

³⁴⁶) Nel senso che il diritto amministrativo è stato consapevolmente analizzato come disciplina giuridica solo a partire dall'ottocento, quando (nello stato di diritto) anche il potere pubblico è stato assoggettato alla legge, nell'interesse del gruppo, e non più

Già dalle origini il prelievo fiscale si presenta quindi senza carattere di sinallagmaticità, nel senso che nessuna specifica contropartita viene ricevuta da chi paga le imposte, per il solo fatto di pagarle (vedremo al paragrafo 52 che questo caratterizza il settore fiscale rispetto a tanti altri comparti del moderno intervento pubblico, come istruzione, sanità, assistenza). E' quindi molto comune che qualcuno paghi meno imposte rispetto ai vantaggi che riceve dalla partecipazione al gruppo, e che qualcun altro ne paghi di piu'. Il nesso tra imposte pagate e beneficio ricevuto in termini di servizi pubblici è infatti impercettibile per i singoli contribuenti, e l'evasore fiscale gode spesso dei vantaggi di appartenere al gruppo sociale, in termini di sicurezza pubblica, difesa, infrastrutture, giustizia etc..³⁴⁸.

@applicabilità al diritto tributario di quanto rilevato al paragrafo 1.8 sull'evoluzione del diritto pubblico: richiami @ A questo punto, per l'evoluzione del diritto tributario è sufficiente richiamare le considerazioni svolte al paragrafo 1.8 a proposito dell'attività delle autorità pubbliche: già prima dello stato di diritto, alcune caratteristiche dei tributi sono fissate per legge, per separare le funzioni politiche dall'azione degli organi preposti al prelievo, contro le cui possibili prevaricazioni vengono anche formalizzate possibilità di rivolgersi ad organi di riesame; importa poco se questi organi non erano indipendenti³⁴⁹, ma la stessa idea di una qualche forma di reclamo

nell'interesse del sovrano, sia pure "per il bene" dei sudditi (sopra paragrafo 1.8). Comunque, se il *Publicum ius est quod ad statum rei romanae spectat; privatum, quod ad singulorum utilitatem pertinet* (Ulpiano, Dig.1.1.1.2) è abbastanza chiaro fin da ora dove collocare la materia del prelievo tributario.

³⁴⁷) Diventa così palpabile la differenza tra il diritto tributario ed il "diritto dei privati", che si sviluppa nell'ambito di relazioni avvertite da tutti i membri del gruppo, ciascuno dei quali entra necessariamente in rapporti giuridici con altri (per contrattare o per ragioni affettivo-familiari). Vedremo quindi che fisiologicamente, mentre nel diritto privato l'unica autorità è quella giurisdizionale, nel diritto tributario l'autorità giurisdizionale interviene per limitare le decisioni dell'autorità amministrativa, o per rimuoverne le inerzie (paragrafo 4, dove emerge in quale misura la compresenza di autorità amministrative e giurisdizionali sia un elemento fondamentale per comprendere il processo tributario).

³⁴⁸) Lo scambio tra imposte e servizi pubblici non riguarda infatti il singolo contribuente, ma la collettività nel suo complesso, senza correlazioni specifiche tra imposte pagate dal singolo e servizi pubblici ricevuti dal medesimo. Il consenso prestato all'imposizione fiscale nel suo complesso è quindi un consenso politico, espresso nella scelta degli organi di governo centrale e locale. In questo senso non c'è consensualità nel prelievo tributario. Vedremo al paragrafo 55 che anche gli accordi fisco-contribuenti (oggi l'accertamento con adesione) non si giustificano per l'ottenimento di un bene della vita, ma come alternativa all'esercizio del potere unilaterale dell'amministrazione.

³⁴⁹) Del resto abbiamo già rilevato nella prima parte che, in uno stato assoluto, nessun giudice è pienamente indipendente.

dà l'idea di quanto il tributo fosse indice dell'appartenenza a una collettività., nei termini da cui avevamo preso le mosse all'inizio del paragrafo.

27 Il riferimento del diritto tributario alla misurazione della ricchezza: suoi rapporti con le discipline economiche e contabili.

@ *i concetti patrimonialmente valutabili come denominatore comune delle varie forme di prelievo*@ La storia dimostra che i tributi si riferiscono, da sempre, a circostanze valutabili in termini patrimoniali, a “manifestazioni economicamente rilevanti”, che denotano la possibilità di contribuire alle pubbliche spese. Si può trattare di beni in senso fisico (terreni, capi di bestiame o merci), del tenore di vita, delle potenzialità di lavoro materiale³⁵⁰, di atti giuridici a contenuto (appunto) patrimoniale, fino ad astrazioni come il corrispettivo contrattuale, il valore normale degli immobili, il reddito, determinato forfettariamente o contabilmente, etc.³⁵¹.

@*le ulteriori scelte politiche inserite sulla patrimonialità del prelievo*@

Anche le imposte su individui in condizioni sociali di inferiorità non li colpivano come tali, ma in quanto titolari di manifestazioni economicamente rilevanti, come terreni o attività economiche; così funzionava la già menzionata *Gizah* cui erano soggetti gli infedeli nei paesi dell'antico Islam, ed anche la tassa sul celibato, di mussoliniana memoria, che non colpiva i celibi come tali, ma *aggravava* l'imposizione su una capacità economica per altri versi esistente, rappresentata dal reddito.

@*la patrimonialità del tributo e il giurista*@ La misurazione amministrativa della ricchezza caratterizza infatti il tributo dai tempi remoti in cui pubbliche autorità o esattori stimavano i frutti dei campi³⁵², fino ai giorni nostri, in cui fiscalisti d'impresa e consulenti autodeterminano l'Ires o l'imposta sul valo-

³⁵⁰ Come avveniva ai tempi delle antiche *corvées*, prestazioni obbligatorie di manutenzione di opere pubbliche. Il prelievo tributario ha quindi carattere patrimoniale non perché diretto a beni economici, ma perché commisurato alle suddette entità patrimonialmente rilevanti (possesso di beni, consumi, redditi, potenzialità di lavoro, etc.).

³⁵¹ Avremo occasione di soffermarci più avanti su come le varie forme di prelievo hanno considerato le caratteristiche della ricchezza: dapprima si guardava a manifestazioni di ricchezza di carattere “materiale”, come terreni, fabbricati, crediti o merci: solo in un secondo tempo si è passati alla ricerca di astrazioni, differenze tra incassi e pagamenti, fino a tutte le raffinatezze della fiscalità specialistica, spesso talmente elaborate che addirittura si perde di vista il loro inquadramento nell'ambito di una determinazione della ricchezza.

³⁵² Ben prima che lo Statuto Albertino parlasse di contribuzione proporzionata agli “averi” o l'attuale Costituzione di “capacità contributiva”.

re aggiunto. Questa patrimonialità del tributo assume una profonda valenza giuridica, cui sono finalizzati anche i riferimenti all'economia o alla contabilità aziendale.

@l'economia e la scienza delle finanze come scienze umane@Piuttosto, questa patrimonialità del prelievo tributario va coordinata con la funzione dei giuristi in questo settore; riflettere sui rapporti tra prelievo fiscale e manifestazioni patrimoniali è essenziale per tener fermo che il diritto tributario non è una "materia economica".

Anche l'economia, e la sua branca denominata scienza delle finanze, sono però scienze umane, che guardano ai tributi per prevederne gli effetti sull'economia o suggerire criteri di imposizione adeguati a determinati indirizzi di politica economica. L'economia generale, e le discipline aziendali, restano scienze umane, come già visto al paragrafo 6, nonostante i modelli matematici di cui oggi amano circondarsi. tali modelli, che collegano lo sviluppo a fattori come il tasso d'interesse o le aliquote di prelievo fiscale (la c.d. "curva di Laffer"³⁵³), appaiono riduttivi rispetto a fattori ulteriori (ad esempio il costo della manodopera, le infrastrutture, la tecnologia, la concorrenza estera, la burocrazia, la criminalità, la situazione della domanda), ed un insieme di atteggiamenti personali, come l'entusiasmo, la fiducia, la lealtà, la voglia di intraprendere ed altri parametri difficilissimi da ponderare in un modello formale.

@Diritto ed economia: l'equivoco del diritto tributario come "disciplina economica" o contabile@ Detto questo, il diritto tributario è materia giuridica con oggetto economico, così come il diritto della navigazione non è materia nautica, il diritto sanitario non è materia medica, il diritto urbanistico non è materia architettonica, il diritto agrario non è materia botanica o zoologica. I tributaristi devono quindi abituarsi ad avere a che fare con concetti economici, ma guardandoli da giuristi, anche perché il politico-legislatore guarda al reddito, al patrimonio, al consumo nell'accezione del linguaggio corrente, non nell'accezione degli economisti, né passando attraverso le loro formule matematiche. L'attenzione dei giuristi per i concetti economici serve a "vederli come li vede il legislatore", a comprendere le preoccupazioni di chi deve contemperare gettito, sviluppo, e tutti gli altri fattori che influenzano le scelte politiche in questo campo. Nell'esercizio della discrezionalità interpretativa (paragrafo 20) i giuristi travalicherebbero la propria funzione se dessero rilevanza determinante alle elaborazioni con cui gli economisti

³⁵³) Secondo cui il gettito fiscale potrebbe aumentare diminuendo le aliquote, perché la gente evaderebbe di meno e produrrebbe di più. Chiunque si rende conto che il modello trascura la perdita di gettito da parte di chi, già prima delle diminuzioni delle aliquote, pagava regolarmente. Anche qui, come in tutte le scienze umane, abbiamo un discorso sensato, che contiene un po' di verità, ma non tutta (paragrafo 16).

guardano ai concetti correnti di reddito, patrimonio, consumo e simili, per suggerire l'imposta *ottima in astratto*.

@le sinergie tra economia e diritto nello studio della fiscalità@ Su queste premesse è possibile riprendere il controllo di vastissime tematiche intermedie tra diritto ed economia, che oggi sfuggono agli studiosi di entrambi i settori. Da una parte il diritto tributario è tendenzialmente improntato all'analisi della legislazione mentre la scienza delle finanze è involupata nei suddetti modelli matematici. Entrambi sono lontani dai profili tenuti in considerazione per le scelte di politica tributaria, da cui desumere lo spirito della legislazione, tendenziale e impreciso (come sempre nelle scienze umane), ma pur sempre utile. Questo dialogo tra economisti e giuristi deve porsi perciò su un piano di parità, abbandonando il preconconcetto secondo cui nelle scienze economiche si troverebbero le risposte agli interrogativi giuridico tributari sul concetto di reddito, patrimonio e simili. Così come i giuristi non possono coinvolgere gli economisti nell'estenuante esegesi di dettagli normativi malformulati, gli economisti non possono coinvolgere i giuristi nelle formule e nei grafici in cui cercano una veste di oggettività, per distaccarsi da quelle "scienze umane", di cui inesorabilmente fanno parte. La riscoperta della comune matrice umanistica, con la rinuncia dei giuristi a parlare per articoli e per commi e quella degli economisti a incasellare in un modello matematico qualsiasi atteggiamento umano, potrebbe riportare le due discipline alla proficua osmosi di un tempo, quando studiosi di estrazione economica, da Einaudi a Griziotti, a Vanoni, a Cosciani, contribuirono fortemente alla diffusione del pensiero in questo settore. Questa collaborazione è il principale strumento per tenere insieme precisione, certezza, semplicità, e tutti gli altri valori "neutri" indicati al paragrafo 12, in relazione agli obiettivi politici di volta in volta dominanti.

@diritto tributario e tecnica contabile@ Per alcuni aspetti circoscritti della fiscalità delle grandi imprese, il rapporto appena descritto tra diritto tributario ed economia, si è riproposto rispetto alla contabilità e all'organizzazione aziendale⁽³⁵⁴⁾; queste ultime sono particolarmente utili al diritto tributario perché aiutano a comprendere le procedure documentali necessarie agli adempimenti dei grandi soggetti attorno ai quali ruota la moderna fiscalità basata sull'autodeterminazione dei tributi (i c.d. "grandi sostituti d'imposta" di cui al paragrafo 30).

Raramente c'è, anche qui, bisogno di ripercorrere i modi in cui le discipline aziendalistiche hanno precisato, ai propri fini, i concetti di reddito, patrimonio, valutazioni di bilancio etc.. Non a caso i tributaristi laureati in

³⁵⁴Ed infatti l'immagine del tributarista come un misto di giurista e di contabile è ancora molto forte nell'immaginario collettivo. *Lo vedi che tutti i tributaristi sono un po' ragionieri?* mi disse una collega giuslavorista, un giorno in cui mi vide con due biro nel taschino della giacca.

economia fanno un lavoro essenzialmente giuridico, che talvolta si intreccia con le convenzioni contabili di rilevazione del reddito e del patrimonio aziendale. Certo, la conoscenza di meccanismi contabili è una premessa per capire molti problemi della fiscalità specialistica, ma si tratta di una condizione di partenza per confrontarsi con altri profili esclusivamente tributari, come precisione, certezza, stabilità dei rapporti, continuità di valori fiscali di riferimento, ed altri che sono del tutto estranei (per sua fortuna) all'economia aziendale; basti pensare al coordinamento tra tassazione delle società e dei soci, o al credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, e altri profili che vedremo al paragrafo 61, dedicato alle "simmetrie tendenziali" della fiscalità analitica; in tale sede vedremo che i rapporti tra soggetti diversi e periodi d'imposta diversi provocano essi stessi incastramenti numerici, generati dal diritto tributario e privi di collegamenti con le discipline aziendalistiche. L'unico aspetto vincolante, per motivi logici e non certo per scelte legislative, è la tecnica della partita doppia, con la quale sono però compatibilissimi criteri di valutazione, di imputazione a periodo e di rappresentazione patrimoniale o reddituale dei fenomeni³⁵⁵; le considerazioni dinamiche dei flussi di ricchezza, gli intrecci "tassazione-deduzione", su cui torneremo al paragrafo 61, sono questione esclusivamente tributaria, vero e proprio nucleo della moderna fiscalità analitica. Ma anche qui un proficuo rapporto con la contabilità aziendale è indispensabile a capire le caratteristiche strutturali della ricchezza che si impongono anche al legislatore tributario, al di là della sua asserita onnipotenza.

capitolo Dal prelievo a impulso d'ufficio all'autodeterminazione analitica da parte dei contribuenti.

28 Le tradizioni di prelievo su manifestazioni patrimoniali facilmente individuabili.

@ *storia dei tributi e imposte sui redditi*@ Per costruire una sensibilità sui concetti strutturali del diritto tributario, è importante relativizzare i problemi di oggi, e chiedersi se –e come- si siano posti in altri tempi o sotto altri cieli. Troppe cose sono cambiate, nella fiscalità recente, per poter ritrovare nei secoli passati tanti profili del diritto tributario con cui abbiamo a che fare oggi. Ad esempio, la tassazione dei redditi industriali, commerciali e professionali, cui oggi si collegano tante questioni controverse, è iniziata in tempi

³⁵⁵) Proprio la flessibilità della "partita doppia" ne ha provocato l'intramontabile fortuna, che dura dai tempi di Luca Pacioli, e si estesa a tutti i Paesi, continentali, anglosassoni ed emergenti, in cui esiste "qualcuno che conta".

relativamente recenti, ed i libri di storia che parlano di “imposte sui redditi” si riferiscono alla tassazione dei soli redditi agricoli ³⁵⁶.

E' del resto naturale che gli storici “puri” guardino all'oggetto economico della tassazione, piu' che alle caratteristiche giuridiche delle funzioni all'epoca svolte dal legislatore, dalle autorità amministrative, dai contribuenti e dagli altri soggetti coinvolti nel prelievo fiscale.

Nelle opere storiche che parlano di finanza e tributi manca un confronto degli istituti giuridici utilizzati in passato rispetto a quelli di oggi, né tale comparazione si trova nelle trattazioni giuridiche, appiattite sul *qui ed ora*, cui si aggiunge talvolta da qualche citazione sul passato, riferita di solito ai libri del Quarta, le colonne d'Ercole dove si fermano le esposizioni retrospettive ³⁵⁷.

Per capire le nostre tradizioni è però utile anche la consapevolezza che meccanismi oggi familiari non esistevano affatto, fino a tempi molto recenti. Non perché le società del passato fossero più autoritarie e meno garantiste di quelle di oggi, ma per le diverse esigenze finanziarie e per le diverse modalità di formazione e circolazione della ricchezza. Erano infatti sufficienti, ed accettabili socialmente, prelievi più grossolani, che si confacevano –come vedremo– ad un prelievo basato sull'iniziativa diretta delle autorità pubbliche o di loro incaricati ³⁵⁸; questa “capillarità” dell'intervento esattivo

³⁵⁶ Una qualche tassazione delle attività economiche avveniva (raramente) tramite le *imposte di patente*, connesse al mero esercizio di artigianato o commercio, come avvenne per esempio nello Stato Pontificio o in Lombardia, in Francia (leggi sulle patenti del 1791), ed altri stati europei.

³⁵⁷) Andare più indietro richiederebbe infatti un ripensamento sui concetti oggi dominanti sulla *vincolatezza* dell'imposizione rispetto alla legge, sul ruolo degli uffici fiscali e dei giudici, ed altre analisi molto complesse rispetto all'attuale tradizione giuspositivistica, abituata a identificare il diritto con la legislazione. Anche se fin da tempi remoti, i tributi sono stati sempre istituiti con legge o equipollenti atti dell'autorità di vertice, occorrerebbe una complicata analisi di come un tempo si combinavano tali leggi con le funzioni degli uffici fiscali, le loro varie tipologie di ausiliari del fisco (esattori, collettività locali, cfr. paragrafo 29) in relazione ai profili che esse potevano, o non potevano, considerare. Si tratta di un intreccio che fa tremare le vene ai polsi del giuspositivista, e che è stato liquidato talvolta con un artificio verbale (*funzione vincolata di imposizione*), che è meglio di nulla, ma in cui l'aggettivo nega il sostantivo, e tutto resta come prima. Il problema vero, premesso che tutta la discrezionalità è *doverosa*, era piuttosto stabilire di quali profili potesse tener conto l'autorità investita della funzione, e di quali forme di controllo ci fossero sulle relative determinazioni.

³⁵⁸) Si tratta di un filo conduttore di questa parte del volume, che trova punti di emersione frequenti nella letteratura passata, dove non ha avuto però nel complesso l'importanza che meritava. E' però una caratteristica che emerge indirettamente nel-

rendeva difficile gestire prelievi troppo complessi ed elaborati, e quindi costringeva a trascurare manifestazioni patrimoniali troppo sfuggenti e difficili da individuare.

@canoni e tributi agrari La fiscalità “agricola”, riflesso del potere sul territorio³⁵⁹, era facilmente gestibile, per via della stabilità dei terreni e della ciclicità delle coltivazioni; da ciò derivava una certa facilità, da parte degli organi fiscali, di individuare e stimare questa forma di ricchezza, secondo criteri talvolta grossolani e talaltra più sofisticati³⁶⁰; le stime più sofisticate furono le catastizzazioni agricole, secondo i criteri di agronomia sviluppati dal settecento in poi. L'importanza dell'agricoltura e dell'allevamento, fondamentali nelle società arcaiche, dove la ricchezza era principalmente terriera, spiega perché gli storici parlino di “imposte sui redditi”, anche se i redditi non agricoli furono esclusi –come tali- da qualsiasi tassazione fino alla metà dell'ottocento.

@imposte sugli scambi di merci La ricchezza “non agricola” veniva considerata attraverso la tassazione delle merci³⁶¹, cui poteva ascriversi anche il monopolio statale sulla importazione o produzione di determinati beni. Anche in queste forme di prelievo ritroviamo l'iniziativa dell'autorità fiscale³⁶² nel controllo fisico generalizzato dei luoghi di produzione, trasporto o scambio delle merci da tassare, o nel divieto di trasportare merci di un determinato tipo. Le possibilità di vendere clandestinamente le merci, evadendo il tributo, generarono controlli in forma poliziesca, per la repressione del contrabbando³⁶³. Questa analogia con la fiscalità attuale non deve far dimenticare che queste imposte sui consumi venivano applicate sulle quantità fisiche dei be-

la maggior parte delle opere sulla fiscalità del tardo ottocento, tra cui anche Tivaroni, *Metodi di accertamento della ricchezza mobile*, Torino, 1912, 2.

³⁵⁹) Il tributo fondiario, sotto certi aspetti, fu una sorta di compenso per il “dominio eminente” dello stato sul territorio, parametrato ai frutti che l'utilizzatore dei campi poteva ritrarre dal territorio stesso; dal “canone di concessione di un territorio” si passa gradualmente al “tributo”, come una compartecipazione dell'autorità alla capacità produttiva dei terreni.

³⁶⁰ Abbiamo già parlato, a proposito del “pragmatismo” dei sistemi tributari, dei “nilometri” o degli altri strumenti empirici per orientarsi sulla produttività dei terreni.

³⁶¹ La storia offre infatti continui esempi di imposte sui consumi prelevate in base al conteggio fisico dei beni soggetti al tributo; ad esempio, al momento in cui i carichi di merce dovevano transitare per passaggi obbligati, come i ponti o le porte delle città, i gabellieri potevano ispezionare fisicamente il carico e pretendere il tributo.

³⁶²) O degli “ausiliari” di cui al paragrafo 29, peraltro meno necessari per quelle imposte sugli scambi riscosse attraverso la sorveglianza fisica di un punto di passaggio obbligato, come un porto, un ponte, o gli ingressi delle città.

³⁶³) In queste antiche vicende si ritrova la matrice militare dei corpi doganali, che nel nostro Paese è rimasta alla Guardia di Finanza, estendendosi ad altri settori della fiscalità.

ni, non sui corrispettivi della loro vendita, come avviene oggi per l'IVA³⁶⁴. Anche quest'ultimo aspetto conferma la passata tendenza a una tassazione oggettiva, diretta a beni fisici, e non ad astrazioni come il "corrispettivo" o a maggior ragione il *reddito* come oggi lo concepiamo.

@le imposte sulla consistenza patrimoniale ed il tenore di vita Un ulteriore strumento di imposizione fiscale della ricchezza "non agricola" erano le imposte sul tenore di vita e la proprietà generale delle persone. A differenza di quelle agricole, non si trattava di stime facili, specialmente in gruppi sociali numerosi, in cui la conoscenza reciproca era modesta. A questi fini, già dall'età romana³⁶⁵, si effettuavano periodiche rilevazioni generali del censo degli individui e delle famiglie; la ricchezza in questo modo stimata era la base per applicare tributi straordinari³⁶⁶, oppure –in età medievale– imposte come il focatico o il testatico, commisurate cioè ai beni di un individuo o di un nucleo familiare³⁶⁷. Cronache locali medievali, accessibili mediante qual-

³⁶⁴ Difatti, problemi di determinazione delle imposte indirette, normalmente esistenti per le fiscalità semplici come quelle degli Stati antichi e medievali, si sono tramandati sino ai giorni nostri. Le imposte doganali e di fabbricazione di oggi (c.d. *accise*), sono ancora commisurate alla movimentazione dei beni ed alla loro qualità e quantità. In questi campi è rimasta, anche oggi, una fiscalità ad elevato coinvolgimento amministrativo (che fa capo ad una Agenzia delle Dogane, diversa da quella preposta all'applicazione degli altri tributi) e che interagisce con piccoli gruppi di interlocutori esterni specializzati. Anche queste imposte colpiscono i consumi come l'IVA, solo che quest'ultima è totalmente incentrata sui corrispettivi contrattuali, valutati in modo analitico-contabile, con una procedura concepibile solo all'interno di una moderna economia industriale o post-industriale, in cui sono ormai acquisiti strumenti quali l'autotassazione o la determinazione analitica.

³⁶⁵ Il *censimento* dell'antica Roma, contiene in embrione l'idea delle varie tipologie di catasti che si sarebbero succeduti in futuro, finalizzati non tanto alla misurazione assoluta di ricchezza, quanto alla graduazione reciproca della condizione patrimoniale dei cittadini, da utilizzare come una sorta di "tabella millesimale" per la ripartizione delle spese (il censo romano aveva quindi solo in parte carattere fiscale, perchè svolgeva anche funzioni politiche e militari, ed un censo elevato corrispondeva a un maggior prestigio in campo sociale). Anche i catasti di Venezia, intorno alla fine del XIII secolo, e di Firenze del 1427, includevano –similmente al census romano– tutte le forme di ricchezza degli abitanti, sia mobiliari che immobiliari, Cfr. V. F. Guicciardini, *Le cose fiorentine*, a cura di R. Ridolfi, Firenze, 1945, p.202 e ss., e Quarta, commento alla legge..., cit. pag. 18 e ss.

³⁶⁶) Connessi con necessità finanziarie, di solito dovute ad esigenze belliche, aggiuntive a quelle cui si poteva far fronte con la più volte indicata "finanza patrimoniale".

³⁶⁷ Dal medioevo alla rivoluzione francese questo tipo d'imposizione fu molto diffuso, e si manifestò con caratteristiche pressoché identiche, anche se con denominazioni diverse (*bocatico*, *testatico*, *focatico*, ecc.): numerosi riferimenti a tali tributi si trovano in Bartolo da Sassoferrato che distinse queste imposte personali in base ai soggetti passivi: o singole persone (colpite tramite collette *pro capita*) ovvero intere

che navigazione su *internet*, ovunque testimoniano che tributi di questo tipo erano un fenomeno spontaneo e diffuso anche in piccole comunità³⁶⁸.

Per suddividere i carichi pubblici, questa registrazione indicativa del patrimonio dei singoli ³⁶⁹ era sempre meglio che nulla, e serviva a contenere le arbitrarie connesse a questo tipo di ripartizione.

29 Segue: la tradizionale iniziativa dei poteri pubblici , e di loro ausiliari.

@l'iniziativa delle autorità nel prelievo tributario@

Le modalità di tassazione descritte al paragrafo precedente sono tutte accomunate dall'attribuzione all'autorità fiscale di una funzione di iniziativa nel prelievo tributario. I tributi venivano pagati perché qualcuno li chiedeva e li quantificava, in denaro o in natura. In società arretrate l'autodeterminazione analitica cui oggi siamo abituati sarebbe stata assolutamente improponibile.

famiglie (collette *pro fumantes* o *pro focolarios*). Cfr A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, in *Scritti giuridici scelti*, Giuffrè, Milano, 1990, pag. 144 ss..

³⁶⁸) Simili imposte servivano, attraverso l'intermediazione delle comunità locali, a raccogliere le somme imposte dall'autorità di vertice ad una determinata città od area territoriale, che si poneva come "entità intermedia" tra singoli individui e governo centrale (secondo i consueti schemi di cui al paragrafo 29). Ad esempio www.sanfele.net/sanfelenet/continuastoria in cui si parla dei "Cedulari" o schede di imposte per la Basilicata, in cui si trovano, accanto ad una imposta fondiaria, tributi sul tenore di vita (oltre a pedaggi, dogana, tassa sui forni, sui mulini, ecc"). Sul sito del comune di Portomaggiore (http://www.comune.portomaggiore.fe.it/contr_ep_estense.htm) si rileva che "dall'11 al 14 di ottobre dell'anno 1563 venne svolta una capillare rilevazione , con la formazione per ogni paese di un elenco di contribuenti presentati singolarmente, con nome e cognome o altro elemento di identificazione, con la professione, i beni di cui dispongono, le entrate che derivano dagli eventuali terreni e l'ammontare della tassa, espressa in quote di prodotti alimentari". Su questo sito si trovano indicazioni catastali relative alla professione di sarto, falegname e speciale, da cui i funzionari del fisco traevano gli elementi per la successiva tassazione. Più ampi riferimenti in Fazzini, *Attività economiche ed imposizione fiscale, profili storico sistematici*, Cedam, 2004.

³⁶⁹ Queste rilevazioni erano effettuate ad intervalli di tempo anche notevolmente lunghi (10-15 anni), ed estese oltre la ricchezza immobiliare, e talvolta relative anche a merci, crediti, attrezzature artigianali, masserizie etc. Questa "stabilità" delle rilevazioni in esame contrastava con la precisione, che avrebbe voluto una valutazione della capacità patrimoniale "attuale" di ciascuno, ma la precisione, pur essendo un valore importante nella politica tributaria, deve essere temperato con la snellezza, la certezza, la semplicità, e via enumerando.

@ segue il coinvolgimento dei contribuenti nel classamento del patrimonio @ Certo, poteva qualche volta esserci bisogno della collaborazione dei contribuenti, ad esempio ai fini della formazione dei *censi* e dei catasti indicati alla fine del paragrafo precedente, ma si trattava di indicazioni fatte ad una autorità che prendeva l'iniziativa del prelievo, convocando in luoghi pubblici o "bussando alla porta", sotto uno stretto controllo del territorio; sarebbe quindi fuorviante assimilare questa "collaborazione dei contribuenti" alle odierne dichiarazioni fiscali, a fronte delle quali, infatti, la presenza del fisco è quasi virtuale, e sono i mezzi d'informazione o i commercialisti a ricordare ai singoli di presentare moduli ad un'autorità che ne effettuerà un controllo di merito solo in percentuale modesta. La vecchia partecipazione al classamento delle proprie ricchezze³⁷⁰, effettuata *coram fisco* o di fronte ai censori romani, ha poco a che vedere con anonime dichiarazioni fiscali inviate *in incertam personam* e in genere sottoposte a una mera quadratura numerica esteriore, salvi rarissimi controlli sostanziali.

@il ricorso alle autorità intermedie, dagli esattori ai sistemi del contingente territoriale@ Questo bisogno dell'iniziativa di una autorità pubblica doveva però fare i conti con le ridotte dimensioni degli apparati amministrativi, che ha caratterizzato molte epoche storiche dei tempi passati. Era quindi frequente il ricorso ad ausiliari, soggetti intermedi investiti di autorità pubblica: si poteva trattare di appaltatori delle imposte, investiti di poteri coercitivi³⁷¹, oppure di poteri intermedi sorti per motivi non fiscali; si pensi a feudatari³⁷², maggiorenti delle città, collettività rurali raggruppate intorno alle

³⁷⁰ Il passo della "Storia di Roma", in cui il grande Montanelli accosta l'operato dei Censori alla compilazione del "modulo Vanoni", com'era chiamata negli anni sessanta la dichiarazione dei redditi, è quindi un episodio della frequente tendenza (paragrafo 28) a leggere la storia di ieri con gli occhi di oggi.

³⁷¹) Si tratta, come noto, di privati che anticipavano allo stato il gettito di determinate imposte, rivalendosi poi sui contribuenti, con abusi che è facile immaginare: su questo sistema di riscossione Cimma, Ricerche sulle società di pubblicani, Giuffrè, 1981, in cui si illustra la progressiva sostituzione, nell'età del principato, della riscossione diretta a quella esattoriale. Riscossione diretta che però ben presto ricorse alla responsabilizzazione dei proprietari terrieri, e per tornare col tempo alla responsabilizzazione dei soggetti intermedi indicati nel testo (feudatari, collettività locali etc.).

³⁷²) I quali fungevano spesso da anello di congiunzione tra collettività locali e potere centrale (all'epoca relativamente debole), che traeva risorse anche da contributi che i feudatari prelevavano sulle genti del rispettivo feudo, talvolta in danaro, altre in beni in natura e altre in prestazioni, come abbiamo in precedenza affermato nel par. 4.2, cfr. G. Sergi, *I confini del potere*, cit. Alcuni tributi erano prelevati anche dalla chiesa, persino in paesi dove essa non esercitava alcun potere temporale, come risulta in Monaco, *De Officio collectoris in regno Angliae*, Roma, 1973, 90 .

parrocchie o comunità etnico-religiose³⁷³, grandi proprietari terrieri³⁷⁴, corporazioni di arti e mestieri³⁷⁵, o anche professionisti, come notai per le imposte sugli atti giuridici e spedizionieri per quelle doganali.

Ad alcune entità intermedie era richiesto un tributo complessivo, da ripartire tra i membri di una collettività secondo criteri che non interessavano l'ente percettore del gettito: ad esempio il monarca imponeva tributi ad un feudo o a una città, considerandone le risorse e trattando col feudatario o i maggiorenti locali; questi ultimi avrebbero a loro volta ripartito la somma da pagare tra gli abitanti, secondo criteri empirici (con forti rischi di arbitrarietà) o utilizzando i grossolani "catasti della ricchezza" descritti al paragrafo precedente. Questo ricorso ad "enti intermedi" era utilizzato soprattutto nelle collettività di maggiori dimensioni, come il regno meridionale in Italia, o lo stato nazionale inglese, mentre una azione diretta di uffici pubblici era più frequente nelle piccole collettività, come i Comuni e le Signorie, grazie alla conoscenza reciproca, alla relativa vicinanza e compenetrazione tra amministratori e amministrati.

Nel suo livello più evoluto e consapevole, già nell'ottocento, questo sistema si chiamò del *contingente*, appunto perché ad ogni circoscrizione territoriale era attribuito, in relazione alle sue potenzialità economiche, un *contingente* di imposta prestabilito, da ripartire poi tra gli appartenenti a quella determinata collettività³⁷⁶.

Questo coinvolgimento di "autorità intermedie", e di vari tipi di ausiliari, era l'unico strumento per realizzare il prelievo in assenza di una articolata burocrazia fiscale. D'altra parte, però, la ripartizione delle imposte a cura delle autorità intermedie si prestava a favoritismi, incertezze, trascuratezze e abusi; questi ultimi giocarono un ruolo importante nell'abbandono del sistema del contingente, specie quando il crescente dinamismo economico rese improponibili, e non significative, quelle rilevazioni periodiche della ricchezza di ognuno, che abbiamo descritto per i secoli passati. Tuttavia, qualcosa del passato rimane nel presente, e gli attuali *grandi sostituti d'imposta*

³⁷³) Come poteva accadere per le minoranze ebraiche, per gli appositi tributi di cui esse spesso erano oggetto.

³⁷⁴) Nel tardo impero romano, i proprietari terrieri furono ritenuti responsabili delle imposte attribuite a una determinata circoscrizione territoriale, potendosi poi rivalere sugli abitanti.

³⁷⁵) L'autorità stabiliva il contributo a carico di una certa corporazione di arti e mestieri, la quale – viste le conoscenze reciproche dei propri membri – procedeva a suddividerlo tra i membri della corporazione.

³⁷⁶) Questo criterio resistette fino a dopo l'unità d'Italia, esprimendosi nell'imposizione "per contingenti", verso il quale il Pescatore, *La logica delle imposte*, Torino, 1868, 66, manifesta la sua preferenza. Sui pregi del contingente vedasi le testimonianze storiche riportate in Marongiu, *Storia*, cit., I, 130.

(paragrafo 30), richiamano per certi aspetti le suddette entità intermedie³⁷⁷, testimoniando l'inidoneità delle amministrazioni pubbliche a gestire da sole il prelievo su manifestazioni di ricchezza che coinvolgono un numero elevato di soggetti.

30 Il graduale passaggio all'iniziativa degli stessi contribuenti e il ruolo dei "grandi sostituti d'imposta".

@ il fisco "che controlla pochi": alle radici di un mutamento graduale, ma recente @ L'abbandono dell'iniziativa del fisco, e l'attribuzione al contribuente del compito di autodeterminare le imposte sono avvenute gradualmente e spesso inconsapevolmente, come si conviene alle scienze umane; una modalità di prelievo si è gradualmente trasformata nell'altra, ed al crescere del ruolo dei contribuenti si è corrispondentemente accompagnato un mutamento nelle funzioni degli uffici fiscali. Si è quindi verificata un'osmosi tra il tramonto della precedente iniziativa generalizzata dell'autorità fiscale, e gli albori della nascente autoliquidazione. La prima fase dell'imposta di ricchezza mobile, applicata alla metà dell'ottocento per categorie e classi, vedeva obblighi astratti di dichiarazione, che per lungo tempo di fatto non sanzionati³⁷⁸ ed un intervento attivo, nella prassi, dell'autorità fiscale, per il tramite di fasi pre-contenziose in cui bonariamente e sommariamente, si cercava di trovare un punto di accordo tra ufficio e contribuenti, all'epoca assai poco numerosi.

Questo lungo periodo di sfumature intermedie spiega incidentalmente la secolare dialettica, nella dottrina tributaristica, tra teorie *dichiarative* e *costitutive*³⁷⁹; era naturale che, in una fase di passaggio relativamente lunga, analiz-

³⁷⁷) Nell'attuale regime, basato sull'autodeterminazione analitica, i grandi sostituti d'imposta, di cui diremo al paragrafo 30, esercitano per molti versi una funzione analoga a quella un tempo esercitata dalle autorità intermedie indicate nel testo. A differenza dei poteri intermedi sopra descritti, i sostituti d'imposta non esercitano poteri autoritativi, nè effettuano una stima della ricchezza, visto che il loro ruolo si inserisce, come vedremo, in una fiscalità basata sull'autodeterminazione analitica delle imposte.

³⁷⁸) Vedasi al riguardo Clementini Bertelli, *Le leggi sulle imposte di R.M.*, Torino, 1916, tomo I, pag.99-100, dove si afferma che la legge 23 giugno 1873, n.1444, sulle soprattasse (salva qualche sporadica applicazione della sanzione da 5 a 50 lire nei casi di omessa collaborazione con l'agente o le commissioni) cadde *completamente in desuetudine rimanendo come unica sanzione rimedio contro le omesse e infedeli denunzie l'accertamento o la rettifica di ufficio.*

³⁷⁹) Preciso, per i non tributaristi, che a partire dagli anni trenta del ventesimo secolo, i cultori del diritto tributario si divisero, con varie sfumature, tra coloro che ricollegavano la nascita dell'obbligazione di pagare il tributo al verificarsi del relativo

zabile nella sua compiutezza solo a distanza di molto tempo, vi fossero argomenti per sostenere entrambe le tesi.

Le fasi iniziali del cambiamento furono lente, perché la società, come la natura, *non facit saltus*, e si evolve in modo impercettibile, dando il tempo a nuove sensibilità di svilupparsi gradualmente³⁸⁰. A un certo punto, tra il 1970 e il 1980, il processo ha subito un'accelerazione brusca, non accompagnata da altrettanto rapidi adeguamenti della sensibilità degli operatori e dei modelli esplicativi proposti dalla dottrina, con le disfunzioni di cui diremo ai paragrafi 36 e ss.

@il mutamento delle funzioni del fisco nel sistema basato sull'autotassazione@ Man mano che l'iniziativa del prelievo venne trasferita ai contribuenti, per le ragioni e nei modi più volte indicati, si sviluppò un "diritto tributario sostanziale" molto specialistico (paragrafo 58), e la funzione del fisco diventò gradualmente di controllo, funzionalizzato più a dissuadere rispetto all'evasione, anche attraverso le sanzioni, che ad acquisire direttamente gettito³⁸¹.

@le ragioni del cambiamento: la diffusione della grande impresa, la complessiva affidabilità fiscale della sua organizzazione contabile e le difficoltà ad effettuare una tassazione su base forfettario presuntiva @ Quest'evoluzione non sarebbe stata possibile se una quota sempre maggiore di ricchezza non fosse stata erogata da grandi organizzazioni di uomini e di mezzi, in grado di svolgere un ruolo di oggetto ausiliario del fisco. La fase di vorticoso sviluppo seguita al secondo conflitto mondiale, vide nascere una gran quantità di imprese dotate di articolata organizzazione amministrativa³⁸² in grado di offrire al fisco informazioni decisive per la quantificazione

presupposto di fatto e coloro che ritenevano necessario un provvedimento dell'autorità fiscale.

³⁸⁰) Anche se i primi embrioni del cambiamento si videro con l'income tax inglese e la nostra imposta di ricchezza mobile, introdotta nella seconda metà dell'ottocento, il passaggio al *controllo selettivo*, al *fisco che controlla pochi e perde l'iniziativa della determinazione dei tributi*, si è svolto interamente nel ventesimo secolo.

³⁸¹) vedremo peraltro che l'insufficiente valorizzazione di questo profilo, nella cultura giuridico-tributaria diffusa, è alla base di molte disfunzioni (paragrafi 42 e ss.).

³⁸²) Si tratta di soggetti con una organizzazione autonoma, in grado di sopravvivere anche senza la persona del titolare. Anche la piccola impresa industriale, con qualche decina di milioni di euro di fatturato è, in quest'ottica, una grande impresa, la cui organizzazione amministrativa vive di vita propria, ed è affidata a soggetti specifici, fossero anche pochi ragionieri e qualche segretaria. La precisazione è doverosa in quanto la legislazione fiscale inserisce, nel concetto di impresa, anche strutture artigianali e di piccolo commercio, che in realtà sono solo uno strumento per l'esplicazione del lavoro del titolare. Le ragioni di questa *credibilità complessiva* della contabilità della grande impresa (al di là di specifiche frodi od omissioni) sono intuitive, ma comunque si veda su di esse il paragrafo 41.

analitica delle ricchezze dei soggetti in contatto con lei, a cominciare da dipendenti, finanziatori, consulenti, fornitori e soci. Si creano quindi, per autonome ragioni gestionali delle grandi imprese, i supporti documentali attraverso cui il fisco può controllare i redditi di numerosissimi contribuenti percettori di stipendi, interessi, compensi professionali, canoni di locazione immobiliare o persino ricavi di imprese fornitrici minori.

Anche se le grandi imprese, o le grandi organizzazioni, sono relativamente poche rispetto al totale dei contribuenti, attraverso esse transitano i redditi della maggioranza degli individui, sia lavoratori salariati, sia professionisti, sia percettori di interessi, sia una galassia di imprese più piccole. Alcune grandi imprese ci sono sempre state, anche nel medioevo, ma la ricchezza che transitava attraverso di loro era modesta, e per questo le loro potenzialità ai fini della tassazione erano trascurate³⁸³. La fiscalità costruita ad immagine e somiglianza della grande impresa è una novità di questi ultimi decenni, in cui la maggior parte della ricchezza si è canalizzata attraverso grandi imprese, cui si aggiungono numerosi enti pubblici e privati, caratterizzati dalla stessa organizzazione amministrativa, che li rende “fiscalmente affidabili” come supporto per la tassazione di terzi soggetti³⁸⁴. Basta dare un’occhiata alle statistiche del gettito per comprendere che esso viene in gran parte garantito da tali soggetti, e che il problema dell’evasione si presenta immancabilmente quando i contribuenti non incontrano sulla propria strada una entità di questo tipo: in tal caso resta infatti immutato il contesto passato, in cui per acquisire il gettito era necessaria quell’iniziativa generalizzata delle autorità fiscali che oggi è venuta meno.

Man mano che una parte sempre maggiore della ricchezza è stata veicolata attraverso questi soggetti si è sviluppata una fiscalità ad immagine e somiglianza delle loro strutture amministrative, illudendosi di poter raggiungere

³⁸³) Ed anzi, come rilevato al paragrafo 28, per molto tempo le scritture contabili delle (poche) grandi imprese sono esistite senza che vi si accompagnasse alcun prelievo fiscale, mentre –quando è stata introdotta l’imposizione sui redditi- è stato necessario un po’ di tempo perché la sua applicazione alle grandi imprese tenesse conto dell’impianto contabile da queste tenuto. Ci volle un po’ di tempo per costruire il concetto di “tassazione in base al bilancio”, personalizzata per le grandi imprese (vedasi al riguardo La Rosa, *Scienza Politica del diritto e dato normativo nell’accertamento dei redditi*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1981, I, 566 ss. e Nuzzo, *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi*, Cedam, 1979). Dopodiché, una volta costruito questo concetto per coloro cui si confaceva, esso è stato paradossalmente esteso a milioni di piccoli commercianti e artigiani, cui era completamente estraneo.

³⁸⁴ Non a caso la ritenuta fiscale sugli emolumenti degli impiegati pubblici fu uno dei primi sistemi di imposizione sul reddito, introdotto nel Regno di Sardegna.

per legge la stessa affidabilità dove questi presupposti strutturali mancavano³⁸⁵.

@ *le nuove opportunità di controllo reciproco dei contribuenti offerte dallo sviluppo economico (il contrasto di interessi)* @ L'impianto organizzativo delle grandi imprese consente di imporre alle medesime ritenute fiscali sulle retribuzioni: quando i lavoratori sono numerosi, ed esistono anche interessi previdenziali, il pagamento su larga scala di retribuzioni *fuori busta* diventa ingestibile prima di tutto per le garanzie che gli stessi lavoratori chiedono e poi per le dimensioni che l'evasione dovrebbe assumere. L'erogazione paternalistica di compensi "in nero" è concepibile fino a che il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore è personalizzato, perchè i dipendenti sono due o tre. Man mano che il numero aumenta, la gestione occulta dei rapporti diventa impraticabile, ed il rischio di denunce, visto il numero di soggetti coinvolti, assolutamente intollerabile.

@il concetto di *grandi sostituti d'imposta*@ Il ruolo di queste istituzioni, nella fiscalità basata sull'autodeterminazione dei tributi, va molto al di là del profilo delle ritenute sui redditi di dipendenti, consulenti, finanziatori, etc... E' un ruolo così ampio da meritare una espressione "ad hoc" che travalica la definizione "tecnico-giuridica" di sostituto d'imposta, relativa alla sola applicazione di ritenute alla fonte, su retribuzioni, compensi professionali o interessi. Il concetto di *grande sostituto di imposta* può estendersi in senso ampio a tutte le strutture intermedie che in un modo o nell'altro fanno da presidio all'acquisizione del gettito. Si pensi alla grande distribuzione per l'imposta sul valore aggiunto³⁸⁶, ed all'industria petrolifera per le imposte sugli idrocarburi, come pure alle società di pubblici servizi³⁸⁷ ed assicurative per molte imposte specifiche addebitate ai clienti. Da alcuni anni, le banche e gli intermediari finanziari svolgono egregiamente questo ruolo per la fiscalità dei redditi finanziari, relativamente ad interessi, dividendi e plusvalenze relativi ad azioni e obbligazioni³⁸⁸.

³⁸⁵ Mi riferisco al piccolo commercio e all'artigianato, ai quali il legislatore fiscale ha imposto scritture contabili a chi non ne sentiva alcun genuino bisogno (paragrafo 37).

³⁸⁶ Nella misura in cui la distribuzione passa da piccole aziende individuali a grandi strutture distributive, tende ad emergere l'effettivo ammontare degli incassi, e viene assicurata all'un tempo l'applicazione dei tributi sui consumi (commisurati ai ricavi) e dei tributi sui redditi.

³⁸⁷) Ad esempio nel settore della distribuzione domestica dell'energia, come quella elettrica o del gas, ovvero delle utenze telefoniche.

³⁸⁸) La fiscalità del risparmio, come noto, utilizza imposte sostitutive più sofisticate delle normali ritenute alla fonte, e proprio attraverso l'organizzazione dei "grandi sostituti d'imposta" del settore finanziario è possibile gestire l'imposizione sostitutiva delle plusvalenze di borsa, la deduzione delle minusvalenze, l'imposizione sostitutiva

I grandi sostituti d'imposta, pretendendo una documentazione fiscale per giustificare i propri costi, esercitano una importante funzione dissuasiva anche rispetto all'evasione delle imprese piu' piccole loro fornitrici. Con l'aumento delle dimensioni aziendali, infatti, la gestione "in nero" dei rapporti commerciali diventa sempre piu' difficile, e i contribuenti di grandi dimensioni fanno pressioni sulle imprese minori con cui sono in contatto per documentare regolarmente i relativi rapporti economici. Grandi produttori di gioielleria, di articoli di abbigliamento o di mobili hanno intrapreso veri e propri bracci di ferro per costringere la propria clientela di dettaglianti ad acquistare con fattura: questo per le già indicate difficoltà, da parte della grande impresa, di gestire un sistematico occultamento degli incassi della propria ordinaria attività, sia per esigenze di controllo interno, sia per rischi di malversazioni sia per timore di denunce alle autorità.

I grandi sostituti d'imposta sono figure diverse tra loro, ma accomunate da esigenze organizzative, connesse alla spersonalizzazione della gestione aziendale, che vanno al di là della convenienza fiscale di dedurre i costi, ed anche al di là del timore di incorrere in sanzioni tributarie. Si tratta di esigenze organizzative con cui deve fare i conti anche la tendenza alla piu' spregiudicata evasione fiscale, che cercherà in qualche modo di conciliarsi con l'impianto contabile, come vedremo al paragrafo 41, dedicato alle modalità di evasione della grande impresa³⁸⁹. L'evasione generalizzata e sistematica è quindi incompatibile con l'organizzazione contabile di questi soggetti, continuamente preoccupati di "documentare i costi", ed emettere un titolo a fronte degli incassi. E' di comune esperienza -al riguardo- sul mercato delle locazioni, l'impossibilità di affittare "in nero" un immobile ad una grande impresa, sia esso per uso foresteria o per sportello bancario.

Attraverso la responsabilizzazione di queste strutture, il prelievo fiscale puo' estendersi fin dove l'iniziativa degli uffici tributari non riuscirebbe mai ad arrivare; attraverso un numero relativamente modesto di questi "grandi sostituti d'imposta", la tassazione analitica riesce a raggiungere un numero di

sui dividendi ed una serie di aspetti gestionali riguardanti milioni di piccoli risparmiatori.

³⁸⁹) Dove, come vedremo, i fondi neri, se ci sono, si alimentano con operazioni occasionali, estranee al ciclo ricorrente di fatturazione e incasso degli ordinari ricavi dell'impresa. Le crisi finanziarie, gli scandali che hanno accompagnato clamorosi dissesti, non si basavano mai sulla gestione occulta degli ordinari rapporti commerciali con la clientela, bensì su operazioni finanziarie suscettibili di essere "guidate" da un ristretto gruppo di persone (stando a quello che pubblicano i giornali è questo quanto è accaduto per i casi "Parmalat", "Cirio" ed "Enron"). E' curioso tra l'altro che, nel caso Parmalat, i giornali abbiano riportato che le frodi servivano a "coprire il dissesto" tanto è vero che il gruppo sembra aver pagato un oltre 100 milioni di euro di imposte non dovute, cioè su redditi in realtà inesistenti.

contribuenti sufficiente per poter essere elevata a sistema³⁹⁰. Dovendo scegliere un unico modello impositivo per tutta la fiscalità, quello basato sull'autotassazione è oggi il più rispondente ad una economia dove sono molto diffusi i “grandi sostituti d'imposta”. Certo, restano numerose aree di ricchezza che sfuggono a questo tipo di imposizione, a cominciare dal piccolo commercio, ai servizi artigianali, professionali e immobiliari prestati da privati a privati. Dove non esistono strutture con le caratteristiche descritte in questo paragrafo, la legge non è assolutamente in grado di crearle artificialmente; certo, il legislatore è padronissimo di investire della funzione di “sostituto d'imposta” chiunque, persino l'imprenditore agricolo tassato su basi catastali, ma quando il sostituto d'imposta è “piccolo” riesce facilmente a trovare connivenze, a danno del fisco, con i propri fornitori o coi propri clienti³⁹¹; ai fini dell'affidabilità dei sostituti d'imposta “le dimensioni contano” e quando mancano non si possono creare per legge; lo dimostrano le vicende del c.d. “contrasto d'interessi”, che la legge cerca di creare tra piccoli artigiani e clienti persone fisiche³⁹², ma si risolve in genere con uno sconto in cambio della mancata formalizzazione fiscale dell'operazione (paragrafo 37). E' un'altra riprova che il diritto non si esaurisce nella legge, senza dubbio importante, ma non certamente rivestita di quella onnipotenza che una mitologia giuridica di massa le ha per tanto tempo attribuito (sopra paragrafo 8).

@i grandi sostituti d'imposta e gli esattori di un tempo@ Sarebbero possibili lunghe divagazioni sulle affinità e le differenze tra questi “grandi sostituti d'imposta” e le entità intermedie di una volta, come gli appaltatori delle imposte, i magistrati delle città, e simili (paragrafo 29). Ne risulta confermata la tendenza costante dei pubblici poteri a considerare, ai fini della tassazione, le caratteristiche della ricchezza e la possibilità di avvalersi di ausiliari, anche per via dell'esiguità e del costo delle proprie strutture amministrative “dirette”. Gli ausiliari dei nostri giorni, spesso non procedono direttamente a riscuotere le imposte, ma fanno indirettamente in modo che le loro controparti, costrette ad emettere documentazioni contabile, dichiarino regolarmente le relative operazioni ai fini fiscali.

³⁹⁰ Ricordiamo che, anche nel passato, grandi imprese ed istituzioni intermedie esistevano certamente, ma in numero insufficiente a “mettere sotto controllo” un numero adeguato di contribuenti.

³⁹¹) E' appena il caso di precisare che, quando il *piccolo* sostituto d'imposta è a sua volta cliente delle grandi strutture indicate nel testo si comporterà in modo fiscalmente corretto; ma ciò non perché egli riveste la qualità di sostituto d'imposta, quanto perché i suoi ricavi emergono “a monte” grazie a un “grande sostituto d'imposta”.

³⁹² Il c.d. “contrasto di interessi” tra cliente e fornitore (sia esso dipendente, professionista, percettore di interessi o di ricavi di impresa), funziona bene solo quando c'è di mezzo una grande istituzione, mentre serve a poco quando si tratta di rapporti tra piccoli artigiani e consumatori finali.

Una particolarità dei “grandi sostituti d’imposta” rispetto agli esattori dei tempi andati, consistere nella loro responsabilizzazione senza attribuzione di poteri autoritativo-pubblicistici; gli obblighi di versamento a carico di questi soggetti si innestano infatti sui rapporti privati da essi intrattenuti con i rispettivi fornitori (come accade nella sostituzione d’imposta in senso stretto) e clienti, come accade nell’IVA. Ciononostante l’efficienza e l’equità del sistema basato sull’autotassazione è con ogni probabilità superiore a quando gli antichi esattori erano investiti di poteri di supremazia, o gli uffici fiscali stimavano empiricamente le manifestazioni economiche colpite dal tributo, nei modi descritti al paragrafo 28.

31 Dalla discrezionalità del fisco a quella del contribuente nella “funzione di iniziativa” del prelievo.

@ riflessi giuridici dell’attribuzione agli uffici dell’iniziativa del prelievo @ Quando l’iniziativa del prelievo fiscale spettava agli uffici pubblici, o ai loro ausiliari, essi dovevano esercitare una serie di scelte discrezionali, bilanciando precisione, snellezza, certezza, ed effettuando altre inevitabili scelte di “equità –efficienza”; si trattava infatti di scegliere quanto soffermarsi sui singoli contribuenti, temperando qualità e quantità degli interventi diretti a stimare le manifestazioni economiche oggetto di prelievo. Erano pur sempre necessari bilanciamenti tra precisione della stima, snellezza dell’azione amministrativa, in relazione a una pluralità di fattori da conciliare ³⁹³. Il numero delle situazioni da valutare andava temperato con l’approfondimento nelle valutazioni nei confronti dei singoli contribuenti, in quanto più numerose sono le indagini da effettuare e meno approfondita può essere l’analisi. Pur senza essere investiti di scelte di meritevolezza sociopolitica ³⁹⁴, gli uffici fiscali svolgevano quindi una funzione riservata di valutazione, che un tempo veniva chiamata “discrezionalità tecnica”, e che abbiamo visto essere una tra le varie forme di discrezionalità ricorrenti in qualsiasi comportamento giuridicamente rilevante ³⁹⁵.

³⁹³ Si trattava di trovare mediazioni tra tempi disponibili, risorse, precisione, ampiezza di distribuzione degli interventi, loro fruttuosità, etc. Si pensi infatti a quanto sia complessa la valutazione comparativa degli elementi del tenore di vita e l’apprezzamento delle informazioni disponibili, rispetto alle forze di tempi ed uomini necessarie ad un’indagine specifica e personalizzata. Questo anche alla luce della necessità pubblicistica di assicurare continuità al flusso delle entrate statali.

³⁹⁴ Vedremo al prossimo paragrafo che, anche nella fase dell’iniziativa generalizzata dell’autorità fiscale, era esclusa una valutazione di opportunità politica sulle ricadute sociali, occupazionali, industriali di un certo prelievo, come pure sullo stato di bisogno o sui meriti personali del singolo individuo.

³⁹⁵ Vedremo che questa forma di discrezionalità oggi è svanita solo perchè è mutata la funzione dell’autorità fiscale, dopo che l’iniziativa della determinazione delle im-

@ *la sindacabilità limitata al “cattivo esercizio del potere”*@ Cambiavano solo, secondo un filo conduttore del volume (paragrafo 19 ss.), gli aspetti che l'autorità doveva considerare³⁹⁶, ed in questo contesto è del tutto logico che il sindacato sulle relative scelte fosse limitato a patologie, come abusi nell'esercizio del potere. Di fronte ad una funzione di imposizione esercitata ad iniziativa degli uffici, il contribuente può lamentarsi di fronte a un vero e proprio “vizio” di questa funzione, come vessazioni, disparità di trattamento rivelatrici di interessi privati, e simili. Anche dopo l'instaurazione dello stato di diritto, le questioni di stima e per certi versi anche quelle di fatto continuavano a sfuggire ad un pieno controllo giurisdizionale, restando sindacabili solo presso commissioni tributarie dall'accentuato profilo, all'epoca, di organi amministrativi di riesame⁽³⁹⁷⁾.

@ *la prevalenza dei profili amministrativistici*@ In questo contesto i problemi di determinazione della base imponibile erano assai meno importanti di quanto siano oggi, secondo un raffinato diritto tributario “sostanziale” (paragrafo 59) che all'epoca era ancora embrionale. Il prelievo tributario poteva quindi vivere senza equivoci la propria dimensione amministrativistica, dove uffici pubblici, loro emanazioni o loro ausiliari, stimavano diretta-

poste è stata trasferita ai grandi sostituti d'imposta e ai contribuenti. In questo contesto più recente, la discrezionalità delle autorità fiscali non è scomparsa, ma ha solo fatto un passo indietro, spostandosi dalla determinazione istituzionale delle imposte (demandata al contribuente) alla gestione delle liti, anche in via preventiva, e ad altri profili su cui ricorrentemente torneremo.

³⁹⁶ Come rilevato al paragrafo 18 ss., tutte le decisioni sono almeno per certi versi discrezionali, ed il problema è stabilire in funzione di quali profili debba essere esercitata questa discrezionalità.

³⁹⁷ Sul passaggio del potere amministrativo dalla funzione istituzionale di stabilire il tributo alla funzione di controllo e di irrogazione di sanzioni vedasi La Rosa, *L'amministrazione finanziaria*, Giappichelli, 1994, 7, il cui riferimento ad un precedente scenario di “imponibili medio ordinari autoritativamente determinati” conferma l'inquadramento dei precedenti criteri di prelievo nei termini proposti sopra. In particolare l'avverbio “autoritativamente” sottintende qualcosa di più, in termini di valori giuridici dei relativi atti, rispetto alla loro attitudine a consolidarsi se non impugnati. Sussisteva quindi, all'epoca, un potere riservato di determinazione degli imponibili, connesso all'iniziativa dei pubblici poteri nello stabilire le somme dovute da parte dei singoli contribuenti. Se si pensa al carattere accentuatamente estimativo della determinazione delle imposte, e alla scarsità di questioni di diritto (eccezion fatta per i tributi di registro e similari), ci si può rendere agevolmente conto della limitatezza della tutela giurisdizionale, del marcato carattere amministrativistico del diritto tributario e della sua importanza professionale all'epoca molto ridotta rispetto a quella che oggi riveste. Basta scorrere un repertorio di giurisprudenza sull'imposta di ricchezza mobile per comprendere quanto spesso il sindacato sulla corretta determinazione dei fatti posti alla base del tributo, fosse limitato alle commissioni amministrative, e non deferito anche alla magistratura ordinaria.

mente circostanze a rilevanza patrimoniale. Per questo motivo, durante lunghi secoli, il diritto tributario si confuse tra varie funzioni dei pubblici poteri, e il prelievo avvenne utilizzando gli schemi ordinari cui si ispirava l'azione amministrativa, senza significative peculiarità.

@l'attribuzione al contribuente della funzione istituzionale di determinare l'imposta@ Quando questi schemi hanno ceduto il passo all'iniziativa del contribuente, sono venuti meno i suddetti ambiti di *potere riservato*, anche se alcune caratteristiche dell'azione amministrativa sono rimaste le medesime³⁹⁸. Sarebbe infatti contraddittorio, dopo aver affidato ai contribuenti la funzione di determinare analiticamente il tributo, consentire al fisco rideterminazioni generiche e congetturali, addossando al contribuente la *probatio diabolica* della correttezza del proprio comportamento. Questo profilo è decisivo per comprendere la posizione attuale del fisco nel processo tributario, il ruolo della motivazione, dell'onere della prova e di altri profili centrali del rapporto "fisco-contribuente". E' quindi il caso di anticipare che, in questo nuovo contesto, il fisco dovrà smentire, in punto di fatto e di diritto, le determinazioni compiute dal contribuente, come vedremo tra l'altro ai paragrafi 53 e ss. in tema di onere della prova, motivazione, etc..

Ma se il contribuente ha la funzione di auto-determinare le imposte da sé stesso dovute, occorre anche ricordare che ogni specie di *funzione* presenta sempre –secondo un denominatore comune di questo testo– un compito che comporta margini di discrezionalità, di *potere riservato* nel senso chiarito al paragrafo 19.. Questo passaggio al contribuente della funzione di autodeterminare le imposte si porta perciò dietro –simmetricamente a quando tale ruolo era rivestito dal fisco³⁹⁹– alcuni margini di insindacabilità, cioè di sindacabilità subordinata all'individuazione di patologie nell'esercizio di questa funzione.

Così come la determinazione generalizzata delle imposte a cura del fisco assumeva i profili di discrezionalità sopra indicati⁴⁰⁰, qualcosa di analogo accade quando tale funzione è affidata al contribuente. A quest'ultimo è infatti affidato un compito di (auto)liquidazione del tributo in parte contrario al proprio interesse patrimoniale, e finalizzato all'interesse alieno di una corretta determinazione del gettito fiscale. Mi sembra quindi che al contribuente

³⁹⁸ Si pensi all'emissione di atti autoritativi, alle indagini inquisitorie, alla redazione di atti di "certezza pubblica", e più in generale a tutte le azioni di autotutela amministrativa concesse alle pubbliche autorità.

³⁹⁹) vedremo tra un attimo il perché di questi minori margini di "potere riservato" del contribuente rispetto a quello che un tempo, come detto al paragrafo 29, aveva il fisco.

⁴⁰⁰ Si ricordi il *potere riservato* di stima, verso il quale, come detto in precedenza, il contribuente aveva limitate possibilità di difesa, limitate a quando emergessero irragionevolezza, abusi o altri vizi dell'esercizio del potere del fisco.

sia attribuito un compito che travalica la mera discrezionalità interpretativa nell'applicare il diritto tributario sostanziale (⁴⁰¹), dal momento che egli prende le decisioni su quali siano le manifestazioni economiche da porre in essere, tenendo inevitabilmente conto (ex ante) dei regimi fiscali ad esse applicabili, e perciò regolandosi anche in funzione di essi. Il contribuente chiamato all'autodeterminazione dei tributi da lui stesso dovuti è qualcosa di più di uno spettatore che valuta a posteriori vicende poste in essere da altri. Egli partecipa anche –da protagonista e diretto interessato- alle vicende economiche cui tali tributi si collegano, e le pone in essere anche in funzione dei regimi fiscali applicabili. C'è quindi una interdipendenza tra quello che il contribuente potrebbe fare, prima ancora di realizzare gli imponibili, i mezzi che usa a tal fine, ed i vari regimi tributari connessi a ciascuna di queste diverse modalità. Nelle scelte compiute dal contribuente, nel porre in essere le manifestazioni economiche colpite dal tributo, entra anche la variabile fiscale, relativa ai tempi e ai modi di tassazione dei ricavi, ed alla deduzione di determinati costi.

@una discrezionalità del contribuente?@ In relazione a questi ultimi aspetti possono configurarsi profili di vera e propria discrezionalità del contribuente verso il fisco, che deve astenersi dall'entrare nel merito di come il privato ha organizzato i propri affari, salvo dimostrare l'abuso di questa discrezionalità, il suo sviamento verso obiettivi personali estranei alla manifestazione economica cui si collega l'imposizione fiscale ⁴⁰² o verso vantaggi fiscali vietati o disapprovati sul piano sistematico (paragrafo 63 sull'elusione).

In altri termini, in un contesto di autotassazione, i ruoli del fisco e del contribuente si invertono rispetto al passato, quando il fisco determinava le imposte, esercitando una sorta di *potere riservato di stima* (paragrafo 31), e il contribuente si opponeva se queste determinazioni apparivano abnormi o –in varia misura- viziate. Oggi, per molti versi la (auto)determinazione degli imponibili da parte del contribuente dà luogo ad alcuni suoi profili di discrezionalità nei confronti del fisco. Quali investimenti effettuare, dove ubicare l'impresa, quali prezzi praticare, quali discipline giuridico-tributarie applicare nell'ambito di quelle previste dalla legge, sono tutte scelte che competono al contribuente, come incaricato *ex lege* della autodeterminazione delle proprie imposte; la sua azione è funzionalizzata ad un interesse alieno ⁴⁰³, che

⁴⁰¹ Ricordiamo che il diritto tributario sostanziale consiste nell'insieme di disposizioni che specificano i concetti patrimoniali alla base del prelievo (paragrafo 59).

⁴⁰² si pensi al sostenimento di spese personali camuffate da costi d'impresa, all'attribuzione di beni di impresa a soci o familiari, alla canalizzazione dei profitti su società controllate in paesi a bassa fiscalità, attraverso prezzi di trasferimento effettivi, ma determinati in funzione di convenienza fiscale.

⁴⁰³ Se vi fosse solo l'interesse proprio del contribuente non sussisterebbe neppure una posizione di discrezionalità nei confronti del fisco, ma una vera e propria libertà. La

coesiste con l'interesse egoistico a minimizzare il carico tributario. Molte questioni di diritto tributario, in materia di inerenza dei costi, di sindacato delle scelte imprenditoriali, di elusione fiscale, dipendono proprio da una valutazione di come il contribuente ha fatto uso di questa sua funzione di autodeterminare il tributo, dei margini di discrezionalità che vi sono connessi, e delle sue stesse possibilità di evasione, come vedremo al paragrafo 34.

@improprietà dell'accostamento dell'autorità fiscale ad altre autorità di controllo@ Nel controllo di queste scelte del contribuente, sarebbe fuorviante paragonare il ruolo degli uffici fiscali con quello svolto, in altri settori del diritto amministrativo, da enti come Consob, Isvap, Banca d'Italia o le varie *autorità indipendenti* che sovrintendono a determinati settori economici, come concorrenza, energia, telecomunicazioni, etc.. Ci sono prima di tutto differenze quantitative, connesse al numero macroscopicamente maggiore di contribuenti da sottoporre a controllo, ed alle loro diversissime tipologie (il controllo degli enti sopra indicati si dirige a pochi soggetti tipologicamente omogenei, come le banche, le assicurazioni o le società quotate); ma soprattutto l'amministrazione fiscale non ha quei compiti di orientamento dell'economia che contraddistinguono le autorità sopra indicate. Queste ultime hanno anche una funzione di indirizzare il mercato, considerando gli interessi dei produttori, dei consumatori, dei risparmiatori, mentre l'autorità fiscale deve sovrintendere solo alla correttezza dell'autodeterminazione delle imposte, con varie forme di discrezionalità, certamente, ma tra le quali non rientrano i suddetti poteri di indirizzo della società e dell'economia.

32 La ripartizione delle funzioni impositive tra organi di vertice, uffici amministrativi e loro ausiliari (una rilettura della riserva di legge).

@l'avocazione alle autorità politiche delle scelte generali in materia tributaria@ Anche nei secoli in cui il prelievo fiscale era basato sull'iniziativa dell'autorità, o di loro ausiliari, esso avveniva nel quadro di atti generali emanati dal vertice politico; in altri termini, mentre in tanti settori del diritto privato e pubblico ancora dominavano criteri empirici e consuetudinari, l'istituzione dei tributi già avveniva per legge; doveva essere infatti l'autorità di vertice a contemperare le necessità di gettito con la tutela della proprietà,

conduzione della propria attività è libera, cioè esercitata nell'interesse proprio, e quindi più che discrezionale (su questa distinzione paragrafo 17), almeno finché si pagano i debiti e si rispetta un'altra serie di divieti. Quando però all'individuo viene affidato un ruolo, la libertà si trasforma in discrezionalità, anche perché –va segnalato solo questo debole spunto- sotto un certo profilo tutto il diritto, come scienza umana, è studio di ruoli di individui e aggregazioni sociali verso altri individui e aggregazioni sociali.

dell'iniziativa economica e di tutti gli altri profili politico sociali del prelievo tributario.

@le ragioni organizzative dell'introduzione dei tributi per legge@ Questa introduzione dei tributi per legge avveniva anche nel tardo impero romano, nel dominato e sotto altri governi assolutistici, ed assume quindi un rilievo organizzativo, prima ancora che "democratico-garantistico"; se infatti gli incaricati del prelievo avessero potuto valutare in proprio effettuare in proprio profili extrafiscali, come l'importanza militare di una determinata categoria, il pietismo religioso di un'altra, l'esigenza di ripopolamento e sviluppo di un certo territorio, la veneranda età di Tizio o i particolari meriti di Caio⁴⁰⁴ avrebbero travalicato il proprio compito e si sarebbero intromessi nei più disparati settori della vita collettiva, come la guerra, la religione, le opere pubbliche, la sicurezza, la profilassi, etc. I disorientamenti che ne sarebbero sorti spiegano perché la valutazione di questi profili sia stata consentita alle autorità fiscali solo nei limiti di eventuali investiture legislative. Nasce così l'immagine del fisco che non effettua distinzioni ("non guarda in faccia nessuno"), ma non per ottusa inflessibilità, quanto per il suddetto divieto di considerare profili estranei alla propria funzione. Restavano ferme, specie in epoche in cui la riscossione dei tributi era affidata all'iniziativa del fisco, le valutazioni discrezionali in cui si contemperavano le più volte menzionate esigenze di precisione, snellezza, certezza, effettività etc..

@la riserva di legge come esigenza di rappresentatività politica @ Questa distinzione tra scelte di politica tributaria e poteri delle autorità fiscali discende da esigenze organizzative del gruppo, che precedono l'assetto costituzionale, democratico e garantistico affermatosi negli ultimi secoli. In questa seconda ottica, istituire i tributi con scelte dei parlamenti rappresentava una limitazione delle prerogative regie, o di entità esterne al gruppo, come la madrepatria inglese nel caso della rivoluzione americana⁴⁰⁵. Non era

⁴⁰⁴ Il potere delle autorità fiscali di determinare l'imposta tenendo conto dei profili indicati nel testo, disperderebbe delicate valutazioni politiche tra numerose autorità periferiche, senza alcun controllo dell'autorità centrale; immaginando qualcosa del genere nella società di oggi, avremmo una burocrazia fiscale che modifica il carico tributario, in base a proprie valutazioni di meritevolezza relative ai più disparati settori della vita economica e sociale: dalla politica industriale, alla previdenza e assistenza, all'assetto della catena distributiva, ai consumi e al tempo libero e via enumerando.

⁴⁰⁵ In uno stato autoritario, il principio di legalità in materia tributaria sarebbe salvaguardato solo dalle disposizioni sostanziali, nel senso che tutti i tributi devono essere stabiliti per legge. In uno stato democratico questo non basta, perché il comportamento dell'amministrazione è caratterizzato da doveri di correttezza e imparzialità molto penetranti (si tratta di obblighi oggi sotto molti aspetti ribaditi dal c.d. "statuto del contribuente", contenuto nell'enfatica legge 212 del 2000). In un sistema democratico assumono rilevanza anche esigenze di tutela del domicilio, della riservatezza, del pa-

tanto questione, in simili casi, di decidere se il tributo dovesse essere introdotto o meno attraverso un atto di rango legislativo, quanto di decidere se questo atto di rango legislativo dovesse essere del sovrano o del parlamento, del parlamento locale o di quello centrale. La necessità di un consenso parlamentare all'istituzione di tributi non vuol dire affatto che la loro disciplina debba essere minuziosamente regolata per legge; anzi, nella stessa patria del *no taxation without representation*, gli aspetti specialistici della fiscalità sono lasciati a determinazioni della stessa autorità fiscale. La riserva di legge, insomma, non è una novità dell'art.23 della costituzione ed è compatibile con l'esercizio, da parte delle autorità fiscali, dei profili di discrezionalità connessi alla funzione che di volta in volta sono chiamate a svolgere; quando l'iniziativa della determinazione e riscossione spettava alle autorità fiscali, nella loro sfera di discrezionalità rientravano "i poteri riservati" indicati al paragrafo 29, anche se già esisteva la riserva di legge; la scomparsa di questi poteri riservati, ferma restando la riserva di legge, è dovuta piuttosto al mutamento delle funzioni degli uffici e dei contribuenti, descritto al paragrafo 30; con questo mutamento di funzioni, e con la riserva di legge, restano peraltro compatibili tutte le valutazioni discrezionali indicate ai paragrafi 56 e ss.

@le radici culturali della legislazione casistica@ L'illusione di risolvere per legge tutti i problemi della fiscalità ha invece spostato verso il parlamento persino scelte attinenti a modalità –politicamente secondarie- di specificare i concetti patrimoniali alla base del prelievo; si tratta di profili concettuali in cui occorre temperare precisione, semplicità, effettività, certezza dei rapporti, delicate simmetrie concettuali, alla luce della sensibilità specialistica descritta al paragrafo 61⁴⁰⁶. Al parlamento non solo manca questa sensibili-

trmonio dei cittadini, della correttezza e trasparenza nei rapporti amministrativi. Si tratta però di ulteriori profili che l'autorità fiscale deve considerare nei propri giudizi di opportunità, che non modificano per questo la propria struttura concettuale.

⁴⁰⁶ Contemperare precisione e semplicità in relazione a questioni specialistiche (pensiamo all'imputazione a periodo, alla continuità dei valori fiscali, all'IVA internazionale, all'utilizzo dei fondi tassati o al riporto delle perdite in caso di fusione) nel quadro di "norme cornice" non pregiudicherebbe affatto la riserva di legge, che non è stata introdotta certo per questi dettagli. Tanto più che la fiscalità specialistica è sempre più difficile da gestire con l'analitica previsione legislativa di tutte le situazioni che possono verificarsi. Su queste questioni norme legislative a carattere programmatiche e-o di principio sarebbero più efficaci, lasciando margini alle autorità fiscali per valutazioni di opportunità concettuale

Anche la delegificazione di alcuni adempimenti formali si è portata dietro la complessità e rigidità della legislazione, senza averne le garanzie: il coinvolgimento di organi a ridotta sensibilità sul merito delle questioni, come la presidenza del consiglio

tà, ma giustamente esso è insofferente per aspetti privi di un interesse politico generale; non importa molto ai rappresentanti del Popolo di come si trasmettono all'erede, poniamo, i valori fiscali dell'azienda del defunto e di come si collega la tassazione della società conferente coi maggiori valori fiscali conseguiti dalla società conferitaria. Su questi aspetti l'intervento parlamentare appare persino controproducente, per la frammentarietà e l'episodicità del relativo coinvolgimento, i ristretti tempi a disposizione, la frequenza di malintesi sull'effettiva importanza strutturale delle questioni.

L'idea di centralità della legislazione indusse per molto tempo l'amministrazione a fare passi indietro, sollecitando interventi legislativi su questioni per cui sarebbe bastata una circolare amministrativa⁴⁰⁷. Anche i governi, specie quelli più effimeri e *balneari*, erano ben lieti di assecondare queste richieste, per scrivere qualcosa sulle leggi finanziarie, alle quali erano aggiunti velleitari disegni normativi, che sarebbero stati (forse) applicati da altri, ma più probabilmente sarebbero stati abrogati o modificati con nuove leggi, destinate anch'esse alla stessa sorte.

33 Conclusioni: il pragmatismo delle modalità di prelievo in relazione alle caratteristiche della ricchezza.

@la pluralità dei fattori che influenzano la politica tributaria e il suo pragmatismo

Il breve *excursus* svolto ai paragrafi precedenti conferma in quale misura il prelievo fiscale sia attratto dalle manifestazioni patrimoniali più facili da individuare e determinare. Si tratta di un profilo collegato con la semplicità e certezza delle regole⁴⁰⁸ e delle attività amministrative. L'esigenza di

o il Consiglio di Stato, allunga i tempi di decisione senza apportare benefici sostanziali, ma solo sostituendo la rigidità delle leggi con la rigidità dei regolamenti.

⁴⁰⁷) E' un altro aspetto della deresponsabilizzazione indotta dagli atteggiamenti esageratamente giuspositivistici descritti nella prima parte del volume (paragrafo 7); questa situazione di disorientamento e confusione è una riprova di quanto detto a suo tempo sulla necessità di cercare la certezza del diritto nella sensibilità degli interlocutori, piuttosto che in una legislazione minuziosa e (in assenza di tale sensibilità) inevitabilmente pasticciona.

⁴⁰⁸) Il punto di vista della certezza delle regole emerge nel celebre passo di A. Smith, La ricchezza delle Nazioni, secondo cui *l'imposta che ognuno deve pagare dovrebbe essere certa e non arbitraria...perché il funzionario può gravare la mano sui contribuenti sgraditi, oppure estorcere, con la minaccia dell'aggravio, qualche regalo o mancia a proprio vantaggio. La certezza sembra essere così importante che una forte disuguaglianza sembra essere un danno di pochissimo conto in confronto a un piccolissimo grado di incertezza.* Al di là di alcune esagerazioni, anche questo profilo

precisione, “l’equità fiscale”, deve infatti tenere conto con le diverse possibilità di individuazione e determinazione delle varie forme di ricchezza. Le esigenze di gettito, di sviluppo economico, di salvaguardia della proprietà, di incentivazione o di penalizzazione fiscale di attività considerate meritevoli o disapprovate complicano ulteriormente il quadro.

@e differenza tra pragmatismo e ricerca di gettito ad ogni costo@ Ne nascono, anche a causa della consueta improvvisazione normativa (paragrafo 32) una serie di paradossi che l’atteggiamento giuspositivista tende a spiegare con le solite “esigenze di gettito”⁴⁰⁹. Si tratta di un modo sottrarsi frettolosamente alle fatiche di una analisi più approfondita del rapporto tra diritto tributario e caratteristiche della ricchezza colpita, che si riassume nell’inevitabile *pragmatismo* dell’autorità politica in materia fiscale. Non si tratta della banale ricerca di gettito, ma dell’adattamento del prelievo alle caratteristiche della ricchezza sottostante, al suo modo di presentarsi, al numero di contribuenti coinvolti, alla qualità e quantità dei possibili controlli, etc.. Sia pure istintivamente e empiricamente, i politici cercano di distribuire il prelievo in un modo che non provochi eccessiva disaffezione, dissenso, o al limite rivolta da parte dei sudditi. Si tratta di una caratteristica presente anche negli stati autoritari, dove comunque l’autorità di vertice è tutt’altro che insensibile al livello di consenso nel gruppo (paragrafo 3). E’ un riflesso delle forme di senso comune tipiche delle scienze umane, di cui s’è detto al paragrafo 16, in cui si cerca pragmaticamente di sfruttare tutti gli snodi della vita sociale per individuare e determinare, con sufficiente approssimazione, le manifestazioni economiche (reddito, consumi, patrimoni e simili) cui si riferisce il prelievo.

conferma che il principio della capacità contributiva (o dell’equità) deve essere temperato anche con le più volute citate esigenze di snellezza, effettività, certezza, etc.. Come si vede, neppure in diritto tributario esistono, checché se ne dica “valori assoluti” (paragrafo 2.4). Il problema vero, come in tutte le scienze sociali, non è richiamare l’attenzione sull’importanza della certezza, ma conciliarla con un grado accettabile di precisione (è un aspetto del consueto bilanciamento tra equità ed efficienza).

⁴⁰⁹ Non ci si rende conto di quanto poco pesino sul piano delle entrate erariali sottili questioni tributaristiche, come quelle delle mance dei *croupiers*, della retrodatazione della fusione o dei periodi di imposta non coincidenti con l’anno solare. Per pragmatismo non si intende la giustificazione di una qualsiasi ricerca del gettito, vessando i contribuenti in quanto “lo stato ha bisogno di soldi e li prende dove capita”; si tratta piuttosto, come vedremo nel testo, della ricerca dei migliori compromessi tra precisione, snellezza, etc., in relazione alle diverse caratteristiche della ricchezza, come vedremo subito nel testo.

Questo pragmatismo si esplica nel considerare le possibilità, dirette o indirette, dell'autorità pubblica di acquisire il gettito⁴¹⁰ o di effettuare un adeguato controllo delle autodeterminazioni dei contribuenti. L'esperienza storica dimostra che la scelta di cosa tassare e di come tassare dipende in gran parte dalle informazioni a disposizione delle autorità fiscali su determinate forme di ricchezza, sui loro modi di produzione e circolazione. Le caratteristiche della ricchezza si presentano all'esterno in modi diversi⁴¹¹, ad esempio la manifestazione esteriore della produzione, la stabilità dei cicli produttivi, la necessità di una contabilità, l'affidabilità di clienti e fornitori, l'accentramento o la frammentazione della proprietà aziendale, le possibilità di sopralluogo fisico da parte del fisco, etc.. Una diversa "affidabilità fiscale", connessa alle diverse possibilità di evasione, ha spaccato trasversalmente settori economici tipologicamente unitari, come produzione, commercio, lavori edili, professioni.; a questi fini non importa quale bene o servizio si offre, ma rilevano le dimensioni, l'organizzazione amministrativa, la clientela e al limite la struttura proprietaria; ad esempio, gli avvocati lavoristi sono tutti uguali, ma le opportunità di evasione sono diverse a seconda che assistano il datore di lavoro o il lavoratore. Se i proprietari di fabbricati locati sono tutti uguali, le possibilità di evasione fiscale divergono fortemente a seconda che il locatario sia uno dei grandi sostituti d'imposta oppure uno studente, disposto a sborsare "in nero" gran parte del canone.

Senza abusare della convenzionalità del linguaggio (paragrafo 14), potremmo chiamare l'insieme di questi fattori "grado di esposizione fiscale" di ciascuna manifestazione di ricchezza, per esprimerne la facilità o difficoltà di sottoporla a prelievo. Il lettore tollererà un gioco di parole secondo cui le possibilità di "imposizione fiscale" dipendono in buona misura dal diverso grado di "esposizione fiscale", cioè di individuabilità e determinabilità della manifestazione economica sui si collega il tributo. Pragmatismo vuol dire quindi ricerca del prelievo più adeguato alle caratteristiche della ricchezza sottostante, non solo in termini di modalità di controllo, ma anche di aliquota o di criteri di determinazione dell'imponibile, scendendo se

⁴¹⁰) Ricordiamo che uno dei fili conduttori di questo volume è la difficoltà dell'autorità fiscale ad interloquire da sola con una molteplicità di contribuenti. Per evitare le relative dispersioni di tempi ed energie le autorità fiscali hanno sempre cercato da una parte di colpire i soggetti presso i quali la ricchezza si concentra (ad esempio grandi produttori o commercianti di beni) oppure di utilizzare altri soggetti in rapporto con i contribuenti, secondo quanto abbiamo rilevato al paragrafo 28.

⁴¹¹) Una stessa manifestazione di ricchezza, come quella immobiliare, può essere di facile individuazione, ma di difficile quantificazione, come emerge dalla tradizionale diffusione dei sistemi catastali in agricoltura.

necessario a ragionevoli compromessi con le ricchezze più sfuggenti, come quella finanziaria o il piccolo commercio e artigianato (⁴¹²).

@la dialettica “equità-efficienza” in relazione al livello di esposizione fiscale della ricchezza colpita@ Occorre insomma tener conto delle caratteristiche della manifestazione economica da tassare, considerandone gli indizi esteriori, i modi di circolazione, la possibilità di far leva su soggetti diversi dal contribuente, le dimensioni organizzative della sua attività, eventuali interessi extrafiscali che possono spingerlo ad adempiere e via enumerando. Per questo motivo, manifestazioni economiche quantitativamente analoghe sono spesso –di diritto o di fatto- diversamente tassate in relazione al modo in cui si manifestano, con buona pace di una equità millimetrica, attenta solo agli aspetti quantitativi, ma non alle suddette modalità di individuazione e circolazione della ricchezza. Certo, la Costituzione si riferisce solo alla “capacità contributiva”, ma neppure le costituzioni possono miracolosamente mutare la sostanza delle cose, ponendo in ombra ragionevoli esigenze reali, che oggettivamente si parano davanti al legislatore ⁴¹³; la solennità delle costituzioni mal si presta ad accogliere profili prosaici come la diversa rilevabilità delle varie forme di ricchezza ⁴¹⁴ è certamente un difficile da considerare in contesti solenni come le costituzioni; ciò può creare qualche imbarazzo, ma di fronte alla sostanza delle cose, dei saggi giudici costituzionali hanno abbondanza di argomenti per riconoscere la ragionevolezza di distinzioni legislative basate proprio su questi profili (⁴¹⁵) ; è agevole giustificare, ad esempio, la tassazione patrimoniale degli immobili (che vi si

⁴¹² La stessa forma di compromesso si individua nella c.d. “tonnage tax”, prelievo forfetario sulle imprese di navigazione marittima internazionale, poco legate a qualsiasi territorio. Per il comparto agricolo, questo compromesso con “ricchezze sfuggenti” si intreccia anche con finalità di sostegno al settore, in modi sui quali non mi posso soffermare in questa sede.

⁴¹³ Abbiamo visto che, in un approccio giuspositivistico, le costituzioni, come una sorta di “superleggi”, hanno grande impatto emotivo, ma la realtà ci ricorda ogni giorno che l’onnipotenza della legge è illusoria, anche per le Costituzioni.

⁴¹⁴) Proviamo ad immaginarci un articolo 53 secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche *in relazione alla loro capacità contributiva, anche in relazione alla facilità di individuarla e determinarla*. L’aggiunta è un po’ prosaica ed improponibile in un testo costituzionale, ma fingere che il problema non esista non serve a risolverlo.

⁴¹⁵) Sarebbe peraltro fuori dall’economia del presente volume addentrarsi in simili esercizi di interpretazione costituzionale. Basta peraltro sfogliare qualche repertorio di giurisprudenza Costituzionale per rendersi conto di come il costante riferimento alla “ragionevolezza” legittimi necessariamente distinzioni legislative basate su differenti livelli di rilevabilità della ricchezza. Qualche volta questo riferimento alla ragionevolezza e alla discrezionalità legislativa è un po’ stringato, sbrigativo e applicato fuori d’opera, ma si tratta di un riflesso di un ambiente giuridico che faceva finta di non vedere i profili di discrezionalità, invece di distinguerli ed analizzarli.

prestano) e non quella della ricchezza mobiliare (che non vi si presta)⁴¹⁶. Sta nelle cose che, a parità di reddito tra un barista e un bancario, il secondo sia tassato fino all'ultimo centesimo, mentre il primo goda di fatto di quelle franchigie di cui si parlerà al paragrafo 37; nessuno tocca il principio di eguaglianza tra i due, ma sono le oggettive differenze tra i modi di produzione e il grado di emersione dei relativi redditi a giustificare diversi criteri di determinazione e controllo. La legislazione, così come non può far piovere o guarire le malattie, non può far magicamente apparire il reddito effettivo di un gelataio sulle sue scritture contabili, né può rimpiazzare l'intervento dell'autorità amministrativa. Le brevi considerazioni storiche svolte ai paragrafi precedenti ci ricordano che i tributi sono sempre stati riscossi perché qualcuno li richiedeva, o svolgeva abbastanza controlli per indurre un sufficiente numero di contribuenti a pagarli spontaneamente; le differenze tra ricchezze con diversa "esposizione ai controlli" possono essere ridotte⁴¹⁷, ma non azzerate, o peggio ancora ignorate, omologando in uno stesso regime tributario –in nome di astratti principi di equità fiscale– manifestazioni patrimoniali troppo diverse; il risultato di questa equiparazione "di diritto" è una sperequazione di fatto, che né l'azione amministrativa né i giudici riescono ad eliminare.

@le difficoltà di considerare queste distinzioni solo attraverso lo strumento legislativo@ Di fronte a queste diverse caratteristiche, il compito dei giuristi, e dei cultori di altre scienze umane coinvolte (soprattutto l'economia!), è tenere sotto controllo tutti i profili rilevanti ai fini suddetti, sia ai fini dell'interpretazione dei meccanismi tributari esistenti, sia ai fini del loro miglioramento. Si tratta di attribuire di volta in volta il peso che merita a profili come precisione, efficienza, gettito, dimensionamento delle aliquote, criteri di determinazione dell'imponibile, possibilità di controlli alla luce delle caratteristiche della ricchezza., sanzioni, cautela fiscale da possibili elusioni etc (paragrafo 63), etc.. In questo quadro la precisione (spesso denominata "equità fiscale") è importante, ma anche per lei vale il principio, rilevato nella prima parte del testo, secondo cui nelle scienze umane nessun valore è assoluto. Vedremo che si tratta di equilibri dinamici, da rimettere continuamente in discussione, anche perché l'evolversi dell'economia crea

⁴¹⁶) Vedremo però che anche all'interno del patrimonio immobiliare l'esposizione alle pretese del fisco è diversa, essendo più agevole la tassazione della proprietà immobiliare come tale, rispetto a quella dei redditi immobiliari, che richiedono l'individuazione e la determinazione dei canoni di locazione (anche qui l'esperienza insegna, come vedremo, che il canone di locazione effettivo "emerge" di solito quando il cliente è una grande impresa o una istituzione, ovvero esiste un buon controllo amministrativo del territorio da parte degli uffici fiscali).

⁴¹⁷) Tramite, come più volte rilevato, il controllo del territorio, diversi criteri di determinazione, l'irrogazione di sanzioni, etc..

sempre nuove possibilità di evasione o nuove possibilità di controllo , come vedremo a proposito della “moneta elettronica” per l’evasione del piccolo commercio e dei servizi.

Sono evidenti anche sotto questo profilo gli inconvenienti dell’appiattimento del diritto sulla legislazione, descritti nella prima parte del testo: la legislazione, infatti, difficilmente potrà considerare adeguatamente tutte le diverse caratteristiche della ricchezza, sotto i profili appena descritti; anche qualora –per miracolo- questa capacità legislativa ci fosse, sarebbe poco ortodosso (ed inevitabilmente rigido) inseguire legislativamente le innumerevoli caratteristiche e metodologie di controllo della ricchezza. C’è quindi un eccesso di legislazione, e un deficit di atti amministrativi generali e di personalizzazione individuali nei casi concreti, il che ha portato a perdere il controllo su una parte significativa di ricchezza, come vedremo al capitolo successivo. Finchè non ci si riapproprierà di questo controllo, le scelte di politica tributaria appariranno sempre sbiadite, perché una manovra sulle aliquote serve a poco, in termini di equità, gettito o rilancio dell’economia, quando una parte dei contribuenti riesce ad evadere facilmente, come vedremo al prossimo paragrafo.

34 Segue. Il pragmatismo del contribuente: e l’evasione come calcolo economico.

@ l’evasione fiscale in un contesto di prelievo basato sull’iniziativa di autorità pubbliche@ Quando la richiesta dei tributi proveniva dal fisco (paragrafi 29 e ss), era improprio parlare di evasione fiscale così come oggi la intendiamo. In quel contesto, infatti, il mancato pagamento delle imposte era del tutto legittimo ove nessuno avesse preso l’iniziativa di chiederle o di sollecitare una dichiarazione, ad esempio a fini catastali. In questo contesto l’evasione fiscale assumeva perciò forme diverse, ad esempio nell’occultamento fisico di merci soggette al tributo⁴¹⁸, attraverso trucchi per apparire più poveri agli occhi del fisco, occultando beni suscettibili di essere espropriati e simili. Le dichiarazioni catastali infedeli (paragrafo 28) erano pesantemente sanzionate, come narrano le cronache del catasto fiorentino del 1427, ma comunque effettuate in contraddittorio diretto con organi pubblici, ben diversamente rispetto all’invio impersonale delle nostre dichiarazioni fiscali. *@il nuovo scenario dell’evasione nell’autotassazione@* Questo inserimento dell’evasione in un rapporto per così dire *personalizzato* tra

⁴¹⁸) Il contrabbando era punito con sanzioni che si affiancavano alla vigilanza fisica delle autorità sui luoghi di trasporto e smercio dei beni; se poteva essere relativamente tollerante con chi si limitava a ignorare le richieste del fisco, lo stato di polizia era feroce con chi prendeva l’iniziativa di attentare alla finanza pubblica: in molti paesi dell’ancien regime, i contrabbandieri, come i falsari, erano puniti con la morte.

contribuente e fisco, è venuto meno con l'affidamento della funzione di prelievo agli stessi contribuenti. In questo nuovo scenario il problema dell'evasione appare piu' insidioso, e costituisce quasi il prezzo di forme di prelievo piu' precise e raffinate. In questo nuovo contesto diventa pericolosa anche l'inerzia del contribuente, tentato di omettere il pagamento confidando sulla probabilità di non essere controllato.

La percezione della probabilità di essere controllati si intreccia con la propensione al rischio e la fiducia nel saperlo gestire difendendosi in contenzioso, confidando in sanatorie e condoni (paragrafo 47), o sottraendo il proprio patrimonio all'esecuzione forzata; a questi fini è determinante –come già rilevato al paragrafo 30- la struttura organizzativa in cui si deve collocare l'evasione, la percezione delle tracce lasciate, la misura delle sanzioni, ed altri parametri, come le caratteristiche della clientela, che vedremo ai paragrafi successivi, dedicati a specifiche modalità di evasione.

@l'evasione come valutazione razionale@ Non serve scomodare l'analisi economica del diritto per comprendere che l'evasione costituisce un calcolo razionale, il risultato di un confronto tra "benefici immediati" (certi) e probabilità di futuri controlli e sanzioni. Si tratta di profili valutabili razionalmente, anche se un calcolo delle probabilità è improponibile di fronte a sensazioni, *feelings* spiegabili in relazione a una serie di dati non formalmente misurabili⁴¹⁹. Nelle decisioni se evadere o meno hanno un rilievo decisivo i già menzionati bilanciamenti tra utilità presenti e rischi futuri, in relazione alle caratteristiche della ricchezza, alle possibilità di controllo ed alle propensioni personali del contribuente verso il rischio o verso la tranquillità. Fin quando si tratta di singoli individui, quest'ultima propensione è imprevedibile, poiché dipende da una scala di valori del tutto personale del contribuente. Quanto piu' si tratta di strutture organizzate, in cui il vantaggio economico dell'evasione è acquisito da soggetti diversi da quelli che la compiono, il fenomeno tende a ridursi, come già visto al paragrafo 30, e vedremo ancora al paragrafo 41.

@il giudizio morale sull'evasione e la mancanza di una sua vittima visibile @E' quindi fortemente riduttivo spiegare l'evasione in termini di maggiore o minore *sensu civico*, onesta' intrinseca ed altre ed altre spiegazioni moralistico- "lombrosiane", come se evadere fosse una devianza patologica del singolo individuo⁴²⁰.

⁴¹⁹) Dati che abbiamo visto tante volte, come le caratteristiche organizzative, le tipologie di clienti e fornitori, etc..

⁴²⁰ Di recente, in un'intervista televisiva a un ufficiale della Guardia di Finanza, alla domanda su quali fossero le principali categorie di evasori fu risposto che l'evasione è un fatto di moralità, come tale distribuita nella stessa misura in tutte le categorie economiche. Mi sembra una classica risposta diplomatica, perchè l'esperienza comu-

Nella cultura di massa esistono una serie di giustificazioni diffuse dell'evasione fiscale, riconducibili alla natura non sinallagmatica del prelievo: lo stato prende senza dare nulla in cambio, il che elimina la sensazione di avere una vittima specifica, qualcuno che si danneggia come nella truffa, nel furto, nella rapina; nell'evasione fiscale mancano le remore morali connesse alla percezione di "far male a qualcuno", sia perché il peso del singolo contribuente è infinitesimale rispetto al livello del gettito ⁴²¹, sia per la convinzione che chiunque farebbe lo stesso a parità di condizioni, sia usando come alibi gli sprechi di cui è oggetto il pubblico denaro.

L'evasore si considera, insomma, un operatore razionale, che riesce a mantenersi senza chiedere sussidi alla società, e senza fare del male ai suoi simili.

Si conferma quindi il filo conduttore di questo volume, secondo cui l'evasione è direttamente proporzionale alle circostanze di fatto che rendono agevole commetterla senza che ne restino apprezzabili tracce. *L'occasione non fa solo l'uomo ladro* ma anche *evasore* e basta pensare ai dipendenti di grandi imprese o istituzioni, che inveiscono contro gli evasori lamentando di pagare imposte fino all'ultima lira, ma *cambiano pelle* quando operano come proprietari di case in affitto, esercenti di un "secondo lavoro" in proprio, etc.; (⁴²²).

35 Segue: L'illusione di utilizzare le sanzioni come surrogato dei controlli.

@l'ampiezza del concetto di sanzione: attuazione coattiva del diritto, risarcimento e punizione@ Qualcuno, ancora sensibile all'idea dell'onnipotenza del legislatore, potrebbe pensare di riequilibrare le diverse possibilità di evasione attraverso le sanzioni; ci si ricollega così ad un concetto strutturale del diritto ⁴²³, che può riferirsi all'esecuzione coattiva, ad iniziativa di una au-

ne, come abbiamo appena detto, insegna che l'evasione dipende da calcoli facilmente razionalizzabili.

⁴²¹) Nessuno ha la sensazione che, a causa della sua personale evasione fiscale, possano mancare le risorse per far funzionare gli ospedali, o gli apparati di sicurezza pubblica. E' un po' come fare appello a non usare l'autovettura per diminuire l'inquinamento atmosferico, dove ognuno si giustifica pensando "ma cosa cambia se io lascio a casa la macchina?".

⁴²² in tal caso sono i primi a profittare della possibilità per evadere, se reputano conveniente questo comportamento rispetto alle possibilità di essere individuati, magari facendosi scudo proprio della loro posizione di lavoratori dipendenti.

⁴²³) Ricordiamo infatti che il concetto di sanzione è frequentemente utilizzato per distinguere il diritto dalle altre scienze umane (paragrafo 5). Il diritto dei privati non conosce punizioni in senso tecnico, e si riferisce alla sanzione per intendere l'esecuzione coattiva e il risarcimento del danno (ovviamente non è questa la sede per dilungarsi sulle "pene private" e la possibilità che il giudice riduca ad equità le clau-

torità pubblica o persino dell'interessato, come avveniva ai tempi della faida o dell'autotutela privata (paragrafo 2), al risarcimento del danno o a vere e proprie punizioni, con finalità repressiva e dissuasiva.

@ la prevalenza del profilo punitivo in materia fiscale@ Visto il carattere non corrispettivo del tributo (paragrafo 24) il potere di coercizione dell'autorità costituisce un indispensabile baluardo del prelievo, che nel passato si manifestava nella determinazione e realizzazione coattiva del credito fiscale; quando la fiscalità funzionava ad iniziativa di autorità pubbliche, non c'era particolare bisogno di sanzionare l'inerzia del contribuente, la cui mancata collaborazione avrebbe al più provocato determinazioni d'ufficio più gravose.

@autotassazione e sanzioni: @ Col passaggio all'autotassazione le sanzioni *punitive* sono divenute molto più importanti, ma l'intervento repressivo è stato oggetto di opportuni adattamenti, dal momento che l'evasore, a differenza del contrabbandiere, non "vive di evasione fiscale", ma di attività lecite⁴²⁴, di cui nasconde in parte i profitti⁴²⁵.

@l'inidoneità della sanzione a sostituire le difficoltà di controllo@ Per questo, man mano che la funzione impositiva passa dal fisco al contribuente, quest'ultimo è sottoposto, in caso di inadempimento, a "pene amministrative"⁴²⁶. Tuttavia -oltre certi limiti- tali misure sono inidonee a surrogare la

sole che in caso di inadempimento mettono "una penale" a carico di un determinato soggetto). Anche nel diritto criminale, esiste spesso un profilo risarcitorio e riparatorio, dove l'autorità pubblica interviene ad affiancare il desiderio di riparazione e punizione di chi è stato lesa: solo per i comportamenti che, secondo le priorità all'epoca vigenti, turbano gravemente l'ordine sociale, l'autorità interviene di sua iniziativa

⁴²⁴) E probabilmente la particolare severità della condanna per evasione fiscale inflitta ad Al Capone (più di dieci anni!) era dovuta alla fonte illecita dei suoi guadagni ed alla sua reputazione di malfattore. Credo che difficilmente le cose sarebbero andate nello stesso modo se *Scarface* avesse prodotto dolciumi o detersivi, anziché alcolici, gioco d'azzardo, scommesse truccate e prostituzione.

⁴²⁵) Lo spunto è probabilmente da approfondire, ma è forse per questo che i poteri investigativi di cui alla legge 7 gennaio 1929 n.4 furono limitati alle imposte indirette, anche in relazione alla residua vitalità, all'epoca, della determinazione degli imponibili ad iniziativa del fisco, in base a caratteristiche esteriormente percepibili.

⁴²⁶ Bisognerebbe approfondire se questa tendenza ricalchi uno sviluppo più generale delle sanzioni amministrative: queste ultime, in tempi risalenti, sembrano non esistere affatto, come se l'autorità pubblica si limitasse ad agire, portando cioè a compimento i propri compiti requisendo, tassando, espropriando, realizzando opere pubbliche, etc. Questa realizzazione coattiva del comando era essa stessa sanzione in senso ampio, e casomai poteva essere punita la disobbedienza specifica a un ordine personalizzato. La comminatoria astratta di una punizione, collegata ad un comportamento del privato, cui l'amministrazione era ordinariamente estranea, pare una novità dei tempi recenti; la minaccia della sanzione sembra voler "portare la legge dove essa non riesce ad arrivare", prendendo il posto di un intervento amministrativo sempre più raro per

scarsità di controlli. Esistono infatti limiti di proporzionalità rispetto all'allarme sociale generato dall'evasione fiscale rispetto ad altri comportamenti, avvertiti come ben più riprovevoli; ad esempio, la coscienza sociale non accetta di punire gli evasori fiscali più degli scippatori o dei rapinatori solo per controbilanciare la loro maggiore possibilità di farla franca senza essere scoperti.

@il disorientamento rispetto al ruolo strutturale delle sanzioni proporzionali al tributo@ Per raggiungere il loro scopo dissuasivo, le sanzioni fiscali devono essere correlate al tributo evaso⁴²⁷, perché altrimenti sarebbero sotto-dimensionate o sovradimensionate al vantaggio economico dell'evasore. Questa "sanzione proporzionale" ha una sua specifica utilità solo in diritto tributario e previdenziale, mentre è sconosciuta in diritto penale e nelle disposizioni generali sull'illecito amministrativo; per decenni –quindi- le violazioni commesse da enti con personalità giuridica sono state sanzionate in capo alla società, derogando al principio "societas delinquere non potest". Nel 1997 venne inopinatamente adottato il criterio generale, punendo la persona fisica del rappresentante, con una serie di distinguo su cui non vale la pena di dilungarsi in questa sede, fino a ritornare –a fine 2003- al sistema precedente.

@il diverso impatto della minaccia di sanzioni a seconda del relativo destinatario @ In ogni caso, questa divaricazione tra chi beneficia dell'evasione ed il suo autore materiale, rende questi soggetti (compresa la totalità dei *grandi sostituti d'imposta*) più sensibili verso la portata dissuasiva delle sanzioni. In questi casi, infatti, il risparmio fiscale viene acquisito da una entità societaria spesso spersonalizzata, e diversa da quanti ne decidono in concreto i comportamenti. Col diminuire delle dimensioni aziendali, la propensione al rischio, invece cresce perché c'è sempre maggiore coincidenza tra chi si avvantaggia dell'evasione e chi decide di compierla.

@ sanzioni penali e autotassazione @ Nei casi più gravi, alle sanzioni amministrative è stata anche affiancata la repressione penale, creando un confusionario crocevia tra sensibilità giuridiche diverse, dove l'equivoco è sempre dietro l'angolo. Raramente, infatti, le vicende di un settore del diritto sono state più tormentate di quanto è accaduto per il diritto penale tributario, reiteratamente stravolto ancor prima di essere sperimentato, con risultati sempre

la dilatazioni dei compiti, il moltiplicarsi dei soggetti e l'appesantirsi delle procedure (anche a causa del crescente garantismo e del principio di legalità); la sanzione amministrativa, quindi, si diffonde a macchia d'olio quanto più sono numerose le leggi che cercano di influenzare i cittadini nei mille modi che abbiamo visto, prevedendo sanzioni per comportamenti (a spesso neppure avvertiti come riprovevoli nella coscienza sociale) che nessuno è in grado di individuare sistematicamente in concreto.

⁴²⁷) La stessa caratteristica sussiste per altre prestazioni pecuniarie demandate all'iniziativa ai contribuenti, come per i contributi previdenziali e assistenziali.

deludenti. E' illusorio supplire con le sanzioni penali alle varie disfunzioni descritte in tutto questo testo, riconducibili a una carenza di sensibilità tributaria specialistica diffusa. E se un settore del diritto non trova questa sensibilità al proprio interno, non puo' certo scoprirla per incanto utilizzando come *deus ex machina* il giudice penale. Inoltre, il ricorso alle sanzioni penali è una fuga in avanti, che crea problemi di dialogo tra operatori del diritto provvisti di sensibilità del tutto diverse, coi penalisti, abituati a una *routine* di reati comuni, privi di dimestichezza con la sofisticata disciplina sostanziale tributaria (paragrafo 62), la diversa gravità delle varie forme di evasione e dei meccanismi di simmetria contabile che caratterizzano i moderni tributi, specie se applicati alle imprese (paragrafo 61).

In concreto la giurisprudenza penale tributaria non poteva che testimoniare la sensazione di improvvisazione e disorientamento che necessariamente provano le persone serie quando sono immerse in questioni che non padroneggiano⁴²⁸. Si tratta, anzi, di uno dei settori in cui si rivela piu' angusto concepire il diritto come *pedissequo studio* della legislazione, che mai come in questo campo fu (ed è) improvvisata e grossolana, per la mancanza di una visione di insieme, fondamentale nelle scienze umane (paragrafo 16); ciascuna delle legislazioni penaltributarie che si sono avvicendate fu redatta avendo in mente modalità particolari di evasione fiscale, senza la consapevolezza complessiva delle diverse ragioni da cui puo' scaturire un accertamento tributario.

Il rapporto tra aspetti penali e tributari è sempre stato reso difficile dalla difficoltà del diritto tributario di proporre modelli di ampio respiro con cui i penalisti potessero interagire. La legislazione penale tributaria fu sempre scritta più da penalisti che da tributaristi, sia per la più lunga tradizione del diritto penale, sia per la tendenza dei tributaristi a disperdersi sulle disposizioni le-

⁴²⁸) I rapporti tra processo penale e processo tributario, la costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria, la relazione tra pagamento del tributo e risarcimento del danno hanno dato luogo a dispute estenuanti. Ricordo, a chi ne ebbe esperienza o ne sentì parlare, le estenuanti e inconcludenti vicende penaltributarie delle ritenute versate in ritardo: dove sembrava sufficiente a far scattare sanzioni penali un giorno di ritardo per cento lire di ritenuta. Oppure le vicende della dichiarazione infedele posta in essere "simulando e dissimulando" componenti negativi e positivi del reddito. In queste ed altre vicende, rapporti penali, memorie, parcelle di avvocati, sentenze, relazioni di consulenti di parte e d'ufficio, articoli di dottrina si sono avvitati su se stessi senza costruire un briciolo di sensibilità giuridica destinata a rimanere. Lo stesso capiterà per l'applicazione delle sanzioni penali alle questioni giuridico-interpretative, introdotta tra le righe di una legislazione penale tributaria del 2000 (dlgsvo 72 del 2000) i cui redattori neppure si rendevano conto del problema (vedi in proposito AA.VV a cura di Lupi, *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, in questa collana, 2000).

gislative piu' disparate, magari trascurando la sostanza dei fenomeni ⁴²⁹ . Ne sono uscite disposizioni sfasate rispetto alle varie modalità che caratterizzano l'evasione fiscale, con notevole disorientamento nel diritto vivente, altissima frammentazione dei ruoli e delle sensibilità tra organi di polizia giudiziaria, pubblici ministeri, giudici, consulenti d'ufficio (cui il giudice penale surrettiziamente addossa di solito il compito di interpreti della legge tributaria), consulenti di parte, avvocati penalisti (che si occupano del rito) e tributaristi, che si occupano della sostanza. La riforma del 2000 ha innescato una vera e propria bomba ad orologeria, in quanto ha inconsapevolmente aperto spazi di sanzionabilità penale anche per le questioni interpretative ricorrenti nei controlli alle grandi imprese, descritti al paragrafo 42. Quest'ultimo nodo, descritto doviziosamente in altra sede ⁴³⁰ , sta per venire al pettine man mano che vengono sottoposti a controllo fiscale gli anni successivi alla riforma in esame.

Quest'intreccio forzato di sensibilità (penali e tributarie) e ruoli diversi, in una sensibilità giuridica estremamente settorializzata (paragrafo 7) provoca incomprensioni e soluzioni estemporanee, per paura delle quali i processi si trascinano per anni, proprio perchè i protagonisti, nella loro saggezza di uomini di diritto, si rendono spesso conto di non aver ben chiaro dove sia il bandolo della matassa.

@l'efficacia limitata delle sanzioni tributarie@ Un bilancio delle sanzioni penali tributarie è difficile in quanto gran parte di esse sono state sostituite prima di poter essere messe alla prova dalla giurisprudenza, ed hanno sempre avuto un effetto di deterrenza irrisorio rispetto alle varie forme di evasione, dando qualche preoccupazione alla gente perbene e lasciando indifferenti gli evasori piu' pericolosi. Nonostante la retorica di un tempo delle "manette agli evasori", non saranno le sanzioni, penali o amministrative, a ridare al fisco il controllo di quel territorio dove non arrivano i *grandi sostituti d'imposta* ⁴³¹ . Anzi, la rilevanza penale delle questioni interpretative fi-

⁴²⁹) Vanamente si cercherebbero, in molti manuali di diritto tributario, i denominatori comuni intorno a cui ruota l'evasione nelle varie tipologie di imprese (il penalista trova la sintesi di disposizione di legge, e tutto finisce lì).

⁴³⁰) AA VV a cura di Lupi, *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, cit.

⁴³¹ La legislazione penale contro l'evasione fiscale si è dimostrata velleitaria, e ritengo abbia avuto un impatto assolutamente minimo su occultamenti e frodi fiscali: come accade per tutte le illusioni di sanare i mali del mondo a colpi di legge (paragrafo 8), dall'ambiente, al traffico, al terrorismo, anche il diritto penale tributario ha lasciato tutto sommato indifferenti gli evasori, provocando invece inutili fastidi alle persone perbene, contribuendo a tenere investimenti e sviluppo lontani dall'Italia. Certo non saranno le sanzioni penali a dare una identità al diritto tributario e a risolvere i problemi della fiscalità basata sull'autotassazione; serve ben altro che il giudice penale quando l'autorità fiscale non ha il *controllo del territorio* .

nirà per intimidire ancora di più proprio le grandi imprese⁴³², oggettivamente ausiliarie del fisco (paragrafo 30), che saranno spinte a “mettersi al riparo”, magari delocalizzando gli investimenti, nei termini descritti al paragrafo 43. Del resto, uno dei frutti del legalismo esasperato è proprio quello di generare automatismi che vivono di vita propria, accanendosi sulla gente perbene, più esposta, mentre nessun rigore legislativo riesce da solo a stanare i trasgressori veri. Anche la materia delle sanzioni dimostra che al diritto serve un meditato pragmatismo ad ampio raggio, che tenga conto del maggior numero possibile di punti di vista e li contemperi, nei modi indicati al paragrafo 16: le sanzioni sono importanti in uno scenario di autotassazione, ma solo come singolo tassello di un mosaico più ampio, in cui aliquote e flessibilità dei controlli siano adeguati alle varie caratteristiche della ricchezza, secondo quanto indicato al capitolo seguente.

Capitolo 5 Diffidenza per la discrezionalità e disfunzioni dell'autotassazione italiana.

36 Gli inconvenienti del passaggio all'autotassazione in un ambiente culturale di “giuspositivismo diffuso” (l'illusione di amministrare per legge)

@l'autotassazione come sistema spontaneamente sorto in tutti i paesi sviluppati @ Nell'adottare, anche in Italia, i modelli dell'autotassazione⁴³³ non sembra esserci stata la consapevolezza dell'evoluzione descritta ai paragrafi precedenti, del ruolo dei “grandi sostituti d'imposta”, dell'importanza di

⁴³² Di fronte alle rettifiche giuridico-interpretative verso comportamenti in gran parte inoffensivi dei soggetti sostanzialmente più affidabili, le sanzioni penali sono un boomerang, che intimidisce chi è già timido di suo, cioè quei “grandi sostituti d'imposta” su cui si regge tutto il sistema. Gli occultamenti degli incassi di artigiani e commercianti sono in gran parte al di sotto delle soglie di punibilità penali, ma soprattutto il gran numero di questi soggetti rispetto ai possibili controlli indebolisce la portata dissuasiva di qualsiasi sanzione, fosse anche la pena di morte.

⁴³³ L'autodeterminazione dei tributi si è affermata per proprio conto in tutti i paesi sviluppati. Ciò non tanto per una circolazione di “modelli giuridici” (tra l'altro più lenta nel diritto pubblico rispetto a quello privato), quanto perché in ciascuno stato si afferravano le opportunità offerte dall'evoluzione economica e dalla diffusione di un numero relativamente piccolo di strutture (i noti *grandi sostituti d'imposta*) presso cui “intercettare” facilmente la ricchezza nei modi indicati al paragrafo 30. Si tratta di una conferma della frequenza con cui, nelle scienze umane, gli spunti vengono in mente autonomamente in luoghi diversi ed in capo a soggetti diversi, secondo quanto rilevato al paragrafo 15, senza bisogno di invenzioni o di meccanici trasferimenti di modelli stranieri.

considerare le diverse caratteristiche delle manifestazioni di ricchezze, etc.. Nelle pagine e pagine di relazioni, studi e commenti da cui sono state accompagnate le riforme fiscali succedutesi in questo periodo (da quella del 1971 in poi) si parla di tutto, si auspicano “nuovi e collaborativi rapporti” tra fisco e contribuenti, si fa appello al senso civico di questi ultimi, ma raramente si incontrano le considerazioni formulate al paragrafo 33, sul rapporto tra caratteristiche della ricchezza e possibilità di evasione.

Nella legislazione italiana, l'autodeterminazione analitica sembra essersi affermata in modo caotico, con bruschi strappi (il più brusco dei quali fu la riforma tributaria del 1973), senza essere accompagnata da adeguati cambiamenti di sensibilità giuridica. La legislazione sembra inseguire gli eventi, cioè l'aumento numerico dei *grandi sostituti d'imposta* e delle posizioni fiscali da controllare, anziché prevederli; ad esempio, la selettività dei controlli è stata sancita legislativamente solo all'inizio degli anni 80, come soluzione di ripiego di fronte a milioni di dichiarazioni fiscali che si andavano accumulando negli archivi e dopo decenni in cui il controllo era “di fatto” già fortemente selettivo. La legislazione era insomma restia a prendere atto di quello che accadeva nella realtà, e a rispondervi pragmaticamente. Anzi, ché un meditato adeguamento globale ad un nuovo contesto economico, con nuovi ruoli del contribuente, del fisco, dei giudici e del legislatore, l'autotassazione è invece divenuta un espediente per avere gettito a buon mercato tramite i “grandi sostituti d'imposta”; di ciò dev'essere stata complice anche una sensazione di onnipotenza avvertita da un legislatore cui spesso bastava un articolo di legge per conseguire gettito cospicuo dai contribuenti in esame. Ma per le manifestazioni economiche che non transitano attraverso questi soggetti, appiattirsi sulla legislazione ha fatto perdere al fisco il controllo del territorio⁴³⁴. Non solo, come vedremo al prossimo paragrafo, per artigianato e piccolo commercio, ma anche per molte categorie di professionisti, per le locazioni immobiliari da parte di privati, per l'agricoltura e i settori collegati, per le frodi spesso presenti anche presso le imprese intermedie e grandi⁴³⁵. Tutti settori in cui la legislazione non è affat-

⁴³⁴ Un altro utilizzo strumentale dell'autotassazione è stato quello di palliativo per alleggerire gli uffici da attività amministrative che essi non riuscivano più a svolgere, sia per il maggior numero di soggetti da controllare sia per il degrado generale delle amministrazioni pubbliche, verificatosi a partire dagli anni sessanta del secolo scorso.

⁴³⁵) Il legislatore della metà del ventesimo secolo era tutt'altro che scientifico quando proponeva meccanismi di imposizione analitico contabili, inadatti per la ricchezza che non passava attraverso i “grandi sostituti d'imposta” (paragrafo 30). Anche se non sono mancate osservazioni sulla normativa specifica delle varie riforme tributarie, non ne sono stati segnalati gli errori di fondo, relativamente ad alcuni settori dell'imposizione fiscale, forse a causa di un malinteso atteggiamento secondo cui i giuristi non devono intromettersi nella politica del diritto. Ma qui non si trattava di

to in grado di surrogarsi alle valutazioni caso per caso, che dovrebbero ispirare un pragmatico controllo.

Quando alcuni autori illuminati (tra cui Cesare Cosciani) si resero conto che l'autodeterminazione analitica avrebbe dovuto essere accompagnata da una riforma dell'amministrazione, molti pensarono a interventi sul numero dei dipendenti, le retribuzioni, le carriere, gli orari di lavoro, l'informatica e simili. Potenziare l'amministrazione non vuol dire però solo aumentare gli organici, "pagare meglio", "avere piu' attrezzature", ma anche recuperare flessibilità nel rispetto delle garanzie e della trasparenza. Capire di cosa si puo' disporre e in nome di cosa, nella stima degli imponibili, nella gestione delle liti, nelle valutazioni equità-efficienza, e sotto tanti altri profili di volta in volta emergenti in questo testo. Potenziare l'amministrazione significa superare il pregiudizio che ogni azione debba essere sempre "telecomandata dalla legge", in omaggio a formule come una generica *indisponibilità del credito tributario* su cui torneremo al paragrafo 55. Anche qui occorre comprendere quale fosse la discrezionalità dell'amministrazione, senza esorcizzare il concetto stesso di discrezionalità dietro gli stereotipi verbali di quella malintesa vincolatezza, che spesso ha portato alla paralisi, o peggio a flessibilità non garantiste né trasparenti.

Rispetto ai rapidi cambiamenti delle modalità di prelievo, l'evoluzione delle strutture mentali, dei modelli interpretativi, degli atteggiamenti, fu estremamente lenta, per il complesso degli operatori e non certo per la sola autorità fiscale. La dottrina, impantanata negli atteggiamenti giuspositivistici, non riuscì a preparare schemi di riferimento incisivi e adeguatamente fruibili per l'amministrazione finanziaria. L'autotassazione non fu quindi adeguata alle diverse caratteristiche di formazione e circolazione della ricchezza, alla loro diversa "esposizione" ai controlli fiscali, alla presenza di molti contribuenti che non vengono mai a contatto con i "grandi sostituti di imposta" e sono privi, per dimensioni e caratteristiche, dell'affidabilità fiscale esistente in capo ad altri.

@ l'insoddisfazione diffusa e le sue fuorvianti chiavi di lettura@ Ne nacque un'insoddisfazione diffusa, talvolta spiegata con le forme esteriori dei tributi (⁴³⁶) o con l'eccessiva pressione fiscale, trascurando che l'esigenza di gettito è un *dato politico* estraneo alle competenze di giuristi che dovrebbero elabo-

interferire nelle scelte politiche, quanto di cogliere un difetto di pragmatismo (paragrafo 33) di alcune conseguenze di queste scelte. Se, nelle discipline umanistiche, il senso comune diventa "scientifico" quanto più numerosi sono i profili che riesce a considerare (paragrafo 16), l'analisi dell'autotassazione ne ha trascurati parecchi.

⁴³⁶) Ad esempio, una eccessiva presenza di imposte sui redditi rispetto a quelle sui consumi, trascurando che in tutti i paesi sviluppati vige un insieme di tributi esteriormente simile a quello italiano. Si consenta per questo profilo di rinviare a Lupi, *Le illusioni fiscali*, Il Mulino, 1996.

rare modelli di prelievo adeguati alle diverse caratteristiche delle varie forme di ricchezza, evitando che di fatto si producessero eccessive divaricazioni tra *evasori e tartassati* ⁽⁴³⁷⁾.

@le difficoltà della dottrina giuridica ed economica nel cogliere tutti gli aspetti della nuova realtà @ In questa sede ci interessano piuttosto gli inconvenienti **giuridici** della via italiana all'autotassazione, soprattutto per quanto attiene alla dialettica legislazione-dottrina-amministrazione-giurisprudenza, alle funzioni di ciascuna, alle rispettive forme di discrezionalità. Ma proprio quando servivano modelli interpretativi e strutture mentali adeguate, la dottrina giuridica si dedicava alla legislazione di grado più o meno elevato, dall'articolo 53 della costituzione giù giù fino al reddito d'impresa, ovvero a dispute sugli istituti giuridici (obbligazione o provvedimento) che avrebbero dovuto spiegare l'applicazione delle imposte. Non possiamo dilungarci sui motivi per cui raramente la voce dell'accademia è riuscita ad essere *un punto di riferimento fuori dall'accademia*, come pure accade nel diritto commerciale, in quello amministrativo, in quello del lavoro, nella procedura civile e nel diritto penale. Forse, lo sviluppo del diritto tributario, una volta affermata l'autotassazione, è stato troppo rapido rispetto ai tempi necessari per il formarsi di una tradizione. Quanto alla sterminata pubblicistica "pratica", essa si dedicò a commentare (o meglio *parafrasare*) effimere novità normative, il che addirittura ostacolava, come vedremo al paragrafo 62, la formazione di una sensibilità adeguata all'importanza di questo settore del diritto.

@una politica senza guida@ La politica e l'alta amministrazione già avevano poca voglia di consigli, e poco tempo per ascoltarli, distratti da schermaglie politiche e polemiche che si esaurivano con l'avvicinarsi degli articoli sui giornali e dei dibattiti televisivi. Ma anche i politici più illuminati, intenzionati a confrontarsi e a mettersi in discussione, rimasero del tutto disorientati di fronte a pubblicazioni buone come esercizio per giovani studiosi, o a vere e proprie parafrasi legislative disperse su questioni di dettaglio, ma comunque inadatte ad essere un punto di riferimento esterno.

Modelli interpretativi non giunsero neppure dalla dottrina economica, le cui elaborazioni si compiacevano di quei modelli matematici (paragrafo 24) che la rendono autoreferenziale.

In mancanza di una ricerca scientifica con le caratteristiche descritte al paragrafo 16, la politica ha vissuto alla giornata, attingendo confusamente all'amministrazione, a qualche associazione di categoria, a qualche professore vero o presunto, che collaborava secondo varie combinazioni tra senso civico, gratificazione concettuale, profumo del potere, compiacimento nell'accreditarsi come *consulente del ministro*, e varie combinazioni di que-

⁴³⁷ Dove un singolo contribuente poteva, a seconda dei suoi vari redditi, ricoprire entrambi i ruoli, tartassato come lavoratore dipendente, evasore per i lavoretti secondari o per gli affitti in nero di qualche appartamento di famiglia

sti profili (debolezze comprensibili e umane, in una scienza umana). Anche questo ha contribuito alle disfunzioni di cui diremo ai prossimi paragrafi.

37 Il piccolo commercio e i servizi a consumatori finali come manifestazioni economiche scarsamente intercettate dai “grandi sostituti d’imposta”.

@le manifestazioni economiche tradizionali e l’autodeterminazione analitica @ Benchè l’autodeterminazione analitica faccia perno sui “grandi sostituti d’imposta”, in molti settori dell’economia la loro presenza è rimasta trascurabile.

Uno di questi settori è quello fondiario, sia agricolo ⁴³⁸ sia delle locazioni immobiliari tra privati, in relazione alle quali il “controllo del territorio” da parte del fisco rappresenta l’unica garanzia di emersione degli imponibili⁴³⁹.

La situazione piu’ statica, dove meno è cambiato rispetto al passato, riguarda però soprattutto artigianato, piccolo commercio e ampi settori delle attività professionali. In questi settori sono ancora prevalenti o numerosi i casi in cui la ricchezza passa direttamente dalle tasche dei consumatori finali a quelle del contribuente; il falegname di oggi, anche se usa moderne apparecchiature, ha esigenze organizzative non molto differenti da quelle di San Giuseppe nella sua bottega di Betlemme, almeno fin quando opera con privati consumatori finali⁴⁴⁰.

Il titolare di queste attività non subisce, rispetto all’evasione, l’ostacolo di una articolata organizzazione amministrativa perchè egli è al tempo stesso direttore generale, cassiere, e se occorre anche uomo di fatica della propria bottega o del proprio laboratorio⁴⁴¹. Le dimensioni organizzati-

⁴³⁸) Il settore agricolo richiederebbe considerazioni a parte rispetto all’artigianato e al piccolo commercio, in quanto le caratteristiche del terreno consentono una “stima esteriore”, che giustifica la grande tradizione dell’imposizione fondiaria rispetto alle “povere esperienze” di quella mobiliare (paragrafo 28).

⁴³⁹) Del resto ci vorrebbe poco, essendo superflua una grande preparazione giuridica, per rapide campagne di controllo dirette ad accertare il titolo di occupazione degli edifici, contro il fenomeno dilagante degli affitti “in nero”.

⁴⁴⁰) L’intervento piu’ efficiente del fisco, in simili casi, è una diretta percezione e stima del risultato dell’attività, un po’ come faceva, in quel tempo, il pubblicano Matteo. Il problema del “nostro tempo” è di trovarci in un’economia dove piccolo commercio e artigianato coesistono con i *grandi sostituti d’imposta*, da cui transita la (relativa) maggioranza della ricchezza. Il sistema fiscale dovrebbe perciò adattarsi, nei modi che vedremo al paragrafo 33, alle diverse caratteristiche di circolazione della ricchezza.

⁴⁴¹ Manca quell’ apparato amministrativo, autonomo rispetto al titolare, che in capo ai “grandi sostituti d’imposta” (paragrafo 30) offre al fisco quella maggiore affidabilità

ve e strutturali di questi soggetti, che non hanno certo bisogno del commercialista per sapere quanto guadagnano (⁴⁴²), sono troppo esigue per essere una garanzia, per il fisco, delle fedele dichiarazione degli incassi.

Se il modello dell'autotassazione fosse stato adottato con la necessaria consapevolezza, il legislatore si sarebbe dato carico del problema, che va ben al di là delle "semplificazioni contabili" consentite alle imprese minori, e riguarda il ruolo stesso dell'amministrazione, la funzione del controllo, e persino –come vedremo- possibili funzioni di professionisti esterni. Il modello contabile, elaborato per la grande impresa, è stato invece meccanicamente e pigramente calato anche su piccoli commercianti e artigiani, cui si è imposta una "contabilità fiscale" di cui essi non avevano alcun bisogno genuino e che potevano (viste le loro piccole dimensioni) agevolmente manipolare.

Il legislatore si è illuso di riproporre il modello della grande impresa, trasformando *ope legis* tutti i lavoratori "non dipendenti" in "soggetti tassabili in base al bilancio" e trascurando le caratteristiche economico sostanziali dell'attività svolta⁴⁴³.

Forse il legislatore si è reso conto del problema, ma non ha avuto la sensibilità specialistica di far coesistere i due modelli di controllo più volte descritti, uno per la ricchezza canalizzata attraverso i *grandi sostituti di imposta* ed un altro per piccolo commercio, artigianato e talune professioni.

@la generalizzazione del modello della grande impresa e le sue disfunzioni@ La riforma del 1972/73, moltiplicò gli inconvenienti che hanno sempre caratterizzato questo settore impositivo. Alla contabilità regolarmente tenuta furono applicate le stesse garanzie previste per le grandi imprese, applicabili anche quando le somme dichiarate erano platealmente in contrasto con le caratteristiche esteriori dell'attività.

@il paradosso del reddito effettivo dei piccoli commercianti e artigiani@ Ne nacque un disorientamento le cui conseguenze sono sotto gli occhi di tutti, e rappresentano un paradosso del passaggio al reddito effettivo, per una parte numericamente maggioritaria dei "lavoratori non dipendenti". Quando, in partenza, è registrata solo una frazione irrisoria degli incassi, tutta la determinazione analitica diventa una burletta, e in nome del reddito effettivo, analitico-contabile, i soggetti in esame pagano le tasse.....partendo

di cui abbiamo tante volte parlato, sotto il profilo della fedele registrazione degli incassi.

⁴⁴² Essi si rendono conto direttamente dell'ordine di grandezza dei propri redditi, senza bisogno di registri contabili, come conferma la mancanza di obblighi contabili civilistici per i "piccoli imprenditori", la cui attività è organizzata con il lavoro proprio e della famiglia..

⁴⁴³ E' stato scimmiettato il regime proprio delle grandi imprese, forse nella consapevolezza che le risposte non erano legislative, ma amministrative, e quindi molto faticose, come insegnava l'esperienza delle prime fasi di applicazione dell'imposizione sui redditi, nel primo cinquantennio del ventesimo secolo.

dai ricavi che essi stessi decidono di registrare sulle scritture contabili. E' il risultato dell'illusione secondo cui trasferire su questi soggetti criteri e adempimenti tipici della grande impresa poteva miracolosamente far emergere i ricavi realmente realizzati; risponde a una visione giacobina della legislazione⁴⁴⁴ pensare di fare magicamente apparire, sulle scritture contabili imposte ad artigiani e piccoli commercianti, ricavi e compensi che questi non hanno la minima intenzione di annotarvi.

@le corvee' contabili inutili@ A questa mancanza di credibilità sostanziale delle scritture fa riscontro però un armamentario contabile che imita quello della grande impresa, con un effetto involontariamente comico, per la presenza dei *ratei passivi* del barista, delle *fatture da ricevere* del fornaio, degli *ammortamenti anticipati* del venditore ambulante e delle *rimanenze finali* del parrucchiere⁴⁴⁵. Per gran parte delle piccole imprese operanti verso consumatori finali, buona parte degli imponibili viene occultata, ma in compenso la parte dichiarata viene circondata da raffinatezze ragionieristiche degne di una società multinazionale: rimanenze finali e iniziali (magari di pochi capi di abbigliamento), beni ammortizzabili (due scaffali e un frigorifero), ritenute di acconto e via enumerando⁴⁴⁶. Dato che quasi tutti i soggetti

⁴⁴⁴) La visione giacobina pensa di poter modellare la realtà sociale in conformità dei propri modelli astratti, in applicazione del mito dell'onnipotenza legislativa; quest'ultima potrà anche imporre a baristi e falegnami di valutare le rimanenze e di calcolare ratei e risconti, ma non riuscirà mai a far apparire sulle loro scritture contabili il vero ammontare dei rispettivi incassi. E' un riflesso di quella credenza strisciante e irrazionale, secondo cui la legge sarebbe sufficiente a combattere tutti i mali del mondo, dall'AIDS, alla siccità, al buco nell'ozono.

⁴⁴⁵) A proposito di queste fattispecie emerge davvero la *vuota boria contabilistica* di Einaudi, ben al di là delle valutazioni di bilancio, cui lo stesso autore faceva riferimento, anche perché all'epoca di Einaudi, i piccoli commercianti e gli artigiani non erano tenuti ad alcuna contabilità fiscale. In effetti la lunga polemica dell'Einaudi sulla "vuota boria contabilistica" si riferisce prevalentemente alle valutazioni di bilancio della grande impresa (Miti e paradossi, cit, 172, a proposito di "vuota boria della ricerca contabilistica della base imponibile). Il fatto è che –per le grandi imprese– non esistevano alternative ad una determinazione analitico contabile, ed infatti Einaudi critica alcune degenerazioni della determinazione contabile delle grandi imprese (mettendo in risalto la natura convenzionale di molte voci del bilancio), non la determinazione contabile in sé. Se di vuota boria contabilistica l'autore parlava a proposito di siffatti contribuenti, si può immaginare cosa avrebbe scritto di fronte alla partita doppia del salumiere, di cui parliamo nel testo.

⁴⁴⁶ Sorvoliamo per brevità sugli adempimenti inutili fortunatamente aboliti nel decennio 1993-2001, dalla bolla d'accompagnamento, alle vidimazioni dei libri contabili, alle schede compensi a terzi, al registro cespiti ammortizzabili, agli elenchi clienti e fornitori "cartacei", etc..

in esame, essendo fisicamente rilevabili⁴⁴⁷, si dichiarano al fisco, l'Italia si è riempita di centri contabili, impegnati a tenere le scritture persino di fruttivendoli e parrucchieri (vedremo al paragrafo 40 le possibilità di un uso più proficuo di queste strutture).

@ il disorientamento dei controlli e della giurisprudenza@ Una consapevolezza del problema emerse solo nei primi anni ottanta, e nel 1984 fu emanata la prima legge *ad hoc* per contrastare l'occultamento degli incassi di questi soggetti; emerse per la prima volta l'idea che i controlli su questi soggetti avrebbero dovuto dirigersi alla ragionevolezza dei ricavi dichiarati, piuttosto che a questioni giuridico interpretative, in questi casi per definizione di importo irrisorio⁴⁴⁸.

I contribuenti si facevano forti del rispetto degli obblighi contabili per giustificare dichiarazioni manifestamente non plausibili, e gli uffici facevano leva su violazioni contabili per rimettere in discussione la ragionevolezza dei ricavi dichiarati, e rideterminarli in base alle caratteristiche dell'attività. Era un gioco delle parti in cui l'irregolarità di adempimenti contabili, magari assolutamente secondari, diventava uno strumento per giungere a quello che al fisco stava davvero a cuore, cioè la credibilità dei ricavi dichiarati rispetto alle caratteristiche dell'attività.

@ gli equivoci del principio di legalità in materia di stime di questi tipi di redditi@ Le rideterminazioni dei redditi basate sulle caratteristiche dell'attività svolta sono state ostacolate per molto tempo da un'interpretazione distorta della legalità dell'imposizione, come se avesse senso parlare di legalità per questioni di fatto⁴⁴⁹, quali sono quelle attinenti

⁴⁴⁷ Il piccolo commercio, e buona parte dell'artigianato, agisce infatti in locali aperti al pubblico, fisicamente visibili, e quindi la c.d. evasione totale riguarda solo poche situazioni di marginalità, o di elevata propensione al c.d. "sommerso", anche ai fini previdenziali e lavoristici.

⁴⁴⁸) A differenza di quello che accade per le grandi imprese, le rettifiche giuridico interpretative verso questo tipo di contribuenti sono poco proficue anche sul piano quantitativo, vista la modestia delle cifre in gioco. Appaiono abbastanza ridicoli i controlli delle svalutazioni di magazzino di un bottegaio, degli ammortamenti di un farmacista e dei costi pluriennali di un orologiaio. Eppure era a questi profili che diligentemente si dirigevano i "centri contabili" ed i professionisti chiamati a ricoprire il ruolo di (inutile) direttore amministrativo esterno di questi soggetti. Non era affar loro se l'ammontare dei ricavi rispetto alle caratteristiche dell'attività era assolutamente non credibile: su un possibile coinvolgimento di questi soggetti nei profili che stanno a cuore al fisco vedasi invece il paragrafo 40.

⁴⁴⁹ E' un come se il giudice, utilizzando presunzioni per quantificare il risarcimento del danno, violasse il principio di legalità, ma nei nostri studi giuridici, pigramente incentrati su un giuspositivismo di maniera, nessuno fa presente che il giudizio di fatto, in quanto strutturalmente empirico, ha poco a che fare col principio di legalità (paragrafo 3.10)

alla misura di ricavi piu' credibile per un artigiano o un commerciante. Anche alcune disposizioni legislative, particolarmente inadeguate a questi soggetti ⁴⁵⁰, avevano indotto a ritenere necessaria per il fisco una ricostruzione analitico contabile dei maggiori ricavi, come se non potesse essere pregiudizialmente piu' efficiente, ed anche persuasiva, una stima in base alle caratteristiche di redditività esteriore.

Una sorta di retaggio culturale connesso a un malinteso concetto di legalità, indusse per lungo tempo i giudici a guardare con sospetto le stime e le presunzioni "personalizzate". Molti funzionari, in questo nuovo contesto, erano come intimiditi proprio dall'opinabilità del risultato della stima, rispetto alla tassazione analitico contabile dei soggetti di maggiori dimensioni; i margini di scelta presenti nell'accertamento dei soggetti in esame venivano temuti, proprio per la necessità di assumersi quelle responsabilità che sono sottostanti a qualsiasi valutazione e stima. Inoltre, l'abolizione del concordato fiscale (paragrafo 55) elimino' la naturale valvola di sfogo di queste controversie, che iniziarono a trascinarsi stancamente fino in Cassazione.

38 Segue: le difficoltà nel contrastare quest'evasione solo con strumenti normativi.

@i tentativi di contrasto legislativo@ Perché questa mentalità fosse superata, da parte dei giudici e della stessa amministrazione, sono occorsi alcuni lustri, diciamo dal 1973 al 1994, ma nel frattempo le vecchie attitudini alla determinazione estimativa si sono molto indebolite.

Nel 1985, quando il legislatore iniziò a rendersi conto del problema, ormai il danno era fatto, le capacità accertative degli uffici erano state disperse ⁴⁵¹ e si era creata una tendenza all'evasione di massa. Costretti a tenere una costosa contabilità, era naturale che questi contribuenti la concepissero come uno scudo alle rettifiche fiscali, spinti anche dai ricorrenti condoni (paragrafo 47).

La strada maestra per riportare a maggiore credibilità le cifre dichiarate era riprendere il controllo del territorio, facendo avvertire la presenza attenta dell'amministrazione come si faceva in passato attraverso interventi

⁴⁵⁰) Si tratta degli articoli 39 del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi e degli artt.54 e 55 del decreto IVA.

⁴⁵¹) Questa diminuzione delle capacità accertative fu da un lato dovuta al disorientamento di dover abbandonare precedenti prassi che, per i contribuenti in esame, funzionavano benissimo. Inoltre la capacità accertativa diminuì per un calo di efficienza generalizzato a tutta l'amministrazione pubblica, collocabile cronologicamente dal 1970 in poi, e che travolse anche gli uffici del ministero delle finanze, trascurandone le specificità, con appiattimenti retributivi, rigidità organizzative, perdita di potere dei dirigenti, paralisi e lassismo (su cui Lupi, *Le illusioni fiscali*, Il mulino, 1996, 37 ss.), oggi in buona parte superati.

snelli e capillari. Il ritorno alla possibilità di accertamento induttivo in base alle caratteristiche dell'attività⁴⁵², in un sano empirismo accertativo⁴⁵³, era la soluzione piu' ragionevole "nel medio termine", ma non dava risultati di gettito nell'immediato. I governi, pressati da esigenze immediate di finanza pubblica, cercarono invece di indurre artigiani e piccoli commercianti a dichiarare da subito redditi piu' credibili, usando l'unico strumento a loro disposizione, cioè nuove leggi, tutte protese ad un "effetto annuncio", per certi versi connaturato a una fiscalità basata sull'autotassazione. Si accavallarono quindi in pochi anni le disposizioni piu' diverse, dai coefficienti presuntivi di ricavi, alla c.d. *minimum tax*⁴⁵⁴, ai c.d. *parametri*, e quindi agli *studi di settore*. Tutte minacciavano futuri e piu' incisivi controlli a chi non avesse reso, da subito, piu' credibili i propri redditi⁴⁵⁵. In una *fiscalità a scoppio ritardato*, in cui tra dichiarazioni e controlli passavano alcuni anni, ciascuno di questi istituti era rimpiazzato prima di essere applicato su larga scala dagli uffici tributari. I motivi di questo avvicendamento legislativo sono diversi, a cominciare dall'esaurimento della funzione dissuasiva delle singole norme, una volta che i contribuenti avevano presentato le loro dichiarazioni. Di anno in anno, al momento di varare le *manovre finanziarie* di aggiustamento dei conti pubblici, il governo inventava qualcosa contro la c.d. *evasione degli autonomi*; il copione era piu' o meno quello di introdurre un nuovo meccanismo di controllo che sollevava molte polemiche, ma si sperava sortisse qualche effetto in termini di adeguamento spontaneo ai nuovi criteri: una volta raggiunto questo obiettivo, il meccanismo veniva sostituito nella successiva manovra finanziaria, ben prima di essere sperimentato in sede di controllo. Per gli anni successivi si sentiva insomma il bisogno di *inventarsi qualcos'altro*, anche per venire incontro alle proteste e alle aspirazioni di categorie economiche elettoralmente importanti⁴⁵⁶, per certi versi criticate, ma per altri blandite.

⁴⁵² Escludendo però i soggetti in contabilità ordinaria anche per opzione, quali che fossero le dimensioni dell'attività, inclusi quindi verdurai e barbieri, per i quali la partita doppia suona prima di tutto ridicola.

⁴⁵³) Conforme allo strutturale empirismo del giudizio di fatto, descritto al paragrafo 23.

⁴⁵⁴) la *minimum tax* era il classico marchingegno tendente a livellare e predeterminare i redditi dichiarati dai soggetti in esame, riducendo al minimo le valutazioni da parte degli uffici: proprio per questo suo grossolano meccanicismo, e per le difficoltà di applicazione generalizzata, fu soppressa poco dopo essere stata istituita, ovviamente ben prima di poterla mettere alla prova sul campo.

⁴⁵⁵ Si trattava di meccanismi riguardanti l'accertamento, ma finalizzati ad un immediato "effetto annuncio" in modo da indurre i contribuenti interessati ad autoliquidare imposte maggiori, e ad avere quindi un gettito immediato.

⁴⁵⁶) Artigiani, piccoli commercianti e professionisti ammontano a circa 5 milioni, senza contare i familiari.

Si tratta dell'esempio piu' clamoroso del tentativo di "amministrare per legge" (paragrafo 50), in cui ci si è barcamenati per decenni, anche se le statistiche dei redditi dichiarati da artigiani e piccoli commercianti per il 2000 non sembrano molto piu' credibili di quelle relative al 1990.

Si puo' immaginare quanto questi continui cambiamenti legislativi, consistenti di disposizioni "nate morte"⁴⁵⁷, ostacolassero la formazione di una sensibilità giuridica sulle modalità di evasione di questi soggetti, e su ragionevoli modalità per contenerla. Tutti gli istituti sopra indicati sono accumulati dal filo conduttore di sostituire la stima personalizzata, da parte degli uffici fiscali, con una serie di meccanismi automatici, in grado di operare direttamente anche in sede di autotassazione. Per il piccolo commercio e l'artigianato non è pero' riproponibile una catastizzazione di tipo agricolo, in mancanza della stabilità connaturata alle dimensioni dei terreni e alla tipologia delle coltivazioni. Anche ipotizzando una catastizzazione del commercio e dell'artigianato, non ci sarebbero analoghi elementi strutturali cui far riferimento; la superficie della bottega o del laboratorio è facilmente controllabile, ma è indizio troppo debole del giro d'affari e porrebbe problemi di intervento amministrativo capillare, molto simili a quelli che non si riescono a fronteggiare oggi.

@*gli studi di settore: dalla contabilità alla statistica?*@. I risultati degli studi di settore sono ancora da verificare sul campo, in un'ordinaria attività amministrativa e giurisdizionale. E' comunque destinato al fallimento un impiego degli studi di settore tendente ad *amministrare per legge* o meglio *per regolamento*, in funzione sostitutiva di un intervento sufficientemente esteso degli uffici finanziari sul territorio. Senza questo intervento, è probabile che i contribuenti manipolino le caratteristiche materiale ed economiche cui si collegano gli studi di settore, dal numero dei dipendenti, ai beni strumentali, agli acquisti, alla superficie dei locali, etc. (⁴⁵⁸).

⁴⁵⁷) Alla quale ben si addicono le parole di Kirchmann (paragrafo 7), sulla sterilità di ridurre il diritto alla legge, ed i giuristi che discettevano dei dettagli della minimum tax o dei coefficienti presuntivi sembravano davvero essere stati ridotti, da questa legislazione pasticciona, *a vermi costretti a nutrirsi di legno putrido*, come scriveva l'autore tedesco. Con questo tipo di legislazione...si vedono tutti gli inconvenienti di ridurre il diritto ad analisi della legislazione.

⁴⁵⁸) non a caso il grande condono del 2003, per quanto riguarda la definizione in base agli studi, ha stabilito che essi si applichino in base ai dati dichiarati dai contribuenti, a nulla influenzando eventuali infedeltà nella rappresentazione dei dati rilevanti ai fini degli studi stessi. Era una scelta obbligata, che però la dice lunga su quanto il funzionamento degli studi sia alterabile fornendo dati contabili ed extracontabili artefatti rispetto a quelli effettivi.

39 I profili di discrezionalità necessari per contenere queste forme di evasione.

@ patto con gli evasori e identificazione del diritto con la legislazione @ Le vicende descritte al paragrafo precedente danno un'ulteriore conferma di quanto la sensibilità giuridica diffusa, e a maggiore ragione l'opinione comune, identifichino il diritto con la legislazione, nel loro inconscio ritenuta onnipotente. Invece di comprendere le differenti caratteristiche delle relative forme di ricchezza, la mancanza dei grandi sostituti d'imposta, e le altre cause reali del fenomeno, si sono rapidamente date spiegazioni politiche, esagerando l'importanza elettorale di queste categorie. Insomma, pur di mantenere il pregiudizio di un legislatore *onnipotente*, si preferisce concepire un legislatore *connivente*, a causa del già indicato peso elettorale di piccoli commercianti e artigiani. E' però un modo riduttivo di spiegare il problema, trascurando che si tratta una frazione di elettorato tutto sommato minoritaria rispetto a categorie, come i lavoratori dipendenti, molto più numerose ed oggetto, nello stesso periodo, di forti inasprimenti di tassazione.

@ le inadeguatezze di sensibilità giuridica alla radice delle disfunzioni @ La spiegazione attiene invece alle caratteristiche di queste particolari manifestazioni di ricchezza, intrecciate col complessivo passo indietro della discrezionalità e l'avanzare del pregiudizio secondo cui una meccanica applicazione della legge avrebbe risolto tutti i problemi del settore⁴⁵⁹. L'affermazione di una concezione "legicentrica" del diritto ha reso sempre più difficile contrastare queste forme di evasione, generando disorientamento nei funzionari; immaginiamo un piccolo commerciante, con ricavi palesemente non adeguati alle caratteristiche esteriori dell'attività, un laboratorio artigiano con lavoratori non regolarizzati, un appartamento dichiarato come prima casa da un romano ed invece gremito di cinesi che si dichiarano "ospiti". Gli esempi potrebbero continuare, ma in tutti questi casi, anche se il funzionario si rende conto della non verosimiglianza dei ricavi⁴⁶⁰, si trova in imbarazzo su quale cifra stabilire in sostituzione, perché nessuna disposizione di legge avallerà mai le sue scelte; quando dominava il pregiudizio della necessità di una "copertura legislativa" per essere nella legalità, le varie presunzioni basate sulle caratteristiche dell'attività non sembravano sufficien-

⁴⁵⁹ Attendersi dalla legislazione la risposta a tutti i problemi ha mancata, in generale, la riflessione su quali interessi, o quali modalità di perseguire un interesse, possono essere considerate dagli uffici tributari, e quali devono essere trascurate, in quanto estranee alla relativa funzione..

⁴⁶⁰) Basta spesso il senso comune per accorgersi che, ad esempio, per un ristorante con 100 posti, ricavi corrispondenti a tre pasti al giorno non sono credibili.

temente solide, e generavano preoccupazioni di aver accertato troppo, o troppo poco⁴⁶¹.

Nessun articolo 39 comma 1 o comma 2, li cito per chi li conosce, potrà trarre d'impaccio, portare per mano l'azione amministrativa, senza la familiarità con alcuni aspetti di base, descritti nella prima parte del testo, a partire dal probabilismo del giudizio di fatto (paragrafo 23), fino alla necessità di abbandonare la contrapposizione "discrezionalità-vincolatezza", per approfondire le infinite sfumature di discrezionalità esistenti nel diritto, e distinte solo per la diversità dei profili da considerare⁴⁶². Nell'accertamento presuntivo basato sulle caratteristiche dell'attività sono infatti ineludibili i compromessi tra la precisione, la semplicità, la certezza dei rapporti, la necessità di dare esempi agli altri contribuenti, ed altri profili che vanno ben oltre la "discrezionalità interpretativa" (paragrafo 20); si tratta di tener conto della snellezza (in quanto il contribuente non è l'unico da controllare), della precisione, della semplicità, del comportamento procedimentale delle parti, delle eventuali indicazioni normative (prove legali), dei possibili esiti delle controversie, della pronta riscossione e di altri profili che dovessero essere rilevanti nel caso concreto.

Sarebbe ingenuo pensare che, siccome il compromesso tra i profili suddetti dà luogo ad una forma di discrezionalità, noi tributaristi possiamo trarre indicazioni dal diritto amministrativo dove rilevano profili del tutto diversi. Ogni settore, e sottosettore, del diritto ha le sue forme di discrezionalità, nel senso che ha i propri profili da contemperare. Abbiamo visto quali sono quelli rilevanti per questo tipo di controlli, insieme alla capacità di ragionare per ordini di grandezza, nella consapevolezza che le evasioni in esame non potranno mai essere quantificate "alla lira".

Per questi ed altri motivi, simili controlli provocano un grandissimo imbarazzo "culturale" in chi si preoccupa di basare la propria azione sulla previsione di una norma legislativa⁴⁶³, anziché riflettendo sulla propria funzione. Con buona pace dei teorici dell'*onnipotenza del legislatore*, l'Italia,

⁴⁶¹ Specie di fronte a una normativa sull'accertamento (art.39 dpr 600) che sembra postulare la scoperta di specifici ricavi non registrati, mentre qui l'occultamento avviene "per masse".

⁴⁶² Abbiamo visto a suo tempo che tutto il diritto, persino l'interpretazione, esprime discrezionalità in forme e gradi diversi: abbiamo rilevato a suo tempo che la legalità e la certezza del diritto possono venire solo dalla consapevolezza delle funzioni di ciascuno, dall'individuazione dei profili da trascurare nell'esercizio di tale funzione, e da un razionale bilanciamento di quelli da considerare.

⁴⁶³ la concezione "legicentrica" del diritto, descritta al paragrafo 7, ha diffuso anche negli uffici il modello del "giurista-automa", che decide solo sotto il tranquillizzante ombrello di un articolo di legge. Negli uffici scatta quindi la mentalità dei "visto", "visto", "visto", seguiti da una serie di articoli di legge, il che però serve a poco di fronte all'evasione di un artigiano o di un piccolo commerciante..

settima potenza industriale del mondo, compiaciuta di autodefinirsi *culla del diritto*, s'è persa in un bicchier d'acqua di fronte alla tassazione di fabbri, gioiellieri, fruttivendoli e norcini.

@la funzione amministrativa verso queste ricchezze sfuggenti@ Le principali responsabilità sono di chi ha messo in ombra, quasi esorcizzato, le valutazioni di equità-efficienza che abbiamo visto essere, al paragrafo 19, la manifestazione di una particolare sfumatura della discrezionalità. Ed è inevitabile che sia così per uffici investiti di una funzione amministrativa di controllo, diretta a contenere quest'evasione. Anche per il controllo fiscale di questi soggetti, come per ogni attività *funzionalizzata* nel senso piu' volte precisato in questo testo, occorre quindi capire quali profili debbono essere tenuti in considerazione e quali trascurati.

La inevitabile necessità di convivere con un certo grado di evasione di queste categorie di soggetti, è stata messa in ombra da riferimenti alla capacità contributiva, alla "Giustizia fiscale", alla legalità, alla indisponibilità del credito tributario, alla tassazione analitico contabile, e ad altri concetti altisonanti. Non è stato detto forte e chiaro che è velleitario scoprire, fino all'ultimo centesimo, gli incassi realmente conseguiti dai soggetti in esame, ma bastano redditi credibili rispetto alle caratteristiche esteriori dell'attività svolta. Non c'era parimenti nulla di scandaloso a mediare tra l'esigenza di precisione e quella di "tenersi bassi" perché gli accertamenti apparissero piu' convincenti agli occhi dei giudici.

La gestione di queste scelte richiede, oltre che integrità e immaginazione, una sensibilità tecnica ⁴⁶⁴ per le diverse caratteristiche delle attività economiche, dei loro elementi piu' significativi su cui fare leva per un attendibile ordine di grandezza del giro d'affari. Per ogni tipologia di piccoli commercianti o artigiani, in relazione alle dimensioni, tipologie della clientela, dei fornitori ⁴⁶⁵, dei beni o servizi trattati, è possibile elaborare una serie di indizi per valutare la credibilità dei ricavi dichiarati. Per avere una idea della diversità di argomentazioni rispetto alle caratteristiche dell'attività, basta pensare all'utilizzo degli spazi per il controllo di un garage, all'utilizzo dei consumi elettrici per quello di una lavanderia, al numero degli addetti per un riparatore di autovetture, alle stanze per gli alberghi, e via enumerando.

⁴⁶⁴) *Sensibilità tecnica* vuol dire padronanza di contenuti che preesistono alla legislazione, ed in relazione ai quali valutare i testi normativi. Se invece, per *tecnica* intendiamo l'asettica parafrasi della normativa, faremo sempre poca strada.

⁴⁶⁵) Il contrasto di interesse con i fornitori è fenomeno più raro di quello con i clienti, ma segue lo stesso schema dell'interesse del fornitore ad avere una registrazione completa degli incassi su cui calcolare le proprie provvigioni, oppure a documentare per intero le proprie vendite. Ad esempio, nel caso di una agenzia immobiliare in franchising, tenuta per contratto a corrispondere una percentuale delle provvigioni al *franchisor*, quest'ultimo sarà spesso un inconsapevole alleato del fisco nella rilevazione dei ricavi effettivi.

Oltre che le caratteristiche produttive rilevano anche le dimensioni e l'organizzazione, la tipologia della clientela, la distribuzione degli scontrini fiscali⁴⁶⁶, i modi di pagamento; ad esempio i corrispettivi conseguiti a fronte di pagamenti a mezzo bancomat o buoni pasto sono molto difficili da occultare, anche per chi opera con consumatori finali⁴⁶⁷.

Per le attività più sfuggenti sarà comunque possibile rilevare aspetti logistico-materiali (ad esempio le dimensioni del locale) oppure quelli certificati da grandi fornitori, come le utenze elettriche o del gas.. Questi aspetti, sui cui dettagli qui non ci si può dilungare, sono sapientemente illustrati nelle c.d. metodologie di verifica, emesse dall'autorità fiscale (Dipartimento delle entrate e poi direzione accertamento dell'Agenzia delle Entrate).

@la facilità di controlli di credibilità tra dati dichiarati e caratteristiche materiali dell'attività@ Qui interessa solo stabilire che ognuno dei suddetti profili ha un "peso specifico" diverso, che per essere valutato nei casi concreti richiede un recupero della cultura della discrezionalità, un'osservazione personalizzata delle attività svolte dal contribuente.

Del resto, i controlli di credibilità esteriore, tra dati dichiarati e caratteristiche delle piccole attività di commercio e servizi, possono essere facilmente svolti anche da personale privo di grande raffinatezza giuridica sui dettagli della fiscalità specialistica. In un pomeriggio, due funzionari di basso livello, neppure laureati, potrebbero verbalizzare il numero di addetti, di beni strumentali, di scontrini fiscali emessi da molti soggetti in esame⁴⁶⁸. Anche senza ancora accertare nessuno, si produrrebbe già, solo facendosi vedere, una forte dose di dissuasione: solo in un secondo tempo si potrebbero sottoporre a controllo le situazioni meno verosimili, con una valutazione di credibilità, senza spirito persecutorio o pignolerie⁴⁶⁹, motivando perchè i dati dichiarati

⁴⁶⁶) Gli scontrini costituiscono, come rilevato più volte, uno spaccato degli incassi aziendali: ad esempio, la mancanza di scontrini relativi a prestazioni di elevato ammontare, che sicuramente l'impresa fornisce, è un indizio di occultamento dei relativi incassi.

⁴⁶⁷) Ne discende che, se gran parte dei ricavi sono di questa tipologia, e non è verosimile che manchino pagamenti in contanti, la registrazione fiscale di questi ultimi è stata presumibilmente omessa.

⁴⁶⁸ Sarebbe un modo molto più intelligente di impiegare i tempi dei funzionari, rispetto alle enormi energie disperse nelle rituali (e spesso contorte) acrobazie giuridiche verso la grande impresa, di cui diremo al paragrafo 42.

⁴⁶⁹ La funzione primaria di questi controlli non è reperire gettito, ma generare incrementi spontanei dei redditi dichiarati. A questo fine torchiare accanitamente quattro contribuenti, mentre altri quattromila continuano ad evadere indisturbati, non serve a nulla: un altro profilo di discrezionalità è appunto combinare, nelle verifiche, la qualità e la quantità (certo non è una discrezionalità che in prima battuta coinvolge il contribuente, ma rileva ai fini delle valutazioni di produttività dei singoli uffici).

appaiano, in relazione alle caratteristiche esteriori sopra rilevate, così irragionevoli da giustificare un accertamento⁴⁷⁰.

@la necessità di una cultura della discrezionalità @ Occorre diffondere la consapevolezza che, per loro natura, tutte queste valutazioni non possono essere incanalate da tranquillizzanti disposizioni legislative o regolamentari, ma che è preferibile impostare il controllo in questi termini anziché fossilizzarsi su asettiche quadrature libri contabili, magari tenuti da un commercialista a dieci chilometri di distanza. Come punto di partenza, di fronte al numero dei contribuenti in esame, può anche andare bene, con le avvertenze di cui diremo al prossimo paragrafo.

40 Segue: discrezionalità e personalizzazione delle stime in relazione alle caratteristiche dell'attività svolta.

@utilità di un quadro legislativo “programmatico” @. Questo recupero della discrezionalità, descritto al paragrafo precedente, può essere aiutato da disposizioni legislative, contenenti indicazioni quadro⁴⁷¹, “norme programmatiche”, nel senso descritto al paragrafo 22, che aiutino a recuperare la sensibilità amministrativa degli uffici sull'argomento.

@la necessità di un pragmatismo “personalizzato” e la scarsità dei funzionari @ Prima di tutto il problema è circoscritto ad una minoranza, sia pur numerosa, di ricchezze non “intercettate” dai grandi sostituti d'imposta, in un quadro di fiscalità analitica rispetto al quale generalizzati passi indietro sono impensabili⁴⁷².

Tra i vari modelli concettuali di determinazione di questa ricchezza, estimativi o analitici, esistono, come del resto in tutte le scienze umane, infinite sfumature intermedie, senza alternative rigide tra effettività e forfettizzazione, ma con possibili combinazioni tra vari criteri presuntivi extracontabili e rilevazione analitica.

⁴⁷⁰ Saranno molto più efficaci, in termini di dissuasione, 20 mila accertamenti sulle situazioni più inverosimili selezionate tra 200.000 contribuenti visitati, che 30.000 accertamenti attinti a casaccio da un universo di 5 milioni di soggetti. Fatte le dovute distinzioni, si tratta di una attività di monitoraggio permanente per certi versi assimilabile a quella proposta, per le grandi imprese, al paragrafo 44

⁴⁷¹) La centralità della legislazione va ridimensionata, ma essa resta comunque importante (anzi ridimensionarla è un modo per comprenderne la grande importanza effettiva, togliendola dalla bambagia che la mummifica); tanto più che un ambiente in cui si venera la legislazione non può da un giorno all'altro farne a meno, ed iniziare a camminare solo con le proprie gambe.

⁴⁷² Le scelte “analitico contabili” del 1973 peccavano di astrattismo e genericità, ma si innestavano tuttavia su un quadro economico in cui la maggior parte della ricchezza transita attraverso i “grandi sostituti d'imposta”.

@ tra catastizzazione e reddito effettivo: una contrapposizione fuorviante@
Sarebbe velleitario estendere ad artigianato e piccolo commercio i concetti tradizionali dell'”accatastamento dei terreni”, in cui le informazioni per il fisco sono molto piu' solide e stabili; una coltivazione ad oliveto non si cambia da un anno all'altro, mentre le caratteristiche di un negozio, soprattutto per quanto riguarda gli acquisti di merce, sono continuamente variabili ed un gioielliere, a parità di dimensioni della bottega, puo' vendere rubini e Rolex, oppure anellini e Seiko. Peraltro, per alcune attività, caratterizzate soprattutto dal lavoro personale del contribuente anziché dal costo delle materie prime e delle merci, il sacrificio in termini di minore precisione sarebbe tollerabile; una tassazione totalmente forfaitaria sarebbe insomma concepibile in relazione a venditori ambulanti di beni a basso valore aggiunto, tassisti, piccoli artigiani ⁴⁷³.

@la gestione mista contabile ed extracontabile per gli altri contribuenti@
Per i soggetti non credibilmente catastizzabili, la credibilità dei ricavi dichiarati andrebbe gestita secondo i criteri empirici indicati al paragrafo precedente. A tal fine occorre però fare i conti con la scarsità di forze dell'autorità fiscale, rispetto al numero enorme dei contribuenti coinvolti.

@le possibilità di un utilizzo piu' proficuo dei professionisti esterni@
Un ausiliario del fisco, per certi aspetti simile ai “grandi sostituti d'imposta”, potrebbe essere peraltro individuato nelle nuove professioni generate proprio dalla legislazione tributaria. Gli adempimenti fiscali hanno infatti sviluppato centri contabili e piccoli studi di consulenza commerciale, innumerevoli “direttori amministrativi esterni”, per ora non responsabilizzati nella credibilità dei ricavi dichiarati, e che possono fingere di ignorare l'evasione commessa dai clienti (⁴⁷⁴). Essendo queste strutture ormai ramificate sul territorio, sarebbe piu' proficuo responsabilizzarle nell'opera di controllo dei dati strutturali comunicati all'amministrazione finanziaria. Se il fisco ha forze insufficienti per seguire milioni di contribuenti microscopici e sfuggenti, qualche funzione potrebbe essere delegata ai professionisti, piu' proficuamente impiegati in questo compito che in ritualità contabili, insignificanti per i soggetti in esame. A questa struttura professionale intermedia, ormai collaudata ed a cui artigiani e commercianti si sono abituati, potrebbero essere affidate

⁴⁷³) Una soluzione del genere è stata pragmaticamente adottata in Spagna per attività identificate in base a caratteristiche esteriori, in cui la variabilità dei redditi effettivi è modesta (vedasi Bilbao Estrada-Lupi, La catastizzazione opzionale delle imprese minime in Spagna (Estimación objectiva), in Dialoghi di diritto tributario, 2003, 193.

⁴⁷⁴) I contabili esterni prendono per buoni i ricavi indicati dai clienti, e quindi si occupano di una precisione ragionieristica (competenza, ratei e risconti, rimanenze, magari di qualche pacco di biscotti o bottiglie di liquore, ammortamenti di frigoriferi e banconi, imputazioni a periodo di utenze telefoniche o canoni di locazione, inserimento dei dati richiesti nelle opportune righe del modulo di dichiarazione).

funzioni in senso ampio “pubblicistiche” di garanzia della credibilità dei dati strutturali dichiarati dai contribuenti. Questi soggetti potrebbero cioè rendersi garanti, verso il fisco, della corrispondenza alla realtà dei dati essenziali dichiarati dall’impresa e fisicamente constatabili (numero degli addetti, caratteristiche dei beni ammortizzabili, luoghi di conservazione delle merci, ed altri dati rilevanti per valutare la verosimiglianza dei dati dichiarati). Sarebbe più semplice, per gli uffici fiscali, dialogare con centomila commercialisti e affini, che con quattro milioni di negozianti, baristi, parrucchieri, camionisti etc.

Per comprendere la possibile funzione di questi soggetti è di nuovo necessaria una cultura della discrezionalità, in quanto adempimenti di questo tipo non potrebbero essere predeterminati in modo meccanico dalla legge, e cristallizzati in un modulo che automaticamente “scarichi da responsabilità” il professionista coinvolto. E’ fuori dubbio che il professionista dovrebbe comunicare al fisco l’assunzione di nuovi dipendenti o l’acquisto di un nuovo locale, mentre non ci sarebbe motivo di comunicare la riparazione di un macchinario o la sostituzione del frigorifero. Sia pure all’interno di disposizioni di indirizzo⁴⁷⁵ questi soggetti dovrebbero cioè decidere se una informazione sia talmente rilevante da dover essere comunicata. Questo comporta gestire la propria funzione e una sfera di discrezionalità: se ci si aspetta che la legge scriva il compito da svolgere meccanicamente a cura dei professionisti, sollevandoli da qualsiasi assunzione di responsabilità, tanto vale lasciar perdere. In un diritto composto da “varie forme discrezionalità” si dovrebbe quindi trovare anche una funzione adeguata per questi professionisti, ricordando le tradizioni in cui i tributi erano determinati attraverso i “soggetti intermedi” (paragrafo 29), recuperando, per il piccolo commercio e l’artigianato, meccanismi simili a quelli dei “grandi sostituti d’imposta”. La nostra sterminata schiera di professionisti potrebbe rappresentare l’entità cui istituzionalmente demandare il controllo delle caratteristiche esteriori, alla cui stregua gli uffici possono valutare la credibilità dei dati dichiarati, anche alla luce degli studi di settore.

@la prevenzione di arbitraggi fiscali connessi alle forfetizzazioni@
Non si deve poi dimenticare l’inserimento di tutti questi soggetti in una fiscalità concepita come analitica, e dove i soggetti di grandi dimensioni saranno sempre trattati in modo analitico. Occorrono quindi accorgimenti per evitare che determinazioni “paracatastali” per un soggetto possano consentire arbitraggi per i relativi fornitori, amplificando quanto già oggi può accadere per l’agricoltura⁴⁷⁶; occorrerebbero quindi accorgimenti tesi ad impedire

⁴⁷⁵) Disposizioni “programmatiche”, nel senso descritto al paragrafo 22.

⁴⁷⁶) In cui le imprese in regime catastale, possono facilmente attribuire costi ai loro clienti in “regime ordinario”, mancando in questi casi ogni tassazione aggiuntiva sui

queste fatturazioni di comodo, come la trasformazione dei clienti-impresa di questi soggetti in una sorta di sostituti d'imposta, tenuti a segnalare i relativi acquisti al fisco, in modo da consentirgli un monitoraggio indiretto del giro d'affari dei fornitori in esame ⁴⁷⁷.

41 L'evasione della grande impresa e la sua maggiore esposizione a controlli.

@richiami alla grande impresa come garante dell'autotassazione, oggettivo ausiliario del fisco@ Al paragrafo 30 abbiamo visto che le grandi imprese costituiscono la maggior parte di quei *grandi sostituti d'imposta*, oggettivi ausiliari del fisco nella tassazione di dipendenti, consulenti, finanziatori, fornitori, consumatori, ed altri soggetti che vengono in contatto con loro ⁴⁷⁸.

@ le ragioni della maggiore "esposizione fiscale" della grande impresa: le dimensioni organizzative @ Prima ancora che contribuire "in proprio", la grande impresa è un oggettivo ausiliario del fisco, per circostanze oggettive, indicate al paragrafo 30. Ricordiamo che si tratta delle dimensioni aziendali che rendono assai difficili e spesso inverosimili occultamenti degli incassi o accordi su larga scala con i fornitori, tendenti ad ottenere il pagamento "in nero", perché la proprietà o l'alta direzione non si occupa dell'ordinaria *routine* amministrativa; c'è quindi una convergenza tra interesse della proprietà evitare che contabili e tesorieri svolgano infedelmente il proprio compito, omettendo parte delle entrate a proprio beneficio, e interesse del fisco alla registrazione delle operazioni attive. La grande impresa ha bisogno di un impianto amministrativo-contabile per esigenze di controllo interno, e per conoscere l'andamento degli affari, troppo complesso per essere valutato "a sensazione", come possono fare artigiani e piccoli commercianti.

@la mancanza di sistemi alternativi di tassazione@ Se l'impianto contabile è necessario all'impresa, per sapere come vanno gli affari, non si vede come potrebbe il fisco stimare il reddito di una acciaieria dando un'occhiata

rispettivi proventi, resi irrilevanti dalla determinazione catastale. Si profitterebbe della già menzionata "asimmetria" (paragrafo 61) tra franchigia fiscale per il fornitore e deduzione per il cliente.

⁴⁷⁷) La deduzione al cliente potrebbe essere subordinata alla segnalazione di questi costi all'autorità fiscale, in modo che essa possa "tenere sotto controllo" i contribuenti che –pur rientrando nelle categorie in esame– operano prevalentemente con "grandi sostituti d'imposta" e quindi sono privi dei presupposti per procedere a quell'occultamento dei compensi che giustifica il regime in esame.

⁴⁷⁸ Viene così "intercettata" la ricchezza riferibile alla maggioranza dei contribuenti, e un denominatore comune del presente testo è proprio la difficoltà di individuare e determinare le ricchezze che non passano attraverso i soggetti in esame.

all'altoforno, o quello di un supermercato girando tra gli scaffali; stimare il reddito in base alle caratteristiche esteriori è concepibile per una pasticceria o un gommista, non per la Ferrero o la Pirelli.

@le modalità “circoscritte” di occultamento degli incassi e altre frodi @ Non si vuole certo sostenere una superiore moralità fiscale delle grandi imprese, ed anche per esse valgono le considerazioni svolte al paragrafo 34, sull'evasione come razionale calcolo economico, dipendente dalle dimensioni, dalla tipologia della clientela, dalla struttura proprietaria etc..⁴⁷⁹, etc..

@occultamenti di corrispettivi@ Anche i vertici aziendali della grande impresa possono essere tentati dall'evasione, a condizione di poterla gestire personalmente o tramite persone di assoluta fiducia. Immaginiamo ad esempio una fornitura di beni di grande valore, come barche, gioielli, immobili, a clienti consumatori finali non interessati a documentare l'acquisto; in questo caso diventa più agevole per il vertice aziendale accordarsi col cliente per omettere la registrazione degli incassi. Talvolta è agevole occultare non tanto l'operazione, quanto parte del prezzo, come avviene per la vendita di immobili, registrate per un prezzo inferiore a quello effettivo, mentre la differenza è incassata “in nero”. Anche in questi casi però, la proprietà dell'impresa deve gestire in proprio questi incassi, ovvero è costretta a fidarsi di estranei, sia pure fidati collaboratori, che potrebbero un giorno poter utilizzare queste informazioni contro l'azienda.

@i documenti di spesa fittizi@ Il sistema di frode più compatibile con le caratteristiche gestionali della grande impresa è il documento di spesa fittizio, che può essere tale in molti sensi: può essere contraffatto direttamente dal contribuente, magari utilizzando carta intestata di un fornitore reale, prassi oggi agevolata dall'esistenza di potenti e precisi *scanner*; altre volte il documento è emesso da un terzo (le cosiddette “cartiere”), che non dichiara il corrispondente ricavo, non versa l'IVA e poi sparisce nel nulla, prassi rischiosa perché gli uffici fiscali, individuato il fittizio fornitore, potrebbero risalire ai fittizi acquirenti. Sono meno rischiose fatture fittizie emesse da soggetti realmente esistenti, che però non pagano imposte in quanto “non commerciali”⁽⁴⁸⁰⁾, in regimi forfettari⁽⁴⁸¹⁾, residenti all'estero⁽⁴⁸²⁾

⁴⁷⁹ Che, ripetiamo, rende oggettivamente meno probabili le frodi nelle società a proprietà diffusa, rispetto a quelle in cui comunque esiste un “padrone”. Le società a proprietà diffusa, o public companies, cercheranno di utilizzare strategie di pianificazione fiscale, ed altri arbitraggi formalmente legali, eventualmente sconfinando nell'elusione, ma la materiale contraffazione di documenti, o l'uso di documenti di comodo è meno probabile.

⁴⁸⁰ Un caso classico, balzato anche agli onori della cronaca giudiziaria, è quello delle sponsorizzazioni ad enti non commerciali (associazioni sportive, comitati di beneficenza, etc.); per tali enti la somma ricevuta non è imponibile ed è indifferente quindi fare una ricevuta più elevata della somma effettivamente ricevuta; la differenza sarà trattenuta dall'erogante, che giustificherà così l'uscita di cassa e si costituirà così un

o in situazione di irrecuperabile perdita (⁴⁸³). In ogni caso anche queste fatture tendono a collocarsi al di fuori della consueta “routine” contabile, in cui sono coinvolti numerosi dipendenti amministrativi, che potrebbero essere disorientati a fini gestionali e del controllo interno, come accade quando, a fronte di un fittizio acquisto di merce, viene dedotto il costo senza alcun carico di merci magazzino, oppure caricando merci inesistenti, da far oggetto di fittizie distruzioni o rottamazioni. La registrazione di documenti di spesa fittizi per acquisti di merci e servizi rientranti nell’ordinaria routine disorienterebbe il sistema inventariale (la contabilità di magazzino), il calcolo dei costi industriali, la verifica dei budget e tutta una serie di analisi aziendali frequenti nelle imprese di una certa dimensione. Si esporrebbe inoltre il vertice aziendale a intimidazioni da parte dei dipendenti amministrativi che, inevitabilmente, verrebbero prima o poi a sapere di simili comportamenti.

Per questo, eventuali frodi vengono collocate collateralmente alla gestione ordinaria, facendo leva su provvigioni, sponsorizzazioni, apparenti perdite su crediti, operazioni “immateriali” sporadiche con l’estero, magari con società apparentemente indipendenti ed ubicate in paesi a fiscalità ordinaria, cortine fumogene di fatto insuperabili, che coprono strutture localizzate in paradisi fiscali.

42 Diffidenza per la discrezionalità e rettifiche giuridico-interpretative verso la grande impresa.

@discrezionalità e controllo della grande impresa@ Il paragrafo precedente costituisce una riprova di quanto sia importante calibrare i controlli in relazione alle caratteristiche concrete della ricchezza, alle modalità organizzative, alle tipologie di clienti e fornitori, alla struttura proprietaria dell’impresa, a rapporti a rischio con determinati clienti e fornitori, e via e-

c.d. “ fondo nero ”. Spesso è sufficiente l’interposizione di un soggetto in esame per evitare ad enti pubblici e grandi aziende obblighi di segnalazione, ritenute o comunque di formalizzazione fiscale ben più stringente.

⁴⁸¹ Si pensi a imprese agricole o di allevamento in regime catastale: per esse non fa differenza vendere 10 tonnellate di verdura e fatturarne 20, per consentire all’acquirente di costituire i soliti “ fondi neri ”. Qualcosa del genere accade anche in settori dove è difficile un rigoroso controllo delle movimentazioni di magazzino, come quello dei rottami di metalli ferrosi, facenti capo a polverizzate reti di raccoglitori.

⁴⁸² Il non residente, cliente o fornitore che sia, può essere d’accordo a pagare una parte del prezzo di vendita o a dirottare una parte del prezzo di acquisto (fittiziamente aumentato) su un anonimo conto svizzero.

⁴⁸³ La società in perdita dichiara regolarmente i proventi corrispondenti alle fatture fittizie, con il solo effetto di dichiarare una minor perdita, che comunque non riuscirebbe a recuperare negli esercizi successivi.

numerando. Si tratta di profili che di volta in volta andrebbero temperati tra di loro, in relazione al modo più efficiente di utilizzare le risorse, comunque limitate, disponibili per i controlli. Di fronte alla grande impresa non avrebbe senso sospettare di tutto, ed anche per decidere su quali aspetti fidarsi di più e su quali dirigere i controlli occorre un esercizio di discrezionalità. L'atteggiamento di generale diffidenza verso la "discrezionalità", di fingere che essa non ci fosse invece di analizzarne i profili rilevanti è stato particolarmente distruttivo in questo campo. Esorcizzare la discrezionalità è un altro riflesso del pregiudizio secondo cui la certezza del diritto deriverebbe da leggi minuziose, mentre in tutto questo testo incontriamo continue conferme che la certezza deriva dalla chiarezza del ruolo di ciascuno, dei profili che deve considerare, o trascurare. Nessuno ha applicato queste riflessioni al controllo delle grandi imprese; così come per anni non sono state percepite le ovvie modalità di evasione di piccoli commercianti e artigiani, sono mancati, a maggior ragione, modelli per inquadrare i molteplici profili di valutazione rilevanti nel controllo sulle grandi imprese.

@la drammatizzazione della verifica verso la grande impresa e le difficoltà di contrasto delle frodi@

In mancanza di questa sensibilità resta dominante la concezione delle verifiche come eventi episodici, destinati per legge a durare al massimo due mesi, e la cui proficuità è valutata, sempre per l'effetto di trascinarsi di un modello concepito per i "piccoli contribuenti", in gran parte in base al gettito recuperato. Anche in verifiche più lunghe sarebbe difficilissimo trovare *ex abrupto*, e senza una frequentazione permanente con l'apparato aziendale, patologie nascoste all'interno di migliaia (se non milioni) di registrazioni contabili. L'idea del "blitz" estemporaneo" è superata di fronte ad archivi di dimensioni macroscopiche, come quelli dei grandi gruppi societari; anche limitandosi agli importi rilevanti, la documentazione è troppa perché se ne possa verificare a tappeto la genuinità. Individuare le frodi descritte al paragrafo precedente analizzando empiricamente i documenti contabili negli archivi è come cercare un ago in un pagliaio, almeno senza precise delazioni da parte di chi *per avventura sapesse*.

Alla soluzione più sensata, cioè salutare ed andare via, magari rivolgendosi dove l'evasione "c'è e si vede", si frappongono una serie di strutture mentali che vanno molto al di là dell'amministrazione fiscale. Domina infatti, in un immaginario collettivo influenzato da una concezione superata dei controlli fiscali, l'idea secondo cui una verifica senza rilievi costituisce una sorta di "patente di legittimità" per tutte le questioni non contestate⁴⁸⁴. Su queste premesse sarebbe molto imbarazzante qualora, dopo una verifica, venissero fuori, magari per vie traverse, episodi di frode fiscale; i relativi rischi

⁴⁸⁴) E' una sorta di diffusa concezione *totemica* della verifica generale, con simpatica espressione che devo ad un alto dirigente dell'Agenzia delle Entrate.

di negligenza possono essere prevenuti formulando qualche rilievo giuridico interpretativo; in tal caso si potrà infatti sempre e comunque rispondere di essersi dedicati ad “altre strategie” di indagine, facendo appello a un insindacabile “potere discrezionale”, nel distorto senso di arbitrario (conforme agli schemi culturali descritti al paragrafo 17, in cui la ricca sfumatura di valutazioni giuridiche viene riportata ad una meccanica legalità ovvero a una insindacabile discrezionalità). Nell’opinione pubblica, inoltre, le caratteristiche economico strutturali dell’evasione sfuggono, ed è diffuso ancora il grossolano preconconcetto secondo cui “piccola impresa-piccola evasione/grande impresa – grande evasione” (tanto più che a parlare di “grande evasione” ci si attraggono le simpatie di milioni di elettori, artigiani, piccoli commercianti e famiglie). Le direttive politiche sui controlli, al di sopra dell’amministrazione, vanno in questo senso, e una volta che la verifica inizia, procede per forza d’inerzia verso un contenuto adeguato in termini di rilievi. E’ del resto naturale che i verificatori cerchino di dare al controllo un contenuto compatibile con la (legittima) salvaguardia del proprio “ruolo”, del proprio “prestigio interno”, della propria immagine rispetto a sospetti di negligenza o connivenza.

@le rettifiche giuridico-interpretative@ Vista la difficoltà di individuare frodi ed omissioni, ammesso che ve ne siano, o altri comportamenti davvero insidiosi per l’erario, le rettifiche giuridico interpretative costituiscono una soluzione di ripiego. La relativa evasione, ammesso che tali rettifiche siano corrette, è certamente meno insidiosa di quella realizzata occultando gli imponibili o registrando costi fittizi, ma è sanzionata nello stesso modo, anche se a volte è addirittura inconsapevole⁴⁸⁵.

Essendo però l’evasione più facile da individuare, i rilievi necessari a “dare un senso alla verifica” si dirigono nella stragrande maggioranza dei casi a questioni di diritto. E’ facile reinterpretare i fatti in base alla complessità delle vicende aziendali, alla farraginosità legislativa⁴⁸⁶ e alla modesta sensibilità per questi profili nella cultura giuridica diffusa. Cio’ consente di sostenere a testa alta, davanti ai giudici tributari, anche veri e propri sofismi, doppie imposizioni, disconoscimenti della deduzione di costi indispensabili all’attività e via enumerando, anche grazie alla diffidenza innescata dalla mancanza di familiarità dei giuristi per l’amministrazione aziendale e i bilanci.

Sul presupposto di non poter trovare quello che i contribuenti avrebbero potuto occultare, ci si dedica a reinterpretare quanto è stato manifestato, indirizzando la discrezionalità interpretativa verso argomenti idonei a soste-

⁴⁸⁵) Spesso, come vedremo, si tratta di comportamenti che, in una visione complessiva, non hanno provocato alcun vantaggio al contribuente né alcun danno all’erario.

⁴⁸⁶ Normativa esageratamente casistica e povera di principi, che sembra compiacersi del suo carattere “iniziativo”. (paragrafo 62).

nere un trattamento fiscale piu' gravoso di quello dichiarato. All'interno della normativa, vista la complessità delle questioni, si trova grande abbondanza di appigli, a partire dalle valutazioni di bilancio, alla fiscalità societaria, ai regimi e procedure IVA, alle questioni di fiscalità internazionale. Agendo sulla competenza e le valutazioni di bilancio, si possono formulare infatti ingentissimi rilievi semplicemente spostando, da un anno all'altro, elementi di reddito. Quando il contribuente replica di aver dichiarato o dedotto l'anno prima o l'anno dopo, si sente rispondere che "l'obbligazione tributaria è autonoma per anno solare" e che quindi i verificatori hanno il dovere di fare le rettifiche del caso, di irrogare onerose sanzioni, perché "il principio di legalità lo impone". Tanto peggio per l'impresa, che avrebbe potuto dedurre l'anno dopo o l'anno prima⁴⁸⁷, e non lo ha fatto: in teoria potrebbe chiedere un rimborso, ma le condizioni e i limiti procedurali (anch'essi ispirati dal principio di legalità) sono così stringenti che in sostanza si finisce per pagare imposte su redditi inesistenti. Anche se qualche fortunato riuscisse ad ottenere una riliquidazione dell'imposta, resta esposto a sanzioni grossomodo della stessa entità di quelle cui è soggetto chi occulta gli incassi. E' solo un esempio di queste rettifiche "a compartimenti stagni", che ignorano le "simmetrie fiscali" (paragrafo 61) e vedono isolatamente il singolo contribuente o il singolo periodo d'imposta, trascurando le maggiori imposte correlativamente pagate da altri soggetti o dallo stesso soggetto, in altre annualità. E' solo il piu' vistoso esempio di come questi rilievi frammentino l'unitarietà della fiscalità specialistica (paragrafo 61), introducendo asimmetrie e discontinuità tra periodi d'imposta diversi e contribuenti diversi. Anche il comportamento piu' prudentiale, da parte dei contribuenti, può dare adito ad un rilievo se lo si frammenta, sul piano cronologico o soggettivo, riqualficando asimmetricamente l'operazione, chiedendo maggiori imposte dove se ne sarebbero pagate di meno, e lasciando tutto com'è dove se ne sarebbero pagate in piu'. Formalisticamente, è facile invocare il principio di legalità e rispondere di stare controllando il contribuente Caio, che aveva pagato meno imposte, e non il contribuente Tizio, che simmetricamente ne aveva pagate di piu'⁴⁸⁸; ad esempio, si presumono interessi attivi in capo al creditore, ma non si concede affatto la deduzione del corrispondente importo al debitore, a titolo di interesse passivo. Se all'interno dei gruppi societari si procede ad addebiti per spese comuni, magari vengono disconosciuti i costi per la società destinataria dell'addebito, ma tenendo ben ferma l'imponibilità dei ricavi per la

⁴⁸⁷ In nome del principio di legalità, questi rilievi vengono formulati persino quando le imposte sono state pagate prima del dovuto, perchè un costo è stato dedotto nell'esercizio successivo a quello di competenza.

⁴⁸⁸ Dove ci sono state deduzioni fiscali, queste vengono negate, con recupero di imposte e sanzioni, trascurando l'altra faccia della medaglia, cioè le imposte pagate in altri anni o da altri soggetti.

società che aveva effettuato l'addebito stesso. Se un importo erogato al socio a titolo di interesse passivo viene riqualificato come dividendo, si nega la deduzione alla società erogante, ma di credito d'imposta, o di esenzione, per il percettore, nemmeno a parlarne. Analogo schema ispira il tormentone ventennale sull'erroneo assoggettamento ad IVA di operazioni in cui il tributo non è dovuto: basta avere qualche debole interpretazione per ritenere che una operazione assoggettata ad IVA fosse esclusa dal tributo per recuperare l'imposta detratta dal cliente, tenendosi ovviamente ben stretta l'imposta pagata dal fornitore (anche qui in assenza, lo ricordo ai meno esperti, di qualsiasi danno per l'erario, ma solo in omaggio al *totem* della legalità dell'imposizione); al contrario, se l'IVA non fosse stata applicata, al fornitore avrebbe potuto essere contestata l'omessa applicazione dell'imposta, senza considerare che il cliente avrebbe potuto detrarla.

Poi c'è la riqualificazione giuridica di quanto il contribuente ha dichiarato, e qui sembra talvolta di essere davanti a funambolici giochi di prestigio: cessioni di azienda diventano cessioni di credito, scissioni diventano conferimenti, società olandesi diventano milanesi, cavi elettrici diventano sedi secondarie di società estere, restituzioni di capitale diventano distribuzioni di dividendi e via enumerando. Anche qui si tratta in genere di rettifiche "asimmetriche", dove si accertano le maggiori imposte, trascurando le deduzioni fiscali perdute o le maggiori imposte pagate, in altri periodi o da altri soggetti.

La ciliegina sulla torta viene infine dalla norma antielusiva (art.37 bis dpr 600), che negli ultimi anni è una vera e propria miniera di rettifiche, basate sul presupposto che, di fronte a regimi giuridici diversi, il contribuente dovrebbe sempre adottare quello fiscalmente più oneroso, salvo avere "valide ragioni economiche" per utilizzarne uno più conveniente, come diremo al paragrafo 63.

@le radici generali di questi problemi @

La responsabilità non è certo delle istituzioni, o dei nuclei di verificatori, civili e militari, ma di difetti culturali molto più generali, riconducibili alla mancanza di quei modelli generali di inquadramento e interpretazione della realtà di cui la sensibilità giuridica diffusa ha estremo bisogno. Quando questi modelli non sono convincenti, o sono troppo complicati e prolissi, si verifica quanto anticipato al paragrafo 15, con gli operatori del diritto che vanno per la loro strada, compresi i verificatori fiscali. Certo, non è quello che giova di più all'interesse generale, ma quando l'interesse generale non è immediatamente percepibile, e richiede un modello interpretativo della realtà, costruirlo non spetta certo ai singoli verificatori, e neppure al legislatore, alla giurisprudenza o ai vertici delle amministrazioni. L'autorità fiscale, civile o militare che fosse, non ha avuto a disposizione modelli alternativi di ragionamento e di riflessione. I convegni, i seminari di formazione, i master tributari, hanno in genere continuato a parafrasare la legislazione, secondo un

modello giuspositivistico che si è mantenuto terribilmente distante dai termini effettivi dei problemi. Se i *processi verbali* in cui dovrebbero essere *constatate* questioni di fatto, somigliano spesso a tesi di laurea, con inconcludenti e prolisse divagazioni normative, dottrinali, giurisprudenziali ⁽⁴⁸⁹⁾, la responsabilità è del disorientamento sulla ricerca scientifica in campo giuridico (paragrafi 14 ss) e delle degenerazioni della pubblicistica fiscale (paragrafo 62)

Questi inconvenienti dei controlli sono quindi solo un riflesso di gravi lacune nell'interpretazione del fenomeno tributario, di più generali appiattimenti sulla legislazione, e diffidenze per la discrezionalità, che costituiscono un filo conduttore di questo volume.

43 I riflessi negativi sui “grandi sostituti d'imposta”, lo sviluppo e lo stesso gettito fiscale.

.@la comodità di questa situazione rispetto agli interessi immediati di una pluralità di categorie @ La situazione descritta sopra presenta vantaggi per molti di coloro che vi sono coinvolti, a partire da chi si dedica alle evasioni piu' insidiose e vede tempi ed energie distolti dal relativo lavoro di contrasto, impegnati nella disquisizioni giuridiche esposte ai paragrafi precedenti. I politici possono fare roboanti proclami sulla evasione delle grandi imprese⁴⁹⁰, che notoriamente “non votano”, a differenza di milioni di artigiani, piccoli commercianti e loro familiari, la cui suscettibilità potrebbe provocare, come già rilevato, imbarazzanti ricadute elettorali.

Le istituzioni di controllo *fanno statistica*, rendicontando notevoli volumi di imposte “recuperate” tramite eleganti rilievi giuridici senza troppo disperdersi in un piu' faticoso lavoro investigativo⁴⁹¹. Questa situazione genera una gran mole di consulenze fiscali, pareri professionali e pratiche di contenzioso che assorbono –in veste professionale- molte energie di chi avrebbe dovuto proporre modelli alternativi di controllo⁴⁹², nell'ambito di piu' ampi

⁴⁸⁹) Tanto che verrebbe spesso la voglia di ribattezzarli “processi verbali di disquisizione”.

⁴⁹⁰) Si alimenta così lo stereotipo del “grande evasore”, variamente collegato con una cultura “antimprenditoriale”, diffusa nel nostro paese, in cui le tradizioni *tar-doumanistiche* e moralistico-religiose del nostro paese si saldano con filoni ideologici ben precisi dei tempi moderni. Anche ammettendo che la grande impresa abbia molte colpe nella moderna società, non sembra che sottoporla ai rilievi fiscali indicati nei paragrafi precedenti giovi alla tutela dei consumatori, dell'ambiente, dell'alimentazione, dei lavoratori, e simili.

⁴⁹¹) Come piu' volte rilevato, è assai piu' facile reinterpretare quello che i contribuenti dicono che cercare quello che essi nascondono.

⁴⁹² Rallegrarsi del lavoro professionale generato da questo stato di cose sarebbe *si parva licet componere magnis* come se i medici si rallegrassero della diffusione di nuove epidemie, solo perchè creano lavoro. Pur senza sottrarsi alle occasioni di lavo-

schemi di interpretazione della fiscalità nel suo complesso. L'editoria specialistica si alimenta di questioni contorte che, come vedremo al paragrafo 62, oltrepassano di molto la sensibilità di quelli che dovrebbero occuparsene, lasciando disorientati giudici, funzionari e "giuristi generalisti" ed economisti, come detto al paragrafo 27. Infine, i soggetti ancora sensibili agli accomodamenti illeciti di cui diremo al paragrafo 49, raccolgono i frutti di un clima di incertezza, in cui è più facile chiedere un prezzo per il riconoscimento di un diritto, come se fosse un favore⁴⁹³.

@e i danni che comporta per il *sistema paese*@ La suddetta sommatoria di piccole convenienze settoriali è però clamorosamente contraria all'interesse generale. Appare prima di tutto inverosimile e fantapolitica la spiegazione secondo cui queste rettifiche sarebbero gradite alle stesse imprese, che in questo modo resterebbero libere di dedicarsi a più insidiose forme di evasione indicate al paragrafo 41. ; queste contropartite potrebbero attrarre al massimo affaristi d'assalto, o vecchie società a base padronale, dove i manager sono scelti prevalentemente in quanto *amici del titolare*⁴⁹⁴; si tratta però di situazioni che stanno scomparendo, sia per dissesti finanziari (connessi proprio alla gestione familiare) sia per la crescente presenza di dirigenti "reclutati sul mercato", con un'immagine da difendere, sempre meno disposti ad assumersi responsabilità penali, ancorché per vicende la cui probabilità di individuazione è bassissima.

Per il nucleo dell'industria di un paese moderno, anche se a proprietà familiare, queste forme di evasione sono comunque ingestibili, per motivi organizzativi interni, di trasparenza societaria, di eccessivo numero di soggetti coinvolti, dalle banche d'affari, ai fondi pensione, agli investitori istituzionali. In questo contesto, la prospettiva di poter riprodurre a volontà documenti fittizi con lo scanner senza che nessuno se ne accorga crea solo sconforto nelle grandi imprese (o ormai sono la maggioranza), che comunque non possono permetterselo per ragioni dimensionali, di controllo interno, per le regole della casa madre del paese di appartenenza, dei manuali di comportamento, delle possibilità di sporcarsi l'immagine professionale. Anche le grandi imprese, insomma, si trovano in una posizione di *discrezionalità* verso i loro vertici, i loro azionisti, le loro varie Sec o Consob, di fronte

ro professionale, i cultori di un settore del diritto dovrebbero contribuire a ridurre la litigiosità, o quantomeno quella innestata dagli equivoci descritti nel testo. Tanto più che, nel diritto tributario, per ogni controversia inutile che si evita, si creano sempre gli spazi perché nasca una controversia utile.

⁴⁹³ Essere inflessibili e pignoli come regola costituisce infatti il miglior presupposto per essere "flessibili a pagamento".

⁴⁹⁴) O magari compagni di scuola in un istituto tecnico per ragionieri della provincia emiliana.

alle quali la gestione di risorse finanziarie fuori dalla contabilità ufficiale non è certo giustificabile per fini di risparmio fiscale (⁴⁹⁵).

Sgombrato il campo da queste possibili contropartite, i sofismi delle rettifiche giuridico-interpretative, i contenziosi defatiganti, hanno ricadute dirimpenti sul sistema produttivo e la competitività⁴⁹⁶. Sarebbe esagerato utilizzare le disfunzioni in esame per spiegare la disaffezione degli investimenti internazionali verso il nostro paese, e la tendenza degli stessi capitali italiani a delocalizzare all'estero, appena possibile, le loro strutture produttive. Il declino dell'Italia, e la sua graduale trasformazione da paese di produzione a paese di sbocco, è dovuta a molte cause ⁴⁹⁷, ma in campo fiscale gli atteggiamenti descritti nei paragrafi che precedono annullano i timidi tentativi di ridurre le aliquote per rendere più appetibile l'investimento in Italia ⁴⁹⁸, diventata un vero e proprio inferno fiscale per chi cerca di ottimizzare il carico tributario mantenendosi nella legalità. I rilievi giuridico interpretativi descritti in questi paragrafi, figli della cultura giuridica di massa descritta in questo testo, ben al di là delle autorità fiscali, rappresentano una spada di Damocle cui si connettono patemi d'animo di ogni tipo e (viste le cifre coinvolte) il rischio procedimenti penali, di fronte a magistrati assolutamente digiuni di fiscalità specialistica di impresa. Ad esempio, in altri paesi, le rettifiche fiscali sulla competenza temporale non sono in linea di principio oggetto, da parte del fisco, di sanzioni di sorta, ma solo di aggiustamenti dei van-

⁴⁹⁵) Ci vuol altro che qualche risparmio di imposta per avallare comportamenti simili, magari qualche volta tollerati per creare la provvista diretta ad ammorbidire qualche personaggio influente ed aggiudicarsi un appalto, carpire segreti industriali, o al limite fomentare un colpo di stato in paesi fornitori di materie prime.

⁴⁹⁶ Per le imprese, quest'incertezza del diritto "di ritorno" provoca onerose consulenze su questioni che, in un paese normale, andrebbero chiuse con un incontro presso l'ufficio, o che non sarebbero proprio dovute nascere. Spesso si tratta di eleganti questioni di diritto, che però sottraggono energie alla produzione, alla ricerca, alla gestione delle aziende, in ultima analisi alla competitività del sistema : quando un paese si popola di avvocati e ragionieri, mentre gli altri di chimici e ingegneri, l'esito della competizione, nel lungo periodo, è scontato.

⁴⁹⁷ Dalla concorrenza di paesi con disponibilità di manodopera qualificata a buon mercato, alla carenza di infrastrutture, all'elevata burocratizzazione dei rapporti giuridici: del resto, se la legalità italiana è fatta di estenuanti cineserie, c'è un motivo in più per produrre *direttamente in Cina* dove per ora pare siano più pragmatici.

⁴⁹⁸) Di evasori ne ho visti pochi (e come professionista non ne ho mai difeso nemmeno uno), ma di dirigenti esasperati da rettifiche fiscali come quelle descritte in precedenza, ne ho visti parecchi. Non è certo solo per questo che tante produzioni sono state trasferite all'estero, ma certamente un qualche contributo emotivo c'è stato.

taggi finanziari, purchè alla base ci sia un criterio economicamente ragionevole⁴⁹⁹.

@l'ostacolo agli investimenti esteri e alla crescita dimensionale delle imprese italiane @ E' un aspetto del contributo piu' generale che le miopie giuridiche, descritte nella prima parte del testo, offrono alla deindustrializzazione italiana; ormai è evidente da anni la tendenza dei grandi gruppi manifatturieri a ridurre al minimo la loro presenza in Italia⁵⁰⁰, sempre piu' un mercato di produzioni effettuate altrove; al piu', si investe in Italia per *comprare il mercato* di una società italiana e magari trasferire lo stabilimento all'estero. Se elenchiamo le grandi società italiane, restano radicate al territorio quelle che non possono farne a meno, nei settori elettrici, telefonici, autostradali, bancari, dei trasporti, postali e simili. La deindustrializzazione dipende da tanti fattori, ma le disfunzioni fiscali sopra descritte hanno probabilmente dato, nel loro piccolo, un qualche contributo.

@l'ostacolo della crescita dimensionale delle imprese italiane@ Oltre a tener lontani gli stranieri, e allontanare gli italiani, questa mentalità ostacola la crescita dimensionale delle imprese e lo sviluppo delle *public companies*. Ricordiamo infatti che, sotto il profilo delle possibilità di evasione fiscale "piccolo è meglio", in quanto le piccole dimensioni e la dimensione "padronale" offrono piu' flessibilità e tengono paradossalmente piu' lontane le possibilità di controllo. Mettiamoci nei panni della società a base familiare, che -finchè è piccola- evade senza attrarre l'attenzione, poi cresce, si burocratizza, abbandona le vecchie forme di evasione, viene ispezionata perché "visibile", e magari l'amministratore delegato è rinviato a giudizio per un reato fiscale connesso a uno dei suddetti inaspettati teoremi giuridico-interpretativi. Mi pare un buon motivo, *coeteris paribus* per restare piccoli, oppure per crescere all'estero e non poche famiglie di imprenditori sono emigrate definitivamente, chiudendo le fabbriche in Italia⁵⁰¹.

Anche se le grandi imprese possono non piacere sotto tanti profili, ormai è un po' di tempo che la frase "piccolo è bello" non va piu' di moda per interpretare la realtà industriale, dove servono dimensioni sempre maggiori per

⁴⁹⁹ Insomma, non si sta a discettare se la deduzione della bolletta telefonica va effettuato nell'anno uno (in cui sono state fatte le telefonate) o nell'anno due, in cui è stata emessa la bolletta.

⁵⁰⁰) E' questa, credo, la vera *ricchezza senza nazioni* (il riferimento è al volume a cura di Tremonti, *Ricchezze senza nazioni, nazioni senza ricchezze*, Il mulino, 1992), che grazie alla globalizzazione puo' collocarsi dove preferisce; la ricchezza finanziaria, fino a che fa capo a milioni di piccoli risparmiatori, è fortemente radicata al territorio e quindi piu' esposta al prelievo fiscale.

⁵⁰¹ La famiglia di industriali farmaceutici che sponsorizzo' la barca svizzera in Coppa America, era di origine romana, e la loro società è ancora florida all'estero. Il mondo cambia, e se una volta emigravano i braccianti, ora emigrano gli imprenditori.

creare sviluppo, fare ricerca, investire in tecnologia⁵⁰². Quale che sia la simpatia verso la grande impresa, anche attribuendole grandi colpe sociali, ambientali, di sfruttamento del terzo mondo, di manipolazione dei consumatori, di corruzione di governi, etc., non si vede a cosa servirebbero gli speciosi rilievi fiscali descritti nei paragrafi precedenti.

@ la sottovalutazione del problema da parte delle associazioni imprenditoriali @ Per percepire le disfunzioni suddette, le loro cause e le possibili linee di intervento, occorre una certa sensibilità sulla fiscalità specialistica di impresa. Altrimenti, ci si rende soltanto conto che “qualcosa non funziona”, senza comprendere con chiarezza le ragioni e i rimedi. Questo spiega forse perché la situazione non sia stata avvertita dalle associazioni imprenditoriali, dove i fiscalisti delle grandi aziende avvertono certamente il problema, ma sono troppo ripiegati sugli aspetti tecnici per affrontare la questione nella sua globalità. Ai piani alti delle associazioni industriali, il rapporto della grande impresa con i controlli fiscali non è mai stato analizzato in tutte le sue complessità, e se ne parla ben poco rispetto alle discussioni senza fine sul livello delle aliquote⁵⁰³. Ma le aliquote sono numeri, mentre gli inconvenienti qui descritti richiedono un *background* specialistico, modelli interpretativi e strutture mentali che, per le ragioni più volte spiegate, sono carenti persino tra gli addetti ai lavori. Questo rende difficile far proporre, alle stesse associazioni imprenditoriali, modifiche che sarebbero a costo zero per l'erario, agendo su trascuratezze e vischiosità, che non giovano a nessuno e vanno avanti per forza di inerzia⁵⁰⁴.

@ la contrarietà di questa situazione ai veri interessi dell'erario@ Questa tendenza non è controproducente solo per l'impresa, ma anche per il fisco, in quanto le grandi imprese costituiscono la maggior parte di quei *grandi sostituti di imposta* su cui si regge l'autotassazione (paragrafo 30). Le estenuanti rettifiche giuridico interpretative logorano, paradossalmente in nome del principio di legalità, proprio coloro che il fisco utilizza come *longa manus*, per raggiungere indirettamente aree dove non potrebbe mai arrivare in prima persona. Viene frustrato così anche l'interesse particolare del fisco ad assecondare la crescita dimensionale di imprese, che quanto più restano piccole

⁵⁰² Magari rilevando buoni progetti industriali di dimensioni minori, nati dall'idea geniale di qualche ricercatore.

⁵⁰³) Dove ormai resta poco da fare, salve riduzioni della spesa pubblica che non possono certo avvenire nel breve periodo.

⁵⁰⁴ Sdrammatizzare le questioni di imputazione a periodo, ed altre questioni giuridico-interpretative, agevolare con piccole modifiche legislative un cambiamento di mentalità, oltre a non costare nulla, farebbe bene tanto alle imprese quanto agli apparati fiscali.

tanto piu' hanno margini per evasioni gravi e meno individuabili, sia per conto proprio sia in connivenza con dipendenti, fornitori, etc...

44 Proposte: 1) dalla verifica episodica al monitoraggio permanente delle grandi imprese.

@La necessità di accantonare i pregiudizi piu' grossolani

Già mi sento chiedere, un po' provocatoriamente, se si debbano interrompere i controlli sulle grandi imprese o fidarsi di loro sulla parola. La proposta è invece solo quella di applicare alla grande impresa il pragmatismo del diritto tributario (paragrafo 33), cioè la sua tendenza a modellarsi sulle caratteristiche di circolazione della ricchezza e sull'organizzazione delle entità dove essa si produce. Si tratta, anche per la grande impresa, di modellare i controlli sulle possibilità di evasione e le previsioni comportamentali di chi deve subirli. Una conseguenza, elementare, è l'inutilità di cercare gli occultamenti degli incassi in imprese di grandi dimensioni, quale ne sia la struttura proprietaria; anche nei confronti delle grandi imprese "a proprietà familiare" occorre abbandonare il grossolano preconetto secondo cui "piccola impresa-piccola evasione/grande impresa – grande evasione" prendendo atto che l'incidenza percentuale dell'evasione diminuisce al crescere delle dimensioni aziendali; anche in questi contesti di grande imprenditorialità familiare, la fedele registrazione dei ricavi è assicurata, come detto tante volte in questo testo, dalle dimensioni organizzative dell'azienda. In questo quadro i costi fittizi potranno rappresentare un rischio, ma saranno tanto meno verosimili quanto piu' l'impresa è managerializzata, fino ad arrivare alle public companies, o alle imprese in mano allo stato o ad enti pubblici.

Non si tratta quindi di abbandonare i controlli, ma di posizionarli nel modo piu' proficuo in relazione alle risorse disponibili ed alle caratteristiche delle imprese da controllare.

@lo sbilancio quantitativo dei controlli@ Abbiamo già rilevato che, scorrendo le statistiche dei controlli, quelli diretti ai c.d. soggetti di grandi dimensioni⁵⁰⁵ sfiorano il migliaio per ogni anno solare su un universo di circa 5000 società, il che –in alcune aree a bassa densità di grandi imprese– vuol dire essere verificati quasi in continuazione⁵⁰⁶. Considerando le risorse disponibili per i controlli, in relazione alla complessiva platea dei contribuenti e alle statistiche delle dichiarazioni⁵⁰⁷, uno sbilanciamento verso le rettifiche giuridico-interpretative di cui al paragrafo 42 sussiste senza dub-

⁵⁰⁵) Con un fatturato superiore ai 25 milioni di Euro.

⁵⁰⁶) Tanto è vero che si sta diffondendo la tendenza a spostare la sede legale in grandi città, in modo da "mimetizzarsi meglio" tra i propri simili.

⁵⁰⁷) In cui , come visto a suo tempo, alcune categorie del piccolo commercio e dell'artigianato presentano dati già nel loro insieme macroscopicamente non verosimili.

bio; per i circa 4 milioni di artigiani, commercianti e imprese “intermedie” (paragrafo 46) il controllo è un’eventualità assai più remota, e le statistiche dei redditi dichiarati dimostrano che i contribuenti interessati ne sono ben consapevoli. In questo quadro, le rettifiche giuridico-interpretative sulla grande impresa ricordano gli ultimi giorni di Bisanzio, dove si discettava di questioni teologiche mentre gli Ottomani scalavano le mura. E’ un altro riflesso della cultura giuridica diffusa, della mentalità legalistica in cui la correttezza giuridica dei dati dichiarati appare prioritaria rispetto alla “ricerca di dati non dichiarati”.

@la necessità di rimeditare il concetto di verifica verso la grande impresa e la necessità di sostituirvi un monitoraggio permanente @

Premessa la necessità di considerare la grande impresa, nella veste di grande sostituto d’imposta, come un *partner del fisco*, si tratta di impiegare pragmaticamente le relative risorse di tempo e di personale, considerando, secondo un denominatore comune di questo testo, le caratteristiche economico organizzative ed il grado di “spersonalizzazione” dell’impresa. Abbiamo visto che, cercando direttamente negli archivi contabili senza delazioni precise, non si giunge a risultati apprezzabili⁵⁰⁸. Si puo’ pero’ seguire il diverso percorso di individuare, all’interno della contabilità, grandezze rivelatrici di infedeltà significative rispetto alle dimensioni aziendali; si pensi ad esempio a sproporzioni tra categorie di costi e ricavi tra loro correlate, o tra varie categorie di costi, da cui si possa presumere che determinati costi sono a prima vista eccessivi rispetto ai ricavi. Eccoci un’altra volta nell’ambito della “discrezionalità” di scegliere quale indizio è piu’ promettente, di quale traccia vale la pena approfondire in relazione ai tempi di indagine, di quale spiegazione appare “verosimile“ e di quale invece diffidare⁵⁰⁹.

@il controllo di credibilità delle principali grandezze aziendali@
Quest’individuazione di aree di rischio anomale è piu’ facile col monitoraggio permanente delle grandi aziende, al di là di una verifica invasiva ed episodica. Ad esempio, il fisco americano, presso le proprie grandi multinazionali, ha costituito uffici in cui si alternano funzionari per un monitoraggio delle aree aziendali piu’ delicate. Solitamente cio’ avviene senza accertare imposte, ma facendo sentire la presenza dell’amministrazione al contribuente, e andando a cercare le anomalie nelle direzioni giuste. Non a caso, i veri-

⁵⁰⁸ Preoccuparsi della veridicità di ogni documento, in una ossessiva ricerca di legittimità non è oggettivamente possibile, e conduce rapidamente verso le “rettifiche giuridico-interpretative” di cui si è detto piu’ volte.

⁵⁰⁹ Ovviamente è una discrezionalità a favore dell’istituzione di cui il verificatore fa parte, ma egli segue anche qui un “interesse alieno”, che è quello della proficuità effettiva del controllo, non quello del proprio singolo ufficio a massimizzare l’ammontare delle rettifiche, anche attraverso facili argomenti giuridico-interpretativi.

ficatori fiscali americani sono specializzati per settori economici, dall'industria petrolifera a quella alberghiera, in modo da leggere la contabilità in funzione di possibili patologie significative ⁵¹⁰. Le grandi imprese hanno infatti una produzione ispirata a determinati *standards*, riscontrabili nel mercato di appartenenza o nell'esperienza precedente della società. Gli impieghi delle varie materie prime, di lavoro, di energia, i costi di trasporto, i prezzi di vendita, i tempi di giacenza in magazzino, possono essere conosciuti, ed una alterazione dei rapporti reciproci costituisce un elemento di squilibrio rilevabile da verificatori esperti del processo produttivo del settore. L'accumularsi di esperienza in specifici settori economici, dalla raffinazione petrolifera alle costruzioni automobilistiche, all'edilizia, alle assicurazioni, rende più facile rilevare contraddizioni tra le informazioni disponibili, ed evasioni e frodi, anche perpetrate da altri soggetti, cui i grandi sostituti d'imposta (paragrafo 30) devono in un certo senso "fare la guardia". Le conoscenze dei processi produttivi consentirebbero ai verificatori di confrontarsi da pari a pari con i responsabili delle società sottoposte a controllo. In questo modo, e fatte le dovute proporzioni, si ripropone –per le grandi *corporations* - quel controllo di credibilità effettuabile, per artigiani e piccoli commercianti, utilizzando in prevalenza l'esperienza comune, conformemente alle caratteristiche del giudizio di fatto (paragrafo 23). Questo metodo di controllo non impedirebbe ovviamente di individuare anche le evasioni connesse a interpretazioni della legislazione, che vanno certo perseguite, ma senza dovervi ricorrere sistematicamente, magari cavillando su questioni innocue per dare un senso a verifiche altrimenti destinate a chiudersi con un nulla di fatto.

@dalla verifica episodica all'internal auditing fiscale@ Sostituire la verifica fiscale con un monitoraggio permanente presso i locali dell'impresa, in cui vengono esaminati, ciclicamente i processi produttivi, amministrativi e commerciali, ha anche altri vantaggi rispetto al contatto occasionale delle verifiche fiscali nostrane. Entrare in confidenza con la logica economica della singola azienda, in una sorta di "internal auditing" fiscale, potrebbe far comprendere gli effettivi rapporti con determinate controparti estere, o comunque a rischio sul terreno del *transfer price*, dei paradisi fisca-

⁵¹⁰ E' chiaro che in questo modo bisogna mettere in preventivo fin dall'inizio che l'evasione sfugga finchè si mantiene entro limiti modesti, senza rendere anomali o inverosimili i dati dichiarati. Questa conseguenza è però connaturata a tutte le forme di evasione fiscale, le quali possono essere individuate tanto più facilmente quanto più sono significative. E' quanto accade, del resto, anche per piccoli commercianti e artigiani, i cui occultamenti di ricavi si prestano ad essere attendibilmente dimostrati solo quando le cifre dichiarate sono irragionevoli rispetto alle caratteristiche dell'attività. Insomma, finchè resta di proporzioni contenute rispetto ai dati dichiarati, non c'è nulla di scandaloso se l'evasione non viene scoperta

li, delle *foreign controlled companies* e delle altre possibili interposizioni fittizie. Sarebbe così possibile intuire se determinate controparti estere sono davvero indipendenti o costituiscono “parti correlate”, dietro le quali si celano strutture collocate in paradisi fiscali. L’approccio qui sostenuto, di monitoraggio e controllo, consente di sviluppare una sensibilità nuova, che si sappia confrontare con il probabilismo delle prove⁵¹¹, con i ragionamenti per ordini di grandezza e fasce di valori, con criteri di verosimiglianza nel collegamento tra le informazioni e l’indirizzo delle indagini. Per certi versi la polizia tributaria dev’essere meno *accademia* e più “*polizia*”, cercando soprattutto quello che i contribuenti nascondono, anziché riqualificare giuridicamente quanto essi manifestano. Per farlo occorre liberarsi dal pregiudizio, cui è dedicato tutto questo volume, che il diritto si esaurisca nell’insieme della legislazione vigente, trasformata in una inesauribile fonte di rilievi per comportamenti sostanzialmente innocui o comunque di modesta offensività.

Questi obiettivi dipendono innanzitutto dall’amministrazione, ma essa, a sua volta, dipende dalla sensibilità giuridica diffusa, dagli schemi interpretativi che la pubblicistica diffonde o dovrebbe diffondere: le strutture mentali del fisco riproducono fedelmente le strutture mentali diffuse nella generalità degli operatori del diritto, sulle riviste, sui manuali, sulle monografie, nei convegni e nei master. E si potranno fare pochi passi avanti finché in queste sedi domineranno confusionari resoconti di materiale legislativo, accompagnati da esorcismi verso l’idea stessa di discrezionalità.

45 Segue. 2). Discrezionalità interpretativa e certezze per la fiscalità specialistica d’impresa.

In materia fiscale la grande impresa, con tutte le sue rigidità organizzative, cerca di utilizzare i regimi fiscali più convenienti, sia in termini di aliquote, sia in termini di riduzione dei tempi e dei costi di adempimento, sia in termini di interferenze fiscali sui bilanci e sui rapporti con dipendenti⁵¹², finanziatori⁵¹³, clienti⁵¹⁴, etc..

Il principale obiettivo che, in questo quadro, l’impresa si pone, è la ricerca della certezza, relativa sia alla legittimità dei comportamenti realizzati, sia alla effettiva illiceità di quelli apparentemente vietati; provoca infatti di-

⁵¹¹ Ricordando che l’evasione è una questione di fatto, come tale empirica (paragrafo 23), ed empirico è l’apprendimento delle strutture dei costi aziendali, o delle strutture dei prezzi dei rispettivi mercati di sbocco.

⁵¹²) Si pensi al regime fiscale delle stock option, della previdenza aziendale, o in genere dei “fringe benefits”, accessori alla retribuzione.

⁵¹³) I finanziatori possono essere interessati a regimi più favorevoli sui redditi di capitale da essi percepiti, il che si traduce, per l’impresa, in minori interessi passivi.

⁵¹⁴ I clienti, dal canto loro, possono essere interessati ad esempio a un più favorevole regime IVA sui beni o servizi forniti dall’impresa, che diventano in questo modo più competitivi.

sorientamento sia vedersi censurare per comportamenti che si credevano legittimi, sia vedere altri che realizzano impunemente comportamenti che si credevano vietati. Questa ricerca di certezza, secondo uno dei fili conduttori del presente volume, non dipende da disposizioni legislative minuziose, ma dalla sensibilità di interlocutori consapevoli dei profili da considerare o trascurare. Ora vedremo in quale misura questo filo conduttore sia importante per la serenità del rapporto tra fisco e imprese, da cui in ultima analisi deriva la quasi totalità della ricchezza.

In entrambi i casi l'obiettivo delle grandi strutture imprenditoriali è minimizzare *legalmente* il carico fiscale (proprio o altrui), o gli adempimenti burocratici, essendo ragionevolmente sicure dell'affidabilità delle interpretazioni adottate. A questo scopo esse chiedono certezze agli uffici competenti o ai propri fiscalisti, cercando di conoscere cosa è permesso, cosa è sostenibile e cosa è vietato. Tali entità "spersonalizzate" hanno infatti bisogno di enunciare i propri comportamenti nella contabilità e nei bilanci, con un'esigenza di *disclosure* che non vuol dire mettere in piazza le proprie strategie fiscali, ma semplicemente rispettare le descrizioni di bilancio, e fronteggiare le indagini fiscali senza *essere costretti a mentire*⁵¹⁵. Anche una politica di *transfer price* ai limiti del paradosso, sarebbe comunque *disclosed*, non comporterebbe accuse di falsità e menzogne, ed i relativi flussi finanziari sarebbero agevolmente ricostruibili da parte del fisco.

@mentalità legalistica e difficoltà di ottenere dal fisco affidamenti interpretativi@ Eco perché una grande impresa, valutando la possibilità di investire in Italia, non sa che farsene della possibilità di vendere in nero o di registrare fatture fittizie, ma vuole conoscere l'aliquota di prelievo, e le possibilità di "diminuirli legalmente" con deduzioni di costi, politiche di prezzi, uso di agevolazioni o di asimmetrie tra regimi fiscali diversi. Proprio qui riemergono tutte le ipocrisie del modello attuale, in cui se il contribuente registra fatture false ha elevatissime probabilità di farla franca, ma se profitta di una "asimmetria" tra regimi fiscali, la contestazione è quasi certa; nel paragrafo sull'elusione (paragrafo 63), registreremo la tendenza subliminale degli uffici fiscali periferici a considerare doveroso, di fronte a una pluralità di regimi fiscali, scegliere quello fiscalmente più costoso, a meno di fantomatiche "valide ragioni economiche". Ma soprattutto, esiste una vasta gamma di strategie di pianificazione fiscale cui tutti ricorrono, ma sulle quali –chiedendo conferma esplicita all'amministrazione finanziaria– ci si può sentir rispon-

⁵¹⁵ Un altro esempio: per evitare tutta l'applicazione delle regole sul transfer pricing o sulle società controllate ubicate in paradisi fiscali sarebbe spesso sufficiente negare il possesso di una determinata partecipazione, ed intestarla a un uomo di paglia interposto; è però proprio questa necessità di mentire che crea il problema nelle grandi strutture "spersonalizzate". Grandi strutture dove, ripetiamo, neppure il *board of directors* al vertice può coprire la menzogna senza doversi dimettere.

dere di no, perché la materia è troppo delicata, e il fisco non se la sente di esporsi confermando una soluzione interpretativa che non vede abbastanza “solida” (paragrafo 57). Magari dopo quattro anni può giungere una conferma della correttezza di questi comportamenti, che disorienta chi era stato troppo prudente e aveva rinunciato ai relativi vantaggi. All’opposto, chi aveva confidato in una prassi generalizzata, può vederla sottoporre a imprevedute contestazioni.

@le contestazioni “a scoppio ritardato”: un altro difetto della sopravvalutazione della legislazione@ Le aziende spendono quindi milioni di consulenze, pareri pro veritate e simili per sentirsi muovere -dopo anni- contestazioni che nessuno poteva prevedere, perché variano a seconda di come il controllore di turno reinterpretava gli eventi. Sarà l’interposizione fittizia? sarà la riqualificazione del contratto? Sarà l’abuso del diritto? Sarà l’elusione? Sarà l’*“incasso giuridico”*? Sarà il negozio atipico di scambio di reddito? Sarà la residenza in Italia di società controllate estere, affermata perché il socio manda direttive dall’Italia?

Comportamenti comunemente ritenuti legittimi e praticati per anni, sono poi colpiti da contestazioni fiscali “a scoppio ritardato”, spesso con argomentazioni “a sorpresa”. Soluzioni consolidate negli ambienti della fiscalità specialistica possono essere rimesse in discussione dai voli pindarici di un ispettore, civile o militare, innescando anni di controversie “a tappeto” sulle maggiori società italiane, com’è accaduto ad esempio in tema di disavanzo di fusione, usufrutto di azioni, detrazione dell’IVA da parte di società immobiliari, lease back e tanti altri casi oggi risolti, ma senza restituire alle imprese la serenità verso l’ambiente in cui sono immerse (e ovviamente le parcelle dei professionisti impiegati per la difesa).

@i limiti del c.d. interpello@ Per prevenire simili contestazioni è praticabile il c.d. interpello, ma non si tratta di questioni di principio, bensì di casi in cui “fatto e diritto” sono tra di loro intrecciati, come accade in tema di rapporti internazionali, di prezzi di trasferimento, di configurabilità o meno di una azienda o di una stabile organizzazione, di quei profili elusivi di cui diremo al paragrafo 63; si tratta di decisioni difficili, in cui interagiscono aspetti di diritto e di fatto (spesso futuribili o comunque non pienamente conoscibili dagli uffici). Non tutte le questioni interpretative, infatti, sono risolvibili in via di principio con risposte valide “erga omnes”, a prescindere dalle caratteristiche del caso singolo. Vedremo in proposito con quanta giusta cautela il fisco si muova rispetto alla creazione di “precedenti” destinati a vivere di vita propria, ed in base alle cui implicazioni il fisco potrebbe sentirsi fare richieste che, all’epoca, nessuno aveva preventivato.

Diversi dall’interpello sono i *rulings* dei paesi esteri costituiscono anche espressione di una discrezionalità che va oltre il profilo meramente interpretativo, ed involge aspetti di snellezza, certezza dei rapporti, credibilità delle prospettazioni del contribuente, cautela fiscale in relazione alla control-

labilità da parte degli uffici, coerenza di massima con la prassi precedente, e molti altri profili di opportunità; tutte prassi che vanno al di là della mera interpretazione normativa e con cui – accertato che nel caso di specie determinati comportamenti non provocano danno all'erario – si autorizza, lasciando impregiudicate situazioni diverse⁵¹⁶. Cade così la paura di affermare principi rigidi di cui, in situazioni diverse, lo stesso fisco potrebbe restare vittima per dovere di coerenza.

Anche sotto questo profilo il modello legalistico italiano è poco competitivo rispetto a schemi dinamici, in cui le autorità fiscali adeguano con flessibilità le proprie determinazioni ai mutamenti delle situazioni di fatto, tengono conto delle proprie precedenti determinazioni, e se del caso le modificano, gestendo insomma un contatto prolungato con il contribuente. Si tratta ulteriori riflessi della diffidenza per la discrezionalità, e che drammatizzano le verifiche, le risposte agli interpellati, le dichiarazioni dei contribuenti, le sentenze dei giudici. E' un profilo dell'incertezza del diritto "di ritorno" (paragrafo 9), indotta dalla metafisica della legge, e che dà proprio piccolo contributo al malessere di quelle stesse grandi strutture (i grandi sostituti d'imposta) da cui giunge la maggior parte del gettito, come vedremo al prossimo paragrafo.

46 Le imprese intermedie e la discrezionalità nella personalizzazione dei controlli.

Nei paragrafi precedenti abbiamo parlato di modelli estremi, di grandi società da un lato e di artigiani dall'altro, ma – come sempre avviene nelle scienze umane – tra loro esistono infinite sfumature intermedie. La legislazione come al solito schematizza, creando un confine rigido tra "piccole attività" e "resto delle imprese", mortificando le variegate caratteristiche operative dei contribuenti come il settore merceologico, la tipologia della clientela, il valore aggiunto, la struttura proprietaria, le fonti di approvvigionamento e numerosi altri fattori che influenzano la possibilità di evadere e le modalità per farlo. La legislazione prevede distinzioni convenzionali, mentre nella realtà si passa gradualmente dal piccolo pasticciere al pastificio, su su fino all'industria dolciaria multinazionale. In modo direttamente proporzionale alla crescita

⁵¹⁶ Sotto questo profilo, l'Italia soffre di un *handicap* rispetto ad altri paesi, in cui gli uffici hanno margini per personalizzare in via preventiva le regole della fiscalità specialistica alle particolarità dei casi concreti loro prospettati dai contribuenti; da noi, il cosiddetto diritto di interpello, con la sua portata generale ed astratta è sostanzialmente una "interpretazione ministeriale a risposta obbligata", non uno strumento di gestione della fiscalità specialistica. Quest'ultima, spesso, non si presta a quesiti preventivi di ordine puramente interpretativo, in quanto in essa si intrecciano aspetti di diritto e di fatto che, in ciascun caso, si presentano in modo diverso, pur essendo riconducibili a una matrice comune.

dell'impresa emergono embrionali necessità di documentazione dei rapporti con fornitori, clienti e dipendenti. Al tempo stesso aumentano le tracce per giungere a un ordine di grandezza del giro d'affari e del reddito, come i beni strumentali e i dipendenti. Con l'aumento dei costi fissi, delle rigidità aziendali, da un lato è più difficile nascondersi al fisco, crescono le necessità di documentazione amministrativa, e diventano meno verosimili le stime basate su una rapida occhiata alle caratteristiche esteriori dell'azienda. Esiste quindi una dimensione imprenditoriale verso la quale analisi contabili e stime esteriori possono essere tra loro sinergiche in funzione di un controllo fiscale (⁵¹⁷). I confini rigidi tra contribuenti esclusi e inseriti in un determinato regime comportano distinzioni di scarsa utilità, e spesso poco ragionevoli. Le imprese non cambiano di colpo al superamento dei fatidici cinque milioni e 160.000 euro di fatturato, soglia di applicabilità degli studi di settore.

Anche se il legislatore fosse consapevole, a tutto tondo, delle differenti modalità di evasione in relazione alle caratteristiche dell'impresa, non riuscirebbe mai ad incasellare esaurientemente in varie discipline legislative le diverse metodologie di indagine e di prova. La creazione *ex lege* di tipologie di contribuenti cui è applicabile, in virtù della forma giuridica o del fatturato, una determinata tipologia di prova anziché un'altra, appare velleitaria viste le combinazioni e gli intrecci che la realtà può presentare, anche per quanto riguarda le modalità di evasione, ed i modi per individuarla e contrastarla.

Anche l'artigiano, non appena superata la dimensione puramente individuale, avrà necessità di memorizzare in qualche modo i crediti da riscuotere, i debiti da pagare e le spese future cui fare fronte; non tutto sarà inserito nella contabilità ufficiale, e non è dato prevedere quante e quali annotazioni "occulte" saranno rinvenute dalla Guardia di Finanza, nei conti bancari o nel rispettivo domicilio; la credibilità di questi elementi va infatti valutata alla stregua della struttura complessiva dell'impresa, contemperando o –come si dice correntemente- *incrociando tra loro* varie fonti di informazioni. Anche sotto questo profilo riemerge la necessità di soppesare e motivare gli elementi disponibili nelle singole situazioni, riabituarsi a valorizzare i singoli indizi nel loro complesso, alla luce della situazione generale del contribuente. Immaginiamo ad esempio che, da annotazioni informali, sembrano emergere i trasporti di una determinata materia prima, da cui desumere i livelli di produzione: quest'indizio assume un peso diverso a seconda di come viene incrociato con la capacità produttiva degli impianti o la capacità di vendita dei locali. Questi passaggi dai singoli tasselli ad un complessivo mosaico non sono ovviamente predeterminabili in via legislativa, ed una sensibilità basata sull'apprendimento di leggi, circolari e sentenze non è certamente idonea a

⁵¹⁷ Sinergia che ovviamente sfugge quando, appiattendo il diritto sulla legislazione, si distingue solo tra chi sta sopra e chi sta sotto alla soglia dei 5 milioni di euro, per l'applicabilità degli "studi di settore"

costruire una sensibilità in tal senso⁵¹⁸. Sono considerazioni riferibili a una pluralità di settori economici, in cui è possibile combinare informazioni contabili e contrattuali con caratteristiche esteriori dell'attività, per giungere ad imponibili non certo esatti, ma "meno inverosimili" di quelli dichiarati.

La varietà di sfumature intermedie tra grande impresa e piccolo commercio, dimostra l'importanza di considerare le caratteristiche del caso singolo in materia di questioni di fatto, su cui si innestano una serie di valutazioni discrezionali per quanto riguarda l'indirizzo delle indagini e la gestione della controversia col contribuente. Anche per imprese che dichiarano un fatturato superiore, argomenti extracontabili di tipo generale, basati sulla resa delle materie prime, o sulle percentuali medie di guadagno, possono essere più convincenti dei dati dichiarati; d'altra parte anche imprese con ricavi inferiori possono prestarsi a convincenti rettifiche analitiche, come ad esempio una società di costruzioni che realizza quindici villini a schiera da trecentomila euro l'uno, dichiarando in atto un prezzo inferiore del 40-50 per cento⁵¹⁹. La

⁵¹⁸ In un contesto che invece esaurisce il diritto nell'apprendimento della legislazione, si creano istintivi meccanicismi secondo cui ogni elemento dev'essere "riportato" come tale in un archetipo legislativo, seguendo un ragionamento secondo cui *siccome ho trovato questo la legge comporta questo risultato*. Diventa quindi difficile contemperare la pluralità di indizi esistenti nella realtà, spiegando perchè si è ritenuto di svilupparne uno e di tralasciarne un altro (ciò richiederebbe padronanza delle varie forme di discrezionalità cui è dedicato questo volume). La mentalità "legicentrica" descritta nella prima parte del volume, ed appresa nelle aule universitarie, ha però innescato timori di esporsi nello scegliere una tra le molte cifre "meno inverosimili" di quelle dichiarate. L'appiattimento sulla legislazione mortifica quella discrezionalità che, se correttamente intesa, non è sinonimo di arbitrarietà, ma di ragionevolezza, espressione di quel "senso comune" che aiuta a capire la sostanza delle cose, senza ripetere acriticamente brani di legislazione e prassi amministrativa.

⁵¹⁹ in questo caso si tratta di beni di elevato importo, impossibili da nascondere, i cui acquirenti sono identificati e per i quali i parametri standard degli studi di settore servono a poco, rispetto ad un riscontro di ragionevolezza, da parte degli uffici fiscali, sui prezzi di vendita dichiarati, utilizzando magari le stesse inserzioni pubblicitarie dell'impresa di costruzioni; in paesi meno legalistici qualche funzionario del fisco potrebbe fingersi acquirente per verbalizzare poi "a futura memoria" le dichiarazioni dei venditori o delle agenzie immobiliari. In un sistema basato sull'autotassazione sarebbe fondamentale questo tipo di intervento, in cui non si accertano imposte, ma ci si fa vedere e si previene l'evasione, invece di arrivare -come oggi- dopo qualche anno, quando la società ormai non possiede più nulla. Se si pensa a tutto il "nero" che ruota intorno all'edilizia, in termini di operai, subfornitori e ditte di impiantistica, è facile immaginare quanta materia imponente emergerebbe facendo vedere che il fisco è presente, e si precostituisce oggi i dati per controllare, domani, la ragionevolezza delle dichiarazioni fiscali. Occorrerebbero però fantasia e creatività, messe in secondo piano da mille dubbi "indotti" dalla legislazione, dal retropensiero che tutte le azioni debbano essere "telecomandate" dalla legge.

metafisica della legislazione induce a mettere sullo stesso piano tutte le imprese in contabilità ordinaria, tutte quelle in contabilità semplificata, tutti i soggetti verso i quali e' esperibile l'accertamento induttivo, tutte le società di capitali, tutte le società di persone, etc..

I controlli fiscali, già numericamente esigui, sono resi piu' goffi da quest'insufficienza di modelli culturali di riferimento: si parla poco delle caratteristiche del contribuente, della clientela, delle possibilità di evasione e di molti profili qui piu' volte indicati, ma si recita l'art.39 del decreto sull'accertamento, disquisendo sui collegamenti tra primo e secondo comma. Molti funzionari, di fronte a ricavi dichiarati manifestamente non credibili, sono quasi disorientati sapendo di ignorare, come faceva del resto lo stesso contribuente, il preciso ammontare degli incassi effettivi. Altri, sprovvisti di strutture mentali sul probabilismo della prova, iniziano a dubitare di tutta la documentazione reperita presso il contribuente, magari sorprendendosi che la legge non richieda la sottoscrizione o l'autentica delle fatture⁵²⁰. Stabilire se una certa documentazione è sufficiente, rispetto alle circostanze da documentare, presuppone una valutazione di credibilità, in relazione alle circostanze del caso concreto ed una simile sensibilità non discende certo dall'apprendimento di disposizioni di legge: occorrono piuttosto riflessioni sulla funzione della contabilità nella determinazione analitica, sull'empirismo del giudizio di fatto, sulle procedure di documentazione aziendale in relazione agli eventi registrati, etc.. Aver trascurato questi aspetti strutturali della fiscalità, appiattendosi su contingenze legislative ed esegesi delle "novità fiscali", ha creato quel disorientamento palpabile da chiunque oggi si dedichi alla materia tributaria, come vedremo ai prossimi paragrafi.

47 I condoni come valvola di sfogo della tendenza ad "amministrare per legge"

@i condoni come sintomo di un malessere piu' ampio@ I condoni, regolarmente succedutisi dal 1973 ad oggi, non sono venuti per caso, ma si collegano alle disfunzioni esposte ai paragrafi precedenti. Da decenni il legislatore avverte, ad intervalli regolari (circa 5 anni) che esiste un enorme serbatoio di gettito sfuggito a tassazione, soprattutto presso chi non incontra, nei propri rapporti economici, i *grandi sostituti d'imposta* (paragrafo 30). Il legislatore sempre desideroso di ottenere gettito, evitando le critiche di aver "aumentato

⁵²⁰ Una malintesa concezione del principio di legalità dell'imposizione viene esasperata fino a ritenere con esso contrastante determinazioni dei redditi basate sulle caratteristiche esteriori dell'attività; negli studi giuridici, infatti, emerge raramente che il giudizio di fatto, in quanto strutturalmente empirico (paragrafo 23), ha poco a che fare col principio di legalità.

le imposte”, sa bene che nessuna attività di controllo riuscirà mai a recuperare quest’evasione e vara un condono fiscale ⁵²¹. Quest’ultimo è nell’immediato vantaggioso per l’erario, perchè il relativo gettito è di gran lunga superiore a quello che sarebbe stato conseguito attraverso i pochi controlli consentiti dalle risorse di uomini e mezzi disponibili.

Il condono spinge però gli evasori ad osare di piu’ negli anni successivi, perchè dà una immagine di inefficienza dei controlli e crea la prospettiva, dopo qualche anno, di un nuovo condono, inducendo a mantenere i precedenti livelli di evasione fiscale, se non ad aumentarli

@ i condoni commisurati alle imposte dichiarate: un premio all’evasione @ Ci sono vari tipi di condoni, alcuni dei quali hanno suonato come una beffa quando erano commisurati alle imposte dichiarate, come se chi ha piu’ dichiarato avesse piu’ evaso. La ragione era la pigrizia mentale di appiattirsi sul dato piu’ comodo, ed evitare indici piu’ articolati, come fece per le piccole imprese il condono del 2002; quest’ultimo ha commisurato la definizione alla congruità rispetto ai c.d. “studi di settore” (paragrafo 38)⁵²², anche se tali dati sono autodeterminati dagli stessi contribuenti e molti ebbero accesso al condono pagando cifre simboliche, anche se i dati reali erano del tutto diversi.

@condoni: una conferma del fallimento di sostituire la legge all’amministrazione @ Il condono del passato (o del futuro) rappresenta l’ultima spiaggia del tentativo di surrogare la legislazione all’amministrazione (*amministrare per legge*, secondo un filo conduttore di questo volume); invece di tentare una individuazione e quantificazione amministrativa dei redditi sfuggenti, si fa loro una proposta legislativa di definizione. Il mancato approfondimento, da parte dell’ambiente giuridico, delle modalità di evasione esposte ai paragrafi 37 ss. e 41 ss, costituisce quindi un retroterra ideale per i condoni. Anche le vicende dei condoni confermano che, alla lunga, una fiscalità gestita solo per legge, senza un intervento adeguato dell’amministrazione, è destinata al fallimento.

⁵²¹) Aggiungo per i non fiscalisti che un “condono” puo’ concettualmente essere applicato nel noto contesto in cui l’iniziativa del prelievo fiscale spetta agli uffici (paragrafo 29); in tal caso si tratterà però di un “condono dei debiti fiscali” diretto a fronteggiare il fenomeno di coloro che nascondono i propri beni e si sottraggono così al pagamento delle imposte determinate dagli uffici. In una fiscalità basata sull’autotassazione si intende invece per condono fiscale la rinuncia dello stato ai controlli in cambio di una somma forfettariamente determinata (di solito percentualmente) rispetto a quanto il contribuente ha dichiarato.

⁵²² Fu cioè consentito ai soggetti “congrui”, rispetto agli studi di settore, di addivenire al condono pagando un importo fisso abbastanza modesto; anche questo spiega il successo, in termini di gettito, della procedura in esame.

48 L'inidoneità della giurisdizione a controbilanciare le carenze di discrezionalità nella fase amministrativa.

Le disfunzioni nei rapporti tra contribuenti e amministrazione, descritte ai paragrafi precedenti, non possono certo trovare un rimedio in sede giurisdizionale. In qualsiasi settore del diritto, infatti, l'intervento della giurisdizione è una prospettiva "di chiusura", cui le parti fanno riferimento per evitare che le liti insorgano. Quando il numero delle liti è troppo elevato rispetto al numero dei rapporti giuridici, qualcosa non funziona "a monte", e i giudici possono fare ben poco per rimediare. Tutt'al più, i giudici possono lanciare, attraverso le loro sentenze, dei segnali che diminuiscano la litigiosità delle parti: anche sotto questo profilo, un sistema giudiziario è tanto più efficiente quanto meno ha bisogno di lavorare. Inoltre, nel sistema basato sull'autotassazione, il passaggio davanti ai giudici è tardivo e remoto. Nel diritto dei privati, infatti, il giudice è la prima autorità pubblica cui le parti si rivolgono in caso di dissenso, mentre già nel diritto amministrativo, caratterizzato dall'unilateralità dell'azione dei pubblici poteri, il giudice interviene su istanza del privato, di fronte a patologie dell'azione pubblica: nel sistema basato sull'autotassazione è la stessa azione pubblica ad essere meramente eventuale, e quindi abbiamo una prima fase, in cui il contribuente autodetermina i tributi, una fase del tutto eventuale di controllo, una fase amministrativa di (auspicabile) definizione della controversia ed infine un intervento dei giudici⁵²³. Questi ultimi, pertanto, ben poco possono fare per correggere disfunzioni collocate nelle fasi precedenti; ad esempio, se alcune ricchezze sono particolarmente volatili e sfuggono ai controlli dell'amministrazione, i giudici possono farci ben poco (⁵²⁴).

La magistratura tributaria affonda le proprie radici, specialmente organizzative, nell'epoca in cui il prelievo avveniva ad iniziativa degli uffici, attraverso quei poteri riservati di stima indicati al paragrafo 29; in quell'epoca un diritto tributario sostanziale analitico e sin troppo raffinato come quello odierno non si era ancora sviluppato, e le questioni di diritto

⁵²³) L'intervento del giudice si inserisce sui controlli dell'amministrazione, ed è il contribuente a rivolgersi al giudice per togliere di mezzo in tutto o in parte un atto dell'autorità fiscale (con alcune peculiarità per le liti di rimborso), la quale invece procede come noto senza la mediazione del giudice, con atti unilaterali emessi in qualità di soggetto pubblico, come visto al paragrafo 53. Inoltre, il controllo fiscale avviene dopo parecchio tempo da quando i fatti si sono svolti, ed il giudice interviene ancora dopo, con conoscenze delle vicende di causa inevitabilmente di terza mano, mediate dalle allegazioni delle parti su eventi ormai remoti.

⁵²⁴ Cio' vale sia per i giudici tributari, sia per quelli penali, come dimostrano le sanzioni penali tributarie, utili al massimo a provocare qualche patema d'animo alla gente perbene, come detto al paragrafo 35.

più significative riguardavano i tributi sugli atti giuridici solenni (⁵²⁵), perfettamente alla portata della sensibilità giuridica che qui chiamiamo “generalista”. Per le altre questioni era quindi sufficiente un organo che, secondo criteri di senso comune, poco specialistici e magari un po’ alla buona, verificasse la ragionevolezza della quantificazione amministrativa del tributo.

Queste caratteristiche del contenzioso tributario si sono in gran parte, purtroppo, trasmesse alla fase attuale, caratterizzata dall’autotassazione e dall’elevato tecnicismo del diritto tributario sostanziale; la ragione sta in parte nella tendenza delle istituzioni a perpetuarsi, complici il numero elevato delle controversie fiscali (⁵²⁶) e l’immagine di generico “particolarismo” che il diritto tributario ha dato di sé stesso agli occhi dei “giuristi generalisti”. Anche il contenzioso subisce perciò il retaggio di modelli culturali formati quando l’attività degli uffici fiscali serviva a direttamente a procurare gettito, ed il giudice non doveva affrontare le sofisticate questioni di diritto della fiscalità attuale. Quando il diritto tributario era despecializzato, una simile giurisdizione andava benissimo, mentre è inadeguata, sul piano della sbrighatività del rito e della preparazione tecnica dei giudici, rispetto a una fiscalità così complessa da disorientare anche chi se ne occupa a tempo pieno.

@ *Il giudice tributario tra indipendenza e sensibilità tecnico tributaria* I criteri di nomina dei giudici si basano ancora su una serie di “punteggi” che non contemplano verifiche di preparazione tributaristica, e valorizzano requisiti formali, come una laurea in materie giuridico-economiche, l’esercizio di funzioni giurisdizionali, di insegnamento, di pubblico impiego, etc..Potrebbero quindi essere nominati giudici tributari docenti delle scuole superiori, funzionari pubblici, ex avvocati in pensione che si sono sempre occupati di tutt’altro, etc..

⁵²⁵ Imposta di registro, non a caso per questo ritenuta un tempo la “regima delle imposte”.

⁵²⁶ Se si analizzassero statisticamente le controversie tributarie si vedrebbe che una percentuale elevatissima riguarda questioni di fatto o questioni di diritto molto settoriali, spesso ripetitive, e comunque spiccatamente tributaristiche. Del tutto secondaria appare invece la spiegazione secondo cui la giurisdizione speciale si giustificerebbe a causa di una particolare complessità tecnica della determinazione dell'imponibile, in cui entrerebbero in gioco l'economia e l'estimo (paragrafo 27). Ciò in quanto persino le più complesse forme di accertamento induttivo vengono effettuate con il normale bagaglio di conoscenze di qualsiasi persona di media cultura e con nozioni empiriche tratte dal senso comune. Non si tratta perciò di giudizi tecnici nel senso di richiedere l'impiego di un sapere specialistico, patrimonio di una ristretta cerchia di esperti (come ad es. chimici, ingegneri, periti calligrafi, etc.). In altri termini i giudici ordinari sarebbero agevolmente in grado di effettuare tutti i giudizi compiuti dai membri delle commissioni, come dimostra il fatto che la maggioranza relativa dei componenti delle commissioni è composta da giudici ordinari, avvocati o comunque persone sprovviste di un particolare sapere specialistico.

@ una funzione generalmente collaterale ad altre @ La funzione di giudice tributario è anche collaterale ad altre occupazioni, come giudice ordinario, nelle funzioni piu' varie, dal procuratore della repubblica, al giudice dell'esecuzione o di controversie familiari; vi sono poi funzionari pubblici, in servizio o in pensione, tutti accomunati in un impegno a tempo parziale, retribuito solo con una modesta indennità.

@la sbrigatività del rito@

Quanto alla sommarietà del processo, la normativa prevede una sola udienza pubblica, insufficiente rispetto alle complessità strutturali di molte controversie⁵²⁷. In assenza di udienze istruttorie, in cui possa esercitarsi una dialettica processuale, aumentano i rischi di sentenze frettolose, basate su come il giudice è stato impressionato da alcuni aspetti limitati della controversia, che saranno conosciuti dalle parti solo *a motivazione depositata*, senza che il contraddittorio vi si sia adeguatamente appuntato. Non sono rare le decisioni "a sorpresa", in cui si vince quando si pensava di perdere e viceversa; talvolta resta l'interrogativo del perché la causa è stata decisa in un modo anziché in un altro, ed è forte la sensazione che le argomentazioni dell'ufficio e dal contribuente non siano state considerate in modo completo ed esauriente; questa sensazione è confermata dal numero di sentenze cassate dalla Suprema Corte per carenza di motivazione. I litiganti non riescono quindi a prevedere — tra le numerose argomentazioni utilizzate — quali potrebbero essere poste a base della sentenza, e non riescono perciò a focalizzare su di esse la discussione. Tornano alla mente gli schemi, descritti al paragrafo 9, del "giudice sbrigativo" che, senza adeguate verifiche, adotta la prima soluzione gli sembri provvista di sufficiente solidità.

La sbrigatività del processo alimenta perciò la naturale ritrosia del potere giurisdizionale a ripercorrere autonomamente e rivalutare in prima persona, situazioni già analizzate dal potere amministrativo, come la tendenza naturale del giudice a vedere i fatti attraverso il diaframma degli atti dell'amministrazione e dei ricorsi dei contribuenti; ciò non aiuta certo a capi-

⁵²⁷ Alle carenze di contraddittorio amministrativo si aggiungono quindi le carenze di contraddittorio giurisdizionale. L'udienza è solo una, e in essa si parla poco, anzi i giudici frequentemente spingono alla rapidità dell'esposizione, raramente fanno domande e chiedono conferme. La dialettica non si innesta e si prova quella sensazione di incomunicabilità che forse un tempo poteva derivare da una esasperata solennità del rito, coi giudici seduti su altri scranni, lontano dalle parti, ieratici e irraggiungibili. Nelle aule, spesso disadorne e sciatte, della nostra giustizia tributaria, succede qualcosa di simile, col relatore che introduce brevemente, dà la parola, non chiede nulla, non interloquisce, dopo un po' sollecita la conclusione, mentre le parti si chiedono a cosa pensi, su quale punto occorra soffermarsi ulteriormente, cosa abbia capito il giudice e cosa non gli sia chiaro. Il senso di distacco, tra le parti e i giudici, può essere dato non solo dalla maestà della giustizia, dalla solennità, ma anche dalla trascuratezza del rito e dalla estemporaneità dell'incarico. .

re come sono andate le cose, e a sdrammatizzare gli equivoci e le incomprensioni frequenti nella precedente fase amministrativa.

@le difficoltà dei giudici di fronte alle simmetrie della moderna fiscalità specialistica ed ai riflessi del contenzioso su altri contribuenti o altri periodi d'imposta@ Già le tradizionali rettifiche in tema di valori correnti, o di redditi di artigianato e piccolo commercio, danno un'idea dell'inadeguatezza dell'intervento giurisdizionale come rimedio sistematico alle carenze amministrative; ci possono infatti essere molteplici profili sotto cui valutare un immobile o stimare i ricavi di un piccolo commerciante, e se questi profili sono stati trascurati in sede amministrativa, lo sbrigativo rito processuale non è certo in grado di rimediare. Il giudice in questi casi non ha né tempo, né voglia, né attribuzioni per porre in essere una seconda volta una valutazione, negligenza effettuata da parte degli uffici fiscali. Quest'inadeguatezza si accresce per le controversie relative alla fiscalità specialistica, delle grandi imprese e dell'IVA, con tutte le delicate simmetrie descritte al paragrafo 61. Si tratta di coerenze che investono contribuenti diversi ed anni diversi⁵²⁸, rispetto ai quali i poteri dei giudici non sono adeguati a ricondurre ad organicità una vicenda sfaccettata, che riguarda altri elementi reddituali, altre annualità, altri contribuenti. I giudici non hanno la disponibilità di tutti questi riflessi della controversia e per essi è difficile "aggiustare", sostituendosi all'amministrazione, le ripercussioni della loro sentenza su tutto quel reticolo di tendenziali simmetrie "costi-valori fiscali-ricavi" di cui è costellata la fiscalità d'impresa (paragrafo 62).

@la difficoltà di amministrare per sentenza@ Se "amministrare per legge" dà luogo a tante disfunzioni, è ancora più difficile "amministrare per sentenza". Quest'ultima può solo annullare atti (paragrafo 53), ma non certo gestire pratiche, conciliare atti e sentenze relative ad anni diversi o contribuenti diversi, effettuare conguagli e rimborsi, in relazione a tali diversi periodi d'imposta e/o diversi contribuenti. Quando la vicenda è mal impostata in sede amministrativa, perché riguarda solo alcuni degli elementi imponibili che dovrebbero coordinarsi tra loro, una sentenza –quale che sia- è comunque insoddisfacente perché la complessiva vicenda ha risvolti che, riguardando altri contribuenti o altre annualità, fuoriescono della specifica controversia. Quando non si riescono a sistemare organicamente in via amministrativa queste vicende plurisoggettive, pluriennali, o peggio ancora contemporaneamente plurisoggettive e pluriennali, non ci si può certo pretendere dai giudici una risposta soddisfacente. Ed è probabile, anzi, che la sentenza, per quanto scrupolosa sia, faccia torto comunque ad una delle parti, quale che sia

⁵²⁸ Le controversie della fiscalità specialistica sono spesso interconnesse con quelle di altri soggetti o di altri periodi di imposta (rapporti società-soci, sostituto-sostituito, cliente-fornitore nell'IVA), con la necessità di aggiustamenti che solo l'autorità fiscale riesce a gestire simultaneamente.

l'esito; in questi casi, la sentenza è infatti solo una tessera di un mosaico piu' ampio, di cui i giudici non hanno conoscenza legale, né di fatto informazioni precise⁵²⁹.

@la difficoltà di “amministrare per sentenza: la tardività dell'intervento e la piccolezza del campione @ Inoltre, a causa della mutevolezza della legislazione tributaria, spesso le sentenze di oggi riguardano la normativa di ieri. Quando si forma un giudicato, il quadro normativo di riferimento, specie sulle questioni piu' sofisticate, è spesso nel frattempo cambiato: così come i nostri occhi percepiscono la luce di stelle ormai morte da secoli, le sentenze della Suprema Corte ci illuminano spesso su un diritto che non esiste piu'. Questo indebolisce anche la suddetta “efficacia indiretta” della giurisprudenza, perché serve a poco avere, dopo 15 anni, un punto fermo della cassazione per un solo contribuente, quando migliaia di altri si sono comportati diversamente, e l'hanno fatta franca, oppure sono stati ingiustamente penalizzati. Anche la funzione nomofilattica della cassazione va adattata al contesto di autodeterminazione delle imposte: è certamente vero che l'ultima parola viene dalla massima giurisdizione, ma essa serve a poco se giunge dopo dieci anni, due modifiche normative e (statisticamente) almeno un condono fiscale. I contribuenti, al momento di adempiere, possono guardare solo alle interpretazioni dell'amministrazione e alla pubblicistica di cui diremo al paragrafo 62⁵³⁰, perché le grandi questioni arrivano in cassazione a scoppio ritardato, o non ci arrivano mai, per la base ristretta che le caratterizza (⁵³¹).

@l'utilizzo del contenzioso come valvola di sfogo delle rigidità amministrative@ Inoltre, gli equivoci connessi alla c.d. vincolatezza dell'attività amministrativa in materia tributaria, all'indisponibilità del credito e agli altri pregiudizi indicati al paragrafo 50, hanno innescato una immane mole di contenzioso. Quest'ultimo costituisce infatti la via d'uscita per funzionari riluttanti ad esporsi nell'annullare d'ufficio accertamenti debolissimi, a loro volta innescati da verificatori che “non se la sentivano” di concludere un controllo senza formulare rilievi, per le ragioni indicate al paragrafo 42. Rispetto agli imbarazzi di un annullamento d'ufficio, è molto piu' comodo che l'atto impositivo sia tolto di mezzo da una autorità indipendente, come il giudice: è un atteggiamento riconducibile alla solita frase “lei ha

⁵²⁹ Quando al giudice sono sottoposti frammenti di vicende piu' ampie, egli non riesce comunque ad arrivare, anche volendo, dove potrebbe giungere l'amministrazione.

⁵³⁰ La quale non dà alcuna garanzia che qualche verificatore, dopo tre anni, o qualche giudice ancora dopo, si ricordi delle stringate tesi apparse sulle loro pagine. Si crea una confusionaria nomofilachia virtuale frammentaria, indebolita ed effimera

⁵³¹) Ad esempio, in cassazione arrivano molte piu' controversie sull'applicazione delle agevolazioni prima casa che sul diritto internazionale tributario, che ha una casistica molto piu' modesta.

ragione ma faccia ricorso”, un tempo abituale negli uffici finanziari. La sentenza di annullamento del giudice chiude insomma un circolo vizioso facilmente schematizzabile nei seguenti passaggi: 1) l’evasione non c’è o più spesso c’è, ma non si trova, allora 2) si verbalizza qualcosa per salvare le apparenze, come rilevato al paragrafo 42, e quindi 3) il contribuente ricorre 4) il giudice annulla e l’amministrazione, dopo uno o due gradi, fa acquiescenza alla sentenza di annullamento. La già descritta mancanza di “modelli culturali” di controllo, riversa sui giudici controversie che nascono solo per “paura di decidere”, dovute alla sopravvalutazione del principio di legalità dell’imposizione, alla sensazione di dover salvare comunque le apparenze di un controllo “positivo”.

Paradossalmente, quindi, i rimedi alla crisi del contenzioso, si trovano al di fuori di lui, e precisamente nell’azione degli uffici fiscali, che da alcuni anni stanno cercando di “autoprodurre”, al proprio interno, quei modelli culturali basati su parametri, come efficienza ed economicità, intimamente legati con i fili conduttori di questo volume. Una sensibilità è in costruzione verso il fisco *ragionevole*, che sostiene processi solo per le questioni effettivamente conflittuali e dove non si riescono a trovare accettabili compromessi. Avendo meno processi, sarà forse possibile vederli trattare un giorno in modo più esauriente ed approfondito.

49 Discrezionalità, possibili corruzioni e concezione scaramantica della “vincolatezza”

Discrezionalità e abuso di potere Già nella prima parte del volume è emerso l’inevitabile rischio di abusi delle funzioni discrezionali, in quanto la “gestione di interessi non propri” rischia sempre di essere distorta verso una utilità personale di chi la svolge. Il rischio di abusi di potere è presente in tutte le figure investite di discrezionalità, dai politici, agli amministratori di condominio, ai dirigenti di società, ai gestori di fondi di investimento, ai funzionari pubblici⁵³² e persino ai giudici. E’ un aspetto inevitabile dell’organizzazione delle società umane, con cui bisogna confrontarsi senza pregiudizi, e che non può certo essere esorcizzato solo con astratte disposizioni di legge.

la gravità del rischio di corruzione in materia fiscale rispetto ad altri settori dell’azione amministrativa E’ quindi comprensibile che questo problema si sia sempre posto, anche per i funzionari del fisco, dove il rischio di favoritismi e corruzioni è intenso rispetto ad altri settori del diritto ammini-

⁵³² Già dai tempi antichi si sospettava che "Fures privatorum furtorum in nervo atque in compedibus aetatem agunt, fures publici in auro atque in purpura." I ladri di beni privati passano la vita in carcere e in catene, quelli di beni pubblici nelle ricchezze e negli onori." (Catone, citazione in Aulo Gellio, Notti attiche, XI, 18, 18)

strativo, per l'assenza di controinteressati; in altri settori dell'azione amministrativa, come l'urbanistica, le concessioni o gli appalti, i favoritismi per qualcuno possono essere notati e denunciati da altri fornitori, proprietari di aree, o aspiranti concessionari; talvolta i controinteressati hanno addirittura titolo per partecipare al procedimento, e la loro presenza può ostacolare possibili collusioni. In materia tributaria, invece, manca invece un apprezzabile interesse di terzi a contrastare queste pratiche⁵³³.

Uffici fiscali e contribuenti sono insomma tendenzialmente soli nelle loro discussioni, il che può oggettivamente agevolare intese corruttive, o vessazioni finalizzate alla concussione. Non a caso l'espressione "tributarista" veniva in passato storpiata in *tribustarista* e che cosa ci fosse *dentro la busta* è facilmente immaginabile.

@*L'inutilità e la pericolosità di rimedi legislativi al problema corruzione* E' una questione di cui si parla poco, ma che spiega molto degli atteggiamenti legislativi e dei comportamenti amministrativi, soprattutto da parte della stragrande maggioranza di funzionari, che rifugge da simili pratiche. La riforma tributaria del 1973, con la sua aspirazione a una determinazione analitico-documentale, anche verso piccoli commercianti e artigiani (paragrafo 37) perseguiva anche l'obiettivo di ridurre i margini di valutazione disponibili per gli uffici, nell'illusione di arrestare questi fenomeni⁵³⁴. Ma così come la legge non può far piovere o individuare le fatture false, neppure può eliminare la corruzione o individuare i corrotti. Anche sotto questo profilo, buone leggi non possono surrogarsi a una cattiva amministrazione, ed anzi è vero il contrario, nel senso che una amministrazione sensibile, onesta e equilibrata ha bisogno di poche leggi, mentre nessuna buona legge può impedire favoritismi o corruzioni. Le leggi servono a evitare incertezze nel bilanciamento degli interessi, e non possono sostituirsi alle indagini sull'abuso di potere. Utilizzare la c.d. *vincolatezza* come strumento *antivesazione* e *anticorruzione* era anch'esso sintomo dell'illusione che la legge possa sostituirsi al discernimento delle istituzioni, come se la diligenza, l'attenzione e la sensibilità potessero essere rimpiazzati dagli arzigogoli di uno dei tanti "codici di condotta" che fioriscono di questi tempi.

@*le nuove occasioni di corruzione create dalla "vincolatezza"*@ Contrastare la corruzione non è un fatto legislativo, ma amministrativo, e l'illusione nella capacità taumaturgica della legge ha il solo risultato di irri-

⁵³³ Sul piano generale dell'interesse pubblico, la corruzione nuoce a tutta la platea dei contribuenti, ma non provoca ad alcuno danni specifici di cui esso abbia interesse a lamentarsi.

⁵³⁴) Un esempio divertente potrebbe essere il film *Evasori e Tartassati*, con Toto' e Aldo Fabrizi, la cui visione sarebbe proficua, come nei vecchi cineforum, all'interno dei master tributari.

gidire l'azione dei funzionari onesti, senza disturbare piu' di tanto i corrotti (anzi, costituendo un pretesto per "alzare i prezzi").

Paradossalmente, l'assenza di margini di discrezionalità puo' essere utilizzata dai disonesti, secondo quanto rilevato al paragrafo 9, sull'incertezza del diritto di ritorno, come un pretesto per formulare rilievi formalistici e vessatori verso chi non accetta le proposte di "accomodamento". Riducendo i margini a disposizione degli uffici per considerare le particolarità dei casi concreti, si inquina il rapporto col contribuente, si imbrigliano le azioni dei funzionari onesti, e si offrono nuovi pretesti per chiedere compensi per atti assolutamente doverosi. Anzi, la cultura della vincolatezza sembra il naturale retroterra di una subcultura dove le responsabilità ci si assumono solo...*a titolo di favore*, in assenza del quale scatta il fatidico *Lei avrà anche ragione ma faccia ricorso*.

@ *quali azioni di contrasto?*@ Il contrasto alla corruzione non ha quindi bisogno di "leggi ferree", che in concreto rimangono lettera morta, ma di una costante attenzione amministrativa, nella consapevolezza che il fenomeno potrà essere contenuto, ma non del tutto sradicato. Appare assurdo un contrasto basato sul riesame delle pratiche, magari mettendo sotto inchiesta quelle che non hanno seguito sempre l'interpretazione piu' ottusamente "pro fisco".

La corruzione puo' essere contenuta solo con flessibilità (e un'accorta "discrezionalità") incrociando informazioni di *intelligence*, su segnali di anomalie comportamentali, con informazioni sulla situazione patrimoniale dei soggetti coinvolti. Ed anche qui torna utile ricordare come la prova sia eminentemente argomentativa e probabilistica (paragrafo 23); raramente in queste delicate materie la corruzione potrà essere provata con un grado altro di probabilità⁵³⁵, senza accorgimenti che presuppongono essi stessi scelte di opportunità; ad esempio intercettazioni ambientali, gestione delle ripercussioni amministrative sul contribuente che denuncia eventi anomali⁵³⁶, salvaguardia da accuse di corruzione dirette a "incastrare" funzionari *scomodi* proprio per la loro onestà, rotazione degli incarichi senza disperdere le professionalità, coinvolgimento nelle pratiche di una pluralità di uffici.

⁵³⁵ E' quindi inopportuno, nell'azione di contrasto alla corruzione, procedere a meccanici appiattimenti sull'esito del relativo giudizio penale, dove la condanna giustamente richiede modesti margini di dubbio. Appiattirsi meccanicamente sulle risultanze delle indagini penali puo' voler dire, qualche volta, reinsediare trionfalmente un probabile corrotto nella stessa posizione di lavoro in cui emersero gli indizi di corruzione (anche questa è una degenerazione della legalità, un utilizzo strumentale della legge al servizio del *dishoneste vivere*, di cui abbiamo detto al paragrafo 9)

⁵³⁶) Evitando ad esempio che egli resti esposto a pressioni "ambientali" da parte dei colleghi del funzionario da lui denunciato.

Insomma, ci sono tanti modi per contrastare corruzione e concussione, ma nessuno di essi coincide con la rigidità comportamentale, la cultura del sospetto, il blocco dei concordati, il pignolo formalismo legalistico con cui si formulano rilievi fiscali per questioni assolutamente innocue ed altre rigidità, che, pensate per una sparuta minoranza, creano un ambiente difficile per tutti i funzionari onesti e alla lunga paralizzano tutto il funzionamento della macchina amministrativa.

50 La costruzione di una sensibilità diffusa e condivisa come rimedio alle disfunzioni suddette.

@segue: un diritto amministrativo senza amministrazione@ In una materia storicamente amministrativistica, come il diritto tributario, il concetto stesso di discrezionalità è stato messo in secondo piano, con diffidenza e sospetto, anche se –secondo un filo conduttore di questo testo- tra discrezionalità e legalità potrebbe esserci una proficua osmosi⁵³⁷. Il divieto di intromettersi in scelte di politica tributaria (paragrafo 32) si è esteso fino all'indiscriminata vincolatezza secondo cui qualsiasi comportamento avrebbe dovuto essere come telecomandato dalla legge; si è trattato di una cappa che ha messo in secondo piano il pensiero, l'efficienza e in ultima analisi il buonsenso, alimentando equivoci in materia di "indisponibilità del credito tributario", di autotutela, di difficoltà nel motivare gli accertamenti e le sentenze, ed altre disfunzioni che tutti gli esperti hanno sotto gli occhi.

@la relatività della discrezionalità e la sua configurabilità per certi profili e non per altri @ I profili di discrezionalità di fatto esistono, e fingere di ignorarli può solo renderne meno trasparente l'esercizio. Per l'autorità fiscale, per i contribuenti, per i giudici e per chiunque svolga una funzione è indispensabile comprendere i profili da considerare e quelli da trascurare, come

⁵³⁷) SI ricordi quanto osservato al paragrafo 22, in tema di disposizioni "programmatiche". Basta ricordare il passato (prima della riforma del 1973) per ricordare come si conciliassero col principio di riserva di legge anche determinazioni personalizzate dei tributi in funzione di interessi più neutri, in cui si contemperano equità, semplicità e precisione, anche alla luce di quel "potere di stima", di cui si è parlato al paragrafo 29. Nelle vesti appena citate, l'autorità fiscale bilanciava interessi di vario tipo (snellezza, precisione, etc.), senza intromissioni in campi affidati alla politica (gettito, sviluppo, tutela proprietà etc..). Da sempre, volta riservate al legislatore le valutazioni di meritevolezza sociale e politica (paragrafo 32), è invece fisiologico che l'autorità continui per altri profili a effettuare valutazioni di opportunità e convenienza, nel rispetto delle disposizioni programmatiche che ne regolano l'azione (paragrafo 22) e delle garanzie generali dei cittadini, alla stregua di qualsiasi altro soggetto investito di funzioni e potestà pubbliche

rilevato al paragrafo 18 ss.⁵³⁸. L'autorità, più che svolgere attività pregiudizialmente vincolata o discrezionale, effettua una ordinaria attività amministrativa⁵³⁹, cui sono sottratti determinati profili, ferma restando la considerazione di altri, socialmente più "neutri", come la celerità nella definizione dei rapporti fiscali (paragrafo 12), l'effetto dissuasivo dei controlli, l'economicità nell'uso delle risorse, l'esercizio obiettivo ed imparziale dei poteri autoritativi, la stabilità dei rapporti, la tutela dell'affidamento, etc.⁵⁴⁰.

Il totalizzante e metafisico riferimento a un'imprecisata vincolatezza⁵⁴¹ ha annebbiato le suddette distinzioni, e alimentato l'ingenua idea che l'applicazione della legge fosse meccanica e non un residuo di una precedente, e più ampia, discrezionalità⁵⁴²; quest'atteggiamento bloccava sul nascere qualsiasi riflessione sulle funzioni dell'autorità fiscale, sui molteplici profili da considerare, trascurare o contemperare.

⁵³⁸ Non si tratta quindi, come abbiamo rilevato nella prima parte del volume (capitolo terzo), di chiedersi se un'attività sia in assoluto vincolata o discrezionale, ma di distinguere i punti di vista di cui essa può tenere conto da quelli che devono ignorare.

⁵³⁹ L'assenza, in capo all'amministrazione, di poteri dispositivi degli interessi economici e sociali coinvolti nella determinazione dell'imposta, è quindi compatibile con poteri dispositivi di diverso profilo, che danno luogo talvolta a vera e propria discrezionalità amministrativa, per quanto attiene all'economicità e all'efficienza delle proprie azioni, con riferimento precipuo alla gestione delle controversie, alla trasparenza ed imparzialità nei rapporti con i contribuenti.

Sarebbe un errore considerare queste ipotesi come deroghe occasionali al principio di legalità, che vanno interpretate in modo restrittivo: si tratta piuttosto di punti di emersione di un più generale potere amministrativo che ha sempre caratterizzato il prelievo fiscale ed oggi, in uno stato democratico di diritto, si svolge nei consueti limiti che (di solito con finalità di garanzia per il privato) la legge fissa per il potere amministrativo.

⁵⁴⁰ L'autorità fiscale è una autorità amministrativa come le altre, cui è sottratta la valutazione di determinati interessi (gettito, sviluppo, redistribuzione della ricchezza etc.) ferma restando ogni altra decisione di opportunità-convenienza giustificata in base alle circostanze del caso concreto e rientrante nella funzione.

⁵⁴¹ Il mito della vincolatezza era tale che qualche vecchio funzionario si spingeva a dire "noi non interpretiamo, noi applichiamo", come per esorcizzare tutti i margini di valutazione e di incertezza che sono presenti nell'interpretazione, e fingere che essa potesse essere sempre fulminea e quasi meccanica. Come abbiamo visto nel paragrafo 20 sull'interpretazione, essa richiede sempre un sia pur minimo esercizio logico, in cui vengono utilizzate la preparazione e la sensibilità giuridica dell'interprete; anche stabilire le circostanze di fatto cui si collega l'imposizione fiscale richiede altrettanta elaborazione critica (paragrafo 20), ed è tutt'altro che automatico.

⁵⁴² Non certo perchè fosse sbagliato applicare la legge, ma perchè è insufficiente a capire tutti i riflessi delle proprie funzioni..

Per molto tempo si è ritenuto che il ritiro di atti illegittimi, la sospensione della riscossione, la disapplicazione delle sanzioni di fronte alla buona fede del contribuente, la sospensione dei termini per ricorrere in caso di sospetta illegittimità di atti emanati in serie⁵⁴³, la stessa acquiescenza a sentenze negative, contrastassero con un malinteso concetto di *indisponibilità del credito tributario*⁵⁴⁴. La legalità ha cominciato ad essere intesa come necessità che qualsiasi azione amministrativa fosse prevista specificamente da una disposizione di legge. Dalla mancanza di questo “ombrello legislativo” ai sospetti di “illegalità”, con tutta l’aura di arbitrio, interesse privato, favoritismi, e simili, il passo è breve. Il preconetto ha resistito per tanto tempo anche perché era comodo: “non dover fare valutazioni”, essere “vincolati”, consentiva di evitare la faticosa distinzione tra valutazioni facenti parte della funzione e valutazioni estranee. Insomma, il “partito del quieto vivere”, sempre latente, guadagnava molti punti da questo atteggiamento mentale, come illustrato al paragrafo 11.

@ *gli effetti paralizzanti della indiscriminata vincolatezza* @ Questa sopravvalutazione della legislazione mette in secondo piano quanto rilevato al paragrafo 4 della parte prima, sul carattere originario ed unilaterale dell’azione dei pubblici poteri, mortifica le scelte amministrative, paralizza gli uffici, e soprattutto nuoce agli stessi contribuenti. Un tempo si pensava che la legge potesse difendere il contribuente da prepotenze amministrative. Illusione pura, perché abbiamo visto già nel paragrafo dedicato all’incertezza del diritto di ritorno quanto la legge possa legittimare prevaricazioni, lassismi e trascuratezze⁵⁴⁵. Ancora una volta ci rendiamo conto che la vera garanzia della certezza del diritto non sta nella analiticità della legislazione, ma nella sensibilità giuridica degli operatori, nella consapevolezza delle proprie funzioni.

Di contro, anche gli uffici hanno esperienza di quanto gli scrupoli legalistici siano stati utilizzati strumentalmente dai contribuenti che avevano dichiarato redditi inverosimili, erano stati presi con le mani nel sacco e si facevano forti di eccezioni di ordine formale.

⁵⁴³ Su questo particolare profilo LUIPI, Sospensione dei termini per impugnare: in quale misura l’amministrazione finanziaria può gestire i propri poteri?, in *Rass. Trib.*, 1999, 845.

⁵⁴⁴ Affermazione che pecca di assolutezza e rende difficile distinguere i profili per i quali si può disporre, e quelli che non si possono considerare.

⁵⁴⁵ Anche a proposito di rettifiche giuridico interpretative alle grandi imprese (paragrafo 42) abbiamo visto quanto la legalità possa innescare una reazione a catena di paradossi, che gli uffici stessi a parole criticano, ma cui dicono di “essere costretti” dalla vincolatezza dei loro compiti. L’irrigidimento e la paralisi nuocciono a tutti, e non a caso l’enfasi sulla legalità ostacola l’azione amministrativa anche quando essa migliorerebbe le posizioni dei contribuenti.

@ *i guasti del giuspositivismo applicato all'autotassazione* @ Le disfunzioni sopra descritte sono accomunate dall'atteggiamento, esaminato nella prima parte, di espungere dal diritto tutto ciò che non fosse analisi di legislazione, e che studiasse invece le funzioni dei funzionari, dei giudici, dei contribuenti e degli altri soggetti coinvolti.

Questo atteggiamento generale della nostra cultura giuridica diffusa ha avuto effetti devastanti in materia fiscale, dove la legislazione era molto incisiva sui *grandi sostituti d'imposta* e quindi "a cascata" sulla maggioranza dei contribuenti; ne derivò una sensazione di "onnipotenza legislativa"⁵⁴⁶, che ha generato le note disfunzioni dove i *grandi sostituti* mancavano⁵⁴⁷ ed il ginepraio giuridico interpretativo indicato al paragrafo 42 e che si riprenderà al paragrafo 62. Sembrano disfunzioni diversissime eppure hanno la stessa matrice nella stessa *disumanizzazione del diritto*, che sposta l'attenzione dai comportamenti umani al "dato normativo", che svaluta l'elaborazione dei giuristi, e sistematicamente trascura le varie forme di discrezionalità che caratterizzano l'agire giuridico.

@L'eccezionalità storica dell'autotassazione e la necessità di ricostruire una sensibilità autorevole, diffusa e condivisa@ L'attenzione sulla legge ha fatto dimenticare le nostre origini. Guardando indietro nel tempo (paragrafi 29 e ss.), l'autodeterminazione analitica dei tributi, oggi al centro del nostro mondo, appare una fase eccezionale nella storia della fiscalità. Vivere in questa fase ha fatto dimenticare le origini del diritto tributario, radicate sull'azione delle autorità pubbliche e dei loro ausiliari (paragrafo 30). Altri settori del diritto avevano tradizioni secolari, e –bene o male- le hanno mantenute, o si sono ricollegate a quelle delle loro discipline-madri, il che è accaduto per materie di matrice privatistica come il diritto del lavoro o quello commerciale. Il diritto tributario aveva scarse tradizioni, assorbito com'era da una vaga iniziativa delle amministrazioni in una cornice legislativa. Il vortice dell'autotassazione ha spazzato via queste deboli radici, ed oggi la fiscalità è incerta persino sulla propria matrice, guardando perplessa ora al diritto amministrativo, ora al diritto civile, senza comprendere quei facili coordinamenti di cui diremo al paragrafo 59. Ciò spiega anche la carenza di sensibilità diffuse e di modelli concettuali condivisi, che la legislazione non

⁵⁴⁶ I governanti, viziati dalla sensazione che bastassero alcuni articoli di legge per vedere arrivare il gettito, attraverso i *grandi sostituti di imposta* hanno probabilmente alimentato un ciclo di spese pubbliche superflue e rigide nel tempo, ponendo le premesse per la crisi della finanza pubblica, in cui l'Italia si dibatte da decenni.

⁵⁴⁷ Vedasi i paragrafi 37 e ss. a proposito di artigiani e piccoli commercianti. In proposito, un corollario della sopravvalutazione della legislazione era quello di annunciare per legge l'effettuazione di meticolose campagne di controllo. Peccato che dopo decenni di grida manzoniane, secondo cui "da domani si fa sul serio", i loro destinatari siano diventati sempre più scettici.

puo' certo dare, ma derivano solo da riflessione, idee e dialettica. Del resto, perché mai i governi, che oggi ci sono e domani vanno via, avrebbero dovuto intraprendere disegni di ampio respiro, volti a costruire una sensibilità giuridica specialistica all'interno delle amministrazioni e della giurisdizione? Nessun legislatore salverà mai chi non sa salvarsi da solo, e al massimo i governi possono recepire un po' della sensibilità giuridica che dovesse essersi formata per proprio conto, grazie alla forza delle idee che circolano sui libri e sulle riviste: anche qui torniamo al filo conduttore secondo cui è la sensibilità giuridica che crea una buona legislazione e non viceversa. non solo la legislazione non puo' fornire questi modelli, ma in loro assenza è lei ad andare, per prima, a ruota libera.

@le impotenze della legislazione e i compiti della letteratura giuridica
@ Negli sterili resoconti di legislazione e di dottrina, dove il pensiero manca, o nella migliore delle ipotesi si nasconde, il legislatore non trova ispirazioni di sorta. Man mano che il pensiero rinascerà, con modelli e idee visibili e ragionevoli, il legislatore seguirà, come quando –ad esempio- fu reintrodotta il concordato e le varie forme di “imposizione dialogata”. Ricostruire una sensibilità non spetta al legislatore⁵⁴⁸, ma casomai alla dottrina, ad un ambiente universitario che dovrebbe essere quello piu' libero per pensare, alla pubblicistica, agli uffici studi, alle idee, e in piccolo a ciascuno di noi; anche perché nel senso rilevato al paragrafo 13, “il diritto siamo noi” ciascuno per la propria parte, per il suo ruolo e/o per le sue idee. Il preconconcetto che “ci debba e ci possa pensare il legislatore” ha invece indotto tutti a concentrarsi sul proprio *particolare*; attività professionali frenetiche (paradossalmente indotte proprio dalle disfunzioni di cui parliamo), relazioni pubbliche, gestioni della propria immagine, salamelecchi, gelosie, arrembaggi, piccole trame e altri piccoli cabotaggi fisiologici nelle scienze umane, ma il cui numero ha fatto perdere di vista tante cose sensate dette e scritte negli stessi ambienti. Purtroppo, le buone idee presentate in ordine sparso, diluite in resoconti senz'anima e mere parafrasi, risultano meno incisive e non riescono a diventare modelli convincenti e condivisi per l'uditorio di riferimento. In mancanza di questi modelli, la prassi è andata per conto proprio, a partire da un legislatore che poteva fare solo quello che ha fatto, cioè tentare di “amministrare per legge”.

@gli impulsi dell'autorità fiscale @

Negli anni recenti, questa ricostruzione di una sensibilità è stata portata avanti dagli organi direttivi dell'amministrazione finanziaria, specie da quando è stata creata l'Agenzia delle Entrate, dove sono stati recuperati concetti come efficienza, economicità, funzionalità, che sono intimamente connessi alla discrezionalità, cui è dedicato questo testo; oggi, sul piano delle parole d'ordine, l'Agenzia delle Entrate è irriconoscibile rispetto al vecchio mini-

⁵⁴⁸) Magari lo si potesse fare, ma piu' che una legge ci vorrebbe una magia!.

stero di dieci anni fa, mentre le mentalità, come naturale nelle scienze umane, cambiano in modo più graduale. Occorrono però tempi lunghi per costruire una tradizione e una sensibilità, non solo nelle Agenzie fiscali, ma anche nell'ambiente esterno, anch'esso bisognoso di schemi di ragionamento effettivamente esplicativi della realtà, del modo di pensare dei contribuenti, dei funzionari e dei giudici tributari, nonché delle scelte del legislatore. Tutto parte però dall'amministrazione, perché il fisco, conformemente alla propria matrice amministrativistica enunciata in tutto questo testo, è soprattutto amministrazione, non suscettibile di supplenze da parte dei giudici, come vedremo al prossimo paragrafo.

Discrezionalità e legalità nei profili strutturali dell'autotassazione (dall'assistenza ai contribuenti, agli atti impositivi, alla gestione consensuale del prelievo)

51 La stabilità di alcune caratteristiche strutturali del prelievo, al di là delle contingenze legislative.

@mutamento e stabilità dei principali concetti del diritto tributario@ Senza dubbio il passaggio dalla fiscalità basata sull'iniziativa dell'autorità pubblica a quella basata sull'iniziativa dei contribuenti ha fatto nascere tematiche nuove (⁵⁴⁹), ma molti istituti precedenti sono rimasti, talvolta cambiando funzioni, importanza e caratteristiche. Anche in un contesto di autotassazione restano ferme alcune tra le già descritte caratteristiche strutturali del prelievo tributario, come la sua "non sinallagmaticità (paragrafo 24), l'unilateralità nell'esercizio del potere pubblico come descritto ai paragrafi 53 e ss, non solo per richiedere tributi, ma anche per varie forme di tutele ispettive, esecutive e cautelari. Da questa unilateralità discende un altro dato strutturale, secondo cui l'intervento del giudice avviene su istanza del contribuente, per resistere ad atti impositivi o per chiedere rimborsi di somme pagate di propria iniziativa "in autotassazione"⁵⁵⁰.

⁵⁴⁹) Abbiamo già trattato il mutamento di carattere degli atti impositivi (supra 30), vedremo più avanti il ruolo delle sanzioni e la rilevanza dei concetti civilistici, ma va segnalata anche la nuova importante funzione delle dichiarazioni fiscali e dei versamenti in autotassazione, delle richieste di rimborso, e molti altri profili, che sono nati o hanno assunto nuove caratteristiche e funzioni con l'evoluzione sopra descritta.

⁵⁵⁰ Resta ferma, senza significativi cambiamenti a seguito del passaggio all'autotassazione, la secolare emanazione da parte del fisco di atti di certezza

Alcune caratteristiche, anteriori all'autotassazione e descritte ai paragrafi precedenti, non possono che rafforzarsi nello scenario attuale; il carattere eventuale dell'intervento del fisco rafforza il divieto, in capo agli uffici fiscali, di tener conto degli interessi c.d. "extrafiscali" o economico sociali, indicati al paragrafo 32 (sviluppo, gettito, meritevolezza sociale e politica etc.); i profili da considerare, ovvero da trascurare, nel complesso, non si modificano molto rispetto a prima che la funzione impositiva si spostasse sul contribuente, ma il passaggio da una amministrazione attiva a una di controllo provoca gli effetti già descritti al paragrafo 31, come la perdita dei profili di "potere estimativo riservato", connessi alle vecchie funzioni.

Anche i poteri ispettivi non potevano che essere, in questo scenario, confermati e rafforzati, dovendosi estendere alla ricerca di documentazione amministrativa, contabile e bancaria. I poteri di "certezza pubblica" connessi alla redazione di processi verbali di ispezione restano immutati, come pure avrebbero potuto rimanere concettualmente immutati i margini di accordo per prevenire le controversie, di cui diremo al paragrafo 55.

Altre funzioni nascono ex novo, nel contesto dell'autotassazione, come quelle "di assistenza in senso ampio" di cui diremo al prossimo paragrafo.

52 Autotassazione e amministrazione di servizi al contribuente

@ una amministrazione di servizi in campo tributario? @ L'autotassazione richiede a milioni di contribuenti di porre in essere di propria iniziativa adempimenti tributari, su cui il fisco eserciterà le proprie funzioni di monitoraggio e controllo selettivo⁵⁵¹. Questi adempimenti coinvolgono anche milioni di lavoratori dipendenti con altri piccoli redditi e oneri deducibili, proprietari di fabbricati, nonché piccoli artigiani e commercianti. Tali adempimenti diedero luogo, nella fase iniziale dell'autodeterminazione analitica (1975-1993), ad una serie di enormi complicazioni. Da una parte il ministero delle finanze temeva di perdere il controllo sulla platea complessiva dei contribuenti, e cercava di esorcizzare questo timore improvvisando adempimenti di dubbia utilità e che nessun ufficio sarebbe comunque riuscito a sfruttare. La complicazione degli adempimenti presentata come il rimedio che avrebbe dovuto allontanare l'evasione, era un altro riflesso della già descritta tendenza ad "amministrare per legge". Ben presto però la complessità degli adempimenti, lo stratificarsi delle scritture contabili e dei prospetti, delle dichiarazioni dei redditi in cui non si

pubblica, non solo in tema di verbalizzazioni, ma anche di notifiche e recezioni di ricorsi ed altri atti.

⁵⁵¹ Si tratta di individuare informazioni, incrociarle con quelle di altri soggetti operanti nella fiscalità analitica, come i sostituti di imposta e i fornitori, interpretare i modelli di dichiarazione, le tempistiche di versamento, etc..

raccapazzava nessuno, innescarono nell'opinione pubblica una reazione che pose le basi per lo "statuto del contribuente" e per il radicale snellimento degli adempimenti. Le successive semplificazioni non furono accompagnate da alcun crollo del gettito, come alcune Cassandre prevedevano, e ciò conferma che le suddette *corvees* documentali irritavano inutilmente gli onesti, senza ostacolare l'evasione.

Si profilo' a questo punto con chiarezza una nuova funzione dell'autorità fiscale, consistente nell'assistere i contribuenti nell'adempimento dei propri obblighi tributari. Occorre in proposito fare chiarezza sull'equivoco che tende a considerare questo intervento dell'autorità fiscale come una garanzia di correttezza dei dati dichiarati dai contribuenti⁵⁵². Oggi gli uffici fiscali recepiscono, in questa fase di assistenza⁽⁵⁵³⁾, quanto i contribuenti affermano, ed indicano solo le modalità per indicare correttamente i relativi dati, ed effettuare i connessi versamenti.

Di fronte a questa attività di assistenza si parla talvolta di "di servizi al cittadino", ma si tratta di servizi del tutto particolari rispetto a quelli forniti da altre amministrazioni pubbliche, perchè si affiancano a quello che per lui resta pur sempre un sacrificio patrimoniale, senza contropartita alcuna; per certi versi è fuorviante equiparare il contribuente ad un cliente, perché chi paga le tasse non compra nulla, paga e basta. L'unico servizio che si può fornire al contribuente è cercare di ridurre i fastidi e le lungaggini connesse all'autodeterminazione dei tributi.

Servizi diretti ad evitare la spersonalizzazione del rapporto tributario

In questa funzione di assistenza in senso ampio rientra anche la necessità di evitare disagi in una gestione amministrativa di milioni di contribuenti, in un rapporto inevitabilmente assai spersonalizzato⁵⁵⁴. In quest'ottica "di massa" occorre ridimensionare alcuni concetti elaborati quando l'iniziativa del prelievo spettava all'amministrazione, come l'inopugnabilità degli atti amministrativi; di fronte a cartelle esattoriali dove *a monte* manca qualsiasi valutazione personalizzata dei funzionari, ma esistono meri "incroci informatici", senza alcun intervento umano, il mito della definitività dell'atto impositivo non ha più molto senso. Andrebbero anche ri-

⁵⁵² In questa fase gli uffici non hanno tempo per entrare nel merito dei dati comunicati dai contribuenti. Questa assistenza degli uffici fiscali è quindi molto diversa dalla fase di "iniziativa del prelievo" in cui nei secoli passati le autorità o le loro emanazioni (appaltatori delle imposte, feudatari, comunità territoriali o professionali) sollecitavano l'adempimento di obblighi tributari.

⁵⁵³ Questa funzione "ausiliaria" del fisco è molto simile a quella compiuta dai professionisti.

⁵⁵⁴ Spesso le vicende generate da una cartella esattoriale c.d. "pazza" somigliano molto a quelle generate da una bolletta telefonica che erroneamente richiede importi spropositati: in entrambi i casi l'interessato si deve scontrare con una burocrazia operante su criteri di massa, su procedure generalizzate.

meditate le ostilità preconcepite verso il *comunicato stampa*, come forma di comunicazione di provvedimenti amministrativi generali migliorativi per i contribuenti, con cui l'autorità fiscale *dirige il traffico* di una fiscalità sempre più basata sugli adempimenti dei contribuenti e sul loro monitoraggio informatico da parte del fisco⁵⁵⁵.

Negli ultimi anni i servizi al contribuente nella gestione dei dati dichiarati sono divenuti sempre più snelli ed efficienti, solitamente improntati a disponibilità e cortesia, secondo precise direttive dell' "Agenzia delle Entrate". Insomma, le varie informazioni che i contribuenti forniscono, i dati dei sostituti di imposta, dei versamenti, delle liquidazioni periodiche, dei rimborsi, sono acquisiti e "incrociati" al meglio, facendo uso delle più sofisticate tecnologie informatiche e di internet.

Naturalmente la gente ha altro da fare che dedicarsi alla totale autogestione dei propri obblighi fiscali; in una società organizzata e specializzata, dove ci si avvale di specialisti per tanti aspetti della vita quotidiana, anche l'autodeterminazione delle imposte è spesso effettuata con l'ausilio di professionisti, centri contabili e di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e pensionati; con pochi euro, grazie alle economie di scala di questi centri, è possibile liberarsi da adempimenti che, se gestiti in proprio, richiederebbero tempi molto maggiori. E' comunque indispensabile che il contribuente individui le informazioni rilevanti, le sottoponga al professionista, e si rechi ad effettuare i versamenti e gli altri adempimenti elementari che può svolgere in proprio. Proprio attorno a una precisazione delle funzioni dei contribuenti, dei loro professionisti e del fisco ruotano gli adempimenti dichiarativi della fiscalità di massa.

53 Unilateralità dei poteri del fisco, e suo onere, in un contesto di auto-tassazione, di provare l'evasione fiscale.

@ la persistente unilateralità dell'azione amministrativa @ Così come un tempo, l'iniziativa del prelievo spettava agli uffici fiscali, oggi –nel nuovo contesto di autodeterminazione analitica dei tributi- spetta loro l'iniziativa del controllo. Oggi come un tempo, l'autorità fiscale interviene senza doversi previamente rivolgere al giudice, secondo una caratteristica dell'azione di tutti i pubblici poteri, in materia tributaria come altrove, già mostrata al pa-

⁵⁵⁵ In quest'ottica è del tutto logico che l'autorità fiscale, intenzionata a sospendere i termini di pagamento e impugnazione di alcuni milioni di atti, utilizzi provvedimenti collettivi (perché non nella forma del *comunicato stampa*) in luogo di comunicazioni individuali. Insomma, una "amministrazione di servizio" può esservi anche se il fisco non eroga utilità, ma preleva risorse, ad esempio sotto il diverso profilo della celerità di reazione alle istanze dei privati, del reperimento dei dati, dell'erogazione dei rimborsi.

ragrafo 4; in tale sede abbiamo ripercorso i modi utilizzati dal gruppo sociale per assicurare gli interessi collettivi: in una prima fase direttamente, poi attraverso l'autorità politica e quindi attraverso il potere amministrativo, poi sottoposto anch'esso al controllo di un giudice. Le amministrazioni, insomma, agiscono in modo unilaterale, in autotutela⁵⁵⁶, e sarà chi si ritenga leso dalla loro azione a rivolgersi a un giudice. Questo carattere provvedimentoale degli atti d'imposizione tributaria dipende quindi dalla funzione dell'autorità emittente, e non è un dettaglio legislativo accidentale, introdotto dalla norma processuale per rispondere alle esigenze pratiche di non lasciare il rapporto per troppo tempo nell'incertezza⁵⁵⁷.

@unilateralità dell'azione amministrativa in un contesto democratico@ In una società democratica, in cui le funzioni pubbliche sono individuate dalla legge (paragrafo 32), questi poteri hanno come contrappeso doveri di imparzialità, trasparenza e cooperazione nei confronti dei contribuenti, molto più penetranti di quelli esistenti nei rapporti interprivati; si pensi agli obblighi di motivazione, di correttezza nelle indagini, di ritiro di atti amministrativi non più impugnabili dal destinatari, ma manifestamente infondati, di cooperazione nella ricerca delle soluzioni più rispondenti ai fatti realmente verificatisi e al loro corretto inquadramento giuridico; naturalmente, neppure queste ultime affermazioni vanno assolutizzate, e devono essere contemporanea-

⁵⁵⁶ Si tratta di una caratteristica strutturale del pubblico potere (ed emerge anche dal breve excursus storico effettuato sopra). Neppure i più avanzati teorici della "parità" tra amministrazione e cittadini sono ancora giunti a teorizzare che l'amministrazione pubblica debba rivolgersi al giudice per veder sancite le proprie pretese. E' curioso che, in diritto tributario (riprendendo peraltro analoga accezione amministrativistica) sia stata riduttivamente chiamata autotutela solo l'atto meramente abdicativo con cui sono ritirati provvedimenti affetti da vizi palesi e gravi. L'autotutela come concetto giuridico trasversale, è quello che indica la possibilità di realizzare le proprie pretese senza rivolgersi al giudice, ed emerge anche nel diritto privato, ad esempio nel c.d. diritto di ritenzione (art.2756 ed altri del c.c.) o nel principio "inadimplendi non est adimplendum".

⁵⁵⁷ Su questa spiegazione «processualistica», a mio avviso riduttiva, DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1999, 15.. Si trascurano così le radici amministrativistiche dell'unilateralità nell'esercizio dei poteri pubblici, preesistenti al processo. Si inverte così causa ed effetto, poichè è il termine per impugnare a dipendere dall'esistenza di un potere in capo a chi emette l'atto. Se si trattasse di una necessità di non lasciare per troppo tempo i rapporti nell'incertezza sarebbero sufficienti i termini di prescrizione, utilizzati nei settori del diritto non caratterizzati da poteri amministrativi. Del resto l'unilateralità, ed il carattere provvedimentoale, degli atti amministrativi in genere, non dipendono certo dalle contingenti legislazioni sulla giurisdizione amministrativa, come quelle che fissano i termini per impugnare al TAR, o ad altri organi giurisdizionali. Basta poi guardarsi indietro, alla storia dei poteri delle autorità politiche, per rendersi conto che tale potere preesiste alla giurisdizione su di esso (paragrafo 5).

te con altri profili, come la certezza e stabilità dei rapporti, il principio di proporzionalità ed economicità di un'azione amministrativa che pur essendo al *servizio del cittadino*, deve economizzare le risorse, e distribuirle ragionevolmente proprio per essere al servizio di tutti i cittadini. Anche sotto questo profilo vale, anche per l'amministrazione fiscale, la necessità di compiere una serie di scelte che vanno al di là della mera "applicazione delle leggi", ricordiamo naturalmente che, in uno stato democratico, occorrerà una notevole attenzione ai suddetti profili della collaborazione, trasparenza e simili; in particolare, in questo contesto, è sempre più ingiustificato camuffare dietro generici profili di interesse pubblico, inerzie, pigrizie, e deresponsabilizzazioni degli uffici.

La funzione dissuasiva e sanzionatoria del fisco, più volte sottolineata nel quadro dell'autodeterminazione analitica dei tributi, va quindi calata in un contesto di correttezza sostanziale dei rapporti con i contribuenti, considerando valori come la tutela dell'affidamento, la lealtà del comportamento, il contraddittorio amministrativo, la trasparente ricerca di soluzioni "cooperative" etc.. La funzione dissuasiva del controllo non va quindi intesa come compiaciuto rigorismo punitivo, ma elemento di un quadro generale di pragmatico governo della fiscalità.

@il passaggio all'autotassazione e la perdita di qualsiasi valore privilegiato delle determinazioni amministrative dell'imposta rispetto a quelle effettuate dal contribuente.

Quanto sopra conferma quanto già rilevato al paragrafo 31, sulla mancanza di qualsiasi valore privilegiato, in questo contesto, delle determinazioni del fisco rispetto a quelle effettuate dai contribuenti; ricordiamo che sono infatti questi ultimi ad essere investiti della funzione istituzionale di determinare l'imposta, e quindi è il fisco a dover individuare, da parte dei contribuenti, anomalie e contraddizioni ne mettano in dubbio quanto dichiarato.

@la spettanza all'ufficio fiscale dell'onere della prova (richiami) @ In questo scenario, la permanente necessità del contribuente di impugnare gli atti impositivi davanti al giudice è affiancata da una posizione processuale quantomeno paritetica delle due determinazioni, e non a caso si è fatta strada, fino ad affermarsi, la spettanza all'autorità fiscale dell'onere della prova, la posizione di diritto soggettivo del contribuente, e la necessità di motivazione dell'atto impositivo, di cui parleremo al prossimo paragrafo. Quanto precede conferma ulteriormente perchè siano gli uffici a dover provare, davanti ai giudici, le irregolarità commesse dal privato (⁵⁵⁸), secondo quanto rilevato al paragrafo 31.

@Onere della prova, valutazioni di diligenza e discrezionalità @. Anche se l'onere della prova, in prima battuta spetta strutturalmente al fisco,

⁵⁵⁸ Questa allegazione potrà avvenire con qualsiasi argomentazione appaia convincente nel caso concreto, ivi compresa, *va sans dire*, quella presuntiva.

per le ragioni viste a suo tempo⁵⁵⁹ e sopra confermate, il meccanicismo “prova-controprova” è inadeguato a dar conto della complessità del giudizio di fatto; abbiamo visto al paragrafo 23 che le possibilità probatorie, l’oggetto di dimostrare, l’atteggiamento di controparte, i “principi di prova” forniti”, ed altri profili, costituiscono elementi da valutare caso per caso; talvolta essi, valutati congiuntamente, possono far ritenere “ribaltato sul contribuente” l’onere della prova. Se il processo tributario non fosse così stringato come si è visto al paragrafo 48, si potrebbe anche immaginare una reazione del contribuente, diretta non a fornire prove contrarie a quella raggiunta dal fisco, bensì a indebolire un apparato probatorio che, altrimenti, avrebbe potuto ritenersi sufficiente. L’importanza dell’elemento da provare è così notevole che in certi casi, ad esempio azioni di rimborso o elementi negativi del reddito, l’onere della prova è tradizionalmente attribuito al contribuente. Su questo intreccio, talvolta, si inseriscono le prove legali, come i coefficienti e gli studi di settore menzionati in precedenza. Anche questi meccanismi di prova legale ripercorrono e cristallizzano ragionamenti dotati di una certa attitudine al convincimento, che non tanto “invertono l’onere della prova”, quanto piuttosto consentono al fisco di dare tale prova in modo più snello; per valutare la diligenza delle parti in base ai principi di prova, e ai loro sforzi in relazione alle possibilità probatorie, con una pluralità di profili, da bilanciare in una valutazione caratterizzata da molti degli aspetti di discrezionalità che stiamo trattando.

54 Sgue: unilateralità degli atti impositivi e obbligo di motivazione

@autotassazione e rafforzamento del ruolo della motivazione@ Il graduale passaggio degli uffici ad un ruolo di controllo, ha reso più rilevante anche la motivazione dei relativi atti impositivi. A parte la minore valenza delle esigenze garantistiche di tutela del contribuente, la motivazione era meno sentita quando l’iniziativa di determinare il tributo spettava al fisco⁵⁶⁰. Il dissenso del contribuente dava poi luogo a richieste di spiegazioni, con un contraddittorio amministrativo, possibilità di riesame ed altri passaggi amministrativi, utili a chiarire le rispettive posizioni⁵⁶¹. Quando questi filtri si esauriscono, ed il contribuente deve rivolgersi a un giudice indipendente (ma anche terzo nel senso di estraneo all’amministrazione del rapporto tributario)

⁵⁵⁹) Cioè l’attribuzione al contribuente della funzione di determinare il tributo, sulla quale si innesta la funzione di controllo selettivo del fisco.

⁵⁶⁰ Se si pensa che, fino al 1700 circa, non v’era neppure obbligo di motivare le sentenze, figuriamoci quanto poco sentita fosse la motivazione di atti amministrativi, come quelli di applicazione dei tributi.

⁵⁶¹ Vien da pensare che sia talvolta preferibile un contraddittorio senza iniziale motivazione, come un tempo, che una motivazione senza dialogo e contraddittorio.

la motivazione diventa d'improvviso essenziale, proprio per garantire il diritto di difesa; nel contesto attuale la motivazione serve a consentire al contribuente di rivolgersi al giudice con cognizione di causa ⁵⁶²contro un atto suscettibile di incidere unilateralmente nella sua sfera giuridica ⁵⁶³non suscettibile di rimedi amministrativi (opposizione, ricorso gerarchico improprio, richiesta di riesame) che interrompano il termine per impugnare. In quest'ottica, una motivazione tautologica, di mero stile, o addirittura mancante, costringerebbe il destinatario a proporre ricorso senza avere cognizione del fatto costitutivo di una pretesa cui si accompagnano anche onerose sanzioni.

Le vicende della motivazione, man mano che l'iniziativa di applicare i tributi passava dal fisco ai contribuenti, confermano la concezione funzionale del diritto come studio dei ruoli di individui ed istituzioni, proposta nella prima parte del testo. E' soprattutto per questo, piu' che per il riferimento costituzionale al diritto di difesa (art.24) che i giudici hanno cominciato ad essere piu' esigenti in fatto di motivazione, anche quando le leggi d'imposta non la prevedevano, finchè l'art. 7 dello statuto del contribuente (legge 212/2000), ha sancito tale obbligo (anche qui la legislazione segue, e non precede, l'evoluzione del diritto vivente).

@il contenuto della motivazione e il suo relativismo@ Strutturalmente, la funzione della motivazione degli atti impositivi corrisponde all'illustrazione delle ragioni della pretesa che devono essere indicate sulla citazione a giudizio ai sensi dell'art. 163 n.4 del codice di procedura civile ⁵⁶⁴. Non serve

⁵⁶² È assolutamente pacifico in giurisprudenza che, nonostante sia il contribuente a doversi rivolgere al giudice, l'attore in senso sostanziale, su cui ricade quindi dell'onere della prova, è l'amministrazione finanziaria. Si potrebbero riempire alcune pagine con le sentenze che affermano questo principio, e mi limito quindi a citare cassazione 14/12/97 n.1412; 11/10/97 n.9894; 17/3/ 1995 n.3083; 19/3/1995 n.4394; 9/4/1994 n.3343; 15/5/1989 n.2221.

⁵⁶³ Nella fase di passaggio all'autotassazione, quando l'iniziativa del prelievo spettava all'autorità fiscale, fu coniata una formula secondo cui l'avviso di accertamento doveva considerarsi come una "*provocatio ad opponendum*", che come accade, nelle scienze umane per le espressioni ambigue e ammiccanti, ha goduto di immeritata fortuna. Nell'attuale contesto, comunque, c'è poco da *provocare ad opponendum*, ma il contribuente deve attivarsi, dopo aver ricevuto l'atto impositivo, a ricorrere al giudice entro soli 60 giorni.. Per questo, oggi, anche quando la giurisprudenza utilizza per forza d'inerzia l'espressione *provocatio ad opponendum*, lo fa solo per rimarcare la differenza tra motivazione e prova, richiedendo però una motivazione adeguata alla comprensione del fondamento della pretesa fiscale.

⁵⁶⁴ In questo senso Cassazione 19-06-1980, 3898/1980, secondo cui la motivazione richiesta per gli avvisi di accertamento non corrisponde a quella prescritta per la sentenza dall'art. 132 n. 4 c.p.c., presentando, invece, analogia con le ragioni della domanda da esporsi nella citazione, ai sensi dell'art. 163 n. 4 c.p.c.

cercare in astratto una formula che consenta di prestabilire meccanicamente, a priori, se la motivazione descrive sufficientemente il contenuto dell'atto impositivo; un simile giudizio dipende infatti dal fondamento della pretesa fiscale: quando essa si basa su documenti occorrerà che i medesimi vengano menzionati nella motivazione, o che venga dettagliatamente descritto il fatto cui il documento si riferisce; quando - come avviene spesso - la motivazione si basa su presunzioni, occorrerà descrivere i relativi fatti indizianti ed i passaggi logici attraverso i quali si è giunti all'ipotesi da dimostrare. In alcuni casi la motivazione potrà essere estremamente stringata, in quanto il fondamento della pretesa fiscale è evidente in se stesso, come accade quando si tratta dell'accertamento di valori venali di beni immobili aventi largo mercato; altre volte, per sofisticate questioni di fiscalità specialistica, o di elusione fiscale, la motivazione -per assolvere la sua funzione illustrativa- dovrà necessariamente essere più articolata e meglio inquadrata.

la motivazione "in diritto"

La suddetta funzione della motivazione è fondamentale anche per le questioni di diritto, in quanto -per difendersi- il contribuente ha bisogno di conoscere il ragionamento giuridico su cui si fonda l'accertamento; a tal fine non basta indicare nell'avviso una lista di articoli di legge senza alcuna spiegazione, costringendo il contribuente ad *immaginare* l'interpretazione adottata dall'ufficio, per procedere successivamente ad esporla e a confutarla⁵⁶⁵. Anche l'affermazione apodittica di una determinata qualificazione giuridica, che richiederebbe spiegazioni articolate, può quindi dar luogo a vizio di motivazione⁵⁶⁶.

@discrezionalità, diligenza e motivazione@ Anche per stabilire la sufficienza della motivazione occorre considerare una pluralità di profili, come la complessità delle circostanze da illustrare, il comportamento del contribuente, la normativa di riferimento, anche in relazione a quanto il de-

⁵⁶⁵ Si pensi ad esempio ad una ripresa fiscale genericamente basata sull'indeducibilità di una svalutazione di rimanenze in base "all'art. 59 del testo unico delle imposte sui redditi", senza ulteriori indicazioni. Ancora più gravi sono i casi recenti relativi alla norma antielusiva (art. 10 della legge 408 del 1990 e quindi art. 37 bis, introdotto nel dpr 600-1973 dal decreto 358-1997), alla quale frettolosamente gli uffici fanno riferimento per disconoscere la deducibilità di costi senza precisare quali sarebbero i vantaggi fiscali da eliminare, gli stratagemmi dei contribuenti che giustificherebbero l'applicazione della norma, gli indizi che fanno presumere la mancanza di valide ragioni economiche etc..

⁵⁶⁶ La conclusione indicata nel testo, oltre che dalle ragioni logico strutturali già enunciate, è confermata dall'art.7 dello statuto del contribuente, secondo cui l'atto impositivo deve essere motivato indicando le "ragioni giuridiche" che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. E' un argomento letterale che, unendosi ad altri di ben più ampio spessore strutturale, si presta comunque ad essere considerato nell'esercizio della "discrezionalità interpretativa" di cui al paragrafo 20.

stinatario *doveva capire* in relazione alle sue caratteristiche. In un certo senso, valutare una motivazione comporta valutare sia la diligenza di chi l'ha redatta sia quella di colui cui essa si rivolgeva. Ci sono, in questa valutazione, i soliti elementi di discrezionalità esistenti quando si giudica l'adeguatezza nello svolgimento di una funzione altrui, caratterizzata a sua volta da elementi di discrezionalità. Chi redige l'atto impositivo ha anche la *funzione* di renderne comprensibile il fondamento al destinatario, e quest'ultimo deve esercitare un certo sforzo di comprensione per recepirne il contenuto. Si tratta di capire se, in relazione a quanto dovevasi spiegare, le indicazioni fornite siano adeguatamente chiare, tanto da essere comprese da un destinatario a sua volta diligente.

@ *la rigidità della motivazione come individuazione della materia del contendere* @ Una volta incardinati in questo modo i termini della questione, l'autorità fiscale non potrà più variarli nel corso del giudizio eventualmente promosso dal contribuente. Né il giudice potrà confermare la pretesa del fisco per motivi ulteriori rispetto a quelli indicati nell'avviso di accertamento. L'attuale assetto dell'autotassazione, la funzione di controllo demandata agli uffici, precludono infatti una funzione supplente e sostitutiva del giudice rispetto all'operato dell'ufficio fiscale e dello stesso contribuente; in particolare modo, è estraneo alla funzione giurisdizionale confermare l'imposta accertata, od accogliere il ricorso del contribuente, per ragioni diverse da quelle indicate dalle parti. Anche qui la ragione è di ordine funzionale, di attribuzione di compiti diversi al contribuente, agli uffici e al giudice. Attribuita al contribuente l'autodeterminazione del tributo, al fisco il controllo ed al giudice la soluzione della controversia, esorbita dalle funzioni del giudice un ruolo attivo nella ricerca degli imponibili, e dalle funzioni degli uffici tributari l'indicazione di motivi ulteriori rispetto a quelli inseriti negli atti di accertamento.

@motivazione e verifica della correttezza del comportamento dell'ufficio@ Alla motivazione può anche essere attribuita, a condizioni troppo complesse per essere esaminate in questa sede, anche la diversa funzione di punto di emersione del modo in cui sono stati esercitati i poteri inquisitori di cui l'autorità fiscale dispone: una sorta di contrappeso, tra l'altro, di questa potestà unilaterale di ingerenza nella sfera giuridica dei destinatari⁵⁶⁷. La descrizione di questi passaggi nel corso della motivazione consentirà anche di apprezzare in che modo siano stati tenuti in considerazione una serie di interessi "neutri" (paragrafo 12), ricorrenti anche in materia tributaria, come la tutela dell'affidamento, il principio di collaborazione e trasparenza, il contraddittorio procedimentale, la valutazione degli elementi offerti dal

⁵⁶⁷ Naturalmente questa funzione della motivazione non smentisce quella finalizzata alla salvaguardia del diritto di difesa, ma piuttosto coesiste con essa e la integra.

contribuente, ed altri profili che, nel loro complesso, possono orientare la valutazione dei giudici tributari e degli organi amministrativi in sede di riesame.

55 La gestione consensuale dell'imposizione e i profili in essa valutabili.

Imposizione "dialogata" dall'iniziativa degli uffici all'autotassazione

In un certo senso, l'imposizione fiscale è sempre stata basata anche su una certa cooperazione dei contribuenti⁵⁶⁸, specie quando essa era basata sull'iniziativa delle autorità, o di loro ausiliari (esattori, autorità locali, associazioni di categoria di cui al paragrafo 29). L'applicazione dei tributi su iniziativa delle autorità poteva anche dar luogo a soprusi, ma non poteva fare a meno di dare luogo a "contatti": la collaborazione poteva essere in varia misura "forzata", ma non poteva mancare. Quando l'iniziativa del prelievo spettava al fisco, erano sistematici i contatti tra autorità e contribuenti, come abbiamo visto nei censimenti della ricchezza e nelle procedure catastali; all'epoca, il contribuente cooperava in modo interessato, sapendo che in difetto la determinazione unilaterale del fisco avrebbe potuto essere più elevata⁵⁶⁹. Anche quando furono concepibili controversie giurisdizionali tra contribuente e fisco, furono sempre molto diffusi filtri amministrativi e tentativi di conciliazione. L'esercizio unilaterale del potere, da parte delle autorità amministrative, restava sullo sfondo, ma si accompagnava a modelli che ricercavano l'adesione dei privati, perseguendo modalità più certe, e condivise con il contribuente, di determinazione del prelievo tributario, nei suoi aspetti suscettibili di valutazioni "equità-efficienza".

Nell'odierno sistema basato sull'autotassazione, invece, la funzione impositiva si sposta sui contribuenti, e l'autorità amministrativa è arretrata sulla più volte descritta funzione di controllo. Le occasioni di contatto si sono ridotte e ne è derivata, per un ventennio circa, la rarefazione del dialogo, conformemente al più volte indicato cliché dell'*amministrare per legge*; quest'ultima fu suggellata dall'abolizione, dal 1973 al 1997, di ogni determinazione consensuale, prima conosciuta col nome di *concordato fiscale*; è un altro aspetto della grande illusione di determinare in modo analitico contabile le manifestazioni di ricchezza che non transitano attraverso i grandi sostituti d'imposta⁵⁷⁰. Questo lungo divieto ha ulteriormente indebolito le

⁵⁶⁸) Non dimentichiamo, come rilevato al paragrafo 26 bis, che il pagamento dei tributi è un aspetto dell'appartenenza di un individuo a un gruppo.

⁵⁶⁹) La cooperazione del contribuente non veniva cioè prestata a fronte di un bene della vita, ma a fronte del mancato esercizio di poteri autoritativi di cui l'amministrazione altrimenti avrebbe altrimenti fatto uso.

⁵⁷⁰) C'era anche l'intenzione di contrastare comportamenti corruttivi, di cui diremo al paragrafo 50.

sensibilità necessarie a gestire questi accordi, stabilmente reintrodotti solo col dlgs.vo 218 del 1997.

@ gestione consensuale di un rapporto “non sinallagmatico”@ Dopo anni in cui il contribuente era stato *solo davanti alla legge*, o al piu’ accompagnato dal professionista di fiducia, si parla oggi sempre piu’ spesso di imposizione dialogata, o di *modelli consensuali*.. Per certi versi è un condivisibile riflesso della tendenza generale a sostituire l’azione unilaterale delle amministrazioni pubbliche con accordi di vario tipo, in cui rientri anche il consenso degli amministratori. Occorre però evitare di trapiantare meccanicamente queste tendenze ⁵⁷¹ in materia tributaria, e non certo per diffidenza verso una “imposizione dialogata”, quanto per le differenze delle funzioni tributarie rispetto ad altre attività amministrative. Il diritto tributario si caratterizza infatti per acquisire risorse, non per erogare sussidi o permessi ⁵⁷², ed occorre conseguentemente individuare in modo attento i profili da considerare per gestire l’imposizione dialogata. Occorre perciò chiedersi, applicando al diritto tributario gli schemi generali indicati al paragrafo 19, quali valutazioni sono consentite ovvero vietate all’autorità fiscale che procede a una determinazione consensuale del tributo. In proposito ricordiamo l’inutilità di etichettare in assoluto una decisione in termini di discrezionalità o vincolatezza occorre chiedersi quali profili debbano essere considerati e quali trascurati.

@concordato e pretesa indisponibilità del credito @ Poco costruttive sono le obiezioni basate sul nebuloso concetto di "indisponibilità del credito tributario"⁵⁷³, prima di tutto perchè la determinazione consensuale dell’imposta si colloca in una fase in cui il preteso "credito" è tutt’altro che determinato, ed esiste una controversia, almeno potenziale, al riguardo. Ma soprattutto si tratta di obiezioni grossolane in quanto trascurano la diversità di profili in nome dei quali addivenire ad un accordo. Alcuni di questi profili, ad esempio attinenti al gettito, all’occupazione, allo sviluppo, alla situazione di bisogno o di disagio del contribuente, alla meritevolezza sociale del-

⁵⁷¹ Si tratta di tendenze diffuse in tutti i settori del diritto amministrativo in cui tra privato e autorità può configurarsi uno scambio, ad esempio nei procedimenti concessori, espropriativi, etc..

⁵⁷² In diritto tributario l’interesse del privato è strutturalmente oppositivo, e quindi le caratteristiche della cooperazione tra contribuente e fisco non possono essere recepite da altri settori del diritto amministrativo, in cui il privato tende invece ad ottenere un bene della vita.

⁵⁷³) Anche l’indisponibilità del credito tributario è uno di quei concetti immeritatamente diffusi e fortunati proprio per la loro eccessiva genericità, cui ognuno può associare il significato che preferisce (un altro era la *provocatio ad opponendum*). All’indisponibilità del credito tributario si addice quanto rilevato al paragrafo 56 sulla presenza, nelle scienze umane, di concetti per certi versi sensati, ma intrinseci di unilateralità e genericità. L’importante non è chiedersi se si possa o meno disporre del credito tributario, ma in nome di quali profili se ne possa disporre.

la sua attività, al suo contenuto tecnologico, occupazionale e altri profili “extratributari”, sono irrilevanti, in quanto riservati –come noto- a scelte politiche. (anche in relazione alla riserva di legge di cui all’art.23 della costituzione).

Diverse sono però le considerazioni sulle incertezze di una eventuale lite, le sue lungaggini, le sue prospettive, anche in relazione ai tempi e ai costi del contenzioso⁵⁷⁴. Questa valutazione di *fondatezza della pretesa*, che in sè non comporta valutazioni discrezionali, diventa a questo punto uno tra i parametri da contemperare con le altre esigenze sopra indicate (rapida definizione, eliminazione delle incertezze del contenzioso, etc.) in un giudizio che invece è strutturalmente discrezionale⁵⁷⁵. In questo quadro ha poco significato, in assoluto, l’ammontare delle somme definite, anche in relazione a quelle accertate; si tratta infatti di importi che vanno vagliati in relazione alla sostenibilità del relativo contenzioso.

@una transazione di diritto pubblico@ Se questi sono i profili rilevanti ai fini della gestione della lite, nulla vieta di attribuire alla determinazione consensuale un contenuto transattivo, fermo restando che l’atto deve rispettare, oltre che i presupposti sopra indicati, anche i principi di trasparenza e imparzialità che informano l’azione delle amministrazioni pubbliche. Così’ come gli amministratori di società, i mandatari, i tutori degli incapaci, possono transigere nell’interesse della società, del mandante o del pupillo, così il contenuto transattivo della definizione andrà armonizzato con la funzione svolta dagli uffici fiscali⁵⁷⁶.

@definizione e questioni di diritto @ Su queste premesse, la definizione può’ anche assestarsi su compromessi diversi da quelli che potrebbe adottare il giudice in un eventuale contenzioso. Il contenuto transattivo consente anche di definire una somma che esprima le rispettive prospettive di soluzione favorevole della lite. Cio’ consente di definire anche singole questioni di diritto⁵⁷⁷, esprimendo in termini probabilistici le prospettive di vittoria o sconfitta nel contenzioso che altrimenti andrebbe a instaurarsi. Appare quindi concepibile, di fronte a una prospettiva di vittoria nell’ordine del 10 percen-

⁵⁷⁴ E’ sterile chiedersi se concordare o meno interrogandosi in astratto se sia *meglio un uovo oggi o una gallina domani*. La risposta dipende dalle probabilità di *avere la Gallina*, che fuori di metafora corrispondono alle probabilità di prevalere nella lite.

⁵⁷⁵ La fondatezza della pretesa deve in altri termini essere valutata alla luce delle obiezioni che può muoverle il contribuente e dei tempi, delle prospettive e dei costi di un eventuale contenzioso. Di fronte ad accertamenti relativamente più deboli sul piano della fondatezza sarà tanto più apprezzabile l’interesse ad eliminare le incertezze e le lungaggini del contenzioso, anche rinunciando a una parte relativamente maggiore della pretesa

⁵⁷⁶ Così’ come la controparte del fisco, quando sia un ente pubblico, o una società di capitali, dovrà’ render conto dei criteri utilizzati per la transazione.

⁵⁷⁷) Ad esempio l’aliquota IVA applicabile ad una determinata prestazione.

to, relativa ad una maggiore imposta di 50 euro, definire il relativo contenzioso con 5 euro. Se così non fosse, sarebbero definibili solo le questioni di stima e quelle abbastanza articolate da consentire, nel loro ambito, reciproche concessioni.

@definizione e gestione di controversie relative a piu' annualità o piu' soggetti@ Un ulteriore vantaggio della determinazione consensuale è la possibilità di gestire, al suo interno, i rapporti tra diverse annualità di imposta, spesso tra loro collegate nelle c.d. rettifiche sull'imputazione a periodo (paragrafo 42). Si tratta di aggiustamenti che travalicano i limiti della singola controversia giurisdizionale, come abbiamo rilevato al paragrafo 61, confermando quanto sia piu' proficua, e potenzialmente precisa rispetto alle dimensioni effettive della ricchezza, la dialettica con gli uffici rispetto a quella coi giudici. Questo prima di tutto perché gli uffici sono piu' addentro nella gestione complessiva delle pratiche, ed hanno maggiori possibilità di intervento su annualità diverse. Inoltre, la sensibilità specialistica degli uffici sulle questioni di diritto sostanziale tributario, spesso assai complesse, è piu' spiccata rispetto alla sensibilità, eminentemente generalista, dei giudici⁵⁷⁸.

Per questo, la gestione consensuale delle controversie tributarie consente aggiustamenti relativi anche alle ripercussioni delle rettifiche su contribuenti diversi, molto frequenti nella fiscalità analitica, come vedremo al paragrafo 61. Si pensi ad esempio alle simmetrie tra tassazione delle società e dei soci, o alle riqualificazioni di una componente impositiva, che genera componenti di segno opposto per altri soggetti (ad esempio riqualificazione di un interesse passivo in dividendo, che andrebbe a questo punto considerato tale anche per il percettore). E' molto piu' facile concepire la gestione di questi aspetti in sede amministrativa che in sede giurisdizionale. Per questi motivi, soprattutto in un contesto di determinazione analitica, l'accertamento con adesione, e le varie forme di definizione consensuale del tributo, consentono di avvicinarsi all'effettiva capacità contributiva molto piu' di quanto sia possibile guardando solo alla legislazione, la cui inevitabile complessità genera in materia tributaria il clima da "incertezza del diritto di ritorno" di cui abbiamo parlato al paragrafo 9. .

@ gestione consensuale e difficoltà di esazione del tributo@ Finora ci siamo riferiti a definizioni relative alla determinazione del tributo, cioè le controversie sulla sua determinazione. Un profilo diverso attiene alla possibilità concreta di escludere il contribuente a fronte delle somme accertate, anche con sentenza passata in giudicato. A fronte di contribuenti che hanno occultato il proprio patrimonio, o che risiedono all'estero, e verso i quali le or-

⁵⁷⁸ Come abbiamo visto al paragrafo 48, la giurisdizione tributaria ha infatti un carattere "speciale", piu' equilibrato giuridicamente rispetto ad istituti generali dell'ordinamento, ma con meno familiarità rispetto alle sottigliezze del diritto tributario sostanziale.

dinarie modalità esattive sarebbero infruttuose, potrebbe essere conveniente qualche forma di transazione, concettualmente simile a quelle che, nel diritto fallimentare, intervengono con il debitore assoggettato a procedure concorsuali. Questo profilo è oggi irrilevante ai fini dell'accertamento con adesione, le cui attuali disposizioni vietano di concedere riduzioni di imposta giustificate da considerazioni in senso lato "esattive"⁵⁷⁹; la montagna di crediti inesigibili accumulati negli archivi degli esattori e la frequenza di leggi sulla loro "rottamazione" forfettaria a fronte di somme modeste, sono un altro pesante tributo pagato al *totem* della "indisponibilità del credito tributario" ed alla diffidenza per valutazioni di esigibilità effettuate caso per caso. Queste ultime sono state demandate, con l'art.3 comma 3 della legge 8 agosto 2002, n. 178 addirittura agli organi di vertice dell'Agenzia delle entrate, quale che sia la natura del debitore e l'ammontare del credito. La norma testimonia all'un tempo il bisogno profondo di flessibilità, di considerazione delle particolarità dei casi concreti, e le diffidenze per favoritismi e abusi: sono tutte le contraddizioni che un uso consapevole della discrezionalità può sciogliere. Contraddizioni che, invece, sono rese ancora più drammatiche da pregiudiziali diffidenze come quelle attualmente diffuse nel nostro clima culturale.

@riconoscimento delle obiettive condizioni di incertezza@ Un altro profilo astrattamente valutabile, per una definizione consensuale delle controversie tributarie, riguarda i profili sanzionatori: di fronte a questioni particolarmente complicate, è del tutto logico che la soluzione interpretativa seguita dal contribuente fosse abbastanza solida per escludere quantomeno le sanzioni. Anche questo è un giudizio relativo, in cui ci si chiede se l'incertezza della questione fosse talmente elevata da giustificare l'esonero dalle sanzioni. E' del tutto fisiologico non punire il contribuente che, chiamato alla autodeterminazione delle imposte, adotta una tesi dotata di valide argomentazioni di supporto. A tal fine, la disposizione applicabile riguarda l'obiettiva incertezza, da non riferire alla disposizione in assoluto, perché per ogni disposizione è possibile trovare qualche fattispecie in cui la sua applicazione appare chiara. La valutazione di incertezza normativa va fatta in relazione al caso particolare, chiedendosi se –in relazione ad esso- la tesi seguita dal contribuente fosse provvista di un fondamento interpretativo sufficiente ad escludere le sanzioni. Il riconoscimento di questa esimente in sede di definizione consensuale è confermato anche dalla possibilità che la medesima venga riconosciuta dai giudici nel corso del giudizio.

⁵⁷⁹ Si è pertanto, di volta in volta, fatto ricorso a forme di "condono da riscossione" in cui il carico tributario è stato "scontato" di un importo prestabilito dalla legge.

56 Altre valutazioni discrezionali precedenti e successive alla determinazione del tributo.

Il passaggio dell'autorità fiscale da un ruolo di iniziativa a uno di controllo, ha ridotto ulteriormente i poteri di *valutazione riservata* un tempo esistenti, e su cui ci siamo soffermati al paragrafo 29; la determinazione del tributo da parte dell'autorità fiscale comporta piu' che altro la discrezionalità interpretativa esaminata in generale al paragrafo 20, con le particolarità di cui al prossimo paragrafo. Queste determinazioni ⁵⁸⁰ costituiscono però una fase statica, corrispondente all'emanazione di una sentenza di merito, mentre l'applicazione delle imposte richiede anche una fase dinamica, come l'acquisizione delle prove, la gestione della lite e della riscossione, l'adozione di misure cautelari, etc.. Ad esempio, le tematiche dei poteri cautelari, delle indagini, delle ispezioni, della gestione del processo (e della "rilevanza della prova"), impongono confronti comparativi tra la previsione della fondatezza di una pretesa, o della fruttuosità di una indagine, e la gravità dei pregiudizi per qualcuno, ⁵⁸¹ dei pericoli per qualcun altro, delle lungaggini procedurali, etc..

La determinazione analitica, andando ben oltre i generici apprezzamenti della situazione economica del contribuente e ai segni esteriori di redditività dell'attività svolta, richiede poteri istruttori invadenti, di tipo inquisitorio ⁵⁸² Accorre infatti poter indagare sui rapporti giuridici, quindi sui documenti che li formalizzano ed ascoltare quanti hanno partecipato alle trattative.

Si fa quindi appello alla collaborazione del contribuente, e la sua negligenza, o peggio il suo ostruzionismo, possono indurre i giudici a essere piu' disponibili verso le modalità con cui il fisco ha assolto il proprio onere probatorio. Si tratta a rigore di due profili diversi, ma queste interferenze sono all'ordine del giorno, nelle scienze umane.

⁵⁸⁰) Unite alla valutazione dei fatti, per cui valgono le ulteriori considerazioni empirico-probabilistiche descritte al paragrafo 23. .

⁵⁸¹) Ad esempio in termini di violazione del domicilio, della corrispondenza, della libera disponibilità dei propri beni, etc..

⁵⁸² Un tempo l'iniziativa del fisco si indirizzava a segni esteriori di benessere economico, mentre la determinazione analitica richiede indagini piu' invasive, per ricostruire le tracce delle operazioni, indagare sui rapporti giuridici e sui documenti che li formalizzano, ovvero facendo domande a quanti hanno partecipato alle trattative. Se un tempo i poteri inquisitori del fisco si dirigevano a trovare beni, oggi si dirigono a trovare traccia dei contratti e delle altre vicende giuridiche (anche amministrativistiche o risarcitorie) cui e' connessa l'imposizione. Anche qui ovviamente si fa appello alla collaborazione del contribuente e la sua negligenza, o peggio il suo ostruzionismo, possono riverberarsi sul grado di attendibilità della prova richiesta al fisco (non è una commistione concettualmente rigorosa, ma è tipica delle scienze umane, come rilevato al paragrafo 23)

Le indagini fiscali comportano quindi la ricerca di un equilibrio tra vari profili, come la completezza delle indagini, la loro tempestività e urgenza, le intromissioni nella sfera di riservatezza e *privacy* dei soggetti ispezionati (distinguendo tra il contribuente ed eventuali terzi), l'economicità nell'uso delle energie investigative, l'impegno e la complessità della collaborazione richiesta al contribuente e gli intralci alla sua attività economica per il prolungarsi delle indagini, le cautele da assumere in ordine alla salvaguardia probatoria degli elementi acquisiti, rispetto di prescrizioni legislative con diversa natura e funzione⁵⁸³, etc.. Questi punti di vista vanno temperati alla luce del grado di probabilità delle relative violazioni, che si trasforma da criterio per effettuare il giudizio di fatto (paragrafo 23), a parametro per dirigere le indagini e decidere come utilizzare le forze o quanto comprimere un altro interesse; si tratta cioè di capire se gli indizi sono *tanto gravi da* giustificare una determinata indagine, ad esempio, una ispezione domiciliare. Si tratta di valutazioni permeate da varie tipologie di scelte discrezionali⁵⁸⁴ dell'autorità fiscale o di altre istituzioni chiamate ad autorizzare indagini particolarmente invasive; il sindacato di tali scelte può essere effettuato in relazione al grado di protezione legislativa assicurato a determinati interessi, come la riservatezza o il contraddittorio, ed al corretto esercizio della funzione investigativa; quest'ultima è caratterizzata da ampia discrezionalità, condizionata sia normativamente⁵⁸⁵ sia dalla necessità che la funzione investigativa non venga sviata per fini estranei a quelli suoi propri, in una sorta di

⁵⁸³) Le cui violazioni possono comportare varie sfumature di conseguenze, dalla mera irregolarità, all'applicazione di sanzioni, all'inutilizzabilità della prova.

⁵⁸⁴) Anche questi profili confermano la tesi di fondo sostenuta in questo libro, cioè l'inversione dei rapporti tra discrezionalità e interpretazione, dove la prima diventa la regola e la seconda non solo l'eccezione, ma una particolare modalità di manifestarsi della prima (la discrezionalità interpretativa di cui al paragrafo 20).

⁵⁸⁵) Le disposizioni che disciplinano questi poteri, pur contenendo talvolta divieti incondizionati, sono in genere "programmatiche" nel senso descritto al paragrafo 22: esse costituiscono cioè la cornice per l'esercizio di una serie di scelte di opportunità per così dire "istruttoria", che in questa sede non c'è tempo di analizzare compiutamente. Le disposizioni sull'esercizio della funzione investigativa vanno lette prima di tutto considerando la mancanza, nel nostro ordinamento, di una facoltà delle amministrazioni pubbliche in quanto tali di chiedere autoritativamente informazioni a terzi, minacciando sanzioni in caso di mancata collaborazione, senza che una disposizione legislativa le autorizzi queste richieste (andrebbe approfondito in quale misura si tratti di un riflesso delle riserve di legge in materia di sanzioni e prestazioni imposte). Per questo motivo le disposizioni in esame devono essere accuratamente analizzate nel caso concreto, per stabilirne la specifica funzione, per comprendere se sia attributiva del potere, ovvero regolatrice di modalità di esercizio di un potere comunque esistente (si pensi a disposizioni sull'esibizione delle autorizzazioni, sugli avvertimenti da comunicare al contribuente, sulle modalità di permanenza presso i suoi locali o uffici, etc.).

eccesso di potere (si pensi ad indagini defatiganti, utilizzate come forma di pressione perchè il contribuente accetti un determinato accertamento con adesione, ammorbida il suo atteggiamento con altre autorità pubbliche, o elargisca ai funzionari utilità di altro tipo). Anche le disposizioni legislative, che regolano alcuni aspetti esecutivi ed organizzativi delle indagini, come pure trascuratezze nei confronti di ordini amministrativi (ad esempio quelli che prescrivono le materie o le annualità oggetto di indagine) possono essere intese con flessibilità fino a che la loro violazione non contribuisce a dimostrare un vero e proprio sviamento del potere per altre finalità.

@l'autoritatività dei poteri investigativi@ In questo campo emergono molti caratteri del potere dell'autorità pubblica di intromettersi all'interno della sfera giuridica altrui. In alcuni casi, in cui l'esercizio dei poteri di indagine è subordinato ad autorizzazioni, finalizzate a salvaguardare la sfera di riservatezza dell'indagato, il vizio dell'autorizzazione o la sua assoluta mancanza sono spesso considerati causa di inutilizzabilità delle informazioni irregolarmente acquisite.

Questo diverso "peso" delle disposizioni legislative emerge confrontando la gravità di una perquisizione domiciliare senza autorizzazione, con la tollerabilità della verifica fatta, nei locali di un'impresa, senza la preventiva autorizzazione del capo dell'ufficio. Emerge anche qui l'importanza della funzionalizzazione delle prescrizioni normative, l'una diretta alla *privacy* del contribuente e l'altra diretta all'ordinato esercizio delle attività di controllo. E' appena il caso di rilevare che la violazione di questo secondo tipo dovrebbe essere sanabile con una autorizzazione *ex post*. Anche qui emerge, al di là della superstiziosa venerazione per ogni parte di un testo legislativo, l'importanza di una funzionalizzazione e di una relativizzazione del materiale legislativo.

@la discrezionalità successiva alla determinazione del tributo, nella gestione delle controversie@ In una fase successiva a quella di determinazione dell'imposta, restano anche apprezzamenti discrezionali concernenti poteri cautelari, modalità e tempi di esazione, nonché gestione delle controversie. Si pensi alla sospensione della riscossione in pendenza del giudizio sull'atto di accertamento, alla rateazione delle imposte accertate o alle garanzie che il fisco può ottenere in caso di "pericolo per la riscossione". In alcuni di questi casi, estranei alla determinazione dell'imposta ed attinenti solo alla sua riscossione, l'interesse alla rapida e sicura acquisizione del gettito può concettualmente essere temperato con interessi economico-sostanziali concernenti l'importanza economica dell'attività, il mantenimento dei livelli occupazionali, l'interesse del contribuente a poter disporre senza vincoli dei propri beni: il tutto considerando anche la valutazione prospettica della fondatezza della pretesa fiscale. Si pensi anche alle transazioni, già menzionate al precedente paragrafo quando il contribuente è in stato di in-

solvenza. Tutti profili che dimostrano come la discrezionalità sia un concetto che nel diritto tributario ormai deve essere *gestito*, e non più *esorcizzato*.

57 Discrezionalità interpretativa e “interpretazione di parte” tra contribuente e autorità fiscale.

@autotassazione e interpretazione del contribuente@ Nello svolgimento della propria funzione di autodeterminazione dei tributi, è il contribuente a dover *venire allo scoperto*, facendo opera di interpretazione, sia pure non finalizzata ad atti autoritativi, come sono le sentenze o gli atti di accertamento.

Anche al contribuente possono quindi riferirsi le valutazioni che caratterizzano la discrezionalità interpretativa di cui al paragrafo 20. Abbiamo già visto che l'interpretazione è fenomeno generale, che riguarda tutti gli individui del gruppo, ed inoltre il contribuente è investito di una *funzione* di autodeterminare tributi propri e altrui⁵⁸⁶. Sulla ordinaria discrezionalità interpretativa si innestano quindi ulteriori valutazioni, che dipendono dalla funzione svolta, sia essa di contribuente o di ufficio tributario⁵⁸⁷. Sulle sfumature, e le incertezze, della discrezionalità interpretativa si innestano infatti scelte ulteriori. Infatti, quando il regime giuridico di una certa vicenda è controverso, nelle scelte del contribuente è comprensibile una certa attenzione alla soluzione che comporta il minor carico fiscale; è una sorta di nuova edizione del vecchio adagio *in dubio contra fiscum* adattato ai più sofisticati schemi della discrezionalità interpretativa, dove dapprima si confrontano gli innumerevoli argomenti interpretativi indicati al paragrafo 20. A questo punto il giudice si fermerebbe, mentre il contribuente percorre ulteriori passaggi, che travalicano la mera discrezionalità interpretativa; egli si chiede infatti se l'interpretazione più conveniente sia talmente solida da essere adottata in sede di autotassazione, oppure se non sia così, ma lo sia abbastanza per proporre una azione di rimborso delle imposte, versate seguendo precauzionalmente la tesi più rigorosa⁵⁸⁸. Tutto questo dipende da scelte ulteriori, in cui

⁵⁸⁶) La funzione di determinare tributi altrui è riferita, ovviamente, ai grandi sostituti d'imposta di cui al paragrafo 30.

⁵⁸⁷) Si conferma che, come abbiamo indicato a suo tempo (paragrafo 20), l'unica discrezionalità interpretativa che non si presenti intrecciata con altre funzioni svolte nella società è quella del giudice.

⁵⁸⁸ In questa valutazione andranno temperati anche i “costi certi” connessi al comportamento precauzionale di adottare il regime più oneroso, e quindi presentare istanza di rimborso, comportamento che esclude le sanzioni, ma espone certamente a defatiganti e costosi contenziosi; inoltre, in un contenzioso di rimborso, il contribuente

intervengono anche altri profili, tipicamente di convenienza, come il grado di difendibilità della soluzione prescelta⁵⁸⁹, la maggiore onerosità dell'altra, la probabilità di subire accertamenti, la pesantezza di eventuali sanzioni e la possibilità –in subordine- di ottenerne la disapplicazione per “obiettive condizioni di incertezza” della questione. Sotto il profilo della disapplicazione delle sanzioni, o della condanna alle spese in contenzioso, il comportamento del contribuente si presta ad essere valutato secondo varie sfumature di “diligenza-negligenza”, per considerare se il grado di fondatezza dell'interpretazione adottata sia sufficiente ad attenuarne le responsabilità per cattivo esercizio della funzione di “autodeterminazione del tributo” (paragrafo 31).

Sulla discrezionalità interpretativa si innestano poi scelte ulteriori, come quelle di *policy* fiscale delle grandi imprese, degli amministratori delle istituzioni pubbliche tenute ad adempimenti fiscali, dei sostituti d'imposta che “valutano” quanto sia solida una interpretazione secondo cui un determinato compenso non sarebbe soggetto a ritenuta⁵⁹⁰.

@il fisco e la discrezionalità interpretativa@

Anche l'autorità fiscale, di fronte alla legge tributaria sostanziale⁵⁹¹, si trova in prima battuta nella posizione più volte descritta di mera “discrezionalità interpretativa”, con le sue mediazioni tra i vari spunti letterali, sistematici indicati al paragrafo 20. Su tali profili si innesta però anche la funzione dell'autorità fiscale, non certo nel senso di una diretta valutazione dei riflessi in termini di gettito, sviluppo o degli altri profili di politica tributaria

te è costretto ad attaccare, a dimostrare la spettanza del proprio diritto, mentre di fronte a una contestazione dell'autorità fiscale sulla stessa questione, egli sarebbe in una più comoda posizione difensiva. Certo, c'è il rischio delle sanzioni, controbilanciato però dalle possibilità che il rilievo non venga neppure formulato dal fisco.

⁵⁸⁹ Quanto più la soluzione prescelta appare solida, tanto più potrebbero esserci margini per un accertamento con adesione, nei termini –visti al paragrafo precedente- in cui è possibile quantificare l'adesione in relazione alle possibilità di successo del contenzioso.

⁵⁹⁰ Si tratta di vari casi di discrezionalità applicati al diritto privato (paragrafo 18), una volta nei confronti della società o istituzione (diligenza dell'amministratore nello svolgimento dell'incarico), oppure nei confronti del percettore del reddito o del cliente, cui in ipotesi sono praticate ritenute o richieste di IVA del tutto ingiustificate. Uno dei profili per la valutazione dei criteri di esercizio di questa discrezionalità è l'interpretazione della legislazione tributaria: il grado di fondatezza delle diverse interpretazioni costituisce un parametro per valutare la diligenza nell'esercizio della relativa funzione.

⁵⁹¹) Ripetiamo che la legge tributaria sostanziale è quella che individua le fattispecie imponibili ai fini della determinazione dell'imposta.

riservati al legislatore (⁵⁹²), ma sotto aspetti più “tecnici”, come le cautele contro facili scappatoie, l’esigenza di evitare elusioni o altre “asimmetrie” e asistematicità, con risultati anche favorevoli al contribuente; in quest’ottica possono comprendersi le frequentissime soluzioni in cui l’autorità fiscale in prima persona valorizza l’elemento sistematico “pro contribuente”, anziché “pro fisco”. E’ però comprensibile che quando gli uffici fiscali intravedono, dietro a una certa interpretazione, vantaggi fiscali di dubbio fondamento sistematico, oppure distinzioni molto complesse da effettuare in via interpretativa, richiedano argomenti molto solidi per avallare simili soluzioni (⁵⁹³).

L’interpretazione si funzionalizza perciò anche in relazione al soggetto da cui proviene, e l’amministrazione fiscale tenderà a richiedere una buona solidità e generalizzabilità ad una soluzione, prima di avallarla ufficialmente ed “erga omnes” in via preventiva, creando così un precedente per altre situazioni difficilmente prevedibili; sono quindi configurabili interpretazioni senz’altro corrette secondo la consueta dialettica lettera-spirito, descritta al paragrafo 20, ma non abbastanza *solide* perché l’autorità fiscale se la senta di avallarle in astratto, il che ovviamente non pregiudica in alcun modo la successiva valutazione dei giudici.

@interpretazioni dell’autorità fiscale e interpretazioni dei giudici@

L’autorità fiscale, a differenza dei giudici, incaricati di risolvere singole controversie, ha infatti una funzione di governo complessivo della fiscalità basata sull’autotassazione, e sa bene che le interpretazioni da lei fornite costituiscono un punto di riferimento per la generalità dei contribuenti; ce n’è quindi abbastanza perché l’autorità eserciti la discrezionalità interpretativa anche facendo riferimento alla funzione svolta, perseguendo la coerenza dei meccanismi impositivi sottostanti.

L’autorità fiscale è consapevole che le interpretazioni da lei diffuse all’esterno costituiscono un precedente da cui una enorme platea di operatori cercherà di trarre implicazioni e supporti per altre situazioni; ne discende una grande responsabilità, perché le interpretazioni ufficiali verranno diffuse dagli operatori, che un domani ne chiederanno conto alle stesse autorità per

⁵⁹² Nel campo tributario le valutazioni “di indirizzo”, che vanno oltre la “discrezionalità interpretativa” potrebbero essere quelle relative al gettito, allo sviluppo economico, all’attrazione di capitali in Italia, e simili profili. Più “tecnici”, e avvicinabili alla consueta dialettica tra elementi letterali e sistematici, sono invece gli aspetti di certezza del diritto, effettività delle regole, stabilità dei rapporti giuridici, cautela contro facili scappatoie, e simili..

⁵⁹³ In questi limiti ristretti può avere ancora un senso il vecchio brocardo in dubio pro fisco, che come tutti i latinetti ha un senso, solo che lo si voglia scoprire. Se riferiti alla funzione del giudice, o comunque generalizzati, i brocardi “in dubio pro fisco” o “in dubio contra fiscum” sono invece veri e propri reperti di archeologia giuridica.

casi non solo simili, ma anche debolmente affini. E le autorità fiscali dovranno spiegare, per sottrarsi a questo valore del precedente, per quale motivo il caso era diverso.

@interpretazioni ministeriali e affidamento del contribuente@ I giudici sono invece condizionati dalle interpretazioni dell'autorità fiscale quando esse giovano al contribuente, in quanto gli uffici periferici devono attenersi alle direttive di quelli centrali: ne discende che se un atto impositivo applica un'imposta maggiore, disattendendo una interpretazione ministeriale secondo cui spettava un regime piu' favorevole, l'atto puo' ritenersi di per sé viziato da questa contraddizione, anche a prescindere da quale soluzione il giudice ritenga corretta⁵⁹⁴..

In linea generale, quindi, l' interpretazione dell'autorità fiscale giova al contribuente quando gli è favorevole (in questo caso manca in radice la controversia) ma non gli nuoce quando è contraria⁵⁹⁵..

58) Discrezionalità interpretativa e analogia nel diritto tributario.

@ L'analogia come forma di interpretazione@ L'individuazione delle funzioni cui è preposto l'interprete (paragrafo 20), sdrammatizzano il problema dell'analogia. Finchè il diritto viene considerato come analisi della legislazione, tutto entra in crisi ove questa manchi; se però il diritto viene riferito alle varie funzioni che si coordinano nel gruppo sociale⁵⁹⁶, tali funzioni non mutano quando un caso particolare è privo di una precisa disposizio-

⁵⁹⁴) Di fronte ad interpretazioni dell'autorità fiscale favorevoli al contribuente sarebbe aberrante che i giudici fossero *piu' fiscali del fisco*. Il presidio costituito dai giudici all'interesse erariale opererebbe infatti solo per le ipotesi marginali in cui –per motivi fortuiti- la questione è finita davanti ai giudici (magari perchè l'interpretazione dell'autorità centrale è successiva ad un atto impositivo emanato da un ufficio periferico). E' accaduto che i giudici abbiano disatteso, a danno del contribuente, una interpretazione ministeriale a lui favorevole (Cassazione n.5984 del 2001), ma si tratta di un infortunio giurisprudenziale isolato, in cui i giudici intesero riaffermare proprie precedenti interpretazioni (cfr. paragrafo 20, sull'attaccamento al proprio precedente da parte delle istituzioni, comprese quelle giudiziarie).

⁵⁹⁵ Qualora l'autorità fiscale riesamini precedenti interpretazioni a danno dei contribuenti, l'ufficio non deve peraltro infliggere sanzioni amministrative, sia per elementari principi in tema di correttezza dell'azione amministrativa, tutela dell'affidamento e rispetto della buona fede che caratterizzava il contribuente, sia per esplicite disposizioni legislative (art. 10 comma 2 del c.d. statuto del contribuente, che vieta all'amministrazione, in queste ipotesi, di infliggere sanzioni amministrative, ed alla stessa conclusione si giunge in base all'art. 6 del d.lgs. 472-1997 sulla inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettiva incertezza sull'interpretazione della norma tributaria

⁵⁹⁶) Com'è normale che sia in una scienza umana, dove le leggi funzionalizzano e limitano un potere che, cronologicamente e concettualmente, le precede.

ne legislativa che lo regoli. In tali casi, il giudice resta pur sempre giudice, il funzionario sempre funzionario, il mandatario sempre mandatario, ed i profili che essi possono considerare restano sempre i medesimi. La mancanza di disposizioni legislative su una singola questione viene perciò assorbita dalla funzione di chi deve decidere, ed ha una valenza diversa a seconda di quale sia la questione da risolvere. In certi casi la legge può mancare o essere oscura, ma la posizione istituzionale di chi deve decidere non cambia. Abbiamo già rilevato che, per l'interprete, queste funzioni sono quelle di contemperare gli "elementi interpretativi" (spunti testuali, sistematici etc. di diverso segno), senza applicare proprie scale di valori sulla meritevolezza degli interessi in conflitto: tali funzioni restano ferme anche quando mancano disposizioni specifiche cui fare riferimento. Questa eventualità non abilita infatti l'interprete a deviare dal suo ruolo e dalla sua funzione, che non contempla valutazioni di priorità tra gli interessi in conflitto. L'interpretazione analogica rientra all'interno della discrezionalità interpretativa, contemperando i vari elementi testuali e sistematici necessari a stabilire l'esistenza di una lacuna all'interno di qualche "sottosistema", ed a individuare gli elementi per colmarla. Chi effettua una interpretazione analogica deve quasi ricostruire gli elementi mancanti di un *puzzle*, ma la funzione di chi decide consente comunque di controllare che egli non abbia considerato profili estranei ai suoi compiti.

La specificità, tutto sommato esteriore e secondaria, dell'analogia rispetto all'ordinaria interpretazione sembra essere l'utilizzo di disposizioni introdotte per questioni diverse da quella che occorre risolvere. Deve però trattarsi di questioni concettualmente contigue, ad esempio preordinate a regolare un istituto giuridico diverso, ad esempio un diverso contratto o un diverso tributo, esprimendo però un atteggiamento trasferibile alla questione da risolvere (*eadem ratio*).

assenza dei presupposti dell'analogia per le norme impositrici

Quando si tratta di disposizioni sostanziali sull'applicabilità o meno dell'imposta (c.d. norme sull'"*an debeatur*"), mancano i presupposti stessi dell'analogia, poichè in assenza di una disposizione sulla tassabilità di una determinata fattispecie, manca qualsiasi lacuna, da colmare per analogia. La mancanza di una norma che legittimi l'imposizione fiscale di un certo fenomeno, determina necessariamente l'intassabilità, senza spazi per interpretazioni analogiche, in assenza di qualsiasi lacuna (e questo prima ancora di scomodare la riserva di legge di cui al paragrafo 32).

ammissibilità dell'analogia per le norme sul calcolo dell'imposta

Una lacuna può invece verificarsi quando, pur essendo applicabile l'imposta, sono privi di regolamentazione alcuni suoi aspetti (qui si tratta di norme sostanziali sulla determinazione dell'imposta - c.d. "quantum" - oppure sull'imputazione a periodo degli elementi reddituali). Si tratta di norme

certamente sostanziali, che però presentano una lacuna, poiché all'obbligo di pagare il tributo, o alla rilevanza di un certo elemento reddituale, non fanno riscontro le disposizioni necessarie a determinare i tempi e i modi in cui il tributo va pagato o l'elemento reddituale diventa rilevante. Esistono qui tutte le premesse dell'interpretazione analogica, non potendosi disattendere la norma che prevede la tassazione, per la mancanza di una norma che detta il *quando* o il *quantum* ai fini della tassazione stessa.

L'analogia per le norme procedurali e le cautele verso l'analogia in malam partem A maggior ragione, quando si crea una lacuna in materia processuale o procedimentale, l'analogia può astrattamente trovare ingresso, salva molta cautela quando essa finisce per comprimere interessi di terzi senza una equilibrata base normativa. Infatti, la discrezionalità interpretativa deve confrontarsi con la difficoltà ad estendere per analogia i poteri di supremazia del fisco, come l'emissione di atti vincolanti se non impugnati, le intromissioni nella sfera privata del contribuente, etc.. Trattandosi in genere di poteri concessi per legge, anche qui (a parte il brocardo *odiosa sunt restringendo*) sarà difficile che sussista quella "lacuna legis" necessaria a dare ingresso all'interpretazione analogica.

59) Interpretazione del diritto sostanziale tributario e condizionamenti di altri settori giuridici.

@la continuità del diritto sostanziale tributario rispetto alla matrice amministrativa del prelievo tributario@ Con l'avvento dell'autotassazione, i noti concetti a rilevanza patrimoniale, come reddito, consumo, patrimonio e via enumerando sono stati "specificati" giuridicamente, abbandonando le precedenti e grossolane stime connesse a segni esteriori di ricchezza, quantità di merci, tenore di vita delle persone, etc.⁵⁹⁷.

@sviluppo del diritto sostanziale tributario e riferimenti al diritto civile@ Col passaggio ai contribuenti della funzione impositiva, si è sviluppata una fiscalità molto più accurata, ispirata al modello concettuale della contabilità d'impresa⁵⁹⁸, alimentata da vicende giuridicamente precise degli elementi positivi e negativi degli imponibili fiscali.. A questa legislazione sostanziale sempre più estesa e forse anche troppo raffinata rispetto alla lenta evoluzio-

⁵⁹⁷ Abbiamo rilevato più volte che l'iniziativa generalizzata del fisco, o dei suoi ausiliari, era incompatibile con criteri troppo sofisticati di determinazione dei tributi.

⁵⁹⁸ Ricordiamo che la contabilità aziendale è stata la matrice della autodeterminazione analitica, estesa alla maggior parte dei contribuenti per il tramite dei grandi sostituti di imposta (paragrafo 30).

ne della sensibilità degli operatori, si connettono i maggiori problemi interpretativi del diritto tributario. In questo nuovo contesto, la determinazione delle imposte è infatti legata a concetti familiari ad altri rami del diritto, come l'impresa, la società, il bilancio, le obbligazioni, i mutui, etc.. Inoltre, per una coincidenza temporale, l'avvio della riforma tributaria del 1973 coincide con un periodo di grande attenzione civilistica alle tematiche di bilancio, con nascita di analisi parallele sulla rappresentazione dei fenomeni nel bilancio societario e il loro regime ai fini del reddito imponibile. L'attenzione al bilancio e al "dato civilistico" costituivano anche una forma di difesa rispetto alle precedenti determinazioni induttive dei redditi, in base alle caratteristiche dell'attività svolta dalle imprese⁵⁹⁹. Più in generale, il richiamo al diritto civile veniva utilizzato per temperare chiavi di lettura della normativa, o interpretazioni ministeriali ispirate ad eccessivo rigore, diffidenza e fiscalismo⁽⁶⁰⁰⁾.

Inoltre, l'analisi civilistica dei fenomeni aveva sviluppato una certa tradizione con riferimento all'imposta di registro, cui si riferivano, quando gli altri tributi erano caratterizzati da grossolane stime, le questioni giuridiche più raffinate.

Una ulteriore causa era anche l'utilizzo di concetti civilistici nella fase di riscossione dell'imposta, ad esempio relativamente al rapporto tra creditore fisco e altri creditori non fiscali, alla successione nel debito d'imposta in caso di morte del contribuente prima del pagamento, alla coobbligazione solidale di più contribuenti verso il fisco, all'escussione di eventuali garanzie, etc.⁶⁰¹.

@l'enfatizzazione del diritto civile per analizzare il diritto tributario sostanziale@ ce n'era abbastanza per interpretare, e analizzare, il diritto sostanziale tributario prendendo le mosse dal diritto civile, come spesso accade quando

⁵⁹⁹) Determinazioni induttive che, pur adatte all'artigianato e al piccolo commercio, venivano qualche volta applicate anche ad imprese cui –per ovvie ragioni dimensionali- non si addicevano.

⁶⁰⁰ Anche le autorità fiscali, avvertendo l'incertezza tipica delle fasi iniziali di un nuovo sistema, procedevano con cautela, alternando aperture e diffidenze, dovute al timore di abusi e facili elusioni. Le autorità fiscali, in un contesto di autotassazione, hanno infatti la fastidiosa sensazione di non conoscere completamente i fatti loro rappresentati, e di non poter escludere quindi qualche astuzia da parte dei contribuenti. Per esorcizzare questi timori si tende, magari inconsapevolmente, ad atteggiamenti di diffidenza sulle questioni interpretative. Si tratta di una commistione di piani non del tutto razionale, ma ricorrente in una scienza umana come il diritto (essere pignoli e "fiscali" su quanto emerge è un modo per esorcizzare la sensazione che qualcosa venga tenuto nascosto).

⁶⁰¹ Si trattava di rapporti inquadabili nel diritto comune delle obbligazioni, rispetto al quale avevano natura eccezionale e contingente alcuni *privilegia fisci*, inseriti per agevolare la posizione del creditore pubblico.

si cerca di spiegare una realtà nuova con strumenti già noti ⁶⁰². Il giovane diritto sostanziale tributario si rivolgeva alle grandi tradizioni del diritto civile per indicazioni e conforto, non percepiti dalla propria disciplina-madre, cioè il diritto amministrativo.

La pubblicistica dedicata ai concetti del diritto tributario sostanziale, come impresa, azienda, fusioni e scissioni di società, associazioni, fondazioni, *trusts* etc., si caratterizzava per una bipartizione strutturale tra “considerazioni civilistiche” e “riflessi fiscali”, dove i secondi discendono dalle prime; è singolare, in questa lettura, il riferimento preliminare alla *natura giuridica* dei fenomeni, sottintendendo una *natura civilistica*, come se il diritto tributario *non fosse giuridico*.

l'indipendenza del diritto civile a dare risposte attinenti la misurazione della ricchezza. Questa dipendenza verso il diritto civile era però fuorviante in quanto cercava indicazioni interpretative in settori del diritto che non si collocavano dal punto di vista, tipicamente tributario, della misurazione, a fini amministrativi, di vicende economicamente rilevanti. Al diritto civile venivano quindi rivolte domande cui esso non poteva dare risposta, in quanto attento a profili del tutto diversi. Il diritto civile si occupa di accordi e di fatti illeciti, mentre si dedica raramente, ad esempio per il bilancio delle imprese ⁶⁰³ e il risarcimento del danno, alla misurazione di concetti economicamente rilevanti. Non a caso, gli studiosi di diritto civile o commerciale, nel sentirsi chiedere spiegazioni con la finalità di risolvere problemi tributari, rispedivano con cortesia la questione al mittente, in quanto riguardante questioni estranee alla loro sensibilità e competenza ⁶⁰⁴.

Esaminare le questioni tributarie ricercando principi all'interno dei concetti patrimoniali da esse specificati (reddito, ricavi, consumi, etc.) sembrava riduttivo, privo di “basi normative” e anche “poco giuridico” ⁶⁰⁵. Si trovavano invece a ogni piè sospinto riferimenti al diritto civile, benché le tematiche fiscali di riferimento fossero completamente diverse; tra i moltis-

⁶⁰² Cio' avvenne anche a causa della già rilevata tradizione, risalente all'imposta di registro, in cui ci chiedeva in quale misura l'interpretazione degli atti giuridici, ai fini della sottoposizione a tale imposta, doveva avvenire in base al diritto civile.

⁶⁰³) Ma abbiamo visto in altra sede che l'atteggiamento verso questa determinazione della ricchezza, e verso i relativi margini di valutazione, è molto diverso nelle due sedi (cfr. Crovato Lupi, *Il reddito d'impresa*, in questa collana, 2002).

⁶⁰⁴ I cultori più accorti del diritto civile si interrogavano sul perché fossero loro sottoposte simili questioni, che rilevavano da un angolo sostanzialmente estraneo al loro sapere. E non a caso i riferimenti erano sostanzialmente unidirezionali, nel senso che nelle opere di diritto tributario si parlava di profili civilistici, e non viceversa.

⁶⁰⁵) Tradizione che si poteva essere anche accusati di aver “trascurato”, censura che paradossalmente venne mossa a Dario Stevanato, a proposito del suo volume del 1994, “Inizio e cessazione dell'impresa ai fini fiscali”, la cui tesi di fondo era proprio la diversità di funzioni tra le due discipline.

simi esempi ricordiamo l'impresa agraria⁶⁰⁶, i conferimenti e le fusioni di società⁶⁰⁷, gli strumenti finanziari, l'impresa familiare, gli enti non commerciali e le valutazioni di bilancio⁶⁰⁸, col rapporto tra disposizioni civilistiche, principi contabili e normativa fiscale, inutilmente tormentato da "inquinamenti" generati proprio dall'atteggiamento qui in esame.

@la perdita dei collegamenti con le tradizioni della fiscalità@ E' stata trascurata la possibilità di spiegare il diritto sostanziale tributario come misurazione di flussi di ricchezza, e si sono persi i contatti con le tradizioni che la tassazione aveva elaborato ai tempi della determinazione degli imponibili a cura delle autorità fiscali o dei loro ausiliari. Non ci si è quindi accorti di esser di fronte a una nuova (auto)determinazione amministrativa, stavolta affidata ai contribuenti secondo quanto indicato al paragrafo 32, col fisco in funzione di controllo eventuale. Trascurando che gli interrogativi posti dal diritto tributario costituivano approfondimenti, più raffinati, dei soliti concetti patrimoniali posti da sempre alla base dell'imposizione tributaria, si è perso il contatto con la precedente misurazione amministrativa della ricchezza⁶⁰⁹, e l'occasione di adeguarne le tradizioni ad una fiscalità "analitica" e meno grossolana⁶¹⁰. I legami con le tradizioni "estimative" non sono stati quindi valorizzati e aggiornati, ma sono stati purtroppo recisi, ed è triste, per una scienza umana, trovarsi a un certo punto senza tradizioni. Invece di ricercare lo spirito di questo "nuovo diritto sostanziale tributario", si è temuto di addentrarci troppo nel cercare coerenze e principi privi di addentellati normativi. Per decenni, di fronte alla difficoltà di inquadrare l'anima degli istituti tributari, si è fatto finta che quest'anima mancasse, spiegando tutte le stranezze e le distorsioni con "esigenze di gettito" ed ineffabili "*vuolsi così colà dove si puote*" (espressione che sembra l'apoteosi del giuspositivismo).

⁶⁰⁶) Dove il carattere agrario, per il diritto civile, rileva sotto il profilo dell'inapplicabilità dello statuto generale dell'imprenditore, mentre sotto il profilo tributario, ai fini di una predeterminazione dei redditi col sistema catastale.

⁶⁰⁷) Dove il problema è in realtà quello della tassazione di valori non monetizzati, nè oggetto di uno scambio (sul punto ampiamente le mie considerazioni in Lupi Stevanato, La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa, in questa collana, 2002).

⁶⁰⁸) Dove ci sono voluti anni per sistematizzare la differenza tra valore contabile e valore fiscalmente riconosciuto, che fino ad un recente passato sembrava una eresia. Erano gli anni in cui il regime fiscale dei conferimenti, delle fusioni, dell'associazione in partecipazione e tanti altri, sembravano dover discendere meccanicamente da impostazioni civilistiche.

⁶⁰⁹) In cui ogni contribuente "andava per proprio conto", e non era inserito in una trama di rapporti, analiticamente rilevati, con altri contribuenti.

⁶¹⁰ Nella quale diventavano rilevanti tempi e modi del riconoscimento dei costi, regimi fiscali di ricchezza "non monetizzata", sfasamenti tra imposizione in capo al fornitore e riconoscimento dei costi in capo al cliente, dialettica tra tassazione della società e dei soci, etc..

La riflessione sul diritto sostanziale tributario è poi dovuta ripartire da zero, con un avvio lento, ed ancora incompleto⁶¹¹. La costruzione di modelli interpretativi della fiscalità basata sull'autodeterminazione analitica si è quindi trovata in notevole ritardo rispetto alla legislazione, che da parte sua si è però ritrovata senza la guida di precisi schemi di riferimento, ed ha proceduto anch'essa a ruota libera.

In questo riferimento al diritto civile si è anche trascurato che gran parte dei concetti utilizzati per la determinazione analitica degli imponibili sono recepiti dal linguaggio comune, oppure sono prodotti dallo stesso diritto tributario. Basta pensare al concetto di reddito, per passare poi a quelli di *ricavo*, *costo*, bene strumentale, cessione di beni, prestazione di servizi, valore fiscalmente riconosciuto, inerenza etc..⁶¹². Anche i concetti dotati civilisticamente di un proprio significato assumevano la diversa funzione di elementi per determinare una fattispecie economicamente rilevante (c.d. digressione degli atti in fatti, secondo uno schema di Massimo Severo Giannini), assumendo anche –nel particolare contesto- significati in parte diversi.

@la necessità di non sovrapporsi alle scelte del legislatore@ Ciononostante, lo spirito economico dei tributi⁶¹³ è solo una delle variabili che incidono sulla politica tributaria, accanto alla semplicità, efficienza, effettività ed agli altri “valori neutri” indicati al paragrafo 12. Il legislatore fa le sue scelte all'interno di questi profili, e la mera “discrezionalità interpretativa” non consente di modificare le valutazioni di semplicità in nome di esigenze di

⁶¹¹) Basti pensare che, ancora qualche anno fa, sembrava un'eresia parlare di valori fiscalmente riconosciuti come entità diverse dai valori contabili e di bilancio.

⁶¹²) Chi pensa che questi concetti non siano giuridici trascura che tutti i concetti prodotti o accolti dalla scienza del diritto sono, per questo, concetti giuridici (Orestano, *Concetto di ordinamento giuridico e storia del diritto*, in “Diritto”, Incontri e scontri, Il Mulino, 1981, 401).

⁶¹³) Valorizzato dalla c.d. scuola pavese, su cui si veda GRIZIOTTI, Il teorema della prevalenza della natura economica degli atti oggetto dell'imposta di registro, in *Riv. dir. fin.*, 1941, II, 28; VANONI, Natura ed interpretazione delle leggi tributarie, ora in *Opere giuridiche*, Milano, 1961. Spunti sulla necessità di interpretare il diritto tributario senza farsi condizionare da schemi civilistici, dettati per altri contesti, si trovano anche in PUGLIATTI, *Beni immobili per destinazione e tassa di registro*, in *Fo-ro it.*, 1932, 1538 ss. Si tratta di tesi corrette, anche considerando quanto sopra rilevato sulla modificazione del significato dei termini quando essi vengono inseriti in un contesto diverso da quello di provenienza; l'idea che ogni termine significhi sempre e solo la stessa cosa, indipendentemente dal contesto (magari in nome di una pretesa “unitarietà dell'ordinamento giuridico”) appare infatti grossolana. L'avvertenza, rispetto anche ad alcune implicazioni di questo modo di pensare, è evitare soluzioni prive di quel minimo supporto letterale necessario, come detto al paragrafo 20, per non trasformare l'interprete in legislatore. Ed infatti l'interpretazione “funzionale”, proposta da Griziotti e Vanoni accettarsi finchè resta nei limiti della discrezionalità interpretativa).

precisione, o viceversa. Benché, nella discrezionalità interpretativa, esistano margini per tener conto che il diritto tributario sostanziale è finalizzato alla determinazione amministrativa di manifestazioni economiche, occorre rispettare il divieto di “farsi interpreti” delle relative esigenze nel senso “politico” di cui al paragrafo 3. L’interprete ha un suo ruolo, e il contesto di “determinazione amministrativa della ricchezza” in cui sono calati i termini del diritto civile e del linguaggio comune è un utile strumento per comprendere la portata della legge fiscale, senza però poter costituire un espediente per stravolgerla; nella discrezionalità interpretativa, come in tutte le forme di discrezionalità, ci si deve attenere alla propria funzione, e temperare solo gli elementi letterali e sistematici che ci è dato di considerare. L’interpretazione che valorizza solo la razionalità economica del tributo può essere troppo riduttiva, perché esistono anche criteri di snellezza, efficienza, cautela fiscale e molti altri. La pura razionalità economica deve fare i conti con questi profili ulteriori e l’interprete che li trascurasse peccerebbe di incompletezza, secondo il vizio generale delle scienze umane descritto al paragrafo 16.

60 Discrezionalità interpretativa, sottosistemi tributari e sensibilità specialistica.

la pluralità di sottosistemi della fiscalità basata sull’autotassazione.

Anche nell’interpretazione del diritto tributario sostanziale ricorre quindi la solita mediazione tra numerosi argomenti letterali e sistematici di segno diverso, in cui si sostanzia la discrezionalità interpretativa (paragrafo 20).

Con l’avvento graduale dell’autodeterminazione dei tributi, il diritto sostanziale tributario si è, come abbiamo visto, fortemente specializzato, articolato e segmentato in una pluralità di grandi aree; ciascuna di esse è dotata di proprie logiche, in relazione alle caratteristiche della ricchezza colpita e ai modi per determinarla. Il diritto sostanziale tributario⁶¹⁴, si articola in una galassia composta da una pluralità di sotto-sistemi; basti pensare ad esempio al reddito d’impresa, all’IVA, alla fiscalità internazionale, alla tassazione sostitutiva delle rendite finanziarie, alle

⁶¹⁴ Denominato anche, nell’insegnamento universitario, “parte speciale”, senza dubbio la più importante ai fini dell’attività professionale e di consulenza, anche se i suoi denominatori comuni sono più dispersivi, e ciascuno si colloca per proprio conto nell’ambito di disposizioni settoriali. Mentre è possibile trovare interrelazioni profonde tra tutti gli aspetti del presente volume, la legislazione sostanziale è strutturata più a compartimenti stagni, che non necessitano di collegamenti tra di loro. Le logiche di settore si autoproducono in relazione agli stessi istituti partoriti dall’inesauribile fantasia legislativa e dal pragmatismo del diritto tributario.

operazioni straordinarie, al coordinamento tra tassazione delle società e dei soci..

Il "sistema tributario", un tempo piu' omogeneo e permeato di principi amministrativistici attorno a compiti estimativi degli uffici, si è suddiviso in una pluralità di sottosistemi sostanziali, con principi, espliciti o immanenti, che travalicano la mera legislazione contingente⁶¹⁵; rispetto a questi principi, purtroppo assai specialistici e permeati di valenza economico-contabile, appare insufficiente la sensibilità comune dei giuristi, come intesa oggi in Italia, oltretutto priva di dimestichezza con la misurazione contabile della ricchezza, indispensabile a capire il funzionamento dei luoghi dove la ricchezza si crea (⁶¹⁶). In questo scenario, le ordinarie indicazioni sull'interpretazione, descritte al paragrafo 20, devono fare i conti con sensibilità sistematiche molto diverse a seconda del *background* del singolo giudice. La soluzione interpretativa in concreto prescelta dipende quindi dal modo, spesso inevitabilmente improvvisato, con cui l'interprete si accosta a una normativa settoriale e specialistica; gli esiti dipendono da come viene percepita la relativa problematica economica o addirittura contabile. Il tradizionale bagaglio di sensibilità giuridica, per così dire "generalista", di solito "civilistico-amministrativistica", era piu' che adeguato quanto la determinazione delle imposte investiva questioni prevalentemente empiriche, ovvero quando le imposte piu' sofisticate, come quella di registro e sulle successioni, investivano aspetti prevalentemente civilistici. Questa sensibilità puo' invece non bastare per il diritto tributario sostanziale di oggi, nelle sue varie ripartizioni, alcune delle quali, indicate sopra, presuppongono una raffinata sensibilità di settore per "pesare" ciascun argomento interpretativo, o valutare l'importanza effettiva di singole disposizioni, la loro valenza di principi generali o di incidenti di percorso, dovuti a fraintendimenti, casi particolari o preoccupazioni secondarie. E' già un'avvisaglia dell'eccessiva complicazione di certe costruzioni normative, andate troppo al di là della sensibilità del rispettivo uditorio, come vedremo al paragrafo 62. La sensibilità specialistica consente di disvelare principi immanenti di un sofisticato sistema di tassazione, magari privi di puntualizzazioni legislative: si tratta di vicende apparentemente bizzarre per

⁶¹⁵)Una volta scelta la strada della tassazione analitica, i problemi che il legislatore incontra nella specificazione dei concetti (pregiuridici) a rilevanza patrimoniale, come il reddito o il consumo, sono abbastanza simili. È sufficiente un minimo di analisi comparata dei sistemi fiscali per scoprire che i termini dei problemi di diritto tributario sostanziale si pongono in modo analogo in tutti i paesi sviluppati

⁶¹⁶ Il fatto che si continui a disperdere un esame fondamentale di giurisprudenza negli astratti grafici dell'economia politica, trascurando i concetti fondamentali dell'economia aziendale, testimonia tutta la vischiosità delle tradizioni, e dei poteri accademici.

chi le guarda dall'esterno, come la svalutazione delle partecipazioni dopo la distribuzione degli utili della partecipata, la detrazione di IVA non pagata al fornitore, la tassazione della società conferente quando la conferitaria rivaluta i beni ricevuti, o l'imposizione di plusvalenze in caso di spostamenti di sede all'estero.

Al paragrafo 20 abbiamo visto che gli argomenti testuali devono essere sempre considerati nell'ambito delle complessive disposizioni di cui fanno parte, il che è agevole fino a che tali disposizioni sono poco numerose: in tal caso leggere un paio di commi equivale ad avere un'idea del sistema; quando si trattava di forme elementari di tassazione era abbastanza agevole aprire un codice e improvvisare, perché nella maggior parte dei casi la lettura di pochi passaggi dava una sufficiente panoramica di uno spirito che, per così dire, *era tutto lì*. Gli attuali meccanismi di fiscalità specialistica, societaria, internazionale, finanziaria, etc.. richiedono invece un retroterra, e non consentono di improvvisare leggendo una qualche disposizione legislativa, senza una visione d'insieme⁶¹⁷. Di fronte a questa fiscalità specialistica, la concezione meccanica dell'interpretazione, ed i suoi pretesi indiscriminati automatismi mostrano ancora una volta tutta la loro grossolanità ed inadeguatezza. Il diritto si dimostra ancora una volta fatto più di sensibilità e capacità di riflessione, che di conoscenza mnemonica di disposizioni legislative. Questo retroterra specialistico, ancora una volta, non si può creare per legge, ma richiede alcune strutture interpretative di cui deve darsi carico la pubblicistica. A cominciare da alcune riflessioni sulle "simmetrie" dell'autodeterminazione analitica, cui è dedicato il prossimo paragrafo.

61 Le simmetrie tendenziali della misurazione della ricchezza come denominatore comune della fiscalità specialistica.

@le implicazioni della determinazione analitica dei flussi reddituali @ La determinazione analitica delle manifestazioni economiche, in base ai corrispettivi contrattuali, pone problemi interpretativi molto diversi da quelli esistenti quando l'imponibile derivava dalle stime globali indicate al paragrafo 28; allora era del tutto irrilevante porsi il problema della deduzione dei costi, o della correlazione tra ricavi di un contribuente e spese di un altro⁶¹⁸.

⁶¹⁷ Insomma, se all'epoca delle stime si poteva improvvisare, oggi è difficile risolvere in modo soddisfacente, senza un adeguato retroterra specialistico, una questione di IVA, di reddito d'impresa o di fiscalità internazionale.

⁶¹⁸ I singoli elementi reddituali venivano assorbiti da un'imposizione globale di tipo forfetario e tutt'al più l'effettuazione di un investimento, o il sostenimento di un certo costo, diventava un elemento per stimare extracontabilmente il reddito, ma non era una "cifra da conteggiare" a tali fini.

La determinazione “analitico-documentale” in cui oggi siamo immersi (⁶¹⁹) crea invece una trama di rapporti tra elementi reddituali attivi e passivi, e tra elementi patrimoniali e reddituali dello stesso contribuente o di contribuenti diversi; queste simmetrie vivono per molti aspetti di vita propria, e il legislatore non riesce a incidervi più di tanto, a pena di provocare penalizzazioni o agevolazioni, entrambe fortuite ⁶²⁰ Quando un sistema si regge sulla simmetria tra “ricavo imponibile” per il fornitore e “costo deducibile” per il cliente, le disposizioni secondo cui certi costi non sono deducibili, o certi ricavi sono esenti, devono essere circoscritte e giustificate, altrimenti si creano penalizzazioni, nelle quali i contribuenti cercheranno di non incappare, o possibilità di vantaggiosi espedienti (c.d. “arbitraggi”), di cui i contribuenti cercheranno di approfittare.

Padroneggiare questi collegamenti è fondamentale per capire lo spirito dell’autodeterminazione analitica delle imposte, ed esercitare con cognizione di causa la discrezionalità interpretativa in questi settori .

@equivoci sul rapporto tra fiscalità analitica e discipline contabili @ Quanto precede talvolta disorienta i c.d. giuristi generalisti ⁶²¹, anche per il modo disorganico, contorto e iniziatico con cui questi concetti sono abitualmente presentati (paragrafo 62). Ci si illude quindi di trovare aiuti nelle c.d. “tecniche contabili” o nelle “dottrine ragionieristiche”, trascurando che anch’esse si pongono, come il diritto civile, da punti di vista diversi da quelli rilevanti per il prelievo fiscale ⁶²². La logica della partita doppia e del bilancio può essere talvolta una premessa per comprendere alcune questioni di fiscalità specialistica, ma le soluzioni ai problemi fiscali non verranno mai dalla “dottrina contabile”; quest’ultima è un’altra “scienza umana”, che parte dal bisogno pratico di informazione su quanti sono stati i ricavi, i costi, gli incassi, i pagamenti etc., in modo da rendere il conto della gestione passata e fare previsioni sulla gestione futura. A queste finalità è estraneo ricostruire i percorsi di flussi reddituali che *rimbalzano* da un soggetto all’altro, rendendo difficile capire se si è verificata, e dove va collocata, una “manifestazione di ricchezza” rilevante ai fini fiscali.

⁶¹⁹ Salvo eccezioni come la tassazione catastale dell’agricoltura, e problemi irrisolti come il piccolo commercio e artigianato, su cui paragrafo 37.

⁶²⁰ Anche questo profilo conferma che, come rilevato nella prima parte, il legislatore è potente, ma non onnipotente.

⁶²¹ Si tratta di quanti possiedono una sensibilità giuridica “generalista”, formatasi in altri settori del diritto, come accade ai magistrati ordinari, ai giudici tributari, ai funzionari degli uffici fiscali, provvisti di laurea ma non addentro ai suddetti meccanismi particolari della fiscalità.

⁶²² Le discipline aziendalistiche si pongono in una logica diversa da quella riguardante la misurazione della ricchezza in funzione di un adempimento di diritto amministrativo, come il pagamento delle imposte.

L'autodeterminazione analitica comporta molti intrecci tra elementi reddituali di segno diverso, tanto che alle volte vengono le vertigini, e sembra di essere davanti a qualcuno che fa *il gioco delle tre carte*, dicendo "Per Tizio è imponibile nell'anno 1, per Caio è deducibile nello stesso anno, ma poi genera un imponibile che si trasforma in un dividendo per Sempronio, che poi svaluta la partecipazione societaria, viene incorporato da Mevio, che aveva perdite da riportare", e via enumerando. Può nascere un vero e proprio *slalom* tra elementi imponibili e deducibili, aumenti e diminuzioni di valori fiscalmente riconosciuti, distribuzioni di dividendi, riporti delle perdite e rivalutazioni fiscalmente non rilevanti. Spesso ci si interroga, disorientati, su dove alla fine sia stato tassato il reddito, o dove sia stato dedotto un costo. Frequente è anche la sensazione che determinati elementi reddituali siano stati dedotti, o tassati, due volte, o all'opposto non siano stati tassati o dedotti mai. La dottrina aziendalistica o la tecnica contabile non hanno bisogno di farsi queste domande, che invece il fiscalista deve porsi, per essere sicuro che *tutto torni*, che il presupposto economico del tributo si sia verificato davvero e sia stato tassato una sola volta. La conoscenza della partita doppia può essere una premessa per orientarsi in queste questioni, ma è solo un utile strumento per un lavoro che nasce giuridico e resta giuridico. È infatti squisitamente giuridico, scevro da qualsiasi elemento estimativo, orientarsi in queste correlazioni tra contribuenti diversi, anni diversi ed elementi reddituali giuridicamente diversi, dove si frammenta un flusso di ricchezza concettualmente unitario.

Spero che gli amici fiscalisti riconoscano, nelle parole appena scritte, il succo di filoni importanti della propria attività professionale, di articoli e convegni, pareri, verbali e ricorsi. Penso che la loro mente andrà ad operazioni come il *sale e lease back*, l'usufrutto di azioni, le *stock option*, i conferimenti in società, le vicende dei fondi in sospensione d'imposta e dei fondi tassati, gli sfasamenti tra valori contabili e valori fiscali, la cessione *pro soluto* o *pro solvendo* di un portafoglio crediti, il *pronti contro termine*, la cartolarizzazione di crediti, il credito d'imposta contro la doppia imposizione internazionale e i suoi rimborsi, la svalutazione della partecipazione indotta dalla distribuzione dei dividendi e tutti i sofisticati coordinamenti tra fiscalità societaria e fiscalità dei soci. L'apoteosi di queste simmetrie è però giunta con la *participation exemption*, il consolidato fiscale, la trasparenza e la "capitalizzazione sottile", dove la trasformazione degli interessi passivi deducibili in dividendi indeducibili comporta una serie di "aggiustamenti correlativi", in capo al percettore (viene il sospetto, su cui torneremo più avanti, che la legislazione abbia troppo oltrepassato la sensibilità dei suoi destinatari).

Molte di tali questioni riguardano la fiscalità d'impresa, e sono quindi "da dottori commercialisti", ma anche gli avvocati tributaristi hanno, nel sistema dell'autodeterminazione analitica, simmetrie che li riguardano: basti pensare

all'intreccio delle liti tra contribuente di diritto e contribuente di fatto, cliente e fornitore nell'IVA, sostituto e sostituito nelle imposte sui redditi, condebitori solidali e fisco negli altri tributi. Fino ad arrivare al tema classico della coobbligazione solidale tributaria e degli intrecci tra simultanee richieste di tributi alle società di persone e ai loro soci, facendone valere la responsabilità illimitata. Anche queste sono questioni di simmetria, dove una vicenda economicamente unitaria ha sfaccettature che generano contenzioso su contribuenti diversi.

@reddito e patrimonio: il concetto di patrimonializzazione come esaurimento del ciclo impositivo@ Visto che il volume è diretto anche a non fiscalisti, occorre dare anche a loro un'idea di queste simmetrie, con l'esempio elementare di un canone di locazione di un'abitazione, il quale, pagata l'imposta, diventa patrimonio per il proprietario (cioè *si patrimonializza*⁶²³), mentre costituisce una spesa di consumo finale per l'inquilino. Se però, invece di una abitazione, si trattasse di un laboratorio, preso in locazione da un artigiano, egli effettuerebbe la deduzione del canone ed il ciclo non sarebbe ancora chiuso: immaginando che l'artigiano operi solo con consumatori finali, il ciclo si chiude con la ricchezza prodotta dall'attività artigianale suddivisa tra il reddito fondiario del proprietario del laboratorio e il reddito d'impresa dell'artigiano.

Si tratta di un elementare esempio di come una pluralità di singoli eventi acquistano rilevanza per la determinazione analitica dell'imposta⁶²⁴. Alcuni di questi eventi hanno un impatto circoscritto, elementare, come una prestazione resa ad un consumatore finale che paga in contanti⁶²⁵.

@i collegamenti tra periodi diversi relativi ad uno stesso contribuente @ Un primo collegamento, relativamente semplice, è costituito dall'inerenza, in cui la deducibilità dei costi (o la detrazione dell'IVA) dipende da un collegamento con elementi attivi attuali o potenziali, passati o futuri⁶²⁶.

⁶²³ Il termine "patrimonializzazione" ci sembra il più appropriato per indicare il momento a partire dal quale il reddito non è più in attesa di subire ulteriori passaggi di tassazione. Pensiamo al reddito di una società di persone, immediatamente imputato al socio, e che "si patrimonializza" in un passaggio solo, mentre quello delle società di capitali subisce i livelli di imposizione che diremo più avanti, e tra i quali è necessario il consueto coordinamento. .

⁶²⁴ Si pensi a ricavi, costi, interessi, dividendi, valutazioni di bilancio, iva a credito sugli acquisti, iva a debito sulle vendite e via enumerando.

⁶²⁵) Questa manifestazione di ricchezza è isolata nel tempo e nello spazio, senza rapporti con analoghe determinazioni in capo ad altri contribuenti, o in capo allo stesso contribuente per anni diversi.

⁶²⁶ Una distinzione concettuale importante, trascurata nell'approccio esclusivamente esegetico, è quella tra i costi definitivamente indeducibili e quelli "temporaneamente indeducibili", perchè "non realizzati" e legati a circostanze ancora troppo aleatorie per essere prese in considerazione dalla legislazione fiscale. Non è rara oggi

Altrettanto spesso, un'operazione economica unitaria dà luogo ad elementi reddituali distribuiti in un arco pluriennale, ma sempre relativi allo stesso soggetto: si pensi all'aumento dei valori fiscali (ad esempio la capitalizzazione di un costo su un cespite, una rivalutazione gratuita o a pagamento), la successiva deduzione di quote di ammortamento e quindi il realizzo di maggiori minusvalenze, o minori plusvalenze. L'analisi dei costi, in relazione ai flussi reddituali, è uguale e contraria, poiché i costi inerenti devono ridurre l'imponibile, e devono farlo una volta sola: sembra ovvio, ma le già indicate possibilità di effettuare rivalutazioni in franchigia d'imposta consentono qualche volta di "duplicare" la deduzione (⁶²⁷).

Questi collegamenti costituiscono il primo strumento interpretativo per spostare l'attenzione da isolate disposizioni legislative al quadro d'insieme dell'analisi dinamica dei flussi reddituali.

Di questi collegamenti tra periodi diversi c'è traccia anche per quanto riguarda i regimi giuridici delle prestazioni "a valle", in relazione a vicende avvenute in precedenza: ad esempio, l'applicazione o meno dell'IVA su alcune vendite, dipende dalla detraibilità o meno dell'imposta sui relativi acquisti; anche il regime delle vendite di beni, nel reddito d'impresa, dipende dall'inserimento o meno di tali beni, all'atto del loro acquisto, nel c.d. "regime tributario dei beni relativi all'impresa".

@le simmetrie tra contribuenti diversi@ Le interdipendenze della fiscalità specialistica sussistono però anche tra contribuenti diversi. Nella fiscalità basata sull'iniziativa del fisco, ogni contribuente faceva storia a sé, mentre oggi la singola posizione fiscale è intrecciata con quella delle controparti del contribuente, siano esse clienti e fornitori, sostituti d'imposta e sostituiti, soci percettori di dividendi e società eroganti, società conferitarie che hanno ricevuto l'apporto di beni, società incorporanti rispetto ai beni o ai fondi ricevuti dalle società fuse, e via enumerando.

Se prima dell'autodeterminazione analitica le vicende di ogni contribuente erano isolate, oggi invece la partita diventa *doppia*, e ad ogni ricavo o costo di un contribuente può corrispondere un costo o un ricavo per la sua controparte, nello stesso anno o in anni successivi.

I collegamenti intersoggettivi possono diventare simultaneamente anche intertemporali: ad esempio la mancata tassazione oggi in capo al dante causa,

l'eventualità che – a causa degli sfasamenti temporali sulla imputazione a periodo dei costi- ne venga definitivamente vanificata la deduzione, specie per via delle rettifiche fiscali di cui al paragrafo 42.

⁶²⁷) Se ci fosse la possibilità di rivalutare in franchigia di imposta un bene già del tutto ammortizzato, la deduzione sarebbe duplicata. Un altro sistema, che sfrutta i rapporti con altri soggetti esenti da imposta è quello di vendere il bene a un prezzo simbolico, e poi ricomprarlo a valore corrente da chi –comunque- non paga imposte sulla relativa plusvalenza.

può giustificarsi per la futura tassazione domani in capo all'avente causa, atteso al varco in anni successivi⁶²⁸. Di contro, la tassazione oggi in capo al dante causa, ovvero la presenza di regimi legali di “non tassazione”⁶²⁹, legittima domani la deduzione dei relativi costi in capo all'avente causa.

Queste corrispondenze sussistono non solo tra soggetti e periodi diversi, ma passano anche per il tramite di elementi patrimoniali, coi relativi valori fiscalmente riconosciuti: l'imponibile per il dante causa aumenta i valori fiscali per l'avente causa, che effettuerà in anni successivi le relative deduzioni fiscali.

@esempi di simmetria fiscale: 1 il coordinamento società-soci@ Importanti esigenze di simmetria emergono, nell'autodeterminazione analitica, a proposito del coordinamento tra la tassazione delle società, che realizzano utili, li assoggettano a tassazione e li distribuiscono, e quella in capo ai soci, percettori dei medesimi utili. Se ci si pone dal punto di vista della misurazione amministrativa della ricchezza, è agevole rendersi conto dell'unitarietà del flusso reddituale, e della sensatezza delle misure per eliminare o attenuare duplicazioni di prelievo⁶³⁰ nei passaggi degli utili tra la società produttrice, altre società “intermedie”, ed infine la persona fisica o lo straniero che “chiude il cerchio”, e dove il reddito raggiunge l'ultima sua meta, e come già rilevato “si patrimonializza” (⁶³¹). Queste esigenze di coordinamento tra

⁶²⁸) Si tratta di una immagine metaforica, perché nella fiscalità basata sull'autotassazione, nessuno attende al varco nessuno. L'avente causa dovrà semplicemente autotassarsi in anni successivi ed il fisco interverrà, casomai, in sede di controllo, secondo i criteri generali descritti in tutto il testo.

⁶²⁹) Ad esempio collocazioni all'estero del fornitore, regimi sostitutivi, esenzioni, perdite da riportare a nuovo, e simili ragioni che i tributaristi immaginano facilmente.

⁶³⁰ E' una manifestazione della c.d. “neutralità fiscale” delle forme giuridiche, che può essere pienamente compresa solo dando il giusto valore alla (auto)determinazione amministrativa della ricchezza, che caratterizza il diritto tributario: le modalità giuridiche attraverso cui la ricchezza si canalizza influenzano nei tempi e nei modi la determinazione analitica del tributo, ma esistono dei limiti oltre i quali si giunge allo snaturamento. Si avverte che il reddito del gioielliere deriva dalla vendita dei preziosi, e non dall'operare in forma di impresa individuale, di società di persone o di capitali. Ci possono essere regole diverse, appunto nei tempi e nei modi, per ragioni strumentali, di comodità applicativa, ma ove esse stravolgano il carico fiscale, si avverte una violenza alla patrimonialità del tributo (paragrafo 27) dove un carico fiscale diverso è provocato da mere forme giuridiche, patrimonialmente irrilevanti. C'è questo alla base del principio di neutralità delle forme giuridiche rispetto al carico fiscale che può considerarsi uno dei “valori neutri” (paragrafo 12) di un ordinamento di settore, di cui vedremo i riflessi più avanti nel testo.

⁶³¹ Cioè, come già rilevato, esaurisce il proprio ciclo, senza dover subire ulteriori tassazioni. Pensiamo al reddito di una società di persone, immediatamente imputato al socio e che “si patrimonializza” in un passaggio unico. Il reddito di una società di capitali segue invece una serie di passaggi intermedi, magari passando per un'altra so-

soggetti diversi riguardano anche le perdite delle società partecipate, che dovrebbero essere concettualmente riportate una volta sola. Se si pensa poi ai redditi e agli utili derivanti dalla negoziazione delle partecipazioni sociali, emergono necessità concettuali di coordinamento su cui si è imperniata la dialettica tra “sistema del credito d’imposta” e “sistema dell’esenzione”, che ha portato nel 2003 alla riforma dell’imposizione societaria⁶³²

@segue: le simmetrie rispetto a dipendenti, finanziatori e altri privati@
Queste simmetrie, e la necessità di valutare globalmente il carico fiscale, al di là del singolo periodo d’imposta e del singolo soggetto, riguardano anche i piccoli contribuenti incardinati fortemente nel circuito dell’autodeterminazione analitica. Si pensi ai percettori di reddito di lavoro dipendente o di interessi, dove i rapporti con l’impresa erogante tengono sempre più conto simultaneamente del regime fiscale applicabile per entrambi i soggetti, puntando ovviamente alla deduzione per l’erogante, ed alla esenzione o modesta imposizione per i percettori. Si tratta di una chiave di lettura essenziale per comprendere i tentativi di qualificare come “ristorazione di un danno patrimoniale” (danno all’immagine o danno biologico) determinate “buonuscite” o la forte appetibilità dei piani di stock option, quando alla tassazione più mite per il dipendente si accompagna la deduzione per il datore di lavoro⁶³³.

Lo stesso accade per le varie forme di finanziamento dell’impresa da parte di privati persone fisiche: gli interessi obbligazionari scontano una imposta sostitutiva (12,5 per cento) per il percettore, e sono deducibili per l’erogante: il flusso reddituale si patrimonializza quindi avendo scontato la sola imposta sostitutiva sui redditi finanziari e non a caso uno dei flussi favoriti per l’acquisizione dei redditi societari da parte dei soci è *assumere in parallelo la veste di obbligazionisti*. Apparentemente i dividendi hanno lo stesso regime tributario in capo al percettore, ma la presenza di una tassazione anteriore, in capo alla società, li rende molto meno convenienti rispetto agli interes-
si⁶³⁴.

cietà di capitali, come dividendo, per poi giungere a una persona fisica o a un non residente: i livelli di tassazione sono qui tre (il primo in capo alla società produttrice degli utili, il secondo in capo alla società intermedia ed il terzo in capo al percettore finale dei dividendi) e l’ultimo di essi avrà un regime diverso a seconda che il socio sia una persona fisica o un non residente. Inoltre, non c’è solo il coordinamento dei flussi reddituali, ma anche quello delle perdite, che parimenti possono dare luogo a “doppie deduzioni”, una volta in capo alla società che le consegue ed un’altra in capo alla società che la controlla.

⁶³²) Su queste simmetrie vedasi ampiamente gli interventi di chi scrive in AAVV a cura di Lupi, La tassazione delle società nella riforma fiscale, in questa collana 2004.

⁶³³ Crovato e Lupi, in Dialoghi di diritto tributario, fasc.2 del 2003.

⁶³⁴ Proprio la ricerca di queste simmetrie, e i diversi modi per perseguirle (deducibilità-imponibilità, ovvero indeducibilità-esenzione, con assimilazione al dividendo) co-

@segue: simmetrie fiscali e fondi pensione@ Un eclatante esempio di “simmetrie fiscali” che viaggiano nel tempo, fino ad abbracciare tutto l’arco della vita di una persona, si trova nel regime fiscale della previdenza privata, e nelle sue correlazioni tra regime fiscale dei contributi, cioè la loro deduzione o meno all’atto dell’accantonamento, regime fiscale dei redditi conseguiti dal fondo pensioni (esenzione o tassazione sostitutiva) ed infine regime fiscale della pensione o del capitale a scadenza. C’è tutta una fantasmagorica e ragionieristica correlazione, che impone di tener traccia di eventi accaduti oggi, per stabilire il regime fiscale di erogazioni che potranno avvenire tra vent’anni. E’ un sistema apprezzabile ed efficiente solo perché destinato a funzionare per il tramite di un numero relativamente modesto di *grandi sostituti d’imposta* (paragrafo 30).

@diritto tributario internazionale e simmetrie fiscali@ Anche il diritto tributario internazionale è pervaso da questi principi di simmetria, che però vengono sottoposti a una nuova prova. Finché i rapporti sopra analizzati si collocano nello stesso ordinamento, c’è infatti una maggiore specularità tra regime del cliente e del fornitore, e comunque eventuali asimmetrie sono consapevolmente messe in preventivo, o tollerate, dal legislatore. Quando cliente e fornitore risiedono in ordinamenti diversi, nessuno Stato controlla interamente le connessioni in esame; la ricerca, in modi diversi, da parte di due stati, di una simmetria al proprio interno, dà luogo ad una asimmetria nei rapporti internazionali. Ad esempio, un reddito che parte da uno stato come interesse, venendo dedotto dall’erogante, può arrivare nello stato del percettore come dividendo, e quindi essere esentato da tassazione; naturalmente può avvenire anche il contrario, in cui un reddito parte come dividendo ed “arriva” come interesse, venendo nuovamente assoggettato a tassazione. Le simmetrie fiscali che caratterizzano gli ordinamenti interni degli stati dovrebbero essere trasferite a livello internazionale, almeno nell’ordinamento delle comunità europee⁶³⁵), ma anche qui emergono i problemi di sensibilità: a forza di identificare il diritto con la legislazione non ci si capisce neppure tra Italiani, figuriamoci quando si parlano dodici lingue diverse.

@simmetrie fiscali e IVA@ Non è solo nelle imposte sui redditi che queste tendenziali simmetrie tra concetti patrimoniali (cui sono del tutto estranei i riferimenti civilistici descritti al paragrafo precedente) diventano la chiave di volta da cui partire per l’interpretazione della normativa tributaria. E’ soprat-

stituisce il filo conduttore per comprendere i riflessi fiscali della riforma del diritto societario, con riferimento ai “nuovi strumenti finanziari” (Stevanato – Barbone, Remunerazioni finanziarie commisurate all’utile e indeducibilità fiscale, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 2, 2004).

⁶³⁵) Sul relativi problemi Lupi, *Concorrenza tra ordinamenti, comunità europee e prelievo tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2004. n.3.

tutto l'IVA, tributo di matrice comunitaria entrato in vigore nel 1973 con un funzionamento fortemente analitico contabile, ad essere fortemente caratterizzato dal concetto di simmetria "pagamento a monte –detrazione a valle"; per l'IVA le esigenze di simmetria si spingono fino ad essere normativizzate, con disposizioni secondo cui la vendita è imponibile se, e solo se, era detraibile l'IVA sul relativo acquisto (la c.d., "iva a monte", secondo un gergo che sa di alpestre).

@ simmetrie e *valori neutri* per l'interpretazione delle disposizioni sostanziali tributarie@ Al paragrafo 12 abbiamo rilevato che la sensibilità giuridica è legata in principio a concetti trasversali, *valori neutri*, comuni a tutti i settori del diritto, come il rispetto delle funzioni cui è preposta ciascuna istituzione, la certezza dei rapporti, l'effettività, l'affidamento, il contraddittorio, la buona fede, la frode alla legge, etc.. In questo paragrafo abbiamo aggiunto alcuni valori neutri desunti dal modo di essere dell'autodeterminazione analitica delle imposte, che –ad onta dell'onnipotenza legislativa- non potrebbe esistere senza le tendenziali simmetrie descritte sopra.

La capacità del giurista sta proprio nel saper dare, nei singoli casi, il giusto peso a questo genere di indicazioni, che non vanno valutate in assoluto, ma inserite in quella *discrezionalità interpretativa* descritta al paragrafo 20. In questo modo abbiamo prima di tutto messo al bando dall'interpretazione del diritto tributario le esigenze di gettito, il rispetto della proprietà, dello sviluppo ed un'altra serie di elementi estranei alla funzione interpretativa di questo momento storico. Quando si tratta di imposte sui redditi e di IVA, il senso da attribuire alle disposizioni fiscali deriva anche dai suddetti ragionamenti sull'allocazione e la tassazione dei flussi reddituali tra un titolare e l'altro (cliente –fornitore) e da un soggetto all'altro (ad esempio socio società).

Purtroppo, nella confusione della fiscalità specialistica (paragrafo 62), raramente chi possiede sensibilità giuridica generale padroneggia queste simmetrie, e raramente chi padroneggia queste simmetrie, di solito dottore commercialista, possiede una sensibilità giuridica generale di ampio respiro. In una determinazione analitica della ricchezza⁶³⁶, la conoscenza dei suoi modi di determinazione diventa una pre-condizione importante per comprendere la legislazione sostanziale tributaria. Anche sotto questo profilo giungono ulteriori smentite della pretesa onnipotenza della legislazione: quanto più essa si allontana troppo dalla sensibilità di chi deve applicarla, aumenta a dismisura l'incertezza del diritto. In una scienza umana come il diritto è del tutto normale che i concetti esistano solo nella misura in cui l'uditorio di riferi-

⁶³⁶ Da sempre il diritto tributario è finalizzato a determinare circostanze patrimonialmente rilevanti, che però un tempo venivano stabilite secondo elementari misurazioni o generiche stime (paragrafo 28).

mento li trova sufficientemente familiari (paragrafo 12) e quindi non ci si deve stupire se alcune argomentazioni interpretative formulate da chi riesce a “vedere” le logiche di queste simmetrie, non vengono condivise da organi giurisdizionali privi della necessaria sensibilità⁶³⁷.

@la relativizzazione delle simmetrie concettuali della fiscalità specialistica@ Le argomentazioni basate sulle suddette simmetrie concettuali sono essenziali per il corretto esercizio della discrezionalità interpretativa nel diritto sostanziale tributario; vanno però anche qui evitate sopravvalutazioni. Tali argomenti vanno infatti calati in un più ampio contesto interpretativo, squisitamente giuridico. Tutti i profili delle scienze umane rischiano di essere sopravvalutati (paragrafo 16 sulla ricerca scientifica in campo giuridico), e questa avvertenza si addice anche alle simmetrie in esame, che non hanno valore assoluto e devono essere contestualizzate in relazione a tutti gli altri elementi per l'esercizio della “discrezionalità interpretativa”. Ci mancherebbe infatti che, dopo aver sostenuto la relatività di tutti i valori, compresa la vita, la patria, la famiglia, la libertà, la salute, ed l'improprietà della stessa espressione “valore assoluto” (paragrafo 11), intendessi assolutizzare le suddette “simmetrie fiscali”, come se all'improvviso avessero preso il potere i ragionieri. L'esigenza di simmetria può passare in secondo piano rispetto ad altri interessi come la stabilità dei rapporti giuridici, il principio di effettività o di controllabilità⁶³⁸, incentivazione, o cautela fiscale, di cui si circondano le disposizioni tributarie; ad esempio, le possibilità materiali di controllo, da parte del fisco, impediscono talvolta di valorizzare come meriterebbero alcune simmetrie fiscali (⁶³⁹). Ogni manifestazione di ricchezza ha un proprio regime, in prima battuta considerato in sé, contemperando le solite esigenze di gettito, effettività, semplicità, controllabilità, volatilità della ricchezza sottostante, sua meritevolezza in ordine allo sviluppo e

⁶³⁷ Da una parte, forse, le simmetrie della fiscalità specialistica sono state troppo esasperate, volutamente complicate in resoconti senz'anima e senza organicità; d'altra parte però, senza un po' di buona volontà da parte dei giuristi generalisti è da chiedersi se potremo permetterci, alla lunga, di mantenere in Italia lo stesso criterio di autodeterminazione analitica che è diffuso in tutti gli altri paesi sviluppati (vedi la postilla “esiste in Italia la fiscalità specialistica?” al paragrafo 62).

⁶³⁸ Ad esempio, la rinuncia a detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene relativo all'impresa non è un buon motivo per mettere fuori campo IVA la successiva cessione del bene stesso. La simmetria si cercherà casomai nella rettifica della dichiarazione di competenza, o nella richiesta di un rimborso. Insomma, talvolta la certezza dei rapporti o delle regole prevale sulla simmetria.

⁶³⁹) Mi riferisco ad esempio alla possibilità di trasferire su scala sopranazionale istituti come la detrazione dell'IVA o il credito d'imposta sui dividendi (e non a caso la necessità di evitare discriminazioni rispetto a soggetti residenti in altri stati della comunità europea ha inferto ferite mortali anche all'utilizzo dell'istituto del credito d'imposta nel diritto interno).

all'occupazione, collegamenti piu' o meno deboli col territorio statale. Occorre fare attenzione a quando l'asimmetria è solamente apparente: ad esempio, quando uno scambio avviene tra soggetti in regimi diversi, come quando una persona fisica vende un bene a un'impresa⁶⁴⁰, è naturale che non ci sia alcuna simmetria tra un cliente che deduce ed un fornitore che "non tassa". Piu' in generale, le asimmetrie sono in astratto giustificate quando si tratta di soggetti in regime diverso tra di loro: certo, in questi casi l'asimmetria –unita ad una sproporzione tra prezzi e valori venali- puo' essere l'indizio di una falsità (per eccesso o per difetto) del corrispettivo dichiarato rispetto a quello reale (cfr. paragrafo 41), oppure di una elusione fiscale, su cui paragrafo 63. @ il rischio di travalicare i limiti dell'interpretazione@ Sopravvalutare le simmetrie in esame potrebbe condurre a travalicare la propria funzione interpretativa, ed i connessi limiti. Le simmetrie concettuali sopra indicate sono importanti punti di riferimento per comprendere il diritto sostanziale tributario, e chiarire la logica strutturale di soluzioni provviste di una certa base testuale. Non è pero' lecito per l'interprete farvi appello per stravolgere le scelte legislative, in spregio della concezione funzionale del diritto esposta nella prima parte del testo. Sarebbe aberrante utilizzare le suddette simmetrie concettuali per interpretazioni acrobatiche su questioni che il legislatore ha, consapevolmente o inconsapevolmente, già deciso. E' opportuno quindi che, soprattutto i piu' giovani non esagerino nell'attribuire importanza alle suddette corrispondenze concettuali, tenendo conto che non sempre esse possono raddrizzare una situazione interpretativa impostata male, già compromessa, e della quale occorre solo prendere atto, ricordandosi che non siamo noi il legislatore. Qualche volta l'asimmetria c'è e noi non possiamo farci nulla: ad esempio, alla deduzione delle spese dei professionisti per beni strumentali dovrebbe accompagnarsi l'imponibilità delle relative plusvalenze, di cui manca invece qualsiasi referente normativo.

Il legislatore non tiene conto esclusivamente di questo spirito di simmetria, ma anche di semplicità, di economicità, di efficienza, di diffidenze e cautele fiscali⁶⁴¹, oppure per mera trascuratezza incorre in disattenzioni così gravi da

⁶⁴⁰) Ad esempio un pensionato non imprenditore vende un'opera d'arte di famiglia a una galleria d'arte, nel qual caso –secondo la regola generale- il venditore non realizza reddito imponibile, ma il compratore deduce il costo. Se il flusso reddituale per il fornitore è fiscalmente irrilevante, per scelta legislativa, sarebbe distortivo che diventasse indirettamente rilevante, venendo tassato in capo alla galleria d'arte intervenuta nell'operazione, alla quale fosse negato riconoscimento fiscale del prezzo riconosciuto al venditore.

⁶⁴¹ Immaginiamo ad esempio che un professionista il cui reddito è soggetto ad aliquota massima, eroghi una somma, senza dedurla, ad un soggetto che scontrerebbe anch'esso la aliquota massima, o addirittura una aliquota inferiore (il motivo della mancata formalizzazione potrebbe essere extratributario, ad esempio una incompatibilità dovuta a uno status o ad un impiego pubblico del percettore, o semplicemente

non essere neppure rimediabili in via interpretativa. Quando mancano sufficienti appigli, anche lo sforzo interpretativo per giungere ad una soluzione corrispondente a principi di simmetria è vano; anche le sviste legislative possono essere talvolta impossibili da correggere in via interpretativa, come quella che applicava la maggiorazione di conguaglio agli utili corrisposti agli stranieri.

@la necessità di apprezzare caso per caso gli argomenti interpretativi, ivi comprese le simmetrie di cui al presente paragrafo @ Mi rendo conto della difficoltà di afferrare queste tendenziali simmetrie, di capirne la logica, di attribuire loro il peso specifico che meritano nei casi concreti, di contemperarle con altri valori. E' comunque preferibile confrontarsi con questa difficoltà rispetto alla facile scorciatoia di spiegare tutto *a fronte di una esigenza di gettito*, come dire *vuolsi così colà dove si puote!* In genere queste distorsioni derivano in genere solo da trascuratezze del legislatore, che semplicemente non si avvede delle penalizzazioni o dei vantaggi fortuiti connessi alle sue stesse disposizioni, se riferite a qualche caso cui egli non aveva pensato, a quale interrelazione con altri istituti di cui non aveva tenuto conto. Il legislatore non è grettamente assetato di gettito, come spesso lo si dipinge, ed è sensibile al *favor* per lo sviluppo, la produzione ed anche ad esigenze di simmetria, neutralità e tendenziale coerenza. Sono i giuristi, però, a dover indicare come perseguire queste coerenze, rendendole compatibili coi disegni di politica tributaria del legislatore. Anche la recente riforma tributaria del 2003 coglie consapevolmente queste necessità di simmetria e coerenza, di necessità concettuale che il tributo sia applicato una volta ed una volta sola, a prescindere dalle modalità giuridiche con cui la ricchezza viene a realizzarsi. Naturalmente, poi, non tutte le ciambelle riescono col buco, e la stessa riforma del 2003, simmetrica nelle grandi linee, presenta su aspetti particolari parecchie distorsioni. Ma la sensibilità per distinguere gli aspetti strutturali da quelli accidentali, nel quadro dell'autodeterminazione analitica degli imponibili, non si costruisce in un giorno.

Resta tutta la difficoltà di decidere in concreto se una interpretazione sia sostenibile, ma le simmetrie fiscali non possono sostituirsi alla discrezionalità interpretativa: sono soltanto uno strumento per esercitarla: a tal fine bisogna addentrarsi nelle singole questioni, esaminare argomenti testuali spesso spiccioli, e talvolta casuali: insomma, piu' che in volume come questo, simili questioni andranno trattate nelle note a sentenza e negli articoli che oggi andiamo pubblicando su riviste come "Dialoghi di diritto tributario", di cui

un desiderio di praticità): nella sostanza lo stato non avrebbe perso una lira di gettito, ma formalmente ci potrebbero essere gli estremi per recuperi di imposta e onerosissime sanzioni per entrambi i soggetti.. Ciononostante non sarebbe facile trovare gli appigli normativi per dare rilevanza a queste considerazioni. .

questo volume costituisce in un certo qual modo il retroterra generale. Un retroterra da cui partire per chiedersi se una certa soluzione fosse o meno alla portata dell'interprete, anche in vista dei pregi o difetti sistematici e testuali di una diversa soluzione.

Non è infatti in questo libro che sarà possibile portare alla luce tutte le applicazioni, sulla fiscalità specialistica, delle simmetrie descritte in questo paragrafo. E' possibile però spiegare, al prossimo paragrafo, per quali sentieri la fiscalità specialistica, oltre ad essere oggettivamente un po' complessa, sia riuscita a diventare dispersiva, iniziatica e inutilmente contorta, estraniandosi ancora di più dalla sensibilità dei giuristi generalisti, degli altri cultori delle scienze umane e di molti suoi stessi fruitori.

62 Gli sfasamenti tra sensibilità generalista e raffinatezze del diritto sostanziale tributario.

@ verso l'exasperazione della fiscalità specialistica@ L'idea che il diritto coincida con la legislazione ha alimentato l'insidiosa illusione secondo cui qualsiasi concetto compaia sulla Gazzetta Ufficiale dovrebbe entrare, come per incanto, nella sensibilità giuridica degli operatori. E' stato un altro pregiudizio che ha contribuito all'idea di *amministrare per legge* la materia tributaria. Anno per anno, a forza di leggi finanziarie, e di pressioni per aggiustamenti e razionalizzazioni, si è stratificato un impianto normativo che vive di vita propria, in cui qualsiasi governo riesce a fare qualche modifica, ma che nessuno domina nel suo complesso. E' una spirale che si autoalimenta e in cui la sensibilità giuridica diffusa, e persino quella di settore, si riconoscono sempre di meno. Non si tratta dell'uomo della strada, cui fa riferimento lo Statuto del Contribuente quando enuncia con enfasi che le leggi tributarie devono essere redatte in modo comprensibile anche dal comune cittadino; sto parlando dei commercialisti, dei giudici, dei funzionari degli uffici, degli stessi studiosi. Nella prima parte abbiamo parlato di settorializzazione del diritto, ma da noi è lo stesso diritto tributario che si è ulteriormente settorializzato, spesso in rivoli oscuri ai più, dove per comprendere il senso di molte disposizioni ci vuole la memoria di chi è stato coinvolto nella loro redazione.

La parte più complessa della fiscalità, gestita da pochi funzionari delle strutture centrali dell'autorità fiscale, associazioni di categoria, grandi imprese, professionisti e alcuni studiosi coinvolti nelle relative discussioni, sembra aver distanziato il resto degli operatori, cui la fiscalità specialistica sembra stia sfuggendo di mano.

@il superamento delle sensibilità interpretative diffuse@ Le raffinatezze di questi piccoli gruppi cominciano infatti ad andare ben al di là della sensibilità tributaristica diffusa in periferia, dove esistono ben altri problemi di ge-

stione degli uffici, e dove il contenzioso tributario ha le caratteristiche “generaliste” descritte al paragrafo 48. Le questioni complesse, di fiscalità di impresa, in cui si intrecciano complesse simmetrie giuridiche e contabili, sono una sparuta minoranza rispetto alla *routine* degli uffici, degli studi commerciali e delle commissioni tributarie, fatta di piccole società, imprese individuali, professionisti e “privati”. Basti pensare agli oltre 5 milioni di partite IVA rispetto alle poche migliaia di imprese con più di 30 milioni di euro di fatturato (al cui interno peraltro si colloca la maggioranza di quei grandi sostituti d'imposta costituenti il fulcro dell'autotassazione). In buona sostanza la legislazione è andata troppo avanti, ed è cambiata troppo spesso, rispetto alla sensibilità del suo uditorio. E' un altro guasto della mentalità secondo cui il diritto coincide con la legislazione, e basterebbe pubblicare qualcosa in Gazzetta Ufficiale per farlo entrare nella sensibilità del relativo uditorio. Purtroppo, è un'illusione anche questa capacità taumaturgica della legge, che è liberissima di concepire istituti come le rettifiche del pro rata IVA, le maggiorazioni di conguaglio e i vari tipi di “basket” per il credito di imposta, le note di variazione IVA in caso di fallimento e cessione del credito, le vicende dei fondi tassati in caso di fusione, le capitalizzazioni sottili, e via enumerando. Dopo la pubblicazione di tante raffinate disposizioni di fiscalità specialistica, la sensibilità dell'uditorio resta sempre quella di prima, anzi talvolta diminuisce, proprio per il disorientamento provocato da nuovi e complessi istituti; anzi, le continue modifiche e raffinatezze, spesso compiaciute di dettagli, rallentano lo sviluppo della sensibilità suddetta, tagliando fuori la massa degli operatori, soprattutto funzionari e giudici tributari (paragrafo 48), i quali potranno solo improvvisare nei rari casi in cui capita l'occasione di occuparsi di tali questioni.

Questo intreccio, in cui trovano esca gran parte delle rettifiche giuridico interpretative indicate al paragrafo 41, è paradossalmente alimentato proprio dall'atteggiamento secondo cui i problemi si risolverebbero con continui aggiustamenti legislativi, anziché con la sensibilità e il ragionamento. Del resto, siccome per formare una sensibilità ci vogliono anni e anni, è umano che le associazioni di categoria, caratterizzate da un rapporto privilegiato coi vertici dell'amministrazione fiscale, anche nella stesura del diritto tributario sostanziale, cerchino di fronteggiare i problemi con emendamenti normativi; non è loro compito costruire una sensibilità, ma il continuo inserimento, nella legislazione, di aggiustamenti rivolti a questa o quella questione particolare, rallenta la formazione di principi generali. E' nato spontaneamente un circolo vizioso in cui ci si ostina a perseguire la certezza del diritto attraverso analitiche e minuziose prescrizioni legislative, in cui si districano solo quei pochi esperti estemporaneamente coinvolti nella relativa redazione. Senza dubbio sono state varate alcune disposizioni legislative opportune, ma l'eccesso di legislazione ha rallentato la formazione di una sensibilità diffusa su queste materie, dove occorrerebbe una sorta di principio di sussidiarietà

della legislazione, cui ricorrere solo quando non ci siano altri modi per specificare le manifestazioni economiche alla base del prelievo fiscale. Il legislatore, come abbiamo detto piu' volte, non può creare una sensibilità, né creare strutture mentali, mentre sono le strutture mentali che creano l'ossatura delle leggi; usare la legge anche quando non serve impedisce la formazione di questi concetti, e innesca il circolo vizioso di cui dicevamo.

@ in che misura esiste davvero la fiscalità specialistica?@ La fiscalità specialistica sembra viva e vitale se guardiamo la gazzetta ufficiale, le pubblicazioni di diritto tributario, i convegni⁶⁴² e le altre occasioni di circostanza; ma se guardiamo la sensibilità diffusa nei giudici, degli avvocati, dei professionisti, dei funzionari (cioè il vero diritto di un paese, come rilevato al paragrafo 13) prevale lo sconforto per una legge che è andata troppo in là rispetto alla sensibilità del proprio uditorio. Se quello che viene pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale esiste davvero nella misura in cui vive in noi, c'è da dubitare che molte raffinatezze normative, parafrasate negli articoli e magari sviscerate nei Pareri pro Veritate, esistano davvero.

@il vortice che vive di vita propria@ I concetti, i profili da considerare a causa di disposizioni sempre più dettagliate e contraddittorie, le simmetrie, le esigenze potenzialmente rilevanti formano a un certo punto un insieme che ha la sua logica, che vive di vita propria, ma che più nessun operatore padroneggia da solo. Si creano vortici concettuali che giganteggiano sulla sensibilità dei singoli operatori; anche se nulla vive fuori dalla mente degli uomini, nessuna mente umana, da sola, riesce ad orientarsi nel ginepraio che si crea quando le simmetrie descritte al paragrafo precedente si intrecciano tra di loro, e una questione di fiscalità societaria si intreccia con una di fiscalità internazionale, e con un'altra ancora di fiscalità d'impresa o di "participation exemption". Le leggi creano meccanismi, spesso inutilmente complicati, pensando a fenomeni semplici, che nella realtà si intrecciano e creano mosaici di cui anche gli specialisti dominano aspetti parziali.

@la necessità di un incontro di specializzazioni @ Eppure i tecnicismi della nostra fiscalità specialistica sembrano banali se paragonati con quelli della fiscalità di altri paesi, ad esempio gli Stati Uniti. La differenza è però di mentalità, in quanto esistono, dal lato delle imprese, dei professionisti e degli uffici fiscali, elasticità e specializzazioni in grado di prevenire e assorbire gran parte delle controversie, trasformando in eccezione quelle che finiscono davanti al giudice; quest'ultimo, dovendo esaminare meno controversie, ha più tempo per esaminarle in modo approfondito, ed emettere sentenze a loro volta punto di riferimento per una gestione "consensuale" dei conflitti. La gestione di una fiscalità assai più specialistica della nostra è insomma possibile facendo dialogare le specializzazioni dei professionisti e delle imprese

⁶⁴²) Spesso svogliatamente frequentati per acquisire "crediti formativi", cui i professionisti (dottori commercialisti e ragionieri) sono obbligati per legge.

con quelle degli studiosi e soprattutto degli uffici fiscali. Ancora una volta, la certezza del diritto “viene dal basso”, dalla comprensione reciproca e dal dialogo, piuttosto che da minuziose disposizioni legislative. La specializzazione professionale nei vari settori della fiscalità, unita a una solida base comune e ad un consapevole pragmatismo, consente di gestire, con raro ricorso ai giudici, meccanismi adeguati all’odierna complessità economico-finanziaria. Sono importanti le funzioni di tutti, ma in una materia di matrice amministrativistica contano soprattutto quelle degli uffici tributari: la storia insegna che la qualità degli apparati fiscali alla lunga dipende dal funzionamento dell’amministrazione, dalla sua sensibilità, dal suo equilibrio, dal suo grado di controllo del territorio, dalla sua correttezza sostanziale. Insomma dalla consapevolezza del suo ruolo. E’ la qualità dell’amministrazione, e dei giudici, a stabilire il livello o il grado di raffinatezza cui può giungere il sistema fiscale di un paese. Trovare consulenti e avvocati all’altezza dell’amministrazione (e dei giudici) sarà sempre possibile, mentre il problema è se i ranghi dell’amministrazione si svuotano per andare ad ingrossare quelli dei consulenti. In altri ordinamenti non c’è bisogno delle leggi, per risolvere la maggior parte dei problemi di fiscalità specialistica, i quali sono molto meno numerosi in partenza, per una maggiore consapevolezza di come si snodano i flussi di ricchezza e delle possibilità, da parte del fisco, di intercettarli ovvero di non poterli utilmente intercettare. E’ un equilibrio che viene dalla conoscenza di come operano i contribuenti, senza generiche diffidenze per quanto può accadere *nelle pieghe dei bilanci* (espressione che evoca vere e proprie mitologie amministrative), senza l’ossessione per quanto il contribuente può aver nascosto, ma nella consapevolezza di tutti quei profili organizzativi descritti ai paragrafi 30 e ss., dei meccanismi di formazione del reddito descritti al precedente paragrafo 61 e via enumerando.

Da noi sono mancati punti di riferimento sia per gli operatori della materia tributaria sia per i cultori di altri settori del diritto, venuti a contatto con la fiscalità. I “giuristi generalisti” e gli economisti, che hanno avuto a che fare con la repentina espansione del diritto tributario sono rimasti disorientati⁶⁴³ di fronte a un apparente misto di diritto amministrativo, diritto civile ed altri (paragrafo 59), contabilità ed economia (⁶⁴⁴), guardata con sufficienza⁶⁴⁵,

⁶⁴³ Il disorientamento risulta tra l’altro dalla ritrosia dei giudici della suprema corte verso l’assegnazione alla sezione tributaria (operata tra l’altro da un carico di lavoro superiore a quello di altre e più tradizionali sezioni).

⁶⁴⁴ Si ricordi quanto rilevato al paragrafo 27 sul diritto tributario come “materia economica”

⁶⁴⁵ Non a caso un valido consigliere di stato, capo di gabinetto per 5 anni di un ministro delle finanze, definiva esplicitamente il tributario come *un diritto di serie B.*, mentre un giudice costituzionale lo guardava ponendosi dall’altro della millenaria esperienza del diritto civile. L’atteggiamento secondo cui il diritto tributario sarebbe privo di tradizioni paragonabili a quelle di altre materie, pur discutibile, è un sintomo

come se si esaurisse in sterili commenti a maldestri e improvvisati sfasamenti legislativi.

@i disorientamenti della pubblicistica@ L'attuale disorientamento è stato alimentato da una pubblicistica che ha inseguito d'istinto la mentalità secondo cui il diritto deve esporre e commentare la legislazione, ed in particolare le "novità"; ci si è dispersi quindi in descrizioni, schematizzazioni, commenti e parafrasi, mettendo sullo stesso piano qualsiasi cosa finisse sulla gazzetta ufficiale o nei repertori di giurisprudenza. Per decenni, ogni innovazione legislativa, ancorchè fosse facile percepirne la precarietà⁽⁶⁴⁶⁾ veniva passata al setaccio come se fosse destinata a durare in eterno. La moltiplicazione dei soggetti coinvolti negli adempimenti fiscali ha creato un mercato per riviste sterilmente commerciali, senza un vero controllo di fruibilità dei prodotti da parte dei possibili destinatari.

Trattando ogni *legge in carica* come se fosse l'ultima, mettendo tutte le espressioni legislative sullo stesso piano⁶⁴⁷, ci si appiattì su un effimero presente e si trascurò la direzione di marcia, non solo della legislazione, ma anche della sensibilità degli operatori.

Appiattendosi sul "dato normativo", secondo la mentalità descritta nella prima parte del volume, è mancata la capacità di distinguere tra le varie disposizioni, e dare loro un peso specifico in relazione alla rispettiva valenza strutturale e sistematica. La pubblicistica fiscale è stata contaminata dalla instabilità e della caducità del "dato" cui si ispirava; innumerevoli articoli, oggi dimenticati, si dispersero sulle continue ed effimere riforme, riformette, manovrine e manovrette di tutti i governi succedutisi nell'ultimo trentennio del ventesimo secolo⁶⁴⁸. Dopo trent'anni di continue "novità fiscali", le antiche riflessioni di Kirchmann⁽⁶⁴⁹⁾ sono particolarmente azzeccate per una pubblicistica davvero *tributaria* degli aspetti più dispersivi della legislazione, appiattita sui dettagli, e persino gli avverbi e le congiunzioni⁶⁵⁰. La crescita quantitativa della pubblicistica ha reso più difficile individuare gli in-

della difficoltà a produrre strutture mentali, modelli di ragionamento fruibili e condivisi sugli aspetti strutturali della materia.

⁶⁴⁶ Ad esempio il redditometro di massa, la minimum tax, il "catasto elettrico, etc..

⁶⁴⁷ Fino a trascinare decine di migliaia di professionisti, che abitualmente tengono la contabilità a farmacisti e gioiellieri, a prendere *crediti formativi* ascoltando conferenze sulla tassazione consolidata e altri istituti cui ricorreranno poche decine di contribuenti in tutta Italia

⁶⁴⁸ Finchè la normativa è stabile e organica, l'appiattimento del diritto sulle legislazione provoca danni relativi, ma nel contesto normativo vissuto dai tributaristi questa mentalità conduce rapidamente allo spappolamento cerebrale.

⁶⁴⁹) paragrafo 7.

⁶⁵⁰) Memorabili, nella pubblicistica tributaria, sono gli interrogativi se la congiunzione "e" significhi "e" oppure "o".

terventi davvero meritevoli di lettura. Tutta la legislazione è stata messa sullo stesso piano, comprese le sue parti piu' effimere, indebolendo la capacità di riflettere sulla sua effettiva portata e di elaborare modelli esplicativi⁶⁵¹. Non sono stati costituiti punti di riferimento per un legislatore (giustamente) frettoloso e distratto, e per funzionari, giudici e professionisti anch'essi troppo affaccendati per consumare tempo a scorrere riviste in cui troppo spesso non si trova nulla. Ne è nata l'idea che in diritto tributario un libro sia obsoleto pochi mesi dopo la pubblicazione⁶⁵², e ci sia bisogno di "corsi di aggiornamento" in assenza di una minima base istituzionale da aggiornare.

I lettori sono letteralmente frastornati da un'offerta editoriale la cui interno è difficile individuare gli articoli davvero meritevoli, per forma e contenuti, di una lettura che dia valore aggiunto.⁶⁵³

La situazione è molto avvilente dietro la superficie patinata dei convegni, dei master tributari e delle pubblicazioni (sedicenti) esplicative. Tutto questo ha infatti rallentato la formazione di una adeguata sensibilità in capo agli operatori, mettendo in secondo piano, come al solito, in secondo piano aspetti strutturali come la matrice amministrativistica del diritto tributario, il giudizio di fatto, le varie forme di discrezionalità e via enumerando.

63 Legalità, discrezionalità ed elusione fiscale, come scappatoia basata sulle rigidità della legge.

@l'elusione fiscale come *species* nel *genus* della frode alla legge@
L'inquadramento del diritto tributario su uno sfondo di concetti giuridici generali non sarebbe completo senza un riferimento alla frode alla legge. Tanto piu' che, in un periodo storico in cui il diritto sostanziale tributario è minuziosamente disciplinato dalla legge, il rischio di *fraus legi* è molto forte. Quanto piu' aumentano le rigidità legislative, e la dialettica tra discrezionali-

⁶⁵¹) Chi abbia letto abbastanza questo libro intuisce che non si tratta certo di modelli esplicativi numerici e logico formali, ma indicativi e tendenziali, come si addice a una "scienza umana".

⁶⁵²) Certo, potrà essere vero se si tratta di volumi di scarso respiro come "la nuova Irap si applica così", al cui interno si trova solo la parafrasi di leggi e circolari. Da decenni l'editoria tributaria commerciale proclama che "col nuovo contenzioso, la Dit, l'Irap e tante altre novità nulla sarà piu' come prima. E' un atteggiamento grossolano, ma comprensibile in un contesto di giuspositivismo di maniera, dove il diritto coincide con la legge (paragrafo 8), e quindi, se la legge cambia anche per un nonnulla, il diritto va ristudiato da capo.

⁶⁵³ Paradossalmente, l'enorme massa di pubblicazioni, parafrasi legislative e falsi problemi ha disorientato utenti che, essendo maggiorenni e vaccinati, come rilevato al paragrafo 15, hanno iniziato a risolvere le questioni secondo il proprio discernimento di "giuristi generalisti" o di direttori amministrativi, con tutta l'inevitabile improvvisazione che cio' comporta.

tà e legalità si sposta a favore di quest'ultima, tanto più sono frequenti i casi in cui, rispettando la lettera della legge⁶⁵⁴, ci si prende gioco⁶⁵⁵ del suo spirito. Abbiamo visto che lo spirito della legge è un profilo importante per l'esercizio della discrezionalità interpretativa, e l'interpretazione costituisce appunto il primo baluardo per contrastare l'elusione. Qualche volta però gli strumenti dell'interpretazione sono insufficienti a questo fine, perché anch'essi hanno i loro limiti; prima di tutto può mancare quel minimo di base testuale⁽⁶⁵⁶⁾ di cui l'interprete ha bisogno per non trasformarsi in legislatore; inoltre sia perché spesso il conflitto non è tra due interpretazioni precise: in altri termini, ad una interpretazione certamente insoddisfacente in quanto generatrice di elusione, può contrapporsi un insieme di ragionamenti non sufficientemente univoci e definiti per potersi sostituire. Ne discende che, anche in questo caso, per contrastare l'elusione l'interprete dovrebbe avventurarsi in distinzioni e convenzioni che esorbitano dalla sua sfera di discrezionalità. Si è così affermato, nella riflessione giuridica, il concetto di frode alla legge⁶⁵⁷, fenomeno disapprovato, ma talvolta non contrastabile senza travalicare i limiti dell'interpretazione.

@esempi non tributaristici di frode alla legge@La frode alla legge, intesa come tradimento dello spirito di determinate disposizioni, è presente nei più diversi settori dell'ordinamento giuridico, dal diritto pubblico e amministrativo, a quello civile, commerciale e del lavoro. Nel diritto pubblico, un

⁶⁵⁴) Notiamo incidentalmente che l'elusione può riferirsi anche ai comandi individuali, quando si spersonalizzano rispetto al loro autore: la storia e i romanzi sono pieni di comandi presi alla lettera, tradendone lo spirito, sia a fin di bene sia strumentalmente. Si pensi alle leggende montane sul Diavolo che costruiva un ponte a patto di avere in suo potere il primo essere vivente che ci fosse passato sopra: gli astuti paesani facevano regolarmente inaugurare i ponti a gatti neri, asini e simili bestiole, cosicché il Diavolo doveva tornarsene all'inferno con le pive nel sacco.

⁶⁵⁵ Non a caso la radice della parola *eludere*, richiama il concetto di *ludus*, cioè del prendersi gioco di qualche cosa, travisandone la portata e lo spirito.

⁶⁵⁶ Che al paragrafo 3.6 abbiamo chiamato di "non incompatibilità" testuale.

⁶⁵⁷) Anche questa, come tutti i concetti giuridici, non è una formula di cui qualcuno possa attribuirsi la paternità, ma una caratteristica della vita in comune, che può essere avvertita da chi rifletta adeguatamente, e vive nella misura in cui è avvertita all'esterno, in quanto nelle scienze umane i concetti vivono nella misura in cui sono condivisi dall'uditorio di riferimento. Comunque la definizione più usata di frode alla legge risale a Paolo, che nel Digesto la distingue dalla ordinaria violazione di legge con la seguente espressione "Contra legem facit qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero qui salvis legis verbis sententiam eius circumvenit". Quest'espressione evoca quei principi sistematici dell'ordinamento giuridico, o meglio di suoi singoli settori (sopra paragrafo 6.2), che vengono "aggirati" dai comportamenti elusivi (il concetto di "aggiramento" su cui si basa l'art.37 bis dpr 600 ha un autorevole precedente nella voce verbale *circumvenit*). La diffusione del concetto in diritto romano è confermata anche da Fascione L., *Fraus Legi*, Milano, 1983, spec.te 192.

esempio clamoroso di espediente, legato al sistema elettorale, furono le c.d. *liste civetta*, destinate ad attenuare gli effetti del c.d. "scorporo" sulla quota proporzionale. Si pensi anche all'utilizzazione di società per aggirare divieti di esercizio di determinate attività da parte di esercenti determinate funzioni o professioni⁶⁵⁸. Analoga portata hanno gli espedienti (come i differimenti di incassi) per eludere i limiti di reddito connessi alla fruizione di determinate provvidenze (sussidi o borse di studio). Riguarda il diritto del lavoro l'utilizzo di piu' società, ciascuna con meno di 15 dipendenti, per eludere le garanzie imposte, oltre tale soglia, dallo statuto dei lavoratori⁶⁵⁹. Nel diritto privato si pensi all'uso delle società per aggirare obblighi di non concorrenza, o obblighi di astensione degli amministratori in presenza di azioni di responsabilità; sempre nel diritto privato è possibile, attraverso una donazione indiretta, evitare i requisiti di forma previsti per la donazione, con un comportamento nemmeno piu' implicitamente disapprovato dall'ordinamento civilistico.

@*l'elusione come artificio giuridico e non materiale*@ Di fronte alla legislazione, le parti stesse diventano interpreti, si prefigurano gli effetti delle disposizioni legislative che potrebbero applicare, o dei contratti che potrebbero stipulare: esse possono quindi scegliere, tra una pluralità di comportamenti tutti legittimi, e sostanzialmente equivalenti quanto ad obiettivi pratici, quello più conveniente sotto un determinato profilo; si tratta di una autoregolamentazione del tutto legittima e fisiologica, che cessa di esserlo quando il ricorso a determinati istituti giuridici è forzato verso obiettivi che, quantunque legittimi, contrastano con lo spirito di un istituto dell'ordinamento.

Si tratta di scappatoie puramente giuridiche, in cui non sussistono occultamenti di circostanze reali, nè manifestazioni di circostanze fittizie. Nell'elusione, infatti, le circostanze di fatto sono regolarmente rendicontate o nelle dichiarazioni fiscali, nei bilanci o nelle scritture contabili, pertanto è da escludersi che l'elusione possa comportare una falsità materiale, intesa come falsificazione di documenti, scritture etc., ovvero una falsità ideologica, cioè affermazione di circostanze attuali diverse da quelle effettive:

⁶⁵⁸) ALPA, *Trattato di diritto civile*, Milano, 2000, pag. 336, fa riferimento all'elusione del divieto di concorrenza (art.2105 c.c.) attraverso la costituzione di società.

⁶⁵⁹ In materia tributaria analogo fenomeno si verificava, e si verifica tuttora nonostante il mutamento della tipologia di agevolazioni, per le provvidenze relative al mezzogiorno, in cui una "nuova iniziativa produttiva" era agevolata piu' dell'ampliamento di un'attività precedente, e si costituivano perciò società nuove per ogni ampliamento relativo ad attività produttive precedentemente in essere (anche qui la scappatoia sta nella mancata considerazione, da parte della legislazione sottostante, del gruppo di società).

l'artificiosità è tutta giuridica e non ha nulla a che fare con la frode in senso penalistico, perchè quanto voluto, infatti, corrisponde a quanto dichiarato⁶⁶⁰.

Per questo, l'elusione non va confusa con la simulazione in quanto quest'ultima si fonda su una volontà diversa rispetto a quella manifestata (c.d. controdeklarazione); la simulazione è quindi ingannatoria (infatti è un caso di evasione), mentre i comportamenti elusivi sono realmente voluti dalle parti, ma al solo fine di aggirare una norma fiscale. Nell'elusione gli acquisti, le vendite, i conferimenti, le fusioni e le altre operazioni vengono effettivamente posti in essere, ma allo scopo di usufruire di un regime fiscale meno oneroso.

L'elusione è insomma manipolazione delle regole e delle loro imperfezioni, con l'utilizzazione di scappatoie e stratagemmi giuridici, mentre la simulazione è manipolazione della realtà, con una divergenza tra accordi dichiarati ed accordi effettivi.

@ l'elusione: tra determinazione estimativa ed analitica delle componenti reddituali@ Quando le imposte venivano determinate in relazione a consistenze materiali di beni (paragrafo 5.1), oppure alle caratteristiche esteriori di attività produttive, c'era poco spazio per l'elusione fiscale. Quest'ultima invece trova alimento nella vastissimo diritto tributario sostanziale, affermatosi negli ultimi decenni, nella costruzione della fattispecie imponibile in relazione a elementi specifici, spesso qualificati sotto il profilo extratributario (civile, commerciale o amministrativo che sia, secondo quanto rilevato al paragrafo 59). Anche in materia tributaria, quanto più le regole sono rigide, tanto più si prestano all'aggiramento.

@ legittimo risparmio d'imposta ed elusione@ Prima di parlare di aggiramento dello spirito di qualche disposizione, di vantaggio indebito, e via enumerando, occorre ricordare che nel sistema giuridico coesistono comportamenti tra loro perfettamente fungibili, ciascuno caratterizzato da una sufficiente dignità sistematica; con riferimento al diritto tributario, è del tutto fisiologico che il contribuente scelga gli strumenti che reputa più convenienti, realizzando così una "lecita pianificazione fiscale" (o "lecito risparmio d'imposta"). Gli esempi potrebbero essere moltissimi, come l'alternativa tra capitale proprio e di debito, acquistare un bene o prenderlo in leasing, pagare un'imposta sostitutiva oggi per avere maggiori deduzioni domani, cedere un'azienda ovvero la società che la contiene, scegliere il periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, etc..

Anche comportamenti ispirati esclusivamente a ragioni di convenienza fiscale possono essere del tutto legittimi, senza bisogno di dover essere giustificati da sostanza economica, magari di facciata (le c.d. valide ragioni economiche di cui all'art.37 bis dpr 600, di cui saremo più avanti). In caso

⁶⁶⁰ Sarebbe quindi inesatto collegare l'elusione al proverbio "fatta la legge trovato l'inganno".

contrario bisognerebbe ammettere la paradossale obbligatorietà, per i contribuenti, di seguire sempre la soluzione fiscalmente più onerosa, a meno che si abbia una valida ragione economica per sceglierne una più conveniente. Del resto, scegliere di avvalersi di una determinata disposizione non vuol dire certo tradire lo spirito di quelle che sono state accantonate.

Può accadere però che ci si costruisca, tra le maglie della legislazione, un regime vantaggioso a rigore lecito, ma prima di tutto “non voluto” dal legislatore e poi palesemente disapprovato alla luce di disposizioni che regolano casi analoghi. Si tratta di espedienti formalmente legittimi, ma contrastanti con lo spirito desumibile da altre disposizioni legislative “ad elevata valenza sistematica”. L’elusione è insomma una sorta di “risparmio d’imposta” patologico, una scappatoia, uno stratagemma giuridico per un risultato che il sistema tributario in linea generale non solo non ammette, ma disapprova. Si tratta di un “abuso” della legislazione vigente, di cui si strumentalizzano le imperfezioni, talvolta inevitabili, per ottenere risultati che (pur formalmente legittimi) ripugnano al sistema nel suo complesso, come spesso risulta dalla disciplina legislativa strutturale di situazioni affini.

@impossibilità di contrastare l’elusione forzando la discrezionalità interpretativa @

Abbiamo già detto che non sempre esistono i margini per impedire, attraverso l’interpretazione, che vengano posti in essere comportamenti elusivi. Per farlo, l’interprete dovrebbe spesso introdurre convenzioni e distinzioni non previste normativamente, e che spettano al legislatore. Se lo facesse, l’interprete travalicherebbe i limiti della propria funzione, spingendo la discrezionalità interpretativa fin dove essa non può giungere ⁶⁶¹. Quando invece tali margini interpretativi esistono, l’obiettivo di “contenere altrimenti facili elusioni” può essere utilizzato per avvalorare una determinata soluzione interpretativa ⁶⁶².

@reazioni legislative alla frode della legge: le norme ordinarie con finalità antielusive@

Il legislatore tributario italiano, in un primo momento, ha cercato di combattere l’elusione con una pluralità di modificazioni della legislazione sostanziale, tendenti ad eliminare le basi normative su cui si fondavano le

⁶⁶¹ Va in particolare evitato, di fronte all’utilizzo di istituti giuridici cui si connette un minor prelievo fiscale, un frettoloso ricorso alla capacità contributiva, che ripercorrerebbe valutazioni spettanti esclusivamente al legislatore, e dove entrano tutti gli altri profili di cui egli tiene conto, cioè semplicità, efficienza, sviluppo, cautela fiscale, effettività, etc..

⁶⁶²) L’amministrazione prima ed i giudici poi, possono contrastare il comportamento adottato dal contribuente proprio attraverso l’interpretazione. Ad esempio, per tornare al patto col Diavolo descritto poco sopra in nota, se il patto avesse parlato dell’anima del primo essere vivente, il Diavolo avrebbe potuto replicare che asini e gatti sono privi di anima, e avrebbe perciò contrastato l’elusione in via interpretativa.

scappatoie realizzate dai contribuenti. Ne è derivata una sovrapposizione di criteri legislativi farraginosi e contraddittori, una esasperata regolamentazione di dettagli, ed una reazione a catena rispetto a comportamenti elusivi non previsti da questi tentativi di correzione. In questa rincorsa tra elusori e legislatore, quest'ultimo non si è avveduto che queste norme correttive, nella loro rigidità, potevano colpire anche chi non realizzava alcun vantaggio fiscale; si tratta di una sorta di "vittime collaterali", che da qualche anno possono ottenere dall'autorità fiscale un riconoscimento che la specifica situazione è estranea alla "ratio" della disposizione correttiva, in quanto non sussistevano in concreto rischi di elusione (art.37 bis dpr 600-1973 comma 8, per la cui interpretazione sono necessari gli stessi passaggi logici che vedremo subito per la disposizione antielusiva).

@la disposizione antielusiva in senso tecnico@ Una reazione più efficace è invece fornita dalla possibilità per l'autorità fiscale di disattendere il vantaggio conseguito attraverso l'elusione. In questo sta la sostanza di tali disposizioni, in Italia contenute nell'art.37 bis sopra citato, e presenti in quasi tutti i paesi economicamente sviluppati; tali disposizioni mettono così da parte il garantismo connesso al rispetto delle regole e consentono di disapplicarle se il contribuente, manovrando tra loro, crea a proprio uso e consumo un regime giuridico di favore, non direttamente vietato, ma contrastante con indicazioni sistematiche di più ampio respiro.

@segue:discrezionalità interpretativa e norma antielusione@ L'esercizio della discrezionalità interpretativa è fondamentale per stabilire se esista o meno un'elusione, cioè un comportamento che, secondo il noto brano di Paolo, *salvis legis verbis sententiam eius circumvenit*. Di questo antico brocardo si trova traccia proprio nella struttura dell'art.37 bis, dove si richiama l'*aggiramento* di obblighi e divieti. Scrivere una disposizione del genere è facile, e grossomodo quelle vigenti all'estero si somigliano tutte. La sua applicazione⁶⁶³ richiede però una notevole sensibilità, su sottosistemi del diritto tributario, spesso molto specialistici. La disposizione antielusiva non pone l'interprete nella posizione del legislatore, non gli affida valutazioni di meritevolezza sociale⁶⁶⁴, ma conferma il carattere intellettualmente complesso, e tutt'altro che meccanicistico, dell'interpretazione: i ragionamenti che occorre effettuare in questo campo costituiscono un'altra conferma dell'utilità del concetto di "discrezionalità interpretativa", uno dei fili conduttori di questo volume. Stabilire se un comportamento sia elusivo o meno

⁶⁶³) Sulla quale non si è ancora formata sufficiente giurisprudenza, trattandosi di una disposizione vigente da meno di un decennio, in uno scenario in cui i giudici intervengono (come rilevato al paragrafo 48) a scoppio ritardato rispetto alle modifiche legislative.

⁶⁶⁴) Salvo, come vedremo, il curioso incidente di percorso delle "valide ragioni economiche".

vuol dire infatti valutare la valenza sistematica di disposizioni e principi diversi. In particolare occorre esaminare “quanto pesano” rispetto alle altre le disposizioni di cui il contribuente si fa forte, e confrontarle con la valenza di altre disposizioni asseritamente “eluse”.

In pratica si tratta di *estrarre* da discipline di settore, come quelle in tema di “commercio” delle perdite, di neutralità delle operazioni di fusione e scissione, di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, di credito d'imposta e doppia imposizione societaria, indicazioni sistematiche sufficienti a qualificare il comportamento del contribuente, stabilendo prima di tutto se ci sia un “vantaggio fiscale”, e in caso positivo qualificarlo nel lecito risparmio d'imposta o nell'elusione. Per stabilire se un vantaggio fiscale sia indebito non basta confrontarlo puramente e semplicemente con altre soluzioni più onerose; occorre invece che, dal confronto, emerga una decisiva prevalenza logico-sistematica delle soluzioni che il contribuente ha evitato (eluso) rispetto a quella che ha posto in essere. Può essere importante trovare comportamenti alternativi, che costituiscano le pietre di paragone per stabilire se la soluzione adottata dal contribuente costituisca una scappatoia, uno stragemma che conduce a un risultato non voluto e disapprovato dal sistema⁶⁶⁵. Talvolta la contraddizione è agevole da sciogliere, come accade, ad esempio, quando, gradualmente, una nuova tendenza normativa rimpiazza gradualmente quelle precedenti, di cui continuano però ad esistere tracce sempre più limitate⁶⁶⁶. Qualche volta, inoltre, le indicazioni che provengono dal sistema non sono univoche, e inviano segnali contraddittori a chi vuole distinguere tra lecito risparmio d'imposta ed elusione;

@ le valide ragioni economiche come “corpo estraneo” di derivazione anglosassone @

In questi casi è necessaria una grande sensibilità sistematica per effettuare confronti e accostamenti, tanto è vero che –disorientati da queste complesse valutazioni- spesso si fa riferimento al concetto di “valide ragioni economiche”, ripreso nell'art.37 bis dall'espressione *business purpose test*,

⁶⁶⁵ Si pensi, ad esempio, alla trasformazione del prezzo di cessione di una partecipazione in restituzione del sovrapprezzo; alla cessione di una azienda redditizia ad una c.d. "bara fiscale"; alla cessione di azioni da parte di un soggetto non abilitato a fruire del credito d'imposta ad un soggetto titolare di questa possibilità (c.d. *dividend washing*) ecc. Per una elencazione esemplificativa si rinvia a Lupi, *Manuale giuridico professionale*, IPSOA, 2001, 305ss.

⁶⁶⁶ Si pensi al regime della neutralità dei conferimenti in società e della continuità dei relativi valori fiscali: all'origine la disciplina delle operazioni transfrontaliere poteva apparire derogatoria rispetto a principi generali interni, mentre con il decreto legislativo n. 358 del 1997 sembra che questa soluzione sia invece quella che ha preso il sopravvento a livello sistematico. Il conseguimento di questo effetto di neutralità non dovrebbe quindi, a tutt'oggi, essere considerato un vantaggio fiscale disapprovato dal sistema e quindi indebito ai sensi dell'art. 37 bis.

elaborata negli ordinamenti anglosassoni; questi ultimi sono improntati a criteri casistici, e meno sensibili a valutazioni di ordine sistematico dell'ordinamento giuridico. L'inserimento del concetto nella legislazione italiana si spiega con tutte le cautele e le diffidenze verso il progetto di una norma siffatta, ritenuta per molti anni lesiva della certezza dei rapporti giuridici e del diritto di ciascuno di organizzare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso. Orbene, nel contesto americano, il *business purpose* opera come un correttivo della piena libertà, altrimenti riconosciuta al contribuente, di massimizzare la propria convenienza fiscale attenendosi al tenore testuale delle disposizioni legislative: nel contesto statunitense, quindi, le accuse di elusività possono essere rimosse semplicemente dimostrando di avere una buona ragione economica per compiere una operazione, e questo consente di realizzarla anche secondo le particolari modalità tecnico giuridiche da cui deriva la convenienza fiscale. Questo modo, prevalentemente empirico, di contrastare l'elusione, mal si concilia con la tradizione giuridica in cui, come sopra rilevato, è ben noto il concetto di *fraus legi* e dove l'elusione viene combattuta individuando se essa lede, o meno, lo spirito del sistema nel suo complesso. Si tratta di due modalità non sempre coincidenti di combattere lo stesso fenomeno, che talvolta possono coincidere: le aree di divergenza sono 1) i comportamenti dettati solo da ragioni di risparmio fiscale, e quindi privi di valide ragioni economiche, ma conformi allo spirito strutturale di uno dei sistemi che si intrecciano nel diritto tributario 2) i comportamenti provvisti di valide ragioni economiche, ma che stridono con lo spirito del sistema fiscale. Concettualmente, i primi devono ritenersi legittimi, ed i secondi elusivi, affermando che le valide ragioni economiche nel primo caso possono mancare, ma nel secondo devono suffragare non solo l'operazione nel suo complesso, ma anche quella sua particolare metodologia (fiscalmente efficiente) con cui si realizza il vantaggio fiscale.

Nel nostro sistema, lo spazio per le valide ragioni economiche è quindi quello di elemento residuale, per salvaguardare comportamenti che altrimenti sarebbero colpiti dalla norma antielusiva. Le valide ragioni economiche rappresentano quindi l'ultimo baluardo dietro cui può difendersi chi realizza comportamenti elusivi.

La difficoltà di comprendere lo spirito della legislazione in tema di fiscalità specialistica, di "dare una valenza sistematica" ad alcune disposizioni piuttosto che ad altre, sta facendo però spesso utilizzare le "valide ragioni economiche" come una via d'uscita accessibile anche per chi è sprovvisto di familiarità coi raffinati meccanismi della fiscalità d'impresa. Orientarsi nelle delicate simmetrie descritte al paragrafo 61 può essere assai complesso mentre chiunque riesce a immaginare o negare motivazioni economiche vere o presunte. Ancora una volta, la deferenza formale verso tutta la legislazione, impedisce di cogliere lo spirito della legislazione.

