

La prassi amministrativa tributaria

Mario Bertolissi¹

1. Il diritto tributario quale luogo dell'imperium

Non è infrequente - ed è comprensibile - che trasformazioni istituzionali di carattere fondamentale, riflesso di modi di pensare e di agire incompatibili con presupposti inesistenti², finiscano per essere fatalmente ricondotte a massime tralatzie³, che hanno il solenne difetto di voler durare nel tempo, ben oltre il dato reale e le sottese esigenze di razionalità⁴. Il rischio è che la vocazione metastorica si riduca a pratiche formalistiche, che sono in contrasto con banali massime di esperienza e con insegnamenti davvero antichi: alludo al celebre aforisma di Eraclito, secondo cui "tutto passa"⁵.

Infatti, se c'è qualcosa che lascia perplessi, nel momento in cui si mette mano al tema della prassi amministrativa in generale e di quella tributaria in specie, è il carattere ripetitivo degli assunti, rimasti tali nella vigenza dello Statuto albertino e della Costituzione repubblicana⁶. Quanto a quest'ultima,

¹ Prof. Ordinario di Diritto Costituzionale, Università di Padova.

² Quanto ai presupposti, troppo spesso si trascura un simile dato e non è il caso di tirare diritti senza aver prima preso in esame le relative implicazioni. Come numerose altre volte, rinvio a M. CAMBULA, *Dall'uso scientifico all'uso filosofico della ragione. Un itinerario di ricerca tra fisica e filosofia oggi*, in *Studi in onore di Pietro Meloni*, Sassari, 1988, 63 ss.

³ "Così nasce quella che si chiama la massima: la decisione in realtà è nata dalla coscienza sulla misura di quel caso singolo, è stata una scoperta individuale fatta dal sentimento; ma questo non si può confessare, e bisogna allora a tutti i costi, attraverso ingegnosi sforzi induttivi, tradurre questa scoperta in termini generali ed astratti. Niente di male se la massima rimanesse lì: ma il male è che la massima comincia a vivere per conto suo, si diffonde nei repertori, si consolida": P. CALAMANDREI, *La funzione della giurisprudenza nel tempo presente*, ora in *Studi sul processo civile*, vol. VI, Cedam, Padova, 1957, 99.

⁴ Sul rapporto tra teorie ed esperienze ha scritto pagine magistrali ed illuminanti, disattese, C. VIVANTE, *La riforma del codice di commercio*, in *Nuova Antologia*, 1923, spec. 161 ss.

⁵ Vale la pena di richiamare questa affermazione, davvero significativa, di E. FRANCESCHINI, *Concetto Marchesi. Linee per l'interpretazione di un uomo inquieto*, Editrice Antenore, Padova, 1978, XVI, là dove si chiede: "E la obiettività? ... Uomini, avvenimenti, cose, che parevano giganteschi hanno assunto la loro vera proporzione e la loro vera statura, livellati dall'onda della storia. Problemi che parevano essenziali si sono rivelati falsi; e quelle che parevano tenui fiammelle sono esplose in grandi incendi. La vita è passata, passa".

⁶ Ovviamente, mi riferisco alla qualificazione della prassi e alla sua rilevanza giuridica, non alle minuzie che possono aver generato distinzioni in ambito dottrinale e giurisprudenziale, peraltro insignificanti sul piano delle conseguenze operative.

nulla o quasi ha prodotto un più preciso concetto di legge fondamentale⁷, declinato nel quadro complessivo dei cambiamenti che hanno inciso, significativamente, sia sulla forma di governo sia, soprattutto, sulla forma di Stato⁸. Paradossalmente, è il caso di dire, dal momento che il punto di equilibrio del sistema si è andato via via incentrando sui doveri piuttosto che sui diritti, in un tempo in cui i diritti sono solennemente declamati nei testi normativi più vari - interni, comunitari e internazionali⁹ - e tuttavia hanno posto il problema della loro tutela, che esige disponibilità rilevanti di risorse¹⁰. Il che ha finito per collocare, appunto, al centro di ogni riflessione istituzionale le implicazioni discendenti dalla combinazione di due elementi, rappresentati dal fatto, da un lato, che *tutti i diritti costano* e, d'altro lato, che esiste - senza che sia destinata ad attenuarsi: anzi - una *crisi fiscale dello Stato*¹¹.

Si tratta di rilievi preliminari che non rappresentano il precipitato di deduzioni collegate a premesse campate in aria - vogliamo dire, teoriche, per attribuire loro una dignità che peraltro non hanno? -, bensì il riflesso di una osservazione della realtà: *dell'id quod plerumque accidit*. Il quale conferma che, poiché non c'è nulla che non abbia un costo, a cominciare dai diritti, siano essi sostanziali siano di carattere formale, ogni ragionamento deve tenere conto di questo elementare dato di fatto e, con esso, della circostanza che qualunque soluzione di un problema giuridico deve farsi carico di rispondere alla domanda: *chi paga?*, per evitare di sovrapporre ai diritti di chi paga l'insostenibile posizione di chi agisce come potere, che è propriamente funzione per la tutela un bene superiore¹².

⁷ V., ad es., S. BARTOLE, *Interpretazioni e trasformazioni della Costituzione repubblicana*, il Mulino, Bologna, 2004, nonché L.H. TRIBE - M.C. DORF, *Leggere la Costituzione. Una lezione americana*, il Mulino, Bologna, 2005.

⁸ L. PALADIN, *Per una storia costituzionale dell'Italia repubblicana*, il Mulino, Bologna, 2004.

⁹ Inutile dire che il pensiero va, in primo luogo, alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

¹⁰ S. HOLMES - C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, il Mulino, Bologna, 2000. L'argomento è ignorato dalla dottrina e dalla giurisprudenza costituzionali. Se, qua e là vi è un cenno, esso rimane comunque privo di effetti.

¹¹ Se ne discute da decenni: v., ad es., O'CONNOR, *La crisi fiscale dello Stato*, Einaudi, Torino, 1979. Ma il giurista ne prescinde, come se le risorse fossero inesauribili.

¹² Mi pare ancorato al dogma dell'imperatività e della sovraordinazione gerarchica astratta E. DE MITA, *Il raddoppio dei termini mina l'affidamento*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 settembre 2011. Infatti, la finanza pubblica è esausta, il tasso di evasione fiscale patologico, pagano il tributo i soliti noti. E potrei continuare, ricordando che in gioco c'è la tutela di diritti fondamentali, che esigono - finché la Repubblica italiana non sarà civile - azioni le più ampie e articolate, destinate a produrre recupero di attività non assoggettate a tassazione. Controparte dell'ipotetico evasore è il contribuente onesto, non l'Amministrazione finanziaria, mero

Dunque, declino dell'*imperium* innominato, intestato a persone giuridiche pubbliche, e ascesa delle soggettività che sentono il dovere di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva": ai sensi - come tutti sanno - dell'art. 53 Cost.¹³¹⁴.

2. Il contesto specifico: le fonti

Una conferma di quanto lontani si è dalla realtà - vale a dire dalle dinamiche intersoggettive contribuente-fisco e contribuente onesto-evasore o

strumento operativo. Al riguardo, vale la pena di leggere le puntuali annotazioni di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2010, là dove collega il tributo alla "socialità dell'essere umano" e conclude precisando che "il contribuente deve l'imposta per ciò solo che vi è una spesa pubblica da distribuire tra tutti i membri di un gruppo sociale organizzato (Stato, Regione, Comune, U.E., ecc.)": "L'imposta è dunque una obbligazione di riparto di oneri economici pubblici e ciascun contribuente è il debitore, assieme alla platea di tutti gli altri contribuenti della stessa imposta, di una quota": 5 e 23. Tuttavia, pur condividendo l'insegnamento dell'illustre studioso e di quanti ne sono stati a loro volta assertori, ritengo che l'angolo visuale - davvero prospettico - vada ulteriormente ampliato. Infatti, la relazione contribuente-contribuente qui rimane confinata nel campo del diritto tributario, mentre essa è essenzialmente relazione di diritto costituzionale. In altre parole, se in gioco ci sono diritti e libertà, la cui tutela è sempre onerosa (v. il testo cui è riferita la nota 2), da un lato, non si può continuare a scindere il momento del prelievo autoritativo dalla spendita delle risorse acquisite, che si incentra sulla divisione in due parti distinte e incomunicabili dell'enunciato dell'art. 53 Cost.; e, d'altro lato, non si può continuare a parlare genericamente di contribuente, includendo nella medesima categoria chi paga e chi non paga il tributo: perché, così facendo, contribuente onesto ed evasore sono sinonimi, con conseguente discarico da ogni responsabilità sia del legislatore sia dell'Amministrazione finanziaria. Per evitare simili esiti, bisogna scendere da cavallo e misurarsi con l'aspro incedere del cammino, che non si può comprendere attraverso una serie ordinatissima di prescrizioni, lontane dalla realtà. Detto in altre parole, il problema - oggi - è di legittimazione, non risolvendosi nella mera titolarità del potere.

¹³ Art. 53 Cost..

¹⁴ Certo, il diritto tributario rimane dominato - necessariamente - dall'imperatività, per la logica complessiva che lo caratterizza: v., per tutti, G. FALSITTA, *Manuale*, cit., spec. 20 ss. La contestazione del prelievo, non assistito dalla clausola dell'"interesse fiscale", inteso come "interesse pubblico primario alla rapida e sicura riscossione dei tributi" (ivi, 91 e 172), lascerebbe lo Stato in balia di se stesso. Ne sarebbe dissolta la natura di ordinamento in senso sostanziale. Tuttavia, quando le spese si dilatano al punto di generare un *debito sovrano*, è ingenuo - salvo l'essere sempre e soltanto analitici e formali - ritenere che il contribuente non pretenda di divenire, da soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta e proprio per questo, soggetto titolare di un frammento di sovranità: come ho cercato di chiarire in *La "funzione sovrana" del tributo*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2009, 15 ss. Sono ispirate da questo genere di "pensieri" le manifestazioni in atto un po' dovunque: J. SACHS, *Un'economia a guida globale*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 ottobre 2011, 15, là dove si scrive tra l'altro, sinteticamente: "La gente scende in piazza contro i propri capi: rivolte non solo in Nord Africa, ma anche a Tel Aviv, Santiago, Londra e perfino negli Stati Uniti". V., inoltre, A. FARKAS, *Una gigantesca retata contro gli Indignati sul ponte di Brooklyn*, in *Corriere della Sera*, 3 ottobre 2011. Inutile dire, che da detonatore stanno operando l'ammontare del debito pubblico e le dimensioni del prelievo fiscale, che in Italia sono, su entrambi i versanti, da primato. Al pari dell'evasione fiscale, di cui nulla si dice, come se si trattasse di una variabile indipendente. Invece, dalla sua consistenza dipende, ovviamente, "la funzione tipica dell'imposta, palesata dalle immancabili caratteristiche del suo presupposto di fatto", che "è quella propria delle obbligazioni di riparto": G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 23.

parassita, che dir si voglia, cariche di implicazioni anche di ordine psicologico - è offerta dal fatto che, tuttora, ci si chiede se la prassi amministrativa sia o meno fonte del diritto. In una parola, se possa costituire o meno parametro normativo per la decisione del giudice. Ovviamente, l'interrogativo dimentica di affrontare, tra l'altro, un tema condizionante, che ha a che fare con la forma di Stato, la cui essenza - democratica, falsamente democratica o autoritaria - non può rappresentare una variabile indipendente. Il contribuente è *sui iuris* oppure *alieni iuris*, cittadino o suddito, e in quale misura?

È evidente che se si ragiona all'interno del tradizionale panorama delle fonti-atto e di ciò che logicamente e storicamente queste hanno rappresentato, ne deriva che il contribuente è un sottoposto, per definizione, perché assume la veste di accidente all'interno di dinamiche istituzionali che lo dominano.

In tutto questo, non c'è nulla di rivoluzionario o di antagonista rispetto all'ordine costituzionale repubblicano. Al contrario, c'è, neppure tanto nascosto, il timore che una costante riproposizione di modelli consumati dalle vicende storico-politiche e storico-istituzionali finisca con il travolgere ciò che di più alto e nobile si nasconde nella parola *democrazia*, la quale non può non avere a che fare con la *giustizia*: "quante leggi ancora hanno bisogno, senza che lo sappiate, delle vostre riforme! A renderle valide non sono né il numero dei loro anni, né l'autorità dei loro promulgatori, ma unicamente la giustizia"¹⁵. La quale, c'è da chiedersi come si possa calare, ad esempio, in questo contesto: "Se l'uomo deve consumare per far funzionare la macchina della produzione di beni e servizi, il compito di spingere gli individui a consumare è affidato ad una serie di strumenti, espressione del mercato, che certamente non sono democratici e sono costruiti dalla scienza e dalla tecnica"¹⁶.

Non dà alcuna risposta al quesito sottostante - che è radicale, perché coinvolge il potere e la relativa legittimazione - chi dice che "il tributo è un

¹⁵ Così, Tertulliano, cit. da I. DIONIGI, *Aporie della legge*, in AA.VV., *La legge sovrana*, a cura di I. Dionigi, Bur, Milano, 2006, 11.

¹⁶ S. ACQUAVIVA, *La democrazia impossibile. Monocrazia e globalizzazione nella società*, Marsilio, Venezia, 2002, 34. V. inoltre, tra i tanti, L. CANFORA, *La democrazia. Storia di un'ideologia*, Laterza, Bari, 2006; P. GINSBORG, *La democrazia che non c'è*, Einaudi, Torino, 2006, nonché D. MUSTI, *Demokratía. Origini di un'idea*, Laterza, Bari, 1997. V., inoltre, GALIMBERTI, *Psiche e techne. L'uomo nell'età della tecnica*, Feltrinelli, Milano, 1999.

prelievo di ricchezza effettuato coattivamente da un ente pubblico non collegato sinallagmaticamente ad un 'corrispettivo'. Può consistere in imposte, tasse e proventi indennitari"¹⁷. Non risponde neppure chi afferma che l'ordinamento giuridico è un sistema di norme, prodotto da atti o da fatti, ma essenzialmente da atti, secondo quanto previsto dalla legge fondamentale¹⁸. Dà una risposta utile, invece, chi ragiona in termini di "reale incidenza della norma sul comportamento dei soggetti cui è rivolta"¹⁹. Pone una questione essenziale, ai fini della sopravvivenza di un sistema politico-istituzionale, chi prende atto del fatto che "il parlamento è diventato sostanzialmente una istanza procedurale per la quale un partito (o una coalizione) fa passare le proprie iniziative politiche mobilizzando i propri eletti; non è più un ambito in cui un confronto dialettico tra contrastanti opinioni, che i singoli legislatori fanno proprie, produce decisioni aperte, contingenti, non precedentemente programmate"²⁰.

Dunque, crisi della legge²¹, a motivo della non autorevolezza del legislatore, e destabilizzazione dell'ordinamento. Non a caso si è osservato, appunto, che "rimane inconcepibile un 'ordinamento che non abbia un certo grado di stabilità e permanenza nel tempo'"²². E ciò a motivo pure dei contenuti assunti dalla legge - quella tributaria è, sotto questo profilo, esemplare²³ -, sicché non si può dire che sia ancora sostenibile la tesi secondo cui "ogni legge è, e resta, fonte del diritto in virtù del suo nome proprio e del suo

¹⁷ Per ragioni di chiarezza e semplicità, oltretutto essendo in gioco nozioni elementari diffuse, mi limito a richiamare l'insegnamento di chi mi è stato Maestro e tale rimane: G. FALSITTA, *Manuale*, cit. 20. Con l'occasione, non mi pongo affatto il problema di essere in accordo o in disaccordo: sia perché cerco semplicemente di ragionare da quello che è il mio punto di vista sia perché l'illustre tributarista - e non solo - si diverte unicamente se c'è dialettica. Dunque, sono obbligato a distinguermi per essere da Lui corretto. Questa è vera, grande accademia, che non ha nulla a che fare con il numero delle citazioni e altre banalità *eiusdem generis*.

¹⁸ Qualche citazione, a mo' d'esempio: L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, il Mulino, Bologna, 1996; ID., *Diritto costituzionale*, Cedam, Padova, 1998, 117 ss. E ancora: V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale. II. L'ordinamento costituzionale italiano*, Cedam, Padova, 1984; C. LAVAGNA, *Ricerche sul sistema normativo*, Giuffrè, Milano, 1984; G. ZAGREBELSKY, *Diritto costituzionale. I. Il sistema delle fonti del diritto*, Utet, Torino, 1987; R. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Giuffrè, Milano, 1993, nonché A. PIZZORUSSO, *Fonti del diritto*, Zanichelli - Il Foro italiano, Bologna - Roma, 2011.

¹⁹ M. ABRESCIA, *Presentazione di D.D. FRIEDMAN, L'ordine del diritto. Perché l'analisi economica può servire al diritto*, il Mulino, Bologna, 2004, 8.

²⁰ G. POGGI, *Lo Stato*, il Mulino, Bologna, 1992, 278.

²¹ Tra i tanti, M. AINIS, *La legge oscura. Come e perché non funziona*, Laterza, Bari, 2010. Più propriamente, è in crisi una data normatività: la fonte atto, tra l'altro per le ragioni indicate da P. GROSSI, *Prima lezione di diritto*, Laterza, Bari, 2003, e *Mitologie giuridiche della modernità*, Giuffrè, Milano, 2005.

²² L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 166.

²³ Se ne riparlerà, in un cenno, tra breve: *sub 4*.

caratteristico procedimento di formazione, del tutto indipendentemente dal suo contenuto²⁴. Per rendersene conto - ancorché sia arduo per chi è impregnato di positivismo giuridico²⁵ -, è sufficiente considerare - con uno studioso davvero illustre - che "... il diritto, quello genuino, nasce inarrestabilmente dalla storia, dall'economia, dalla realtà sociale effettivamente sentita dalla gente e non ha consistenza durevole se formulato, sia pure con piglio autorevole e con voce grossa, da comandi normativi (meno che mai da raffinate teorie) che si distacchino troppo da cose, persone, vicende concrete, sino ad oltrepassare quello che può dirsi il 'punto di non ritorno'. Il punto oltre il quale più o meno lentamente, ma inevitabilmente, il diritto 'debole' si disgrega"²⁶.

Da ciò una elementare conseguenza: l'atto normativo disciplina i relativi oggetti se è stabile e appropriato nei suoi contenuti. In un tale contesto, il fatto normativo - ivi compresa la prassi amministrativa tributaria - è destinato ad avere scarso o addirittura nessun rilievo. Così senz'altro sarebbe se il sistema della fiscalità si fosse ispirato, in teoria e in pratica, all'insegnamento di Luigi Einaudi, che avrebbe voluto leggi tributarie "semplici, perequate, senza trabocchetti e inflessibili"²⁷. Ragionare come se la realtà fosse di tal genere, mentre è vero il contrario, significa ritenere che compito del giurista è quello di occuparsi - sono le parole di Alessandro Manzoni - di "proposizioni in aria"²⁸. Quanto al tributarista, di guardare alle leggi, a prescindere dal relativo tasso di obbedienza - dal quale dipende il tasso di evasione fiscale -, nonostante "anche loro, se fanno le gride, devono aver piacere che s'ubbidisca: che è anche un disprezzo, un pitaffio col loro nome, contarli per nulla"²⁹.

²⁴ Una tale opinione è richiamata da R. GUASTINI, *Le fonti del diritto*, cit., 11. Per alcuni indispensabili approfondimenti, fatti di sostanza, v. P. GROSSI, *Santi Romano: un messaggio da ripensare nella odierna crisi delle fonti*, ora in *Nobiltà del diritto. Profili di giuristi*, Giuffrè, Milano, 669 ss.

²⁵ Si tratta degli "adoratori dei testi", di cui parla S. TRENTIN, *La crisi del Diritto e dello Stato*, prima edizione italiana, a cura di G. Gangemi, Gangemi Editore, Roma, 2006, 59.

²⁶ A. GUARINO, *La coda dell'occhio*, novembre 2005, 8. Ovvio la disgregazione, se è vero soltanto in parte quel che si legge - si tratta di cose notissime, peraltro - in J. BÜCKLER - E. MARRO, *Le (troppe) tasse degli italiani*, RCS Quotidiani S.p.A., Milano, 2011, e, in proposito, N. SALDUTTI, *Chi le paga chi le evade. Le troppe tasse italiane*, in *Corriere della Sera*, 21 settembre 2011, 5.

²⁷ L. EINAUDI, *Leggi tributarie giuste e funzionari scelti*, ora in *Il Buongoverno. Saggi di economia politica*, a cura di E. Rossi, Laterza, Bari, 9. Ma v., soprattutto, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1940.

²⁸ A. MANZONI, *I promessi sposi*, Bur, Milano, 2001, 273.

²⁹ A. MANZONI, *I promessi sposi*, cit., 311.

3. Luoghi comuni: (a) le astrazioni

La forza normativa si può presumere. Come *a priori*, esiste a prescindere da un qualunque, anche elementare, riscontro. I ragionamenti seguono il filo logico delle parole e ne sono una pura e semplice concatenazione. Il modello è don Ferrante, autore appunto di "ragionamenti, ai quali nessuno potrà dire almeno che mancasse la concatenazione"³⁰. Qui si collocano le massime riguardanti la prassi.

A dire il vero, non è un argomento che ha sollecitato più di tanto l'interesse degli studiosi del diritto tributario. Di regola, nulla si dice; né una voce dell'indice analitico dei manuali, anche più accreditati, la nomina³¹. Chi ne parla, succintamente, ricorda che "efficacia di fonte del diritto non si può infine riconoscere alla c.d. prassi, cioè a comportamenti pratici seguiti uniformemente dagli uffici amministrativi determinati da esigenze pratiche che non vincolano menomamente né la pubblica amministrazione né i privati"³². Negli stessi termini conclude chi afferma - dopo aver trattato della consuetudine, escludendone ogni operatività nel campo del diritto tributario, fatta eccezione per quella *secundum legem* - che "la prassi amministrativa, dunque, se è nel diritto tributario assai importante per orientare il comportamento del contribuente nei confronti dell'amministrazione, è tuttavia del tutto irrilevante almeno a livello di creazione di norme giuridiche sia pure consuetudinarie"³³.

Si tratta di considerazioni che hanno molto in comune con quelle che riguardano le circolari, di cui si scrive che "non sono atti normativi; esse non vincolano il contribuente, il giudice e, secondo la recente giurisprudenza della Cassazione, neppure gli uffici finanziari". Tuttavia - non si tratta di una puntualizzazione da poco -, "se tali sono i limiti 'teorici' di tali atti nella gerarchia delle fonti, essi sono fattori del diritto concretamente applicato"³⁴. Ed ancora: "È pur vero che, in teoria, una circolare non vincola nessuno. Ma

³⁰ A. MANZONI, *I promessi sposi*, cit., 786. Non si dimentichi, poi, che don Ferrante era esperto di "ortografia; ch'era una delle molte cose che aveva studiate, e delle poche sulle quali avesse lui il comando in casa".

³¹ V., ad es., G. FALSITTA, *Manuale*, cit. V., inoltre, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, 71 ss., e F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 1. Parte generale*, Utet, Torino, 2011, 13 ss.

³² G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1981, 62.

³³ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991, 97 - 98.

³⁴ E. DE MITA, *Principi*, cit., 111.

quando una circolare dichiara dei fatti intassabili, pone il contribuente in una sorta di 'necessità' di comportarsi da evasore. E pertanto l'obbligo tributario concretamente nasce per gli operatori pratici solo quando l'amministrazione muta indirizzo³⁵.

Inutile dire che quelle di cui si discute sono le circolari interpretative³⁶, non soltanto compatibili con l'art. 23 Cost.³⁷, ma addirittura ineliminabili, per l'ovvia e decisiva ragione che l'interpretazione, prima di essere un capitolo fondamentale di una qualunque disamina sulle fonti³⁸, è ciò che dà vita all'enunciato, estraendo da esso la norma³⁹. A sua volta, la norma non esiste in teoria, perché o è o non è, nel senso che o svolge una funzione organizzatrice dei rapporti, per come si vengono materializzando nella concretezza dell'esperienza, oppure non è, perché rimane *in tabulis*: vale a dire, confinata fuori dal mondo delle relazioni umane. Il che equivale ad affermare che, nel trattare l'argomento - questo, al pari di tanti altri - non è sufficiente prendere in considerazione gli atti, perché agli atti, sul versante sia attivo sia passivo, corrispondono ben determinati soggetti. Di ciò parla pure la dottrina - come si è visto poc'anzi -, ma non ne trae apprezzabili conclusioni in termini di sistema, dal momento che si accontenta di ammiccare: alla pratica, alla concretezza, insomma a una fattualità che non riesce a ricondurre alla fattispecie astratta, perché vittima della fattispecie astratta. Più che del rigore formale, del formalismo.

Del resto, è quel che emerge dalla lettura delle pagine dedicate dagli amministrativisti alla prassi amministrativa. Per costoro, come è noto, è "norma di esperienza", che copre un "difetto di disposizioni precise"⁴⁰; consiste "nella costante osservanza di un certo comportamento nell'esercizio della funzione amministrativa" ("le manca la *voluntas populi*... nonché l'*opinio iuris et necessitatis*")⁴¹; è "un uso consistente in un comportamento dell'amministrazione pubblica, asseverato dalla ripetuta e costante

³⁵ E. DE MITA, *Principi*, cit., 112.

³⁶ Mi permetto di rinviare a M. BERTOLISSI, *Le circolari interpretative dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 435 ss., nonché a G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 80 ss.

³⁷ Art. 23 Cost..

³⁸ L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 97 ss., in specie là dove sottolinea "l'impossibilità di concepire il diritto positivo come una realtà per sé compiuta, del tutto preesistente rispetto alle operazioni interpretative e applicative" (ivi, 101).

³⁹ V. CRISAFULLI, *Lezioni*, cit., 39 ss., per tutti.

⁴⁰ F. NICOLINI, *Prassi amministrativa*, in *Nuovo Digesto Italiano*, a cura di M. D'Amelio, Utet, Torino, 1939, 120.

⁴¹ A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, vol. I, Jovene, Napoli, 1984, 78.

osservanza, ma con consapevolezza del suo carattere non normativo⁴²; "la prassi darebbe vita ad un fatto normativo interno (Bassi), e sarebbe quindi assimilabile alla consuetudine, beninteso nello stretto ambito del micro-ordinamento dell'ufficio"⁴³; "la prassi viene ad assumere una funzione di integrazione del contenuto delle norme, assurgendo così a strumento di svolgimento dell'azione dei pubblici poteri"⁴⁴; "è il comportamento costantemente tenuto da un'amministrazione (e in particolare dagli addetti agli uffici) nell'esercizio di un potere"⁴⁵. E si potrebbe continuare⁴⁶.

Nulla di diverso si dice quando si discute delle fonti del diritto in generale⁴⁷. D'altra parte, non può sorprendere affatto, se ci si muove ragionando in termini - di distinzione/incompatibilità - di profilo teorico e agire concreto, di potere e di operatore pratico, di atti e di soggetti: riconoscendo la normatività come condizione propria di ciò che è teorico, espressione di un potere, attività formale di produzione di norme. Ma è chiaro che la

⁴² M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988, 730.

⁴³ AA.VV., *Diritto amministrativo*, vol. I, a cura di L. Mazzaroli, G. Pericu, A. Romano, F.A. Roversi Monaco, F.G. Scoca, Monduzzi Editore, Bologna, 1993, 244. Vi si aggiunge - a riprova di incertezze che rivelano tutta l'insoddisfazione di chi prende atto di un fenomeno concreto, che non riesce a includere in uno schema formale appropriato - che, "anche se, in accordo con la prevalente dottrina, si volesse comunque negare il carattere normativo della prassi, sarebbe tuttavia riduttivo attribuirvi valore semplicemente 'materiale' e non giuridico: l'inosservanza della prassi, ancorché inidonea di per sé a violare una norma giuridica, si traduce pur sempre, se non è accompagnata da un'idonea motivazione, nella violazione del dovere di coerenza che incombe sull'amministrazione come regola deontologica da osservare nell'esercizio del potere discrezionale" (ivi, 245). Nel campo del diritto tributario non c'è spazio per la discrezionalità amministrativa, ma, ai nostri fini, il discorso non cambia. V., in ogni caso, E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano, 1978, 54, nonché, soprattutto, L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969. Osservo, con l'occasione, che concepisco il richiamo bibliografico non come un mezzo per stupire o per dimostrare di aver letto l'ultimo prodotto di un genio qualunque, ma come semplice termine di riferimento di un confronto dialettico. Di un ragionamento.

⁴⁴ C. FRANCHINI, in AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, tomo I, a cura di S. Cassese, Giuffrè, Milano, 2003, 271.

⁴⁵ E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2010, 562.

⁴⁶ V., inoltre, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2006, 480, il quale ricorda, *more solito*, che la prassi amministrativa non è fonte del diritto e chiama in causa il "principio dell'affidamento". Quanto alla giurisprudenza v., ad es., Cass. civ., Sez. III, sent. 19 gennaio 2006, n. 1018, la quale ricorda - con formula tralatizia - che "la prassi amministrativa, a differenza degli usi (costituenti fonte del diritto: art. 8 disp. sulla legge in generale), non ha efficacia *erga omnes* e non ha vero carattere di generalità, limitandosi essa a connotare il comportamento di fatto dei singoli uffici nei rapporti interni e con il pubblico, senza essere, tuttavia, accompagnata dalla convinzione della sua doverosità". È appena il caso di osservare - a conferma del fatto che proseguire sulla base di una forza di inerzia impermeabile è pressoché la regola - che "delle 'preleggi', in tema di fonti, non rimane più nulla: con l'unica eccezione dei disposti - anch'essi parzialmente superati ma non del tutto travolti - che riguardano l'efficacia e il regime degli 'usi', infimi nell'insieme dei fatti normativi largamente intesi": così, L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 32.

⁴⁷ V., ad es., A. PIZZORUSSO, *Fonti del diritto*, in *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*, Zanichelli - Il Foro Italiano, Bologna-Roma, 2011, 731-732, e A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2008, 353.

prospettiva muta - sono cauto e dico: può mutare; ma aggiungo: sensibilmente - se si guarda con un minimo di attenzione all'agire concreto, all'operatore pratico, alla soggettività⁴⁸. Che è un modo, come un altro, per ritenere caratterizzante la giuridicità il dato unico e vero, rappresentato dall'esperienza, dalla quale si deve partire per delineare un modello teorico funzionale alla risoluzione dei problemi: nel caso in questione, dei problemi dell'Amministrazione finanziaria e dei contribuenti⁴⁹.

4. Segue: (b) le azioni concrete

La forza dell'abitudine, però, spinge costantemente verso un differente atteggiamento, che consiste nel procedere per analisi testuali del dato normativo, per definizioni, per architetture formali. Come si è sottolineato in altra circostanza, si ha "l'impressione di costruire o di assistere alla costruzione di una magnifica ordinatissima fabbrica di concetti, che non si riesce, però, bene a capire in quale rapporto stia con la realtà, tanto questa appare diversa e lontana"⁵⁰. Quanto allo Stato-apparato, regna un notevole disordine⁵¹; quanto alla fiscalità, è largamente diffusa l'evasione⁵², vale a dire la non ottemperanza alla legge tributaria, di cui parlano - incidentalmente, ma significativamente - pure i tributaristi.

Infatti - offro qui di seguito qualche semplice spunto⁵³ -, tutto si può dire, meno che il legislatore detti una disciplina rispettosa delle forme costituzionali e adeguata alla materia sul piano dei contenuti. A prescindere da quel che gli studiosi delle fonti hanno scritto⁵⁴, a proposito dell'uso della delegazione legislativa in campo fiscale, si è parlato, a chiare lettere, di "tralignamenti ed abusi da parte del Governo" sia nella fissazione dei

⁴⁸ In coerenza con quanto accennato *sub* 2.

⁴⁹ Alludo, senza veli, all'insegnamento di Cesare Vivante: v. nota 3.

⁵⁰ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni di diritto pubblico generale*, Giappichelli, Torino, 1996, 1.

⁵¹ S. CASSESE, *Lo Stato introvabile. Modernità e arretratezza delle istituzioni italiane*, Donzelli, Roma, 1998.

⁵² A. SANTORO, *L'evasione fiscale. Quanto, come e perché*, il Mulino, Bologna, 2010.

⁵³ Tratto da G. FALSITTA, *Manuale*, cit., il quale precisa, per parte sua, di non amare "aprioristiche premesse dogmatiche" (ivi, 90).

⁵⁴ V., per tutti, L. PALADIN, *Le fonti*, cit., *passim*, là dove denuncia inaccettabili scostamenti tra quel che la Costituzione prescrive e quel che in realtà Parlamento e Governo fanno, con l'avallo pressoché costante della Corte costituzionale.

termini, spesso eccessivamente lunghi; sia nella predeterminazione dei principi e criteri direttivi, spesso genericissimi; sia nella concessione all'esecutivo della facoltà di integrare e correggere l'originario dettato normativo⁵⁵. Quanto al decreto-legge, si sono concretizzati i casi più eclatanti di abuso⁵⁶, che hanno indotto qualcuno - di sicuramente autorevole - a parlare di istituto che rappresenta "il punto saliente del distacco riscontrabile fra la realtà delle fonti normative e il modello immaginato o presupposto dai costituenti"⁵⁷.

Sicché, è in un simile contesto che si debbono collocare puntualizzazioni del genere: "l'Amministrazione è organo della giustizia tributaria. Essa deve porsi piuttosto come *longa manus* del 'legislatore' storico, del legislatore in carne ed ossa e giammai come contraltare dello stesso"⁵⁸. Nella chiara consapevolezza, tuttavia, da un lato, che "è grande la disinvoltura con cui vengono introdotte regole odiosamente e grettamente fiscali, contrarie a ogni indirizzo di coerenza e razionalità legislativa"; d'altro lato, "che in campo tributario il tasso di incertezza in cui versano i soggetti dell'applicazione a causa di precise responsabilità dei soggetti della produzione è assai alto"; d'altro lato, infine, "che rispetto ai contribuenti l'interpretazione è 'più forte' (ossia praticamente più importante) dell'interpretazione dottrinale e del precedente giurisdizionale"⁵⁹.

Affermare, quindi, che "la determinazione normativa della 'fattispecie' del tributo è un'area preclusa a norme diverse da quelle poste in essere da una legge formale o da un atto a questa equiparato"⁶⁰, equivale a ritenere che i principi giuridici da applicare sono quelli riferibili non al mondo del reale, ma dell'irreale. Equivale a passare sotto silenzio il "tasso di incertezza", che caratterizza negativamente la fiscalità, incertezza che si traduce in una dilatazione del "potere" attribuito, per ciò solo, all'interprete. Si traduce, tutto ciò, in una omessa considerazione del ruolo istituzionalmente assegnato all'Amministrazione finanziaria, quando "interpreta" attraverso

⁵⁵ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 48.

⁵⁶ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 49 ss.

⁵⁷ L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 241. Sottopone a costante monitoraggio il sistema costituzionale delle fonti A. RUGGERI, *"Itinerari" di una ricerca sul sistema delle fonti*, Giappichelli, Torino, il cui ultimo volume - *studi dell'anno 2010* - è il XIV.

⁵⁸ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 82.

⁵⁹ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., rispettivamente, 98, 100 e 84. V., altresì, alcune significative annotazioni di E. DE MITA, *Principi*, cit., 82.

⁶⁰ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 77. Si tratta - com'è noto - di un'opinione incontrastata.

l'emissione di atti. E perché mai non dovrebbe valere, un medesimo criterio, quando opera materialmente, in un dato modo, nel suo insieme oppure per singole, anche minutissime parti?

A prescindere dalla tutela dell'affidamento⁶¹, qui vengono in gioco elementi oggettivi incontestabili, che concernono l'essenza dell'imposta, declinata in funzione solidaristica, che è quella di "concorrere a finanziare le spese pubbliche anche in luogo di chi manca del tutto di tale capacità [contributiva] e pur fruisce di tutti i servizi e vantaggi che derivano dall'appartenenza alla comunità organizzata a Stato (o a ente sopra o sotto ordinato)"⁶². Perché, "per ciascuno dei cointeressati a questi servizi comuni non è irrilevante che gli altri cointeressati non paghino la loro quota. Né è indifferente che il riparto sia corretto o scorretto"⁶³. Insomma, in gioco ci sono, quali termini di riferimento ultimi ed essenziali, la giusta imposta e la legittimazione del potere fiscale, di cui l'Amministrazione è *magna pars*: comunque operi, ovviamente alla luce di una interpretazione data del dettato normativo, che è l'unica condizione assolutamente imprescindibile.

5. La riserva di legge

Nessuno può dubitare del fatto che una predeterminazione legislativa ci debba essere, se non altro perché, ai sensi dell'art. 23 Cost., "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"⁶⁴. Si tratta di un principio-cardine, che ha convertito, sul piano delle competenze e delle forme, l'adagio *no taxation without representation*⁶⁵. Ha una funzione di garanzia, nel senso che "la riserva di legge prevista dall'articolo in esame è ordinata alla tutela della libertà personale e patrimoniale dei privati"⁶⁶: secondo una linea di sviluppo di concezioni di ordine generale già maturate nella vigenza dello Statuto albertino.

⁶¹ Di cui si dirà qualcosa *sub* 6 e 8.

⁶² G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 24.

⁶³ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 27.

⁶⁴ Art. 23 Cost..

⁶⁵ A. CATTARIN, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Jovene, Napoli, 2009.

⁶⁶ A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli - Il Foro italiano, Bologna-Roma, 1978, 32, e F. CORVAJA, *Riserva di legge (in materia di prestazioni patrimoniali imposte)*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2010, 211 ss.

Tuttavia, non basta. Qui non rileva, naturalmente, quel che attiene alla nozione di prestazione patrimoniale imposta, né ha pregio la circostanza che si ha comunque a che fare con l'obbligatorietà e l'imperatività⁶⁷. Semmai, è opportuno ricordare che il tributo è "espressione della sovranità dello Stato"⁶⁸: un tempo sinonimo di Stato-apparato, oggi di Stato-ordinamento: *id est*, di Repubblica. Alla quale, dunque, va ricollegata la funzione impositiva - di raccolta delle risorse che sono necessarie ad assicurare a ciascuno "un'esistenza libera e dignitosa", ex art. 36 Cost.⁶⁹ -, sapendo, appunto, che l'imposta non è un puro e semplice fatto economico⁷⁰, perché ha a che fare con la vita della persona umana, la cui sofferta considerazione dovrebbe suggerire - più precisamente: imporre - di "resistere alle novità formali, alla moltiplicazione di nomi tributari"; di "avere ferma fiducia che il massimo rendimento si ottiene da una macchina fiscale semplice, adeguata ai suoi fini, lavorante senza attriti, con ossequio rigido alla giustizia"⁷¹. Perché questa è, e non altra, la ragion d'essere dell'art. 23 Cost.⁷², il quale non dà voce a una sovrastruttura intesa quale mero aggregato di potere, ma a istituzioni che debbono sentire innanzi tutto - è vero il contrario - l'imperativo kantiano di rendere il conto, esercitando, in primo luogo, il potere normativo in modo semplice e chiaro. Per poter legittimamente esigere il pagamento del tributo e perseguire l'evasore.

Tuttavia - come si è accennato - non si può ragionare a prescindere dalla realtà, per non essere irreali o surreali. Da una realtà⁷³, che è stata così descritta⁷⁴: "Ora le definizioni legislative delle imposte in Italia sono estremamente complesse, perché risultano correntemente da una definizione di carattere generale non compiutamente formulata e da una serie di casi specifici (non sempre esemplificativi della regola generale) lasciando poco o nessuno spazio alla interpretazione logica. Come si è detto, quelle tributarie sono definizioni a 'fattispecie esclusiva'. Ma più sono i casi

⁶⁷ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 15 ss.

⁶⁸ F. TESAURO, *Istituzioni*, cit., 4.

⁶⁹ È un disposto che ha ovvie connessioni con l'art. 53 Cost. e con lo stesso art. 23 Cost.

⁷⁰ L. EINAUDI, *Miti e paradossi*, cit.

⁷¹ L. EINAUDI, *La ottima tra le riforme tributarie*, ora in *Il Buongoverno*, cit., 49.

⁷² Art. 23 Cost..

⁷³ Alla quale mi riporto, avendo ancora in mente l'insegnamento di Cesare Vivante, di cui alla nota 3.

⁷⁴ È inutile e riduttivo sintetizzare, anche perché quel che conta è riflettere, con la dovuta precisione, su parole che descrivono fenomeni istituzionali *contra legem*. Se ne può prescindere?

presi in considerazione dalla legge, più diventa difficile ricostruire la definizione fondamentale del tributo che è necessaria sia per risolvere i casi che, ovviamente, la legge tributaria non può prevedere espressamente con elenco esaustivo, sia per dare coerenza logica alle stesse ipotesi contemplate dalla legge. Un semplice elenco di casi tassabili non può giustificarsi da solo, ma deve far riferimento ad una definizione di *capacità contributiva determinata*, deve essere l'esemplificazione di una manifestazione determinata di ricchezza⁷⁵.

Certo, nessuno si nasconde le difficoltà⁷⁶, ma neppure tace sull'influenza negativa dei "dottrinari"⁷⁷, che oltretutto trascurano una circostanza di evidenza lapalissiana: più ci si discosta da "una precisa disposizione" (art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale) - o perché la medesima, pur puntuale, non è esaustiva oppure perché è di carattere generale - più ampio è il raggio d'azione dell'interprete: del destinatario diretto del comando, dell'amministrazione e del giudice⁷⁸, ancorché si debba considerare fuorviante - a ben vedere - pure il brocardo *in claris non fit interpretatio*⁷⁹. Comunque sia, delle fonti e di ciò che atti e comportamenti ulteriori - sempre riconducibili a valutazioni di ordine soggettivo, consapevoli o non consapevoli poco importa - proiettano nell'esperienza, non si può continuare a discorrere come se il rapporto autorità-libertà fosse rimasto immutato nel tempo e il *contribuente* non avesse acquisito un *ruolo costituzionale attivo*⁸⁰. Di esso si deve dare conto anche quando si considera la prassi

⁷⁵ E. DE MITA, *Principi*, cit., 82, del quale v., inoltre, *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffrè, Milano, 1993.

⁷⁶ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 86 ss., ne dà atto, ma osserva, a proposito della codificazione tributaria, che "a posteriori l'idea della codificazione recepita nell'art. 2 della legge 80/2003 si è rivelata una escogitazione con mera valenza propagandistica priva, nei suoi promotori, di radici e di spessore culturale". Il che conferma che, senza cultura, è precluso un qualunque sbocco positivo, per qualunque iniziativa.

⁷⁷ Sono il bersaglio di L. EINAUDI, *Miti e paradossi*, cit.

⁷⁸ Rimane sempre illuminante - è un classico - il saggio di G. GORLA, *I precedenti storici dell'art. 12 disp. prel. cod. civ.*, ora in *Diritto comparato e diritto comune europeo*, Giuffrè, Milano, 1981, 443 ss., il quale conclude - ragionando sulla perdurante attualità del citato art. 12 - osservando che "esso stabilisce (anche) il potere-dovere del giudice di interpretare la legge, contro le limitazioni che nella suaccennata storia gli vennero variamente imposte. E questa statuizione, di valore certamente normativo e, direi, costituzionale, merita di essere conservata per ragioni che è agevole intendere" (ivi, 474). Le questioni implicate, non c'è dubbio, sono enormi, e per questo - a prescindere dal personale convincimento - vale la pena di leggere, ad es., G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Einaudi, Torino, 1992; ID., *La virtù del dubbio*, Laterza, Bari, 2007; ID., *Essere delle istituzioni*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2005. V., altresì, U. VINCENTI, *Metodologia giuridica*, Cedam, Padova, 2005.

⁷⁹ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 99 ss.

⁸⁰ Rinvio a M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, in corso di pubblicazione presso la casa editrice Jovene.

amministrativa tributaria, sia a motivo di quel che si dirà tra un istante sia perché non può rimanere priva di conseguenze questa ulteriore puntualizzazione di carattere generale, che evoca il principio di responsabilità, prima ancora dell'affidamento: "A ciò si aggiunga il lessico oscuro, i difetti di coordinamento fra legge e legge, l'ambiguità interpretativa. Il disagio dei cittadini, sperduti nella selva della proliferazione legislativa, costretti a consultare gli esperti, ricevendone spesso una speculare incertezza, frastornati dai contrasti interpretativi della stessa giurisprudenza, può favorire, alla lunga, una generale sfiducia nella legge, quando le sue ragioni paiono incomprensibili e i suoi precetti impraticabili"⁸¹. Insomma, la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.⁸² non la si può fare coincidere, quanto ai relativi prodotti, con quel che dovrebbe essere, per elementari ragioni di giustizia⁸³, ma con quel che è: veicolo di incertezze, da risolvere alla luce del dettato costituzionale, attraverso un'interpretazione conforme a Costituzione.

6. Lo Statuto dei diritti del contribuente

La sensazione che qualcosa debba mutare e che l'imperatività non possa essere considerata ancora come un dogma assoluto è stata da tempo percepita. Il prodotto più maturo - almeno sulla carta - è rappresentato dalla notissima legge 27 luglio 2000, n. 212, recante *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*. Legge ordinaria sì, ma dai contenuti particolarmente significativi, perché è questo atto normativo primario che definisce il volto - reale o irreali - della forma di Stato della Repubblica. Più precisamente, aspetti tra i più qualificanti il grado di civiltà del nostro sistema-Paese. È manifestazione della funzione legislativa che comunque pone limiti, ancorché si debbano considerare facoltà positive, da ritenere, proprio per questa ragione, autolimiti per il potere dal punto di vista del potere stesso. Il che dovrebbe indurre a concludere, del tutto

⁸¹ Così, vent'anni fa, *Educare alla legalità*, documento della Commissione ecclesiale Giustizia e pace, Nota pastorale, Edizioni Dehoniane, Bologna, 1991, 12.

⁸² Art. 23 Cost..

⁸³ Ne ho parlato, ad altro ma significativo proposito, in *Idenità e crisi dello Stato costituzionale in Italia*, Cedam, Padova, 2002, 249 ss.

ragionevolmente, che il legislatore è necessario rimanga fedele a se stesso: il legislatore contemporaneo, democratico e non autocrate, se è vero che lo Zar di tutte le Russie rispose, a chi aveva inoltrato un'istanza dell'ufficiale Rostòv a difesa dell'amico e compagno d'armi Denìsov: "Non posso, generale, e la ragione per cui non posso, è che la legge è più forte di me"⁸⁴. Del resto, è noto che le disposizioni costituzionali, ancorché tutte del medesimo rango formale, possiedono una differente forza passiva, nel senso che alcune di esse - quelle di regime, a motivo del loro contenuto - non sono assoggettabili a revisione costituzionale⁸⁵. Si noti che gli articoli in esame sono ricompresi, in larghissima misura, nella parte prima, che identifica la forma di Stato.

In ogni caso, qui è sufficiente constatare che lo Statuto opera nei confronti dell'interprete: "le norme dello Statuto sono criteri-guida vincolanti per l'interprete"⁸⁶, se non altro perché enunciano principi generali di diretta derivazione costituzionale (art. 1)⁸⁷. D'altra parte, è sufficiente qualche breve richiamo, che consente di acquisire la più chiara consapevolezza del fatto che lo Statuto risolve le questioni che l'esperienza ha dimostrato essere fonti di ingiustizia. Per questo, ha circoscritto l'ambito di operatività delle deroghe normative e delle norme interpretative (art. 1)⁸⁸; ha imposto chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie (art. 2)⁸⁹; ha delimitato la retroattività, che ha il solenne difetto di incidere sull'eguaglianza e sulla libertà (art. 3)⁹⁰; ha vietato un uso indiscriminato del decreto-legge (art. 4)⁹¹; ha posto l'obbligo dell'informazione più completa e tempestiva (artt. 5

⁸⁴ L. TOLSTÒJ, *Guerra e pace*, vol. II, Oscar Mondadori, Milano, 1999, 641. Ne ho discusso in *Sistema delle fonti e forma di Stato, Scritti in onore di Lorenza Carlassare*, vol. I, Jovene, Napoli, 2009, 3 ss.

⁸⁵ V., ancora una volta, L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 151 ss.

⁸⁶ F. TESAURO, *Istituzioni*, cit., 18. La questione è pacifica.

⁸⁷ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁸⁸ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁸⁹ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁹⁰ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁹¹ V., al riguardo, le splendide pagine scritte da R. QUADRI, *Applicazione della legge in generale*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Zanichelli - Il Foro italiano, Bologna-Roma, 1974, in specie là dove precisa che "il concetto di retroattività della legge non ha come punto di riferimento o come criterio di individuazione il fatto, l'atto, il fenomeno, la situazione, il dato che produce le conseguenze, ma le conseguenze prodotte, perché sono queste soltanto che manifestano la funzione di ogni norma giuridica. L'angolo visuale deve essere spostato dal tempo del fatto ecc. produttivo al tempo delle conseguenze di questo perché la retroattività della legge riguarda la situazione giuridica dei soggetti, prima e dopo il mutamento legislativo" (ivi, 96).

⁹² Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

e 6)⁹³, nonché quello della chiarezza degli atti (art. 6)⁹⁴, cui è preclusa la facoltà di minare l'integrità del patrimonio del contribuente (art. 8)⁹⁵; ha previsto la rimessione in termini, a date condizioni (art. 9)⁹⁶; soprattutto, ha collocato alla base dell'ordinamento tributario - nei rapporti intercorrenti fra contribuente e Amministrazione finanziaria - il principio della collaborazione e della buona fede, corredato di alcune precise discipline in specie per quel che attiene alle sanzioni (art. 10)⁹⁷⁹⁸; ha stabilito che il contribuente può inoltrare, per iscritto, "circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse" (art. 11)⁹⁹, a conferma del fatto - connesso a quanto accennato in tema di affidamento - che l'origine di innumerevoli problemi sta in difetti strutturali della disposizione tributaria, sotto il profilo sostanziale e procedurale, che gli uffici debbono declinare attraverso propri comportamenti, che possono generare una prassi, se non occasionali.

Tutto ciò, pur nella sintesi, consente di affermare che l'obbligazione tributaria può certo essere considerata al pari di un dogma. Ma una simile intangibilità viene meno, nella sua peraltro discutibile assolutezza - più precisamente: assume una differente caratterizzazione -, quando dalla teoria si passa all'inveramento della legge, la quale deve fare i conti con se stessa (sul piano delle forme e dei contenuti) e con i soggetti attivi e passivi che hanno il potere-dovere di attuarla.

7. L'interpretazione e la prassi

Colta in quel che sembra essere il suo tratto peculiare, come si è visto la prassi è un comportamento pratico tenuto dagli uffici - da un ufficio o da una pluralità di essi - in sede di adempimento dei compiti assegnati dalla

⁹³ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁹⁴ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁹⁵ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁹⁶ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁹⁷ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

⁹⁸ In proposito, G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 83.

⁹⁹ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

legge. La prassi si distingue dalla consuetudine - altrimenti denominata uso normativo - perché la *diuturnitas* o ripetizione del comportamento non è accompagnata dall'*opinio iuris et necessitatis*¹⁰⁰. Non ha il rango di fonte del diritto, ma è da annoverare tra i "fattori del diritto concretamente applicato"¹⁰¹, che credo abbia qualcosa a che fare con il cosiddetto *diritto vivente*¹⁰², se non altro perché non coincide con un diritto semplicemente proclamato e declamato, carte normative alla mano. In conclusione - con parole mie, sulla base di assunti altrui -, non è fonte del diritto e, tuttavia, incide su situazioni giuridiche soggettive, sul piano pratico: vale a dire, nella realtà, che sarà tale - immagino - anche normativamente.

È evidente che questo genere di guazzabugli, che si risolvono in un non voler vedere quel che c'è, perché il diritto non è affatto risolubile in un sistema di norme, ricomprendendo ogni fenomeno in grado di svolgere una funzione organizzatrice di rapporti nell'ambito della società¹⁰³, dipende da una concezione normativistica del diritto, che ha determinato - sono le parole di Paolo Grossi - "la perdita della dimensione sapienziale del diritto. Giacché una tale visione non può che concretarsi in un sistema legislativo, con una sola fonte pienamente espressiva della giuridicità e cioè la legge. Una legge - quella dei moderni - concretantesi più in un atto di volontà che di conoscenza. Può anche essere redatta occasionalmente da sapienti ed avere un contenuto sapienziale altissimo, ma ricava la sua forza non da quel contenuto bensì dalla sua provenienza dal massimo organo di potere politico"¹⁰⁴.

È un sapere critico di cui è opportuno tenere conto, perché apre il ragionamento giuridico all'esperienza, che non va compressa mistificandone i significati. È un sapere che invita a guardare a ciò che accade, ad esempio, allorché si esamina l'intima struttura di un istituto. Della consuetudine - che anche i tributaristi analizzano, distinguendo da essa la prassi¹⁰⁵ -, a

¹⁰⁰ V. sub 3.

¹⁰¹ Sono le parole di E. DE MITA, *Principi*, cit., 111.

¹⁰² L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 778 ss.

¹⁰³ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 125 ss. In caso contrario, si è costretti a considerare prassi tutto ciò che si discosta dalla prescrizione astratta, prassi di cui comunque si prende atto proprio nel definire *ciò che* è disciplina e ordinamento. V., ad es., L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 203, 204, 207, 213, 214, 216, 220, 221, 238, 241, 242, 244, 245, 246, 247, 250, 251... È un dato che impressiona!

¹⁰⁴ P. GROSSI, *Mitologie giuridiche*, cit., 5 - 6.

¹⁰⁵ V. sub 3.

proposito della quale si deve notare che, "se la convinzione dell'obbligatorietà fosse necessaria come convinzione diffusa nella società, l'esistenza o meno di una consuetudine non dipenderebbe esclusivamente dal fatto oggettivo di comportamenti uniformi e costantemente ripetuti, ma anche dalla valutazione soggettiva dei membri della società". Da ciò la conclusione che requisito necessario per l'esistenza di una consuetudine è soltanto l'*usus*, cioè la ripetizione uniforme e relativamente costante di un certo fatto o comportamento¹⁰⁶. Sicché, consuetudine e prassi si differenziano in ragione dell'intensità del comportamento e dell'ambito in cui si materializza: verso l'esterno e con carattere generale la prima, all'interno di una data unità lavorativa o di una molteplicità di esse alla stregua di una norma interna la seconda¹⁰⁷.

È un sapere critico che consente di ritenere - pur sulla premessa che i comportamenti di cui si discute sono azioni considerate nella loro oggettiva esistenza, indipendentemente dai soggetti che le hanno poste in essere - che i medesimi hanno necessariamente presupposto un certo modo di intendere la normatività dei disposti racchiusi nelle fonti del diritto tributario. Si dirà che questa è una condizione di fatto o altro ancora. Ma credo sia impossibile negare che atti di conoscenza e di volontà rappresentano il substrato ineliminabile di ogni azione umana, anche quando la si prende in considerazione nella sua oggettività: non dando alcun peso, sul piano giuridico, alla soggettività.

Il che significa che l'operatore, agente dell'Amministrazione finanziaria, si avvale di un proprio bagaglio culturale - di precomprensioni -, di una sua personale sensibilità, di conoscenze metodologiche e di nozioni specifiche attinenti le materie oppure di nulla di tutto ciò. Poi sceglie e agisce in un ben determinato modo quando tratta una pratica, un insieme o una sequenza di esse. Confeziona e si dà uno stile - un *mos* - e con ciò produce diritto: quello che è stato definito "diritto concretamente applicato"¹⁰⁸, perché in atto c'è, sempre, una "produzione continua e diversificata del

¹⁰⁶ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 178.

¹⁰⁷ Secondo l'assunto di F. BASSI, *Circolari amministrative*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. III, Utet, Torino, 1989, 54 ss. Ma credo che il ragionamento che ho delineato nel testo risulti condizionato da un ampio ventaglio di elementi, ivi compreso quello che ha ad oggetto la stessa concezione del diritto.

¹⁰⁸ V., ancora, E. DE MITA, *Principi*, cit., 111.

diritto¹⁰⁹, che si muove - con diversa intensità, a seconda dei momenti storici - tra ordine e disordine, alla ricerca di un ordine¹¹⁰.

In buona sostanza, come si è già ricordato, tutto questo dipende dall'impossibilità di concepire il diritto positivo come una realtà per sé compiuta, del tutto preesistente rispetto alle operazioni interpretative e applicative¹¹¹, che consistono in una "attribuzione di significato agli enunciati"¹¹².

8. Il valore costituzionale dell'affidamento, della responsabilità e dell'Amministrazione finanziaria

Fermo restando quel che ciascuno vuole intendere per fonte del diritto, credo sia indispensabile osservare le "cose" e ordinarle, perché - è un insegnamento di Galileo Galilei - "i nomi e gli attributi si devono accomodare all'essenza delle cose, e non l'essenza a i nomi; perché prima furon le cose, e poi i nomi"¹¹³. Le "cose" che vengono in evidenza, oggi, sono essenzialmente le seguenti: tutti i diritti costano; "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" (art. 53 Cost.)¹¹⁴; chi non adempie un tale dovere costituzionale, fruisce di prestazioni e servizi a carico della collettività, sfruttando il contribuente onesto; il contribuente onesto - tale si dovrebbe reputare ogni contribuente, fino a prova contraria - ha il diritto di vedersi trattato alla stregua di chi è titolare di un frammento di sovranità, ai sensi dell'art. 1 Cost.¹¹⁵, dal momento che, pagando il tributo, egli acquista la "dignità di partecipe della

¹⁰⁹ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 112.

¹¹⁰ Mi piace ricordare la serie di contributi di idee e di riflessioni critiche, formulate con acutezza e passione, e con grande lucidità, da V. ITALIA, *Il ragionamento giuridico*, Giuffrè, Milano, 2009; ID., *Lo spazio delle leggi*, Giuffrè, Milano, 2009; ID., *Il tempo delle leggi*, Giuffrè, Milano, 2010; ID., *I concetti giuridici*, Giuffrè, Milano, 2010; ID., *Il disordine delle leggi e l'interpretazione*, Giuffrè, Milano, 2010.

¹¹¹ L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 102.

¹¹² G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 187. All'argomento ha dedicato un'opera monumentale, che mi accingo a leggere con grande curiosità ed enorme rispetto, A. VIGNUDELLI, *Interpretazione e Costituzione. Miti, mode e luoghi comuni del pensiero giuridico*, Giappichelli, Torino, 2011.

¹¹³ Ne ho fatte ripetute applicazioni: ad es., in *Identità e crisi*, cit., nonché in "Nomi" e "cose" nella finanza territoriale, in *Federalismo fiscale*, n. 2/2008, 200 ss.

¹¹⁴ Art. 53 Cost..

¹¹⁵ M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, cit.

vita statale”, esercitando “una vera e propria funzione sovrana”¹¹⁶; egli non va confuso con l’evasore fiscale, che sottrae a tassazione cespiti di ammontare enorme, che hanno a che fare con la produzione del debito sovrano della Repubblica e con la relativa, accentuata sua crisi fiscale. Chi paga, dunque, ha diritto di vedersi applicata la Costituzione, secondo quanto delineato nello Statuto dei diritti del contribuente, che attribuisce al “principio di collaborazione e di buona fede” (ex art. 10)¹¹⁷ il compito di adeguare, con specifico riferimento a ciascuna fattispecie impositiva, la giusta imposta, che consiste - a mio sommesso parere - nel pretendere dal soggetto passivo una prestazione patrimoniale ragionevole da parte di chi sa impiegarla ragionevolmente: secondo il principio costituzionale del buon andamento, posto dall’art. 97¹¹⁸.

Dato un simile contesto, connotato positivamente da valori piuttosto che da mediocri interessi; sensibile al bene comune e alla socialità della persona¹¹⁹ invece che alla logica del “prendi i soldi e scappa”¹²⁰, pare naturale desumere che la tutela dell’affidamento - *pacta sunt servanda* - elemento genetico di una responsabilità che obbliga gli uffici al rispetto della prassi amministrativa instaurata, quando questa è conforme ai precetti costituzionali e alle disposizioni dello Statuto del contribuente. A fronte di ciò, ove la legge disponga o sembri disporre altrimenti nella sua letteralità e finanche sul piano sistematico, la forza normativa della prassi sarà qualificata in termini positivi e così valutata se lo consente l’interpretazione conforme a Costituzione¹²¹, che il giudice delle leggi suggerisce - impone - a chi ha il compito di applicare la legge, comunque in ragione dell’affidamento ingenerato nel contribuente dal *modus operandi* dell’ufficio finanziario. Un simile esito non è di carattere pratico - questa, in fondo, è la variante rispetto a quel che normalmente si sostiene -, ma ha valenza giuridica. Sicché, la prassi amministrativa tributaria si riterrà fonte normativa oppure no a seconda del punto di vista condiviso in proposito. Del resto, è risaputo

¹¹⁶ P. GOBETTI, *La rivoluzione liberale*, Einaudi, Torino, 1974, 159.

¹¹⁷ Statuto dei diritti del Contribuente, L. 212/2000.

¹¹⁸ Art. 53 Cost..

¹¹⁹ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 5, nonché *Educare alla legalità*, cit., 10-11, per non dire di L. EINAUDI, *Miti e paradossi*, cit.

¹²⁰ Offre una descrizione di un simile, miserabile atteggiamento, narrando i fatti che hanno generato la crisi del 2008, A.R. SORKIN, *Il crollo. Too big to fail*, Istituto Geografico De Agostini, Novara, 2010.

¹²¹ G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 199 ss.

che tra le fonti del diritto sono state incluse le sentenze, i provvedimenti amministrativi, i contratti: appunto, a seconda delle premesse¹²². Ma il nostro tempo non è il più adatto ai nominalismi: si aspetta che la legittimazione del potere - innanzi tutto, di quello fiscale - nasca dalla responsabilità e dal relativo senso, non dall'*imperium*, se non altro perché lo sperpero del pubblico denaro è questione che riguarda non chi dissipa risorse, ma il contribuente. In ogni caso¹²³.

Chiarisce questa prospettiva ideale - che è, al tempo stesso, ordine di idee - una suggestiva riflessione di Giorgio Berti: "Ma se, in aderenza a quanto prospettato sulla formazione e sull'origine del fenomeno giuridico, il processo produttivo della normatività sociale non ha la sua scaturigine nella volontà più o meno controllabile di un soggetto fisico come il monarca o ideale come lo stato oppure reale ma astratto come il parlamento, ma nasce dalla concordia delle libertà e delle responsabilità individuali, e cioè da un ordine che la società stessa mostra con immediatezza e che ricava dalla libertà dei suoi comportamenti, si deve profilare uno svolgimento del processo normativo a termini rovesciati, e cioè non dall'astratto al concreto o al reale, *ma dal reale all'astratto*. In altri termini, il processo di formazione delle relazioni effettive e reali tra le sfere di libertà che compongono nel loro insieme la società, perciò stesso già predisposta a darsi un ordine normativo"¹²⁴.

Della società fa parte anche l'Amministrazione finanziaria¹²⁵, intestataria di valori e, come tale, organizzazione costituzionale, che ha il compito di mitigare gli eccessi legislativi, in un mondo globalizzato che produce regole giuridiche in forme alternative rispetto a quelle testualmente enumerate¹²⁶.

¹²² L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 15 ss.

¹²³ M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, cit.

¹²⁴ G. BERTI, *Diritto Amministrativo. Memorie e argomenti*, Cedam, Padova, 2008, 91-92.

¹²⁵ U. ALLEGRETTI, *Amministrazione pubblica e Costituzione*, Cedam, Padova, 1996.

¹²⁶ In argomento, ad es., M. R. FERRARESE, *Diritto sconfinato. Inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*, Laterza, Bari, 2006; A. GIDDENS, *Il mondo che cambia. Come la globalizzazione ridisegna la nostra vita*, il Mulino, Bologna, 2000, nonché G. GUARINO, *L'uomo-istituzione*, Laterza, Bari, 2005. Fuori programma. L'impressione - ma non è soltanto un'impressione - è che l'insostenibile distinzione tra teorico e pratico, che domina l'argomento della prassi, dipenda, oltre che dalla perdurante tendenza a far uso del cosiddetto metodo giuridico - che anestetizza e rende insensibili -, dal fatto che dominano l'anatomia sulla fisiologia del corpo istituzionale, la distinzione e la frammentazione a danno della sintesi, imposta invece dall'unità dell'esperienza. Preoccupazioni come quelle che, ad esempio, ritengono ancora attuale una discussione sulla autonomia della materia (del diritto tributario rispetto alla contabilità pubblica), se hanno il merito di rendere evidenti i caratteri dell'una e dell'altra, impediscono peraltro - ed è grave - di comprendere il legame strutturale

che esiste tra entrate e spese, dal punto di vista causale e dell'identità: perché il denaro è sempre lo stesso e l'unità di misura è la medesima, vale a dire il contribuente che paga.