



Alessandro Giovannini

I tornanti della storia contemporanea impongono di ricercare nuove strade per avviare una stagione di vera riforma del sistema tributario, fatta non di interventi occasionali, asistematici o comunque limitati a singoli "spicchi" della disciplina esistente, ma di interventi ampi e organizzati sistematicamente su nuove basi, comprendenti, oltre all'accertamento, il sistema sanzionatorio, quello della riscossione, la disciplina sulle tutele e il sistema di diritto sostanziale. Ancor prima è necessario ripensare alcuni schemi o modelli teorici che hanno condizionato in maniera pesantissima scelte politiche e normative, percorsi giurisprudenziali e la prassi amministrativa degli ultimi decenni e che rischiano di condizionare in maniera frenante scelte future: dal concetto di "reddito effettivo" a quello di "realità" delle ricostruzioni giuridiche, da quello di effettività delle tutele a quello di disponibilità dell'obbligazione d'imposta, a quello di discrezionalità amministrativa.

PAROLE CHIAVE: [riforma tributaria](#) - [accertamento](#) - [reddito](#) - [obbligazione d](#) - [discrezionalità](#)

Crisis of methods of tax assessment and possible reforms

The trends of contemporary history require to look for new roads to start a season of real reform of the tax system not based on occasional, unsystematic interventions nor merely limited to single "slices" of the existing framework, but on wide and systematically organized changes, including tax assessment, tax penalties, tax collection rules, taxpayers'rights protection and tax substantive rules. However, before any legislative change, it is necessary to rethink some schemes or theoretical models that have strongly influenced political choices and regulations, case law and administrative practice of the recent decades and that threaten to delay future reforms. From the concept of "effective income" to the one of "reality" of the legal interpretations, from the concept of effectiveness of taxpayers'rights protection, to the one of tax rulings and, finally, to the one of administrative discretion.

Keywords: tax reform, tax assessment, income, tax duty, discretionality

1. Per una riforma tributaria di sistema: le nuove economie, le esigenze della finanza pubblica e il "vecchio" fisco

I tornanti della storia contemporanea impongono di ricercare nuove strade per avviare una stagione di riforma del sistema tributario, fatta non di interventi occasionali, asistematici o limitati a singoli "spicchi" della disciplina esistente, ma di interventi ampi e organizzati sistematicamente su nuove basi, comprendenti, oltre all'accertamento, il sistema sanzionatorio, quello della riscossione, la disciplina sulle tutele e il sistema di diritto sostanziale.

La normazione attuale, d'altra parte, è sempre più caotica, mal scritta, disorganica e con evidenti "buchi neri". Il sistema che ne risulta, perciò, è estremamente complesso, costosissimo nella gestione, foriero di controversie interpretative defatiganti, lontano dai venti sostanzialistici che dall'Europa si alzano sul terreno della tutela delle libertà.

È un sistema concettualmente, culturalmente vecchio.

Accanto a questa valutazione, si pongono esigenze e preoccupazioni che vanno "oltre il diritto" e che sospingono con forza verso il cambiamento.

A fronte di ricchezze sottratte in misura ingente alla contribuzione; di esigenze di finanza pubblica difficilmente comprimibili in maniera sensibile, a meno di non intaccare porzioni importanti di *welfare*; a petto di un debito statale crescente ed a stringenti vincoli di bilancio; di un crescente aumento dell'età media di vita della popolazione; di cambiamenti epocali dell'economia e della finanza domestica ed internazionale [2], ma a patto anche di una elevata pressione fiscale, i metodi di verifica e determinazione della materia imponibile costituiscono fulcro essenziale per la tenuta del Paese e per la redistribuzione della ricchezza, nello spirito e in attuazione dei principi costituzionali di eguaglianza e solidarietà.

Si tratta, allora, di cambiare gioco e non più soltanto qualche regola del gioco.

Intendiamoci, le fondamentali scelte di sistema per la composizione armonica di queste esigenze competono soltanto alla politica nazionale ed europea. Noi, come studiosi, possiamo contribuire solo con idee e progetti, consapevoli del fatto che l'armamentario tecnico oggi utilizzabile, nei suoi tratti portanti, è ancora quello introdotto con le leggi di riforma degli anni settanta e pensato negli anni cinquanta e sessanta [3]. Sebbene elaborato da scienziati illuminati e da una dotta classe dirigente, esso mostra i segni del tempo. La sua inadeguatezza rispetto alle moderne economie e la sua insufficienza a fronteggiare i nuovi scenari dell'evasione e dell'elusione sono fatti difficilmente confutabili.

E non perché la crisi attenga ai singoli metodi o ai singoli istituti in sé considerati: la crisi, come ho detto, riguarda parti consistenti del sistema e coinvolge tanto il diritto sostanziale, quanto quello procedimentale; tanto il diritto sanzionatorio, quanto quello delle tutele. Le problematiche relative all'accertamento, che si affrontano in questo convegno, sono soltanto una faccia, pure importante, del più ampio e parzialmente decadente prisma sistematico [4].

2. La "cassetta degli arnesi": su alcuni modelli e concetti teorici arrugginiti

Non intendo soffermarmi sulle "ricette" che potrebbero essere utilizzate per soddisfare o alleviare le esigenze prima indicate: non è mio compito in questa sede. Quel che voglio mettere in evidenza, invece, sono alcuni profili teorici, fiducioso che troveranno riscontro nella sensibilità e nell'acutezza di riflessione anche di altri ricercatori.

È mia convinzione che sia giunto il momento non solo di apportare radicali cambiamenti al sistema normativo, come ho fin qui auspicato, ma di ripensare anche e preliminarmente alcuni schemi o modelli teorici che hanno condizionato in maniera pesantissima scelte politiche e normative, percorsi giurisprudenziali e la prassi amministrativa degli ultimi decenni, e che rischiano di condizionare in maniera frenante scelte future.

Tra i molti profili, ne indico tre, che affronto in termini molto sintetici e quindi in maniera senz'altro incompleta.

A) Sulle ricchezze apolide, sul reddito "cartolare" come reddito effettivo e sull'opportunità di una sua determinazione ex ante

Ho in mente, in primo luogo, gli schemi di rappresentazione ed individuazione del reddito accolti nella nostra legislazione, i quali non appaiono più adeguati né all'economia nazionale, né a quella internazionale.

Come ricordato recentemente dall'OCSE e in sede di G20, vi è l'urgenza di elaborare nuovi criteri d'identificazione territoriale di grandi ricchezze, ormai apolide e dematerializzate. Ad iniziare da quelle relative alle transazioni finanziarie,

sostanzialmente prive di tassazione, per finire a quelle collegate al commercio elettronico o di produzione tecnologica, sfuggenti ai tradizionali criteri di ancoraggio al territorio dei singoli stati.

In discussione, dal punto di vista giuridico, è il concetto di sovranità (fiscale) [5].

L'altra urgenza, tutta interna al nostro ordinamento, è ripensare il concetto di "effettività" del reddito. E non perché si debba tassare un reddito inesistente, ma perché i meccanismi di determinazione contabile e cartolare, sui quali si è finora retto il nostro sistema, oltre a produrre costi rilevantissimi per contribuenti e amministrazione finanziaria, non assicurano per nulla che la capacità contributiva dichiarata e tassata sia davvero effettiva.

Le stime sull'evasione riguardante l'economia legale lo dimostrano chiaramente. Per prospettare un esempio in positivo, tra i molti possibili, la legislazione IRES offre un'ulteriore testimonianza poiché, davanti a realtà economiche identiche, legittima la quantificazione del reddito in misura diversa a seconda dell'applicazione o non applicazione degli IAS.

Il reddito, come l'effettività, sono concetti convenzionali e come tali devono essere studiati ed applicati.

Se si condivide questo punto di vista, allora, non diviene azzardato immaginare l'introduzione di metodologie anticipate di determinazione della materia imponibile, almeno per un'ampia platea di contribuenti: anziché accertarla *ex post*, determinarla *ex ante* singolarmente o per classi di contribuenti e zone territoriali. Progettare la contribuzione per il futuro, insomma, piuttosto che verificare a ritroso fatti dei quali si è persa la memoria storica ed innescare, così, controversie basate su indizi o prove e controprove diaboliche, oppure verificare a ritroso interpretazioni normative applicate a fenomeni già palesati dal contribuente in dichiarazione.

Qualora fossero finalmente introdotte, come io auspico, metodologie *ex ante* di determinazione della materia imponibile, predicare la violazione dell'art. 53 Cost. con riguardo all'effettività sarebbe un fuor d'opera.

B) Sulla relazione giuridica d'imposta, sull'interesse fiscale, sulla equiordinazione delle posizioni delle parti e sulla effettività delle tutele dei "beni della vita"

Vi è un'altra figura teorica sulla quale occorre tornare con mente disposta ad accogliere nuove pulsioni ricostruttive. È la relazione giuridica d'imposta.

Tentare una radicale riconciliazione con il principio di realtà del diritto e con il principio di effettività della tutela delle libertà: ecco che cosa oggi manca, secondo me, nel nostro modo di guardare al rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Il principio di realtà e quello di effettività, per come si sono sviluppati in altri paesi e nell'ordinamento comunitario ed internazionale e per come sono entrati negli studi di altri rami del diritto domestico, consistono in questo: nella funzionalizzazione del sistema alle esigenze sostanziali che esso stesso sistema deve soddisfare secondo scelte consacrate dal diritto positivo. Così da mettere in secondo piano il formalismo e le costruzioni astratte, comprese alcune situazioni giuridiche ingiallite dal tempo, come l'interesse legittimo o il diritto potestativo [6], che allontanano la protezione effettiva ed immediata dei "beni della vita" che incorporano quelle esigenze [7].

In diritto tributario gli interessi qualificati e i corrispondenti beni, costituzionalmente rilevanti, sono due, paralleli e tra di loro speculari: corretta percezione dei tributi in ragione della capacità contributiva di ciascuno, secondo gli artt. 2, 3, 23, 81 e 53 Cost.; tutela delle libertà del singolo, ad iniziare da quella riconducibile al diritto di proprietà, garantito, nelle sue varie espressioni, dagli artt. 23, 41, 42, 43, 47 e dallo stesso art. 53 Cost. [8].

Sono beni equiordinati, tanto in termini di garanzie costituzionali, quanto in termini di situazioni giuridiche soggettive e di interessi protetti coincidenti con quegli stessi "beni della vita".

L'interesse fiscale, come bene "super primario", non esiste sul piano costituzionale. Un interesse assertivamente predicato come superiore poiché appartenente allo Stato è incompatibile sia col principio di capacità contributiva, sia col principio d'eguaglianza.

Con la sent. 11 ottobre 2012, n. 223, anche la Corte costituzionale sembra giunta a questa conclusione, così superando precedenti arresti. Per i giudici di palazzo della Consulta la «eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è, infatti, suscettibile senza dubbio di consentire al legislatore anche il ricorso a strumenti eccezionali [...] ma è compito dello Stato garantire, anche in queste condizioni, il rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, il quale [...] non può consentire deroghe al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale». Come – aggiungo io – non può consentire deroghe a primari interessi raccolti in altre norme costituzionali, anche di fonte europea, ugualmente fondanti l'ordine costituito, come si deve dire per il diritto all'effettività della difesa, per il giusto procedimento e per il giusto processo.

L'interesse fiscale è finalmente morto, almeno nei termini nei quali lo avevamo finora conosciuto ed ereditato dall'idea orlandiana di stato.

Ebbene, intorno ai beni costituzionalmente rilevanti, per come prima indicati, ed alla equiordinazione delle posizioni giuridiche delle parti, occorre riorganizzare sia la disciplina dell'accertamento, del contraddittorio anticipato, degli interpellati e della *compliance*, sia quelle della tutela pregiudizionale e della tutela giurisdizionale.

Anche la riforma delle tutele, comprensiva della riforma processuale ^[9], infatti, è un cardine essenziale e un paese ad avanzata civiltà giuridica, come il nostro, non può più affidarsi a strumenti ed organi dalle origini ottocentesche, superati dalle lancette della storia e senz'altro inadeguati a fronteggiare le nuove economie, la scala internazionale dell'evasione, i sofisticati mezzi di abuso del diritto e la complessità del sistema normativo, ormai fortemente intrecciato con quello europeo ed internazionale.

C) Sulla disponibilità dell'obbligazione e sulla discrezionalità

Questo ragionamento ci conduce, dritti dritti, ad altri due concetti che esigono una profonda rivisitazione. Mi riferisco a quello dell'indisponibilità dell'obbligazione d'imposta ed a quello della discrezionalità amministrativa. Di questi argomenti mi sono occupato in altre occasioni e pertanto non intendo ripetere cose già dette ^[10]. Mi limito solo a queste scheletriche osservazioni.

Personalmente – insieme ad altri studiosi ^[11] – non condivido la tesi dell'indisponibilità. Non mi sembra convincente, di fronte al sistema giuridico attuale e nella progettazione di un sistema futuro, continuare ad affermare che l'obbligazione tributaria, siccome obbligazione *ex lege*, radicata nell'art. 53 e ordinata dagli artt. 2 e 3 Cost., non possa formare oggetto di rideterminazione "concordata".

Può darsi che mi sbagli, ma io credo che alla base della teoria sull'indisponibilità si ponga ancora l'idea che la potestà amministrativa, compresa quella impositiva, trovi unico mezzo di espressione nel provvedimento autoritativo; che il provvedimento, a sua volta, quasi fosse caratterizzato da una sorta di "superiorità" assiologica, sia l'unico strumento atto a perseguire l'interesse pubblico generale; e che, per questi motivi, anche i rapporti tra singolo e amministrazione siano indisponibili quanto alle situazioni giuridiche correlate.

Penso che le cose non stiano così o non stiano più così. Alcuni studiosi di diritto amministrativo e di diritto civile lo hanno scritto con estrema chiarezza (tra gli altri Clarich, Mattarella, Nigro, Busnelli ed ancora prima Benvenuti, Merusi).

Anzitutto, l'indisponibilità della situazione giuridica non è un *prius* rispetto al diritto positivo, né costituisce, per così dire, un crisma del diritto di credito tributario. L'indisponibilità in tanto esiste in quanto non vi è una previsione normativa che, preselezionando interessi pubblici tra di loro comparabili, consenta alla P.A. di rideterminare l'obbligazione seguendo criteri oggettivi e di rinunciare a successive fasi del procedimento, compresa quella processuale.

È necessario pertanto distinguere tra situazione giuridica soggettiva, potere pubblico e potestà, e interesse pubblico. Per me, infatti, mentre il diritto di credito erariale, come situazione giuridica, è disponibile, rimangono senz'altro indisponibili il potere, la potestà e l'interesse pubblico primario.

L'indisponibilità e l'irrinunciabilità attengono al potere e alla potestà quali elementi strutturali dello Stato, dei suoi organi ed uffici. Irrinunciabile, poi, è il pubblico interesse, il quale deve essere sempre perseguito pure quando quel potere si adatta a composizioni pattizie del credito. Il pubblico interesse, infatti, rappresenta non tanto o soltanto un valore, quanto un bene giuridico strettamente inteso, causa stessa del potere impositivo, ed è per questo che si erge a bene comune: questo sì, come detto, irrinunciabile e indisponibile.

Perseguire il pubblico interesse, però, non significa rendere indisponibile anche la situazione giuridica. Conformarla ad una "realtà" accertata e ricomposta in contraddittorio col contribuente e conformarlo ad esigenze pubbliche ulteriori, preselezionate dalla legge e verificabili oggettivamente, quand'anche con criteri impliciti, diviene semplicemente una modalità di attuazione di quell'interesse.

Questo interesse, infatti, non coincide con la riscossione o percezione di un tributo pur che sia o di un tributo di ammontare il più elevato possibile: l'interesse, siccome espressione dell'ordine legale, coincide con la *corretta* determinazione e percezione del tributo, secondo schemi che convenzionalmente e storicamente si ritengono i più adeguati a rappresentare una realtà data. E questo interesse, se ben si riflette, è comune tanto all'amministrazione, quanto al contribuente, perché emanazione diretta del principio di legalità, che sorregge vuoi l'azione amministrativa, vuoi il comportamento del singolo.

È per questi motivi che occorre tornare a riflettere anche sul concetto di attività vincolata e attività discrezionale dell'amministrazione finanziaria ^[12]. E non perché la disponibilità dell'obbligazione si debba accompagnare di forza ad un'attività discrezionale: possono senz'altro coesistere attività vincolata e disponibilità dell'obbligazione. E il vincolo può riguardare sia la fase di esercizio della potestà funzionale all'atto d'accertamento, sia la fase successiva alla sua adozione. Infatti, se è la legge a selezionare interessi pubblici secondari e regole oggettive di valutazione, seppure implicite, non credo si possa parlare di discrezionalità amministrativa in senso proprio, neppure nella fase di "riesame" dell'atto.

Il motivo per il quale è auspicabile interrogarsi su quei concetti, dunque, è un altro ed attiene, per così dire, al "diritto che verrà". Il cuore del problema, infatti, non è tanto se, esercitata la potestà impositiva in termini vincolati, i principi costituzionali legittimino l'amministrazione a prendere in considerazione interessi pubblici secondari, quanto se l'interesse primario rimesso alle sue dirette cure sia ponderabile con interessi per i quali la legge non detta, neppure implicitamente, criteri di valutazione.

Se questa valutazione fosse possibile, si potrebbe parlare, in effetti, di discrezionalità amministrativa, e non più soltanto di scelta o discrezionalità tecnica, almeno secondo il significato che Massimo Severo Giannini attribuì a quella categoria, poi entrata nel nostro abbecedario giuridico, specie giurisprudenziale.

La discrezionalità amministrativa – lo ricordo di passata – attiene alla facoltà degli organi della P.A. di compiere scelte sul modo migliore di realizzare l'interesse pubblico specifico o primario, quello, cioè, pertinente allo scopo perseguito nel caso concreto e rimesso alla cura del singolo organo amministrativo. Ancora più in particolare, essa, discrezionalità, si esprime nel potere di valutare detto interesse pubblico primario non isolatamente, ma ponendolo a confronto con altri interessi, pubblici o privati, coi quali esso va ad interferire e che possono dirsi secondari ^[13].

Qui, tuttavia, quel che deve essere chiaro è un profilo contenutistico, più che nominalistico o definitorio. Se non si vuole evocare la discrezionalità amministrativa e si preferisce continuare a parlare di scelte tecniche, sta pure bene. Purché s'afferrino contenuto e confini della categoria che si sta indagando.

Provo a spiegarmi meglio. L'amministrazione, a mio modo di vedere, può compiere la ponderazione in discussione, ma nel ferreo rispetto di alcune condizioni: che gli interessi siano preselezionati dalla legge, che siano tutti di natura economica, che siano tutti di fonte o d'impronta pubblicistica e che la valutazione comparativa espressa su di essi trovi corrispondenza in una motivazione verificabile *ex post*.

L'amministrazione non può esaminare né interessi diversi da quelli economici, né interessi egoistici o particolaristici del privato. E pure quando dovesse essere chiamata a valutare situazioni oggettive di questi, non potrebbe considerare il suo interesse individuale, ma dovrebbe verificare, preliminarmente, se la situazione a lui riferibile possa essere riportata allo Stato come espressione di un interesse pubblico economico, di un interesse di carattere generale.

Entro questi confini, se il legislatore ritiene di dover offrire rilievo a più interessi pubblici reputati pregevoli di protezione e si determina ad investire l'amministrazione del compito di verificarli comparativamente con l'interesse primario suo proprio, nessuno strappo costituzionale, a mio avviso, può essere predicato. E neppure mi pare si possa invocare, in termini generali ed astratti, il divieto di aiuti di stato di matrice europea, disciplinato dall'art. 107, par. 1, TFUE.

A proposito degli aspetti fin qui esaminati, vi è forse una questione culturale che in filigrana si pone sullo sfondo. Come giustributaristi, secondo me, occorre avvicinarci ad un concetto "allargato" di finanza pubblica ed iniziare a guardare alle entrate e alle spese come a tessere di un mosaico unitario, non come a scomparti tra di loro isolati: l'unitarietà concettuale e giuridica dello Stato fa da *pendant* all'unitarietà concettuale e giuridica della finanza pubblica e degli interessi che questa deve soddisfare.

Inforcare questi occhiali significa anche rivalutare il legame tra art. 53 e art. 81 Cost., alla cui luce può e deve essere letta l'intera trama costituzionale.

E allora e conclusivamente, non solo la teoria dell'indisponibilità del credito non può più costituire barriera dommatica preclusiva, ma anche la categoria della comparazione dell'interesse primario e degli interessi secondari deve essere filtrata da nuovi studi costituzionalmente orientati.

«Non bisogna toccare gli idoli: la doratura resta sulle mani», ammonisce Flaubert in "Madame Bovary". Un po' di coraggio, tuttavia, può non guastare nella molta strada che vi è ancora da compiere su questi argomenti.

Note

[1]. Contributo non sottoposto a referaggio.

[2]. Gli studiosi che si sono occupati di questi argomenti, specie in economia e scienza delle finanze, sono molti. Per tutti, cfr. VISCO, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di Gerelli-Valiani, Milano, 1984, e più recentemente ID., *Audizioni nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale presso al VI Commissione del Senato*

della Repubblica, 9 febbraio 2012, in *Senato.it.*, e ID., *Come dimezzare l'evasione in tre anni*, in *Nens.it*; PICKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, trad. it. a cura di Arecco, Milano, 2014. Tra i tributaristi, LUPI, *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, 2012; TREMONTI, *La paura e la speranza*, Milano, 2008.

[3]. AA.VV., *Stato dei lavori della Commissione per la riforma tributaria*, Milano, 1964.

[4]. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, e ID., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Astrid*, 2014.

[5]. Cfr. G. TESAURO, *Sovranità degli Stati e integrazione comunitaria*, Napoli, 2006.

[6]. Tra i molti FALZEA, *Gli interessi legittimi e le situazioni giuridiche soggettive*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I, p. 679 ss.; BUSNELLI, *Dopo la sentenza n. 500. La responsabilità civile oltre il muro degli interessi legittimi*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I, p. 335 ss.; MOTTO, *Poteri sostanziali e tutela giurisdizionale*, Torino, 2012; CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, 2013, p. 143 ss.; MATTARELLA, *Pubblica amministrazione e interessi*, in AA.VV., *Il diritto amministrativo oltre i confini*, Milano, 2007, p. 114 ss.; GENTILI, *Il diritto come discorso*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di Iudica-Zatti, Milano, 2013.

[7]. ROSS, *Tû-Tû*, in SCARPELLI (a cura di), *Diritto e analisi del linguaggio*, Milano, 1976, p. 165 ss.; ID., *Direttive e norme*, Milano, 1978, p. 194 ss.; OLIVECRONA, *Linguaggio giuridico e realtà*, in SCARPELLI (a cura di), *Diritto e analisi del linguaggio*, cit., p. 239 ss. e OLIVECRONA, *Il concetto di diritto soggettivo secondo Grozio e Pufendorf*, in ID., *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1972, p. 292 ss. Si vedano anche gli autori richiamati nella nota precedente.

[8]. Cfr. GALLO, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, in *Giur. comm.*, 2010, p. 197 ss.

[9]. Cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 328 ss.

[10]. Se si vuole, GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 87 ss., e prima ID., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 51 ss.

[11]. Penso soprattutto a RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 89 ss.; ma anche all'articolata ricostruzione di VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, specie p. 478 ss.

[12]. Per PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 33, l'amministrazione finanziaria possiede un «insopprimibile margine di libertà di apprezzamento [...] nella formazione degli atti e nello svolgimento delle operazioni diretti alla determinazione delle dimensioni del tributo», sebbene quella libertà di apprezzamento non possa qualificarsi come discrezionalità amministrativa. In termini parzialmente diversi, DELFEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1393 ss.

[13]. Cfr., per il "nocciolo" della nozione, ancora ritenuto ampiamente soddisfacente dagli amministrativisti e generalmente seguito, M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939, ora in *Scritti*, I, Milano, 2000, tesi che Giannini ha poi ripreso e sviluppato in molti lavori successivi.

