

Discrezionalità (diritto tributario)

Valutatività del diritto, tributi e discrezionalità	1
Il divieto, per l'amministrazione tributaria, di valutazioni di meritevolezza politico sociale e le implicazioni sulla c.d. vincolatezza della sua attività.....	2
La portata dei riferimenti alle elaborazioni di diritto amministrativo.....	3
Gli inconvenienti del rifiuto dell'idea di discrezionalità	5
Le valutazioni tradizionalmente demandate agli uffici tributari ed i profili di discrezionalità ravvisabili nella loro azione.	7

Valutatività del diritto, tributi e discrezionalità

Nella voce diritto tributario abbiamo visto che il diritto studia istituzioni della società, tutte accomunate dalla valutazione di eventi della vita sociale; le circostanze da valutare sono innumerevoli, dalle questioni di fatto (voce “prova(diritto tributario)”, all’interpretazione delle regole, al bilanciamento tra valori, o ad un misto dei tre. Il termine tecnico più diffuso per indicare le valutazioni compiute dalle istituzioni, e da chiunque sia incaricato di compiti che travalicano il suo interesse personale, è quello di *discrezionalità*. Quest’ultima viene esercitata, da sempre, temperando interessi e valori, anche in funzione delle regole legislative (ma non solo) con cui alcune scelte vengono cristallizzate una volta per tutte, in nome della certezza dei rapporti giuridici. Queste regole rappresentano punti fermi, visibili e comodi per velocizzare le decisioni, e quindi graditi ai pratici¹, che guardano la discrezionalità con timore e diffidenza, mentre la teoria generale è consapevole di questa “valutatività del diritto” ed è ormai allineata, con varie sfumature, su posizioni giusrealiste o istituzionaliste.

Mortificando il concetto di discrezionalità, il diritto si riduce, da analisi di funzioni, a commento di materiali legislativi, dottrinali e giurisprudenziali: dove questi materiali sono sistematizzati ed organici ex se, gli inconvenienti sono relativi. Dove invece questi materiali sono confusionari ed estemporanei, come in diritto tributario, il risultato è catastrofico. La “pratica tributaria” si è trasformata in una parafrasi di legislazione, circolari e sentenze, dove il pensiero fa raramente capolino e non si salda, come abbiamo visto

¹ I pratici, non hanno molto tempo per riflettere, e spesso –quando sono inseriti in istituzioni- trovano anche comodo di cavarsi d’impaccio con qualche sbrigativo riferimento alla legislazione. Molti, probabilmente, in materia tributaria, vivono la legislazione, proprio perchè asistemica, inutilmente minuziosa, ingarbugliata e contraddittoria, non è vissuta come un vincolo, ma come una comoda opportunità, in cui si possono trovare spunti per sostenere tutto e il contrario di tutto, a seconda delle convenienze.

nella voce “sistema tributario” con il resto della sensibilità giuridica (da un lato), ed economica (dall’altro). Prendere atto, anche nella nostra materia, della valutatività del diritto, del rapporto tra istituzioni e legislazione, capire quali compiti valutativi sono affidati a ciascuno è il primo passo per rompere un circolo vizioso di cui abbiamo visto altri aspetti nelle voci “Diritto tributario”, “Evasione fiscale” e “controlli fiscali”.

Il divieto, per l’amministrazione tributaria, di valutazioni di meritevolezza politico sociale e le implicazioni sulla c.d. vincolatezza della sua attività.

Visto che il diritto studia il comportamento delle istituzioni, e che l’istituzione di riferimento del diritto tributario è quella amministrativa, partiamo dall’affermazione diffusa secondo cui essa non eserciterebbe discrezionalità. Come tutte le affermazioni diffuse, e come tutte le idee delle scienze sociali, essa contiene una certa dose di verità, ma la sua generalizzazione acritica ha contribuito all’isolamento del diritto tributario e alle disfunzioni descritte in altre voci che hanno portato la certezza dell’evasione a prendere per molti versi il posto della certezza del diritto.

In una visione istituzionalistica del diritto è invece molto facile mettere ordine, partendo dai compiti affidati all’amministrazione, ai giudici e ai contribuenti. Le affermazioni sulla “non discrezionalità” dell’azione amministrativa in materia tributaria sono condivisibili in relazione ad un certo tipo di valori e interessi non affidati all’istituzione amministrativa tributaria: si tratta del bilanciamento tra interessi pubblici e privati coinvolti in materia di tassazione, cioè al gettito, allo sviluppo economico⁽²⁾, alla solidarietà, alla meritevolezza sociale di determinate attività, ai riflessi sull’economia nazionale³, alle condizioni individuali o familiari di disagio o di benessere, etc.; insomma, si tratta di tutti quei valori che non attengono ai vari profili (precisione, semplicità, certezza, etc.) per misurare la capacità economica. I richiami alla “non discrezionalità” e alla “vincolatezza” dell’azione amministrativa in materia fiscale ci ricordano che il compito dell’istituzione amministrativa tributaria è quello di misurare la capacità economica, senza intromettersi in altre valutazioni di meritevolezza, di competenza del legislatore o affidate ad altri settori della Pubblica Amministrazione. Per determinare in concreto la capacità economica individuata in astratto dalla legislazione non c’è bisogno, a ben vedere, né di interessi primari, né di interessi secondari, secondo le categorie analitiche della discrezionalità elaborate nel diritto amministrativo. Il richiamo alla vincolatezza⁽⁴⁾ si spiega proprio con l’impossibilità di giustificare inesatte determinazioni della capacità economica con

² Infatti una tassazione più elevata costituisce, ovviamente a parità degli altri fattori, un ostacolo allo sviluppo delle imprese, dalle quali a sua volta proviene la ricchezza. In una economia aperta, inoltre, i livelli di tassazione determinano anche l’afflusso di investimenti esteri.

³ In proposito è emblematica una lunga vicenda giurisprudenziale degli anni sessanta (Descritta da Perrone, Voce Discrezionalità, in dizionario di diritto pubblico a cura di Cassese, punto 2) al termine della quale fu escluso correttamente che la classificazione doganale di determinate merci nella relativa tariffa potesse avvenire, in casi di incertezza, considerando gli interessi alla produzione, alle esportazioni, al commercio estero e simili (tali interessi esorbitano, infatti, da quelli affidati all’amministrazione finanziaria, che non poteva distorcere la corretta classificazione doganale di un determinato prodotto solo perché, in questo modo, si proteggeva un prodotto italiano concorrente).

⁴ Concetto tra l’altro improprio come osservava Giannini M.S. per il quale un potere vincolato è una contraddizione in termini.

esigenze di gettito, di sviluppo, di meritevolezza sociale etc.. Non che siano esigenze poco importanti, ma perché spettano ad altre istituzioni, come abbiamo visto nella voce “Riserva di legge”, non agli uffici finanziari.

Negare però agli uffici finanziari una certa tipologia di valutazioni non vuol dire negare loro *tutte* le valutazioni, anche quelle necessarie (come vedremo) per contemperare i vari profili rilevanti nella determinazione della capacità economica, ed esposte tra l’altro nella voce “capacità contributiva”. Nella determinazione della capacità economica non c’è bisogno di contemperare interessi politicamente qualificati, ma tuttavia occorre valutare contemporaneamente le informazioni di cui il fisco dispone, il loro fondamento, i tempi e le risorse disponibili per i controlli, le prospettive di vittoria in un contenzioso, la precisione nella determinazione della capacità economica, l’impatto di eventuali indagini sulla sfera privata e sull’attività economica del contribuente o di terzi. Spesso può essere addirittura il contribuente, nel corso dei controlli, a fare appello all’istituzione amministrativa perché determini in modo ragionevole ed “accettabile” la capacità economica, anche nell’ottica di una eventuale adesione (voce “accordi”(diritto tributario)). Nell’ottica che nega ogni forma di discrezionalità, le istituzioni possono invece seguire la strada più comoda, cioè quella di ignorare le richieste del contribuente, accertare il massimo (coprendosi così le spalle da possibili responsabilità: voce Controlli fiscali) e portare il più rapidamente possibile la pratica davanti al giudice ⁵. Anche rispetto alla trasparenza nell’esame delle pratiche, delle istanze dei contribuenti, la teoria della “non discrezionalità” può innalzare impenetrabili muri di gomma, dove la risposta è sempre quella di “aver applicato la legge”, riducendo la dialettica tra fisco e contribuente a un gioco di coperture e di ipocrisie.

Per questo è fondamentale, per i contribuenti, gli studiosi e la stessa amministrazione, comprendere quali compiti sono affidati all’amministrazione finanziaria, gli aspetti su cui non si deve intromettere e quelli che deve contemperare. A questo scopo occorre fare una premessa sugli equivoci cui portarono, anche in questo campo, le incertezze sulla collocazione del diritto tributario tra cornice amministrativa e riferimenti agli schemi civilistici.

La portata dei riferimenti alle elaborazioni di diritto amministrativo.

Il concetto di discrezionalità è relativamente meno importante per i rapporti “paritetici” tipici del diritto dei privati, per i quali il giudice è la prima e unica istituzione di riferimento, tendenzialmente statica, per la soluzione delle controversie. Il diritto dei privati si muove ad iniziativa delle parti, che si rivolgono al giudice, e può anche trascurare le situazioni preliminari, cautelari, istruttorie etc., in cui il giudice stesso effettua *valutazioni comparative di diversi profili*, perfettamente inquadrabili nel concetto di discrezionalità⁶.

⁵ L’istituzione giurisdizionale ha infatti le mani più libere, come rilevato nella voce Giurisdizione tributaria, rispetto a tutte le preoccupazioni e i condizionamenti interni presenti nelle istituzioni amministrative (vedi anche la voce “Controlli Fiscali”).

⁶) Anche se particolarmente rilevante per il diritto amministrativo, la discrezionalità è una figura di teoria generale, presente nel diritto privato (amministratori di società, tutori, mandatari, trustees) in quello penale (criteri di determinazione della pena), in quello processuale (conduzione del rito), in quello

Il concetto di discrezionalità diventa però fondamentale quando l'istituzione di riferimento è amministrativa, cioè non è "statica", ma deve agire, prendere in vario modo l'iniziativa. Mentre le valutazioni del diritto tributario ruotano intorno alla determinazione della capacità economica, negli altri settori del diritto amministrativo vengono in gioco meritevolezze comparative di interessi; tali valutazioni devono necessariamente essere in buona misura lasciate a decisioni *caso per caso*, dove le autorità amministrative, nei settori più vari, devono scegliere, anche mettendo sul piatto della bilancia interessi diversi. Ad esempio, nel settore dell'istruzione, della sicurezza, della sanità, del commercio, dell'industria, come pure della viabilità e del traffico, molte scelte dovevano necessariamente essere lasciate alla burocrazia periferica, sia pure in cornici legislative. Nella maggior parte dei settori in cui opera il diritto amministrativo potevano cioè presentarsi delle microconflittualità sugli interessi "politicamente qualificati" (proprietà, sicurezza, sanità, ambiente, urbanistica, beni culturali, etc.); si tratta di numerose scelte di opportunità, di meritevolezza, approvazione o disapprovazione, dove gli interessi si puntualizzano rispetto a innumerevoli casi concreti, diffusi sul territorio; lo studio amministrativistico della discrezionalità non poteva che cercare in prima battuta modelli esplicativi per queste situazioni⁷; nel diritto tributario le valutazioni comparative di questo genere di interessi sono invece affidate al legislatore, e si tratta solo di determinare, dai vari punti di vista più volte indicati, la capacità economica.

La teoria della discrezionalità amministrativa, sistematizzata da Massimo Severo Giannini, dalla quale i tributaristi prendono le mosse, è essenzialmente un modello esplicativo delle valutazioni, cui l'autore diede come oggetto la *ponderazione di interessi pubblici e privati*. Si trattava dell'interesse primario, così chiamato in quanto affidato all'amministrazione, e di "interessi secondari", non in quanto "meno importanti", ma in quanto "diversi" da quello affidato all'amministrazione⁸. Già secondo Giannini, ma il punto è generalmente condiviso, "discrezionale" non è sinonimo di "libero": , in quanto esercitata nell'interesse altrui, la scelta discrezionale è soggetta a valutazioni, cioè sindacabile, alla ricerca di abusi, negligenze e altri « vizi » nell'esercizio della relativa funzione; col « vincolo nel fine », spesso riferito alla discrezionalità, possono però essere compatibili una serie di soluzioni in concreto immuni da vizi.

Il confronto tra interessi pubblici e privati, o fra vari interessi pubblici, non ha peraltro mai preteso di esaurire tutte le forme ipotizzabili di discrezionalità. Insomma, neppure Giannini ha esplicitamente circoscritto, fin dalla prima versione dei suoi scritti, il "bilanciamento" agli "interessi pubblici e privati"; questi ultimi semplicemente rappresentavano l'oggetto che più stava a cuore agli amministrativisti. Nulla costituzionale (discrezionalità legislativa, come esigenza di ragionevolezza della legislazione rispetto alla costituzione).

⁷ Anche se la discrezionalità, come rilevato alla nota precedente, è un concetto di teoria generale, non appartenente a uno specifico settore del diritto, le discipline amministrativistiche erano le prime che non potevano trascurare queste tematiche.

⁸ Era quindi normale che gli "interessi secondari" potessero essere (potenzialmente) prevalenti nei casi specifici.

escludeva però l'applicazione del bilanciamento (o della ponderazione, se si preferisce questo termine) a modalità tra loro confliggenti di considerare un unico interesse, come dimostra la successiva elaborazione amministrativistica sulla discrezionalità della scelta dei mezzi con cui perseguire un interesse unico. L'interesse all'istruzione, alla sanità, ai trasporti, alla sicurezza possono essere considerati sotto una pluralità di punti di vista⁹. L'interesse potrebbe quindi essere uno solo, ma suscettibile di essere considerato secondo una pluralità di aspetti: si pensi alle valutazioni di equità/efficienza, dietro cui si celano bilanciamenti tra qualità e quantità, precisione e semplicità, adeguatezza e urgenza, consumo o conservazione di risorse scarse, previsione dell'esito di una causa rispetto all'opportunità di una definizione consensuale, tempistica processuale in relazione a possibili assunzioni di prove etc. Lo schema classico della "ponderazione", riferito da Giannini a quanto stava più a cuore agli amministratori, può quindi essere utilizzato per il bilanciamento di qualsiasi profilo giuridicamente rilevante, indipendentemente dalla compresenza di "interessi pubblici e privati". Ponendosi nel solco degli schemi Gianniniani si sarebbe dovuto dare conto delle diverse modalità di perseguire l'interesse pubblico in materia tributaria, tenendo conto della precisa determinazione della capacità economica, della certezza dei rapporti, dei rischi del contenzioso, dell'imparzialità ed omogeneità dell'azione amministrativa, e di numerosi altri profili, per i quali il modello Gianniniano di discrezionalità (che poi è un modello di analisi delle valutazioni) funziona egregiamente.

Ci si è invece fermati, complice anche l'autodeterminazione analitico contabile dei tributi in cui il gettito affluisce indipendentemente dall'iniziativa degli uffici (voci Autodeterminazione dei tributi e Controlli fiscali), al luogo comune secondo cui l'attività degli uffici finanziari sarebbe rigidamente vincolata, e ontologicamente diversa da quella compiuta dalle generalità delle altre amministrazioni. E' un ulteriore riflesso del recepimento eccessivo dei modelli civilistici, stretti tra le azioni *puramente facoltative* e quelle obbligatorie *ex lege*. Concepire l'applicazione delle imposte come una controversia tra contribuente e amministrazione, risolta dal giudice, mortificava anche la categoria concettuale della discrezionalità. Il bilanciamento dei vari aspetti rilevanti ai fini della determinazione del tributo è stato quindi tendenzialmente trascurato, contribuendo alla difficoltà delle istituzioni del fisco a gestire i diversi punti di emersione della capacità economica, con ricadute preoccupanti, ai fini dei controlli e della perequata ripartizione delle spese pubbliche, di cui si dirà al punto seguente.

Gli inconvenienti del rifiuto dell'idea di discrezionalità.

⁹ Si potrebbe divagare sulla omogeneità e comparabilità degli interessi e a proposito dei piani su cui si collocano. Esistono infatti interessi qualificati per il loro contenuto, cioè la sicurezza, la sanità, l'istruzione, la cultura, lo sviluppo economico, l'ambiente, ed altri che possono essere confrontati, in quanto si pongono sullo stesso piano, mentre altri sono neutri, come la certezza delle regole, la semplicità, la tutela della buona fede, il rispetto della parola data, l'economicità nell'uso di risorse scarse, etc.. Inoltre gli interessi possono essere sintetizzati, creando formule ampie, come l'interesse alla pacifica convivenza o a "una società più giusta", che in realtà sconfinano nelle scelte politiche, poiché impongono in bilanciamento tra una pluralità di interessi con rilevanza economico sociale (sviluppo, solidarietà, sicurezza, salute, istruzione, ed altri interessi con rilevanza "politico generale").

Anche se alle istituzioni fiscali non competono le valutazioni di meritevolezza economico sociale indicate al paragrafo 2, esse dovevano per lungo tempo prendere l'iniziativa di quantificare la capacità economica contemperando la precisione nel calcolo delle imposte, in relazione alle informazioni disponibili o acquisibili, la semplicità e la snellezza dell'attività, la certezza e stabilità dei rapporti giuridici (tenendo conto dell'esigenza di una certa uniformità di azione nei casi simili), considerando le osservazioni e il comportamento dei contribuenti, nonché le indicazioni legislative, più o meno pertinenti e precise rispetto ai problemi che di volta in volta si ponevano.

Queste valutazioni, pur estranee ai noti profili di opportunità economico sociale, riservati al legislatore, davano pur sempre luogo a un « potere riservato di valutazione », talvolta definito attraverso il concetto, scarsamente rigoroso, di « discrezionalità tecnica ». L'espressione dava l'idea della sottrazione agli uffici fiscali delle più volte menzionate valutazioni economico sociali connesse all'applicazione dei tributi, e della attribuzione — invece — di quei poteri riservati di stima di cui si è detto. L'improprio concetto di discrezionalità tecnica è stato diffuso in tutto il diritto amministrativo, per spiegare il potere « riservato » (cioè sindacabile solo in presenza di specifici « vizi ») di apprezzamento di profili sfuggenti, di difficile determinazione; se ne trovano esempi in materia di certificazioni sanitarie, tecniche, finanziarie e simili. La suddetta funzione valutativa era, per sua stessa natura, sindacabile solo rilevando negligenze, errori di fatto, vizi di legittimità (erronee soluzioni di questioni di diritto) ed altre patologie, che di norma lo stesso contribuente doveva indicare.

Con l'avvento dell'autodeterminazione dei tributi, i fenomeni di questo genere sono in gran parte usciti di scena. Le residue stime, talvolta necessarie anche nell'ambito dell'autodeterminazione analitica dei tributi, per quanto riguarda ad esempio redditi in natura, valori normali, o determinazioni induttive del giro d'affari di piccoli artigiani e commercianti, si inseriscono in una funzione d'iniziativa comunque demandata ai contribuenti, e quindi ad esse non si accompagna, in capo agli uffici, il « potere riservato » che esisteva un tempo¹⁰. Inoltre si tratta di attività non più essenziali rispetto a una fiscalità dove gran parte del gettito arriva comunque dai grandi enti ed istituzioni di impresa, e dove si possono mettere in ombra valutatività e discrezionalità senza plateali crisi finanziarie. E' un contesto in cui sembra instaurarsi un rapporto diretto tra legislatore e contribuenti, in cui il primo parla, i secondi adempiono (o non adempiono) e l'amministrazione fiscale rileva più come interprete (del dichiarato) che come controllore di eventuali omissioni. Sono le conseguenze del fatto che la prestazione amministrativa tributaria viene oggi "autodeterminata", ma la fedeltà di questa autodeterminazione è influenzata in modo decisivo dall'essere "segnalati" o meno, dalla previsione sulle probabilità e il contenuto dei successivi controlli amministrativi; in questo contesto, i contribuenti non oggetto di segnalazioni personalizzate percepiscono la ritrosia degli uffici rispetto alle valutazioni, supportata persino dalle tesi dottrinali sulla "non discrezionalità". A questo punto le premesse per evadere quanto non è specificamente segnalato al fisco, e persino sulla capacità economica visibile, ma "non segnalata" ci sono tutte.

¹⁰ Alla voce "Onere della prova" abbiamo visto che sarebbe contraddittorio rispetto ai compiti affidati al contribuente, e lesivo del suo diritto di difesa, consentire agli uffici fiscali le generiche rideterminazioni estimative di un tempo, costringendo il contribuente a fornire contro di esse una prova contraria che sarebbe pressoché impossibile.

La chiusura indiscriminata verso la discrezionalità, ha alimentato la ritrosia verso le valutazioni, latente in tutte le istituzioni, comprese quelle di controllo, perché comportano una scelta, la possibilità di una futura critica, la necessità di esporsi e di mettersi in gioco, secondo quanto abbiamo già rilevato (per le istituzioni private di impresa) nelle voci “Autodeterminazione dei tributi” e “Controlli fiscali”; le istituzioni pubbliche, con doveri di imparzialità e trasparenza, sono ancora più caute verso le valutazioni, che potrebbero “creare un precedente”, ed essere utilizzate, anche strumentalmente, per richiedere, in circostanze diverse, un trattamento simile; questa naturale tendenza non poteva che accentuarsi, se rivestita di un’impalcatura dottrinaria. La conseguenza più negativa è stata l’appiattimento sulla legislazione, la tendenza ad « amministrare per legge »⁽¹¹⁾ che ha provocato le odierne rigidità e le difficoltà di valorizzare gli indizi di capacità economica visibili, ma non quantificati, con una franchigia di fatto per tutta la capacità economica sfuggente; quest’ultima è visibile da tutta l’opinione pubblica, ma il rifiuto pregiudiziale del concetto di discrezionalità rende molto difficile valutarla, e spiega in buona parte la creazione di strumenti automatici come gli “Studi di settore” (vedi) e l’accertamento sintetico. La asserita “non valutatività” dell’azione degli uffici ha trasformato molti controlli fiscali in una sorta di vuota rappresentazione, dedicata quasi esclusivamente al regime giuridico delle circostanze dichiarate dal contribuente, contribuendo così alla diffusione dell’evasione fiscale (come rilevato all’apposita voce dell’enciclopedia).

La fiscalità analitica, basata sugli adempimenti delle grandi istituzioni erogatrici di reddito, ha contribuito all’impigritimento della riflessione sull’attività amministrativa in campo tributario. Da un lato, un sufficiente gettito tributario ha cominciato ad affluire automaticamente, senza fatica, attraverso le grandi istituzioni pubbliche e private; rispetto alle altre forme di capacità economica, con punti di emersione complessi, sfuggenti e la cui valutazione era per molti aspetti imbarazzante, molti funzionari hanno visto il richiamo a non valutare, ad attenersi scrupolosamente alla legge, come un’opportunità per far finta di nulla. Sono state assecondate proprio quelle tendenze che rendono difficile mettere sotto controllo la capacità economica sfuggente, ed è stata menomata la funzione essenziale dell’Amministrazione Fiscale, soprattutto in un contesto di autodeterminazione dei tributi, cioè quella di riequilibrare per quanto possibile le sperequazioni tra contribuenti *segnalati* e *non segnalati*, più *visibili* e *meno visibili*.; se da tale compito l’Amministrazione si solleva, in omaggio a una pretesa “non valutatività”, ci si allontana dalla giusta imposizione, dall’equità fiscale, dalla perequata ripartizione dei carichi tributari e da tutti gli elevati valori di cui parlano proprio i sostenitori della “vincolatezza” e dell’“indisponibilità” del credito tributario.

Le valutazioni tradizionalmente demandate agli uffici tributari ed i profili di discrezionalità ravvisabili nella loro azione.

Occorre a questo punto accantonare il generico e ambiguo quesito sulla natura « vincolata » o « discrezionale » dell’attività degli uffici, nella consapevolezza che ogni funzione ha i suoi profili di discrezionalità (se si preferisce di “valutatività”), e che occorre individuare quali di essi sono affidati e sottratti a ciascun

¹¹ LUPI, *Società, diritto e tributi*, in *Il Sole 24 Ore Libri*, 2005, parte seconda.

determinato organismo, ivi compresa l'amministrazione fiscale. Nell'azione di controllo, e nella gestione delle controversie, gli uffici devono inevitabilmente contemperare vari profili sotto cui considerare l'interesse erariale, nei tempi e nei modi, valutando precisione e semplicità, trasparenza, imparzialità, efficienza, effetto dissuasivo rispetto all'evasione, etc.. Ritroveremo tali profili non solo a proposito della gestione delle liti (voce "accordi(diritto tributario)" e "autotutela(diritto tributario)", ma anche nella scelta dei contribuenti da controllare, dei poteri istruttori da esercitare, nella riscossione in pendenza di ricorso (voce esecuzione forzata (diritto tributario)).

In materia di poteri investigativi (voce "indagini fiscali") occorre spesso contemperare le indagini col diritto alla riservatezza degli inquisiti, oppure con l'ordinato svolgimento della loro attività economica. Occorre distinguere le prescrizioni legislative a tutela dell'efficiente organizzazione dell'attività di controllo da quelle a tutela del contribuente. In materia tributaria, oggi, è abbastanza raro che l'esercizio di questi poteri presenti in concreto anomalie tali da giustificare un sindacato giurisdizionale; non perchè la discrezionalità non ci sia, ma perchè essa viene di solito esercitata in modo da non prestare il fianco a censure di sorta. Da un lato gli uffici si preoccupano moltissimo di avere sempre una forte « copertura » legislativa (anche a costo di formalismi e rigidità), e dall'altro lo schematismo e il semplicismo della giurisdizione tributaria non induce certo i contribuenti, che si trovano di fronte ad abusi, vessazioni e altre patologie dei poteri discrezionali, ad intraprendere una autonoma azione processuale. Da una parte il cattivo esercizio della discrezionalità non è frequente (per fortuna), dall'altra è difficile farlo valere processualmente, e magari i contribuenti lasciano correre, anche per carenza di supporto probatorio. L'azione amministrativa non è sindacabile finchè non rende manifesto un esercizio anomalo, per fini impropri. Ad esempio, è ben noto che la verifica non può durare più di trenta giorni lavorativi, ma cosa accadrebbe se tra un giorno lavorativo e l'altro fossero intervallati mesi, fino ad allungare indefinitamente i tempi del controllo¹²? I poteri istruttori potrebbero ad esempio essere utilizzati come forma di pressione indebita, non per fini egoistici del funzionario, ma per ottenere dal contribuente un atteggiamento più malleabile nell'ambito di un diverso rapporto con lo stesso ufficio. Sorvoliamo poi sull'ipotesi in cui gli strumenti amministrativi suddetti siano utilizzati come forma di pressione per ottenere vantaggi personali indebiti, senza che però sussistano, sul piano probatorio, i presupposti minimi per una azione penale. In queste seconde ipotesi sono certamente immaginabili forme di reclamo e di rimostranza, in cui la violazione di doveri di correttezza, da parte degli uffici, assume rilevanza anche da un punto di vista giuridico, magari nell'ambito dell'ordinamento interno dell'amministrazione. Le cautele procedurali per le indagini amministrative sono dettate nell'interesse pubblico all'efficiente organizzazione degli uffici, ma proteggono indirettamente anche il privato. Un esempio palese di norma che tutela l'interesse privato alla riservatezza e al domicilio è quello della "gravità" degli indizi ai fini delle indagini personali e domiciliari, dove il senso proprio delle parole, nonché la sensibilità comune, fanno capire che deve trattarsi di "indizi tanto gravi da legittimare una lesione nella sfera personale del contribuente", e non di "violazioni gravemente provate"¹³; per rendersene conto basta pensare al caso di una violazione innocua, meramente formale, ma certa al di là di ogni ragionevole dubbio, che sarebbe –secondo la tesi qui in esame- sufficiente a far scattare le indagini domiciliari. Anche la scelta del metodo di accertamento, o di definizione (vedi "accordi" diritto tributario) può essere analizzata con le categorie concettuali tipiche dell'analisi dei poteri discrezionali. Basta pensare al caso in cui lo stesso ufficio, nello stesso periodo, cambi inopinatamente atteggiamento, rispetto a due contribuenti in situazione assolutamente simile, per rendersi conto che l'interesse del privato non è del tutto estraneo neppure alla

¹²) Questa fattispecie viene infatti considerata dallo stesso Gallo "un'ipotesi di discrezionalità", come dal titolo del paragrafo 6 della sua voce Discrezionalità, cit..

¹³) Come ritiene invece Salvini, La partecipazione del privato all'accertamento, padova, 1990, 354, nota 83, alla quale si ricollega Gallo nella citata voce "Discrezionalità".

scelta del metodo di accertamento. Immaginiamo che a Tizio vengano applicati puramente e semplicemente gli studi di settore (vedi), mentre Caio venga assoggettato ad un accertamento induttivo personalizzato, senza elementi “analitico contabili” specifici, ma semplicemente ripercorrendo in concreto gli stessi passaggi logici effettuati, sul piano generale dallo studio di settore. In tal caso appare aprioristico negare pregiudizialmente al contribuente un interesse a far valere l’anomalia di eventuali inspiegabili divergenze comportamentali del medesimo ufficio. Se la suddetta discrepanza tra contribuenti si verifica a parità di tempo, di urgenze e caratteristiche non mi pare escludibile a priori un interesse del privato a far rilevare l’anomalia comportamentale dell’ufficio sotto il profilo della palese disparità di trattamento.

Queste valutazioni degli uffici saranno anche difficilmente sindacabili in concreto, ma non sono “libere”, in quanto interagiscono con posizioni dei privati che sarebbe affrettato e riduttivo etichettare come mero “interesse alla salvaguardia del patrimonio”; questo interesse viene infatti considerato una volta per tutte, in astratto, dalla norma primaria, dopodiché abbiamo un interesse alla corretta applicazione delle norme e dei principi che regolano l’attività amministrativa e il rapporto fisco-contribuente. Lo stesso può dirsi, all’inverso, dell’interesse al gettito, anch’esso considerato una volta per tutte sul piano legislativo; successivamente anche il gettito costituisce una componente di quell’interesse “complesso” alla corretta valutazione della capacità economica (giusta imposizione), cui può guardarsi da una pluralità di angolazioni; ricordiamo la precisione, la semplicità, l’effettività, l’efficienza, la massimizzazione dell’efficacia dei controlli, la loro completezza etc. Per inquadrare l’attività investigativa, la selezione dei contribuenti da controllare, l’accertamento con adesione e l’autotutela appaiono quindi palesemente insufficienti le categorie concettuali dell’attività totalmente libera,, per definizione insindacabile, e quelle dell’attività totalmente vincolata, puramente interpretativa.

Ipotesi di discrezionalità possono verificarsi in tutte quelle ipotesi in cui il contribuente fa appello all’istituzione amministrativa perché determini in modo ragionevole ed “accettabile” la capacità economica, perché entri nel merito di osservazioni e deduzioni, perché eserciti i propri poteri istruttori per confermare circostanze che il contribuente può solo allegare. La mancanza di discrezionalità è un ottimo pretesto per rinviare al mittente, con una motivazione formale, queste istanze, e portare il più rapidamente possibile la pratica davanti al giudice. Nella matrice amministrativistica del diritto tributario, la qualità (scarsa) e la quantità (infinita) del materiale legislativo ci costringe a mettere al centro del nostro studio le valutazioni affidate alle varie istituzioni della fiscalità, dal legislatore, all’amministrazione, al giudice, agli stessi contribuenti. E in quest’analisi senza la discrezionalità, come concetto di teoria generale, da adattare ai vari settori giuridici, non si va lontano¹⁴.

Bibliografia

Nel diritto tributario, l’impostazione Gianniniana del tema della discrezionalità si rinviene in PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, cui si ricollega anche *Discrezionalità amministrativa (diritto tributario)*, la voce dello stesso Autore, pubblicata nel Dizionario di diritto pubblico a cura di Cassese, Giuffrè 2005. Una spiegazione, in termini di discrezionalità, delle valutazioni con cui gli uffici, un tempo, contemperavano esigenze di precisione, efficienza, snellezza, cautela

¹⁴ Abbiamo infatti tante volte rilevato che in altri settori del diritto lo studio della legislazione può essere una buona strada per analizzare anche le valutazioni delle istituzioni, e quindi costruire modelli teorici soddisfacenti. Il quadro normativo instabile, a volte sovrabbondante, a volte lacunoso, inquinato da impulsi contingenti, privi di spunti di ampio respiro (voce Politica tributaria) costringe invece i tributaristi ad essere “giusrealisti per forza”, se vogliono andare al di là della parafrasi normativa.

fiscale e simili, si ritrova in FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 233 ss.; aperture verso la presenza di discrezionalità nelle indagini istruttorie anche in FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, 216 ss. e nelle opere di LA ROSA, tra cui *L'amministrazione finanziaria*, Giappichelli, 1994. GALLO, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 655 ss, ; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Giuffrè, 2001, MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, 2000; MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, in *Riv. Diritto tributario*, 2005, I, 483. Per l'inquadramento delle considerazioni effettuate sopra in una più ampia concezione "istituzionalista" del diritto LUPI, *Società, diritto e tributi*, Ilsole24ore, 2005.