

NEOQTEPA

U L T I M E N O V I T À

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile

Dott. MARIO NOLA

Comitato di Redazione

Avv. CLAUDIO BERLIRI

Prof. Avv. IVO CARACCIOLI

Prof. Avv. VALERIO FICARI

Dott. ROBERTO LUNELLI

Prof. Avv. GIANNI MARONGIU

Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA

Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI

Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO

Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Segreteria e Redazione

Via Cosimo del Fante, 16 - 20122 Milano

Tel. 02.58310288 - Fax 02.58310285

e-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it

sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno VII • n. 1/2014

Periodico Quadrimestrale

Registrato presso il Tribunale di Milano

il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.

Spedizione in abbonamento postale

D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)

Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:

Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze

sito internet: www.associazionetributaristi.it

Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni

n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa

Istituto Arti Grafiche Mengarelli

Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

STATO DI DIRITTO E STATO SOCIALE NELL'ATTUALE ESPERIENZA FISCALE

ATTI
DEL XXXII
CONGRESSO
NAZIONALE
ANTI

ANTI - CONSIGLIO NAZIONALE

PRESIDENTE

Prof. Dott. Mario BOIDI, *Torino*

VICE PRESIDENTI

Avv. Claudio BERLIRI, *Roma*
Prof. Avv. Vito BRANCA, *Catania*
Dott. Roberto LUNELLI, *Udine*

SEGRETARIO GENERALE

Avv. Giuseppe SERA, *Napoli*

VICE SEGRETARIO GENERALE

Dott. Massimo CONIGLIARO, *Siracusa*

TESORIERE

Gr. Uff. Rag. Giuseppe Antonio BARRANCO di VALDIVIESO, *Milano*

CONSIGLIERI NAZIONALI (PRESIDENTI DI SEZIONE)

Dott. Riccardo ALBO	<i>Presidente Sezione Marche-Abruzzo</i>
Prof. Avv. Vito BRANCA	<i>Presidente Sezione Sicilia Orientale</i>
Dott. Carlo DEIDDA GAGLIARDO	<i>Presidente Sezione Sardegna</i>
Prof. Avv. Gianfranco GAFFURI	<i>Presidente Sezione Lombardia</i>
Avv. Salvatore IANNELLO	<i>Presidente Sezione Sicilia Occidentale</i>
Avv. Pasquale IMPROTA	<i>Presidente Sezione Campania</i>
Prof. Dott. Michele IORI	<i>Presidente Sezione Trentino Alto Adige</i>
Dott. Roberto LUNELLI	<i>Presidente Sezione Friuli Venezia Giulia</i>
Prof. Avv. Gianni MARONGIU	<i>Presidente Sezione Liguria</i>
Avv. Mario MARTELLI	<i>Presidente Sezione Emilia Romagna</i>
Prof. Avv. Francesco MOSCHETTI	<i>Presidente Sezione Veneto</i>
Prof. Dott. Umberto PLATÌ	<i>Presidente Sezione Calabria</i>
Dott. Marco PREVERIN	<i>Presidente Sezione Puglia</i>
Prof. Avv. Gaetano RAGUCCI	<i>Presidente Sezione Provinciale Como</i>
Dott. Ernesto RAMOJNO	<i>Presidente Sezione Piemonte-Valle d'Aosta</i>
Prof. Dott. Francesco ROSSI RAGAZZI	<i>Presidente Sezione Lazio</i>
Prof. Dott. Enrico FAZZINI	<i>Presidente Sezione Toscana</i>
Prof. Avv. Marco VERSIGLIONI	<i>Presidente Sezione Umbria</i>



FONDATA NEL 1949

Sede Legale: Piazza della Croce Rossa, 2 • 00161 Roma
Segreteria Nazionale: Via Vannella Gaetani, 27 • 80121 Napoli • Tel. 081.2461600 • Fax 081.2479435
Sito Internet: www.associazionetributaristi.it • E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

Sommario

STATO DI DIRITTO E STATO SOCIALE NELL'ATTUALE ESPERIENZA FISCALE ATTI DEL XXXII CONGRESSO NAZIONALE ANTI

“Perché questa scelta e perché questo tema” di Claudio Berliri 2

DOTTRINA

- *Navigando tra le norme tributarie: alla ricerca di qualche certezza* 5
di Gianni Marongiu
- *Stato di diritto nel procedimento di accertamento (linee essenziali di una relazione)* 6
di Gianfranco Gaffuri
- *Stato di diritto e riscossione dei tributi* 9
di Massimo Basilavecchia
- *Principio di legalità e processo tributario* 14
di Francesco Tesaurò
- *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario:
le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario* 21
di Enrico Marellò
- *L'imposta per la persona e il lavoro* 31
di Dario Stevanato
- *La famiglia nell'ordinamento tributario* 42
di Maurizio Logozzo
- *Le imposte per l'ambiente* 52
di Roberto Lunelli
- *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva
(anche alla luce del vincolo di pareggio di bilancio)* 56
di Guglielmo Fransonì
- *Conclusione* 72
di Francesco Moschetti

PERCHÉ QUESTA SCELTA E PERCHÉ QUESTO TEMA

Il XXXII Congresso Nazionale ANTI svolto a Milano il 21 novembre 2013 ha esaminato un tema di grande attualità “Stato di diritto e stato sociale nell’attuale esperienza fiscale”.

La presentazione di questo convegno, che costituisce il contenuto del presente numero di **NEOTEPA** è stata curata dai professori Gianni Marongiu e Francesco Moschetti e di seguito ne riportiamo il testo.

“Questo Congresso Nazionale vuole porre la Costituzione repubblicana al centro della ispirazione culturale per gli ulteriori necessari passi di Riforma Fiscale.

Si è parlato molto in tempi recenti di interesse fiscale, ma l’interesse fiscale non può essere una formula che tutto permette.

La Costituzione richiede certo la promozione dell’egualianza sostanziale (art. 3, secondo comma, Cost.), ma questa deve essere realizzata partendo dal rispetto delle caratteristiche delle persone (dalla loro effettiva capacità contributiva) e non a prescindere da esse.

Non esistono fini di interesse collettivo da perseguire, se non esistono capacità effettive delle persone atte a raggiungere tali fini.

Questo valore primario della persona (e delle sue effettive e specifiche capacità) non ha solo valenza per stabilire (ex art. 53 Cost.) il presupposto ed il parametro del “concorso alle spese pubbliche” (e dunque del rapporto tra possibilità del singolo da un lato, interesse collettivo ed “interesse fiscale” dall’altro); attiene anche al modo in cui la persona deve essere coinvolta, alle procedure del suo coinvolgimento.

Da ciò il titolo di questo Convegno che vuole richiamare il quadro costituzionale di uno Stato di Diritto.

È nel rispetto, nella “cornice”, dello Stato di Diritto che si deve realizzare lo Stato sociale.

Ciò significa non solo fonte parlamentare della “prestazione imposta” (ex art. 23 Cost.), ma anche rigore nell’interpretazione, che deve sempre ricondurre a ciò che la legge (e dunque il Parlamento) ha voluto (o non voluto): la voluntas legis non può essere piegata alla voluntas di una “cassa” (amministrativa o giudiziaria) che teorizza interpretazioni creative, arrogandosi prepotentemente un potere privo di legittimazione democratica¹.

Ma lo Stato di Diritto (cioè l’essere sudditi della legge e non di varie forme di potere, esecutivo o giudiziario), oltre

ad esprimersi nei modi di produzione delle “prestazioni imposte” e nei criteri interpretativi (di rispetto della fonte parlamentare) ha poi una serie di applicazioni nei procedimenti di accertamento, riscossione e rimborso e nell’assetto delle sanzioni amministrative e penali.

Dobbiamo qui applicare i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, il limite al Potere (che, come ci ha insegnato Montesquieu, se non limitato, tende all’abuso²), l’imparzialità, la collaborazione e la buona fede, l’affidamento. È un quadro di rispetto di regole (ma, in primis, di cultura) che, ancora una volta, si rapporta alla concezione-base che è la persona il detentore del potere nella democrazia, mentre l’autorità pubblica, (amministrativa o giudiziaria), è mezzo al servizio della persona, in esecuzione della legge approvata dal Parlamento.

Nella cornice dello Stato di diritto, problema tutt’ora irrisolto è poi quello di un giudice che abbia pari dignità (culturale, tecnica, retributiva e di status) con quella degli altri giudici³.

Pressione fiscale espropriativa, scarso riferimento delle “prestazioni imposte” alla volontà parlamentare, abuso creativo degli interpreti, aggressività dei procedimenti istruttori, accertamenti indiziari basati su una presunzione di evasione, giustizia fiscale sommaria, rimborsi rinviati sine die: tutto ciò – che fa parte dell’esperienza attuale – indica che nel settore fiscale la cultura statolatrica del ventennio precostituzionale non è ancora venuta meno e stenta a realizzarsi la cultura dello Stato di Diritto.

Non v’è da stupirsi perché tra le grandi illusioni nutrite dal secolo breve, ce n’è una particolarmente ingenua e peri-

¹ Si veda lo studio di G. Marongiu, *Le tasse dei “mandarini”*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2012, I, pag. 505 e ss.

² Non esiste solo l’abuso delle forme contrattuali, l’abuso (per così dire) del potere di produzione di effetti giuridici mediante l’autonomia contrattuale; esiste anche l’abuso del potere pubblico nelle sue varie forme.

³ È questo un tema che è nell’essenza della nostra associazione, che ad esso ha dedicato anche in tempi recenti importanti riflessioni (cfr. nel 60° Anniversario della fondazione ANTI, il numero monografico di Neotera dal titolo *Riordiniamo la giustizia tributaria* ed ivi la mozione finale su questo tema).

colosa, quella di ritenere le dittature – totalitarie, teocratiche, semplicemente autoritarie – una sorta di tumore che, una volta estirpato, non inquina più la convivenza civile. Sarebbe bello se così fosse e se, ristabilite le libertà politiche e riaperte le aule parlamentari, non ci fossero più problemi per la società aperta. Purtroppo, così non è. Ogni regime politico, infatti, reca grandi benefici a seguaci e collaboratori e favorisce, sicuramente, determinati gruppi sociali e territoriali (classi, chiese, etnie culturali, ceti professionali etc.). Tutti costoro serberanno nel cuore il rimpianto e la gratitudine e ben volentieri si arruoleranno nella categoria dei “revisionisti” e dei “nostalgici”.

E anche quando costoro, se non altro per ragioni anagrafiche, tendono a scomparire, sopravvivono disequilibri istituzionali, procedure, concentrazioni di potere dell'onda lunga. E non v'è dubbio che l'autoritarismo di stampo italiano valorizzò il governo e la burocrazia e mortificò il Parlamento e le autonomie ma soprattutto bloccò il delicato passaggio dal liberalismo (un liberalismo fragile e appena conquistato quello dell'Italia del primo anteguerra) alla democrazia.

Comparvero, allora, in quegli anni che ci sembrano lontani, quelli che, nel cinquantennio successivo, e forse oltre, sarebbero stati alcuni fra i fattori determinanti della scena italiana: una cultura e una pratica di governo dominate, di volta in volta, dalla indecisione o dal disprezzo per gli istituti parlamentari, il radicalismo intellettuale di parte significativa del ceto dei colti, la variegata vocazione attivistica di gruppi consistenti di piccola e media borghesia, il massimalismo largamente diffuso nei ceti popolari.

Insomma, si precisò e approfondì la propensione alla “divisività” che ha caratterizzato in modo patologico e, per certi aspetti, ancora caratterizza la storia dell'Italia.

Tutti i temi saranno affrontati nella prima Sessione da studiosi che già hanno pubblicato importanti studi sull'argomento.

Ma, come si diceva, nell'ambito degli artt. 1, 23, 53, 97 Cost. (e dello Statuto del Contribuente che ad essi si richiama), deve essere realizzata (anche mediante lo strumento fiscale) una promozione di valori costituzionali.

In questo ambito deve essere ripresa la politica fiscale per la famiglia (già raccomandata dalla Corte Costituzionale con la risalente pronuncia n. 179/1976) e per la tutela dell'ambiente e deve essere ripensata l'Irpef anche come mezzo di redistribuzione per una democrazia più compiuta.

Da ciò le relazioni della seconda Sessione (dedicata appunto allo Stato sociale nella cornice dello Stato di Dirit-

to) anch'esse affidate ad autorevoli studiosi che ci consentiranno di riproporre temi e fini che la fiscalità dell'emergenza ha negli ultimi anni troppo sopito (se non addirittura rimosso).

Questo Convegno vuole dunque richiamare la base costituzionale di ogni aspetto del Fisco, base costituzionale che ci impone di fare nuovi passi sulla via dell'eguaglianza, ma in una rigorosa cornice di Stato di diritto.

La nostra Costituzione è nata dall'esperienza di una concezione che piegava le persone ad asseriti (e molto mal interpretati) interessi collettivi; ma il virus del Potere che svuota le garanzie è una forza mai spenta ed associazioni come la nostra debbono vigilare sul rispetto costituzionale, che è rispetto di chi ci ha riportato alla democrazia.

Svuotare la Costituzione della sua radice storica, dimenticare le ricorrenti tentazioni di asservimento al Potere di turno, rendere gli artt. 23 e 53 Cost. una indistinta melassa di semplice divieto del peggio (divieto di arbitrio) senza radicamento valoriale nel rispetto e nel primato della persona (intesa nel senso solidaristico della costituzione repubblicana), significa un cupio dissolvi, obliterando addirittura importanti tappe della storia culturale e politica di un Popolo.

Questa deriva è in atto, in piena coerenza con il relativismo morale; sta agli spiriti indipendenti e critici rapportare ogni riforma alla Costituzione ed al suo significato nell'evoluzione della Storia di un Popolo.”

Gli interventi sul tema, tutti di grande spessore, sono stati svolti dai più qualificati docenti ed esperti di diritto tributario ed in particolare, oltre ai già citati Gianni Marongiu e Francesco Moschetti, da Gianfranco Gaffuri, Massimo Basilavecchia, Francesco Tesauo, Enrico Marelli, Dario Stevanato, Maurizio Logozzo, Roberto Lunelli e Guglielmo Franson.

Riteniamo che dalle loro osservazioni emergano interessanti spunti di riflessione, non soltanto per gli studiosi di diritto tributario, ma anche per il legislatore e per i giudici tributari.

Claudio Berliri

Navigando tra le norme tributarie: alla ricerca di qualche certezza

di Gianni Marongiu

Ho intitolato questo mio breve intervento “Navigando tra le norme tributarie” per ricordare la città in cui vivo, Genova.

D'altro canto è evidente che, per navigare, occorre una bussola e mi sembra che questa manchi nell'attuale ordinamento tributario vuoi in termini di consenso, vuoi in termini di equità.

L'ordinamento naviga, cioè, a vista tra mille contraddizioni e norme, si fa per dire, eccezionali, derogatorie, improvvisate.

Ne consegue, come si legge in un recente saggio, che di tasse ne parlano tutti, le pagano in molti, ne capiscono in pochi, ne sorride nessuno.

Di qui nasce l'esigenza di individuare alcuni provvedimenti, non costosi, che servano a “navigare” meglio.

1. La necessaria autonomia del Ministero delle finanze

Il Ministero delle Finanze deve riacquistare la propria autonomia: è stato un errore accorparlo al Tesoro e al Bilancio. L'unificazione ha comportato che il tre volte ministro, assorbito dai relevantissimi temi di macroeconomia (euro, disoccupazione, inflazione, spread ecc.), ha trascurato la guida del fisco che è stata così affidata alle pur capaci mani della burocrazia.

Il fisco ha, invece, bisogno di un ministro che dialoghi con il Parlamento, che guidi le sue numerose burocrazie (100.000 persone), che parli all'opinione pubblica, che costituisca, cioè, un momento di autorevole mediazione politica tra la società e l'apparato burocratico.

2. Lo spirito di un funzionario pubblico

L'organizzazione in agenzia fu una scelta felice e non v'è ragione, oggi, di dubitarne ma a una condizione che essa non perda lo spirito e i valori che devono guidare l'amministrazione finanziaria.

Coloro che ad essa appartengono in senso sostanziale non sono degli “agenti” e tanto meno agenti di una società per azioni tutti dediti al raggiungimento di soli obiettivi economici: per dirla con un gergo aziendale, non sono “managers” con un “target” come purtroppo ho sentito dire pubblicamente.

Sono dei funzionari pubblici che devono applicare la legge con imparzialità così come prevede la nostra Costituzione (art. 97) e come insegna la Corte di Cassazione, per la quale “L'Amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una Pubblica Amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurano nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga all'osservanza di particolari doveri prima fra tutti quelli dell'imparzialità espressamente sancito dell'art. 97 Cost.” (così Cass. sez. prima, 29 marzo 1990, e anche Cass. sez. un., 30 novembre 2006, n. 26606).

3. Una nuova Agenzia della riscossione

Occorre cambiare almeno il nome ad “Equitalia” che potrebbe divenire “Agenzia della riscossione”.

Personalmente sono favorevole a una legge che vieti l'uso della parola “Italia” in contesti diversi da quello della Costituzione che, di per sé, già sancisce che la Repubblica, in tutte le sue articolazioni, deve essere “equa”, deve rispettare i fondamentali valori sanciti nella Carta stessa e possibilmente deve essere forte per proteggere i deboli (e non viceversa) (così l'art. 3, 2° comma della Costituzione).

4. Il tributo come obbligazione di ripartizione

Occorre recuperare una nozione forte di tributo (quella della Costituzione) che non può essere ridotta alla disponibilità di risorse che si troverebbero “nelle tasche dei cittadini”.

Il tributo è un'obbligazione di ripartizione che conseguentemente la legge, e solo la legge, deve ripartire secondo i principi di capacità contributiva, di uguaglianza e di ragionevolezza: quindi periodicamente occorre rivedere il vastissimo mondo delle esenzioni e delle agevolazioni.

5. Il divieto degli acronimi

Occorre bandire l'uso degli acronimi. I tributi non possono essere chiamati ICI, IMU, TARES, TARSU e

via enumerando. Il contribuente ha diritto di sapere se sta pagando un' imposta sul reddito o sul patrimonio o sul consumo o sul trasferimento.

6. Tributi e consenso

Proprio perché i tributi sono imposti essi devono avere il consenso dei rappresentanti dei contribuenti. Il Parlamento deve ritrovare l'orgoglio e la dignità di dettare, in prima persona, la disciplina dei tributi (no taxation without representation) e non umiliarsi a convertire un numero inflazionato di decreti legge approvati con la "fiducia". Occorre trovare una via, che già c'è, per garantire il rispetto dell'articolo 77 della Costituzione, come richiedono la Corte costituzionale e il Presidente della Repubblica, e per conciliare, nei tempi, efficienza e consenso.

7. Il costo dell'obbedienza fiscale

I tributi oggi sono pressoché applicati in autotassazione. Il contribuente per pagare deve molto fare e fare costa. Conseguentemente la disciplina delle imposte deve rimanere ferma nel tempo in modo che i contribuenti possano imparare bene le procedure, i tempi e i modi in cui i tributi stessi devono essere pagati. Altrimenti il costo del pagamento diventa un'imposta più pesante dell'imposta stessa.

8. L'eccezionalità delle leggi retroattive

Per raggiungere questo scopo è assolutamente prioritario evitare le leggi retroattive che devono essere considerate come "eccezionali". "Osserva G. ALPA (*La certezza del diritto nell'età dell'incertezza*, ed. scientifiche, 2006, p. 8), richiamando Renè Demogue, che la certezza del diritto "non è solo un principio, una formula tecnica, uno strumento del laboratorio del giurista. È anche un veicolo di tranquillità, e di speranza, per chi crede nel diritto per far valere le proprie pretese, per esercitare il suo ruolo nella società, per concludere affari duraturi, per difendersi dai pubblici poteri, per controllare l'operato dell'amministrazione, per partecipare al governo della cosa pubblica. Ruolo pubblico e ruolo privato sono strettamente connessi sotto l'usbergo della certezza del diritto".

9. La disciplina certa e per principi e il più efficace controllo giurisdizionale

La disciplina ferma nel tempo agevola il controllo giurisdizionale: in caso contrario le sentenze, nel continuo mutare dell'ordito normativo, diventano brandelli della storia dell'ordinamento tributario.

La disciplina per principi agevola il controllo della Corte costituzionale che invece fa fatica a verificare la rispondenza ai principi di imposte transeunti, mutevoli nel nome e nella disciplina e di cui non è facile comprendere la ragione.

10. Il facilitato ruolo dei controllori

La durata nel tempo delle normative fiscali agevola ovviamente anche il lavoro dell'amministrazione evitando continui affanni, possibili errori, e magari anche responsabilità non gradite.

11. La necessità di un codice tributario

In sintesi non ci si stancherà mai dal richiedere la stesura di un codice tributario, strumento che tutti i paesi civili hanno da decenni e che in Italia da decenni è promesso. Nel 2003 il Parlamento, dettandone i principi e i criteri direttivi, diede, al riguardo, la delega al Governo che non la utilizzò. Le ragioni non furono esplicitate ed è difficile ricondurle all'incapacità di scriverlo (considerata l'autorevolezza di chi allora guidava il Ministero) o alla sua inutilità (considerando che esso è locuzione ricorrente nella "litania" del ceto politico). È quindi naturale concludere che, in realtà, non lo si vuole (il codice) perché esso costituirebbe un limite all'enorme potere di chi, in nome dell'emergenza, crea una continua emergenza normativa addirittura nelle procedure e nei termini di applicazione delle imposte.

12. Verso le riforme "a costo zero"

Infine una parola conclusiva per dire che tutto ciò, e non sarebbe poco, non costa neppure una lira. Si tratta di c.d. riforme a costo zero e con esse non si realizzerebbe di certo l'aspirazione di quel grande pensatore liberale per il quale l'uomo aspira alla felicità e vuole essere libero di perseguirla nel modo che vuole, liberamente, secondo il suo progetto di vita, indipendentemente dal fatto che egli possa mai raggiungerla e così trovare un definitivo appagamento (significativamente la dichiarazione di indipendenza degli Stati Uniti promulgata il 7 giugno 1776 afferma che diritto fondamentale degli uomini è non semplicemente la felicità ma la ricerca di essa).

Si realizzerebbe, però, il sogno di quello studente torinese che, apponendo una "I" a un modesto "vietato affiggere" lo trasformò in un consistente e realizzabile programma politico, "vietato affliggere".

Stato di diritto nel procedimento di accertamento (linee essenziali di una relazione)

di Gianfranco Gaffuri

1. La società e il diritto

Gli artefici del programma, proposto ai convenuti, è involontariamente intrigante, quasi provocatorio: è possibile infatti – si domanda non tanto e non solo il giurista, ma anche il cittadino – che lo Stato di diritto sia, in un certo senso, almeno programmaticamente, distinto, se non opposto, allo Stato sociale?

Verrebbe spontaneo pensare, allora, che la socialità sia un valore universale diverso e autonomo rispetto al diritto, e che l'interesse della collettività organizzata sia tanto imperioso da poter prescindere da una regolazione giuridica.

Sembra (e forse è) una conclusione paradossale, ma non del tutto stravagante, se si contempla lo scenario attuale della fiscalità, intesa (a torto o, almeno, con un'assolutezza non apprezzabile) quale massima espressione della socialità, ovvero quale utile, per eccellenza, collettivo che deve prevalere (se la società organizzata vuole diventare nazione) su qualunque altro elemento esistenziale.

2. L'interesse fiscale

Questa antitesi – che a qualcuno potrebbe apparire accentuatamente astratta – si attua invece, in termini talvolta drammatici, proprio nell'incessante attività applicativa delle norme tributarie (e fors'anche nella stessa produzione normativa).

È la presenza ossessiva dell'interesse fiscale (ovvero l'interesse a rendere il più possibile produttivo il prelievo tributario) a generare – volutamente – squilibri nella fisiologia del rapporto con l'amministrazione finanziaria.

L'interesse fiscale è inteso, spesso, come un'entità trascendente, che non solo orienta l'interpretazione normativa, ma consente di trascurare regole procedurali e di restringerne l'efficacia precettiva, riducendola al rango di sole raccomandazioni: il depotenziamento effettivo del Garante ne è una delle emergenze più evidenti, giacché l'organo protettivo ha, come è noto, il compito di censurare le scorrettezze di condotta (non di verificare la fondatezza del tributo preteso).

Anzi, secondo qualche voce autorevole della dottrina, l'interesse fiscale confliggerebbe – in una incessante tensione ad armi pari – col principio di capacità contributiva (la cui funzione, tuttavia, in quel contesto dogmatico, resta ambigua), e prevarrebbe laddove un precetto ponga limiti all'esercizio dell'attività impositiva, con pregiudizio della sua efficacia, a nulla rilevando la presenza antagonista di altri valori che l'ordinamento protegge.

3. Il ripristino della legalità

Lo Stato di diritto, dunque, deve ripristinare la legalità: e questo è l'auspicio (almeno per quanto mi riguarda) del convegno.

L'afflato sociale, che è imprescindibile in un'organizzazione collettiva moderna, deve essere giuridicamente disciplinato e non lasciato all'improvvisazione e alla volontà (apprezzabile o meno apprezzabile) dei gestori.

L'interesse fiscale, dunque, non può essere diverso dall'oggetto tutelato dalla norma e non potrà essere invocato per rendere più labile la protezione dell'interesse contrapposto.

4. Lo stato di diritto e i procedimenti fiscali

È tempo di affrontare – con l'essenzialità e la brevità che il carattere proprio di una conversazione estemporanea impone – il tema, a me assegnato, dello Stato di diritto nelle attività procedurali.

In questo settore dell'ordinamento tributario dominano (o hanno dominato fino ad oggi) un'approssimazione e un'empirismo che contrastano con la legalità (nazionale e comunitaria), e che sono assecondati da una giurisprudenza lassista, non perfettamente in sintonia con l'essenza stessa del diritto, ovvero con una disciplina vincolante.

Questa tendenza, tra l'altro e significativamente, è inconciliabile con l'evoluzione della dottrina, la quale esalta il ruolo e la funzione, assunti dalle disposizioni procedurali, di regolare le posizioni contrapposte nel rapporto tra ente autoritario e individuo soggetto.

La moderna dottrina di diritto amministrativo (corresamente segnalatami), cui fa eco una recente monografia scritta da un Autore che reca, per avventura, il mio stesso cognome, ha individuato posizioni di diritto soggettivo procedurali, le quali, dunque, devono ricevere la massima tutela dall'ordinamento, sono suscettibili di difesa giudiziale autonoma e consentono azioni risarcitorie, per i casi di violazione.

Sono conseguenze derivanti da una sostanziale valorizzazione dei principi sommi del nostro sistema giuridico e dai principi enunciati dall'ordinamento e dalla giurisprudenza comunitaria: rammento che i precetti fissati dalla Corte dei diritti dell'uomo (che pone anche baluardi contro l'invasione procedimentale, irrispettosa delle posizioni individuali, messa in atto dall'autorità pubblica) sono divenuti parti costitutive del diritto comunitario.

I diritti soggettivi procedurali garantiscono al cittadino-suddito una partecipazione consapevole e dialettica all'attività amministrativa, la difesa interinale, la sollecitazione e la promozione di atti correttivi, la previa conoscenza delle iniziative assunte dall'autorità e delle conclusioni istruttorie, nonché il rispetto dei tempi, anche, dunque, di intervalli dilatori.

È, verosimilmente, il tramonto della categoria giuridica dell'interesse legittimo e un rafforzamento della condizione, giuridicamente rilevante, conferita dalle norme all'amministrato e, più specificamente, al contribuente.

5. La tendenziale pariteticità del rapporto con l'amministrazione pubblica

Il processo evolutivo che, pur tenendo conto delle supremazie strumentali di cui gode la pubblica autorità, muove verso una sempre più rilevante pariteticità nel rapporto fra fisco e contribuente, è inarrestabile e conduce a due effetti:

- innanzitutto a interpretare le disposizioni, che regolano la presenza vigile o la cooperazione del soggetto passivo, nel senso di accentuare la loro funzione garantista e ad allargarne, compatibilmente con la lettera normativa, il contenuto dispositivo;
- in secondo luogo – auspicando proprio un perfezionamento dello Stato di diritto nel comparto fiscale – una revisione migliorativa della legislazione vigente.

6. Aspetti critici nell'azione procedimentale amministrativa

Passo, allora, in rassegna, senza la pretesa di esaurire questo quadro complesso, alcuni punti critici.

A

La standardizzazione della base imponibile si allontana viepiù da una ragionevole approssimazione al reale: l'aggravamento programmatico e strumentale dei parametri per la commisurazione del prelievo è inarrestabile e accentua il distacco dalla ragionevolezza.

B

Il contraddittorio procedimentale – come pretende la giurisprudenza comunitaria – deve essere costume generale di ogni rapporto del contribuente con l'amministrazione, per un'effettiva cooperazione tra le due parti contrapposte: così anche il contraddittorio a posteriori (qualora non sia previsto nel corso della attività istruttoria) è imprescindibile.

Appare, dunque, discutibile e perfino eccentrica la tesi espressa nell'ordinanza della Corte Suprema, con la quale è rimessa alla Corte Costituzionale una questione attinente alle norme antielusive. Si chiede di verificare se non contrasti con l'art. 3 e l'art. 53 della Costituzione l'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973, nella parte in cui – contrariamente alla disciplina riferita all'abuso del diritto, di fonte esclusivamente pretoria – prevede il contraddittorio preventivo obbligatorio per procedere all'accertamento.

Il confronto tra autorità e contribuente deve poi essere comunque reso concretamente effettivo (con riguardo agli studi di settore).

D

La ricorribilità contro il rifiuto di autotutela è oggi ammessa per fatti sopravvenuti. Occorrerebbe estenderla ad ipotesi in cui il fatto, sebbene non sia o possa non essere sopravvenuto, tuttavia, non attenendo comunque al riesame critico del merito, riveli l'incontrovertibilità del vizio che inficia la validità dell'atto: ad esempio per un documento di prassi, per un anteriore riconoscimento, in fattispecie analoga, dell'Autorità.

In tali casi il giudice adito dovrebbe poter annullare l'atto impositivo, in relazione e in forza di un diritto procedimentale goduto dal contribuente.

E

L'indirizzo giurisprudenziale sulla motivazione deve essere rivisto, proprio in relazione ai diritti soggettivi procedurali, al novero dei quali è riconducibile quel-

lo di conoscere esaurientemente la fonte del suo obbligo asserito: mi riferisco, per esempio, alla variazione dei dati catastali; invero, ciò che distingue l'atto autocratico dal provvedimento amministrativo è proprio la motivazione, perché spiega quale sia stato il processo di valutazione razionale di tutti gli elementi a sostegno dell'imposizione, tenuto conto delle eventuali prospettazioni manifestate dal contribuente.

F

È carente la difesa del terzo, indirettamente coinvolto in indagini relative ad un soggetto nei confronti del quale è avviata un'indagine istruttoria. Se questa – come spesso accade – rivelasse relazioni (ritenute sospette) con altro individuo, a costui sarebbero opponibili – secondo gli attuali indirizzi esegetici – gli esiti di tali indagini. Tuttavia, ciò nondimeno, il terzo non avrebbe potuto fruire delle tutele e delle garanzie procedurali concesse dalle norme statutarie al contribuente investito da attività ispettive.

G

La denuncia penale prodromica al raddoppio del termine decadenziale per l'emissione di provvedimenti impositivi è spesso il mezzo artificiosamente strumentale per un'indebita estensione del perimetro temporale relativo agli accertamenti fiscali: si tratta di un comportamento severamente censurato dalla stessa Corte Costituzionale.

Oltre a ciò, è certamente riprovevole che non si attribuisca, anche retrospettivamente, rilevanza vincolante nel procedimento fiscale alla decisione irreversibile del giudice penale, il quale affermi l'inconsistenza degli indizi di reato.

Appare censurabile il riferimento ad uno dei luoghi comuni della nostra cultura giuridica ovvero alla reciproca autonomia del giudizio penale rispetto all'attività impositiva. Infatti il giudice del crimine è l'organo naturale per accertare l'esistenza dell'illecito, nella fattispecie concreta, e valutarne l'attendibilità delle tracce relative.

Stato di diritto e riscossione dei tributi

di Massimo Basilavecchia

1. Premessa

Affrontare il tema del rapporto attuale tra stato di diritto e riscossione dei tributi non è possibile se non tenendo presente anche le esigenze dello stato sociale: se la prima nozione (stato di diritto) evoca inevitabilmente regole e garanzie, tutela dei diritti soggettivi ma anche riconoscimento del potere pubblico e soggezione alla legge sia di quest'ultimo, sia del destinatario dell'azione pubblica, non è possibile oggi definire i limiti dell'azione pubblica e il primato della legge, se non considerando come parte integrante del diritto positivo anche l'azione sul versante sociale (eguaglianza, in primo luogo formale, ma anche in senso sostanziale) che i pubblici poteri sono chiamati a svolgere per perseguire gli obiettivi prefissati dalla Costituzione.

Occorre dunque considerare un necessario equilibrio tra obbligo di contribuzione, necessità che il prelievo non oltrepassi la capacità contributiva di ciascuno, funzione sociale del prelievo, e, a mio avviso, non è possibile nemmeno prescindere dalla partecipazione del cittadino all'azione pubblica, dato che attraverso essa si esprime oggi la dialettica tra legge, potere dell'autorità e destinatari dell'azione amministrativa.

Ne deriva che la bussola che deve orientare la riscossione dei tributi nello stato di diritto, che è anche stato sociale, va individuata nell'art. 53 primo comma della Costituzione. Riscuotere i tributi, infatti, vuol dire semplicemente rendere effettivo quell'obbligo di contribuzione al finanziamento della spesa pubblica che l'art. 53 pone come regola ispiratrice dei rapporti politici a livello costituzionale. Se tutti "sono tenuti", occorre che tutti effettivamente subiscano il sacrificio patrimoniale corrispondente al tributo dovuto.

Naturalmente, tale sacrificio non dovrebbe essere superiore alla capacità contributiva, ma quest'ultima, a rigore, non può essere invocata quale motivo di opposizione alla riscossione coattiva; il tributo che risulta dovuto, una volta esaurite le opposizioni concesse dalla legge, va riscosso, e l'eventuale scarsità dei mezzi per far fronte all'obbligo di pagamento non può essere allegata quale fattore di insussistenza della capacità contributiva (che potrebbe essere collegata, ad esempio, ad un indice di ricchezza i cui effetti benefici sul patrimonio del contribuente si sono ormai esauriti, quando si sviluppa la riscossione coattiva).

Ma rileva senza dubbio anche l'art. 97 della Costituzione, con tutte le implicazioni, che qui si possono dare per acquisite, in termini di efficienza (il buon andamento) e di imparzialità, alla luce dei principi elaborati nel diritto amministrativo e nel diritto europeo (tra questi, importanza crescente riveste la proporzionalità).

Come insegna la Corte costituzionale, se riscuotere i tributi significa attuare il precetto di cui all'art. 53 Cost., si giustificano talune disposizioni che sembrano privilegiare, sulle garanzie, celerità e snellezza delle procedure, ma senza che l'attività di riscossione possa assumere profili sanzionatori (qui può essere ricordata la sentenza 89/92, con la quale la Corte Costituzionale dichiarò illegittima la disciplina del fallimento fiscale; ma di recente il tema è stato ripreso, in continuità con la giurisprudenza precedente, dalla sentenza n. 281 del 2011, relativa all'illegittimità parziale dell'art. 85 d.p.r. n. 602/73). Ancora una volta, l'elemento legittimante la riscossione va individuato nell'obbligo di contribuzione, e dunque a questo e solo a questo dev'essere funzionale l'attività di riscossione, cui restano estranei scopi sanzionatori, effetti di deterrenza, ma anche eventuali insufficienze sopravvenute delle risorse patrimoniali.

Senza timore di scadere nell'ovvio, il punto fermo che deve ispirare le riflessioni sul tema – e il legislatore, soprattutto – è quello di un equilibrio tra efficacia e garanzia, che si può ravvisare in senso ampio in un'esigenza di proporzionalità delle misure "speciali", e che pone anche un problema di bilanciamento nei confronti delle pretese di altri creditori concorrenti con il fisco. Più volte, al riguardo, la Corte Costituzionale ha avuto modo di precisare che talune discipline di favore per la riscossione dei tributi non possono essere applicate quando l'entrata che viene riscossa dall'ente pubblico abbia carattere meramente patrimoniale (sentenze 26/98, 239/97, 318/95).

2. Sulla scarsa trasparenza della riscossione

Rispetto ad un ideale rapporto che dovrebbe legare lo stato di diritto a tutti coloro che vengono in relazione con la sua sfera di azione, sarebbe certamente auspicabile che tutti costoro nel momento in cui pagano somme a titolo di tributo abbiano contezza del prelievo che si sta attuando nei loro confronti; ed invece nel nostro sistema, così come del resto in quasi tutti i paesi omoge-

nei all'Italia, prevalenti sono i tributi riscossi in modo opaco, se non occulto.

Gran parte del gettito corrente è infatti assicurata da imposte che il contribuente paga senza effettivamente vederle o percepirle, o perché incorporate nel prezzo di acquisto di beni e servizi (si pensi alla traslazione nelle imposte sui consumi, quando effettuata senza evidenza della quota di tributo incorporata nel prezzo), o perché il compenso a lui spettante, se di natura reddituale, viene decurtato alla fonte dall'erogatore, controparte nel rapporto privatistico (ritenute).

Si tratta di un' "astuzia" comune appunto a quasi tutti gli ordinamenti, e risalente nel tempo, e probabilmente anche provvidenziale, nella misura in cui evita una sistematica attività di accertamento, nella forma della dichiarazione controllata, ma ciò non toglie che ad una valutazione obiettiva anche stati democratici e senza dubbio di diritto abbiano una larga parte della riscossione delegata a meccanismi che tendono a mimetizzare il tributo, in modo da renderlo difficilmente riconoscibile. Negli Stati Uniti, ad esempio, il dettagliante espone il prezzo dei prodotti separatamente dalle tasse che su di esso devono essere pagate, distinguendo, con l'ossessione per la sincerità che quel Paese sempre dimostra, le due componenti dell'esborso complessivo che il consumatore dovrà pur sempre sostenere.

Esiste poi un riflesso di questa impostazione sulla tutela giurisdizionale, dato che in base alle scelte ormai consolidate compiute dalla Corte di Cassazione negli ultimi anni, il contribuente effettivamente colpito dal tributo è escluso dalla tutela offerta dal giudice tributario, e se lite vi deve essere, questa si svolge davanti al giudice civile, anche se la materia del contendere si esaurisce nell'accertare la corretta applicazione di una norma tributaria.

3. L'organizzazione

Il profilo organizzativo della riscossione dei tributi erariali evidenzia, al contrario, una scelta di gestione "in house" che è certamente trasparente (nel senso che è ben visibile chi riscuote i tributi erariali, ed è evidente il nesso che lega l'agente della riscossione all'ente preposto all'accertamento, e all'ente titolare del gettito), ma forse impolitica (nel senso che la inevitabile impopolarità dell'agente della riscossione si riversa direttamente sull'esecutivo, e induce a chiedere misure politiche di attenuazione della aggressività delle procedure)⁴.

⁴ Si vedano sul punto, tra i contributi più recenti, M.C. Parlato, Brevi note sulla Riscossione S.p.A., in *Rass. Trib.* 2006, 1174; A. Parlato, Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo

La scelta del 2005, peraltro, appare ormai irreversibile, ed anche sostanzialmente legittima, in quanto riferita ai tributi statali; sembra andare nella giusta direzione, per contro, la riserva alla discrezionalità degli altri enti titolari dei tributi, ed in particolare a regioni province e comuni, della scelta del migliore profilo organizzativo condizionata però dall'adozione di procedure di evidenza pubblica, se orientate nel senso dell'affidamento a terzi.

Ci sono però dei corollari che si impongono se si vuole restare coerenti a tale scelta: deve esservi continuità tra attività di accertamento e attività di riscossione⁵, doverosità della piena informazione del debitore e garanzia del suo pieno diritto alla conoscenza degli atti (significative, in questo contesto, le sentenze della Corte costituzionale che hanno normalizzato, o tentato di normalizzare, i meccanismi notificatori di cui all'art. 26 d.p.r. 602/73: da ultimo, si veda la sentenza 258 del 2012), l'obbligo di riesame, l'obbligo di comunicazione delle informazioni circa lo stato delle procedure tra i soggetti attivi⁶.

In questo contesto, appare assai dubbia, come l'attualità conferma, la legittimità della previsione di un aggio di riscossione commisurato proporzionalmente al complesso delle somme da riscuotere⁷. Se è infatti ragio-

ruolo, ivi 2007, 1355; Puoti – Icolari, La riforma della riscossione ad opera del decreto legge 203/2005, profili ricostruttivi, in *Giust. Trib.* 2009, 10ss; Icolari, La nuova organizzazione della riscossione dei tributi nell'ordinamento giuridico nazionale, in *Basilavecchia-Cannizzaro- Carinci* (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano 2011 (quaderno della rivista di diritto tributario), 3ss.

⁵ Sulle questioni aperte dalla concentrazione della riscossione nell'accertamento, si veda il volume così intitolato a cura di Uckmar – Glendi (Padova, 2011) recante gli atti di diversi convegni tenuti in vista dell'entrata in vigore della disciplina di cui all'art. 29 d.l. 78/2010; e, più in generale sull'evoluzione della materia, Giovannini, La "nuova" riscossione e le garanzie del credito d'imposta, ora in Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano 2014.

⁶ Sconcertante l'introduzione di una disciplina ad hoc, con la legge di stabilità per il 2013 n. 228 del 2012, destinata a regolare la sospensione e l'arresto delle procedure di riscossione quando il titolo legittimante sia venuto meno o sospeso; viene fatto carico al debitore di eccepire circostanze che gli enti preposti dovrebbero comunicarsi in via spontanea: sia consentito al riguardo il rinvio a quanto osservato in *Sospensione legale della riscossione: un percorso parallelo alla tutela giurisdizionale?*, in *Corr. trib.*, 2013, 719 e in *Rimedi esagerati per il deficit di comunicazione tra enti creditori ed Equitalia*, in *Dialoghi tributari* 2013, con interventi anche di Lupi e Corrado.

⁷ Sull'aggio, torna ad interrogarsi la letteratura più recente, stimolata dalle ordinanze di rimessione che hanno investito la Corte costituzionale della questione: M. Nuzzo, Prime note sul diritto all'aggio da riscossione. Profilo storico ricostruttivo, in *Riv. trim. dir. trib.* 2012, 987ss.; L. Lovecchio, Il divieto di applicazione analogica dell'aggio di riscossione nell'ambito del procedimento speciale dell'ingiunzione fiscale: una discutibile sentenza del Consiglio di Stato, in corso di pubblicazione in *Riv. trim. dir. trib.* 2013; Cannizzaro, Alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'aggio

nevole imputare al debitore inadempiente i costi della riscossione coattiva⁸, l'entità troppo elevata che l'aggio proporzionale può raggiungere (in uno alla mancanza di proporzionalità rispetto al costo effettivo delle procedure) determina una sostanziale distorsione della funzione dell'istituto, che finisce con l'assumere un carattere di ulteriore sanzione; tra l'altro, incoerente con un sistema sanzionatorio generale che tende ad evitare l'automatismo nell'applicazione della sanzione, per favorire l'accertamento delle condizioni che rendano effettivamente punibile l'illecito amministrativo⁹.

Infine, sempre sul piano organizzativo sembra maturo il tempo di una difficile riflessione sul sistema di autoliquidazione dei tributi, di versamento spontaneo attuato mediante l'ausilio dei centri di assistenza fiscale. L'evoluzione tecnologica rende non velleitario un ripensamento della autotassazione, che potrebbe essere sostituita almeno in alcuni casi da una celere liquidazione da parte degli uffici dell'importo esattamente dovuto in base ad una dichiarazione, preventivamente sottoposta ad un test simile a quello dell'art. 36-bis d.p.r. 600/73, attualmente previsto come liquidazione dell'imposta successiva alla presentazione della dichiarazione.

E lo stesso ruolo dei CAAF andrebbe ripensato, anche alla luce dei timori non del tutto svaniti di una possibile incompatibilità comunitaria della relativa disciplina.

E allora, se l'attuale configurazione dell'aggio dovesse rimanere, si potrebbe pensare che esso sia almeno desti-

di riscossione", in *Corr. trib.* 2013, 1283; Renda, *Illegittimo l'aggio di riscossione senza le prove dell'effettiva attività svolta per il recupero delle imposte*, in *Corr. trib.* 2012, 3499; ID., *Riduzione dell'aggio di riscossione e agevolazioni ai versamenti rateali delle imposte iscritte a ruolo*, *ivi* 2012, 35; Ingraio – Lupi, *La remunerazione del servizio di riscossione dei tributi tra aggio e fiscalità generale*, in *Dialoghi tributari* 2012, 564; Lupi – Castellani – Fiorilli, *L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati "solvibili"*, *ivi* 2009, 453.

⁸ Sembra ragionevole ritenere che questo generale principio debba applicarsi a prescindere dalla natura pubblicistica o privatistica dell'attività demandata all'agente della riscossione, contrariamente a quanto sostiene Nuzzo, *op.cit.*, che ritiene inconcepibile l'aggio se correlato ad una funzione pubblicistica.

⁹ La questione, come noto, sarà prima o dopo decisa dalla Corte Costituzionale, la quale peraltro è già intervenuta in merito, sia pure in contesti ordinamentali diversi: intanto, stabilendo che sanzionare l'omesso versamento di somme iscritte a ruolo è legittimo, salvo che non si traduca in un meccanismo che prolifera a dismisura sanzioni a catena (sentenza n. 291/97); inoltre, distinguendo tra compenso spettante al concessionario della riscossione e spese vive dell'esecuzione (sentenza n. 7/93). Ma soprattutto è interessante la sentenza n. 480 del 1993, con la quale è stata ritenuta legittima la previsione dell'aggio contenuta in una legge della regione Sicilia, perché la proporzionalità della misura dell'aggio era temperata dalla previsione di un importo minimo e di un importo massimo.

nato a finanziare servizi, quali quelli di ausilio alla riscossione spontanea, che riducano il costo degli adempimenti fiscali per i contribuenti.

4. Le procedure

Se la riscossione è momento essenziale che realizza l'effettività dell'obbligo di concorso al finanziamento delle spese pubbliche, è chiaro che l'evasione da riscossione costituisce fenomeno certamente non meno grave dell'evasione intesa quale sottrazione della materia imponibile all'accertamento. Il sistema deve dunque perseguire in ogni modo l'obiettivo: che all'inadempimento del contribuente faccia seguito un'efficace azione di riscossione che consenta di recuperare le somme dovute.

Forse per questo la legislazione non rinuncia a nessuna delle prerogative del creditore: non agli strumenti autoritativi e pubblicistici, sostanzialmente riconducibili alla normativa "speciale" sulla riscossione dei tributi, ma neanche alle azioni tradizionali del diritto comune, specialmente alle misure di carattere conservativo e cautelare¹⁰ (art. 49 d.p.r. 602/73), e comunque ad ogni altra azione prevista dalle disposizioni ordinarie di diritto comune. Come è proprio dello Stato di diritto, sia il diritto civile sia quello amministrativo concorrono a delineare un quadro di coesistenza e di equilibrio tra assetti paritari e assetti autoritativi.

Non appare pertanto comprensibile perché nei mass media e nell'opinione pubblica allo scandalo e al clamore con cui si segnalano i fenomeni di evasione sul piano dell'accertamento segua un contrappunto generalmente orientato in senso negativo verso l'azione dell'agente della riscossione, come se questa dovesse essere tollerante e "comprensiva", forse in virtù del carattere pubblicistico del credito, rispetto a quanto ci si possa attendere da creditori privati. Insomma, allo stato si chiede di avere mano leggera nella riscossione coattiva, nonostante una riscossione inefficace, che ancora oggi evidenzia margini concreti di recupero assai bassi in rapporto al riscuotibile, comprometta l'esigenza di rispetto del dovere di contribuzione, quanto meno in misura analoga all'inefficacia dell'azione di accertamento.

¹⁰ Costante l'interesse della dottrina per il tema delle misure cautelari del credito erariale: da ultimo, Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012; Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino 2013; Cannizzaro, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino 2013; Basilavecchia, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. Trib.* 2013, 479; sulla fase evolutiva delle procedure di riscossione dopo la creazione della figura dell'agente della riscossione, si vedano i molteplici contributi nel volume di Comelli – Glendi, *La riscossione dei tributi*, Padova 2010.

Se, dal 2005, i poteri dell'agente della riscossione sono molto aumentati (e dunque i passi avanti sul piano dell'efficienza sono innegabili), sì da apparire talora brutali, questo dipende in parte da una tradizione che vedeva l'esattore spesso come un soggetto solo apparentemente implacabile, e in larga parte da uno scarso senso di rispetto del principio di proporzionalità. Insomma, da un creditore pubblico, che riscuote in forma pressoché diretta i propri crediti tributari, ci si attende un fair play e una maggiore attenzione all'incidenza delle azioni cautelari ed esecutive sulle situazioni soggettive dei soggetti coinvolti.

In sintesi, potremmo dire che l'aggressività è irrinunciabile, ma si può pretendere che essa sia proporzionata e ragionevole, e in definitiva temperata dal rispetto dei principi ex art. 97 Cost. e dello Statuto dei diritti del contribuente¹¹.

Essenziali, in questo contesto, appaiono le esigenze di conoscenza e di informazione del debitore, e di trasparenza dell'azione amministrativa; che appaiono significativamente garantite, dopo gli ultimi arresti della Corte costituzionale in tema di notifiche (da ultimo: sentenza n. 258 del 2012), sotto il primo profilo, ed invece ancora inadeguate quanto a trasparenza e a capacità di dialogo tra i diversi enti pubblici tra i quali si ripartisce la funzione impositiva.

Le recenti modifiche agli artt. 86, 76, 77, 72-ter d.p.r. 602/73 che attenuano l'assoggettamento dei beni all'esercizio dei poteri espropriativi e cautelari (si pensi ai beni strumentali dell'impresa, o alla casa di abitazione risparmiata dall'esecuzione immobiliare) inducono a riflettere su un interrogativo essenziale: è più coerente con uno stato di diritto, che sia anche stato sociale, una disciplina della riscossione coattiva che lasci margini di respiro al debitore in ordine alla disponibilità di beni essenziali, correndo però il rischio di perdere una parte significativa della garanzia patrimoniale, o una disciplina che sia implacabile e che non consideri meritevole di particolare tutela alcuni beni del debitore, dovendo cedere il passo le esigenze sociali all'esigenza di effettività del prelievo?

Né la legislazione, né la giurisprudenza costituzionale fanno grande chiarezza sul punto, anche se i limiti della prima sono molto più evidenti, perché è chiaro che il disegno politico deve avere un ruolo prioritario nell'individuare il miglior bilanciamento di interessi contrapposti.

¹¹ Complessivo lo sguardo al tema fornito dal Convegno del 30 novembre 2012 organizzato a Milano dalla Rivista Rassegna tributaria, "giustizia tributaria e giusto processo", i cui atti sono pubblicati nel n.2/2013 della rivista.

Esiste poi un problema forse meno considerato ma che appare ugualmente di grande importanza: con quale equilibrio, in un'ottica di stato di diritto che sia anche stato sociale, la riscossione dei crediti tributari deve poter convivere con le pretese creditorie di altri soggetti sullo stesso patrimonio¹²? Il problema non è solo collegato alla disciplina dei privilegi, rispetto alla quale pure di recente la Corte costituzionale è intervenuta a porre limiti alla efficacia temporale retroattiva (sentenza n. 170/2013), ma investe la disparità di trattamento tra mezzi coercitivi concessi al creditore privato, e poteri degli agenti della riscossione (tra questi, poi, non è assicurata del tutto parità di strumenti a disposizione, sicché si può porre l'ulteriore problema della ragionevolezza di una disciplina che lasci prevalere l'interesse pubblico alla riscossione di tributi erariali, rispetto alla riscossione dei tributi delle autonomie locali, come noto ormai dotate di pari dignità dopo la riforma del 2001 del titolo V della Costituzione)¹³.

5. Stato di diritto e rimborso

Il tema del rimborso potrebbe essere analizzato sotto molti profili¹⁴, ma due punti sembrano essenziali nell'ottica qui seguita, dato il tema assegnato. Tempestività nell'erogazione dei rimborsi significa garanzie del cittadino di fronte all'amministrazione pubblica, ma anche concreto percorso verso l'utilità sociale, essendo la restituzione di tributi anticipati essenziale, come è evidente, sia dal punto di vista delle attività autonome, sia dal punto di vista della generalità dei soggetti (si pensi agli enti del terzo settore, alle persone fisiche magari titolari di soli redditi di lavoro).

Orbene, la disciplina dei rimborsi, da un punto di vista sostanziale, appare adeguata e sufficientemente chiara nell'assetto trovato ormai dalla fine degli anni novanta; la necessità di presentare, in quasi tutte le ipotesi, istanza in via amministrativa sottoposta a termine decadenziale appare infatti ragionevole e, data la generale

¹² Se ne occupò la Corte costituzionale nella sentenza n. 115 del 1967, non ravvisando l'incostituzionalità della disposizione che all'epoca prevedeva la possibilità per l'esattore di promuovere azioni esecutive individuali pur in pendenza di procedura concorsuale a carico del debitore.

¹³ Sullo stato della riscossione dei tributi locali, che come noto vive fase di grande incertezza, si rinvia a Lovecchio, La riscossione dei tributi locali, in Basilavecchia- Cannizzaro- Carinci (a cura di), La riscossione dei tributi, cit., 85.

¹⁴ Sia consentito rinviare ai capitoli XII e XIV del nostro volume di lezioni sul processo tributario, Funzione impositiva e forme di tutela, seconda edizione, Torino 2013.

ampiezza di quel termine, non sembra compromettere la effettività del diritto¹⁵. Piuttosto, i comprensibili poteri cautelari che la legge riconosce all'ente pubblico per sospendere l'erogazione di rimborsi in presenza di possibili debiti del contribuente verso il fisco, dovrebbero sempre essere esercitati in modo formale, con l'adozione di provvedimenti motivati e notificati, senza indulgere nella prassi di omettere semplicemente l'adozione di atti, di contenuto positivo o negativo; la pura e semplice inerzia, come tale, non andrebbe mai coltivata, né potrebbe essere giustificata.

Sul piano più strettamente processuale, rimane la previsione, obiettivamente iniqua, di una inesistente esecutività della sentenza di merito favorevole al contribuente istante, che può agire esecutivamente a tutela del proprio diritto solo quando abbia ottenuto il passaggio in giudicato. Ma di tale disfunzione è giusto si occupi la relazione dedicata al rapporto tra processo e stato di diritto.

Restano allora da esprimere due auspici su questioni di principio, che non sembrano però destinati a trovare un esito positivo in tempi brevi, dato lo stato complessivo della finanza pubblica e data la diffidenza che ancora circonda le fasi più delicate del rapporto tra contribuente e fisco.

Il primo auspicio riguarda quello che sarebbe un passaggio epocale, ossia l'immediatezza nella erogazione dei rimborsi, da attuare utilizzando i fondi della riscossione prima che siano definitivamente acquisiti al bilancio dello Stato. Insomma, in uno stato che possa veramente definirsi di diritto, e utile socialmente, il rimborso dei tributi erroneamente pagati, soprattutto se si tratta di indebiti che emergono nel contesto delle normali fasi applicative dei tributi (eccedenza detraibile IVA, ritenute subite superiori all'imposta dovuta), non dovrebbe essere concesso in modi e tempi discrezionalmente decisi sulla base della disponibilità di bilancio, come se si trattasse di finanziamenti; il rimborso dovrebbe essere semplicemente riconosciuto, erogandolo dopo l'effettuazione di controlli formali rapidi, e i fondi per alimentarlo dovrebbero essere tratti dalle entrate tributarie correnti, le quali sarebbero pertanto acquisite al netto dei rimborsi dovuti per i periodi corrispondenti.

Il secondo auspicio – che a ben vedere non è altro che un aspetto più particolare della questione posta in precedenza – riguarda invece un problema essenzialmente tecnico, la cui soluzione presuppone però una volontà poli-

tica. Esso riguarda l'attuazione, dopo ormai quasi quattordici anni, dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, che come noto riguarda, tra l'altro l'estinzione delle obbligazioni tributarie mediante compensazione con crediti tributari.

Nonostante vi siano state aperture anche importanti negli anni scorsi, estendendo la possibilità di compensazione anche a crediti vantati dal contribuente verso lo Stato per ragioni non tributarie, e nonostante sia ormai acquisito dalla normativa sulla riscossione che gli importi iscritti a ruolo possano essere pagati mediante crediti del debitore iscritti a ruolo, il sistema attuale resta ancorato al sistema dei versamenti unificati; esso realizza cioè forme di compensazione speciale, ma non consente ancora ai contribuenti di poter disporre in via generale dei propri crediti per provvedere al pagamento di tributi dovuti.

Non vi è dubbio che il comma 1 dell'art. 8 dello Statuto generi problemi applicativi e preoccupazioni importanti per l'amministrazione finanziaria, ma resta il fatto che, nell'attuale stato delle cose, la previsione di un utilizzo generalizzato della compensazione rimane solo sulla carta e la disposizione resta confinata ad un ruolo di manifesto programmatico, sul quale dopo tanto tempo non si fa più affidamento.

L'auspicio è pertanto nel senso che venga almeno avviato un progetto di studio per l'attuazione dell'art. 8 dello Statuto, che vengano istituiti tavoli di lavoro per valutare le diverse ricadute della questione, e che insomma in definitiva si pongano le premesse per confinare il rimborso, con le sue inevitabili complessità e lungaggini procedurali costose anche per l'amministrazione, ad una minoranza di ipotesi residuali, potendo per il resto il sistema basarsi su meccanismi che consentano al contribuente effettivamente titolare di documentate situazioni creditorie di poterle utilizzare in diminuzione delle somme da pagare a titolo di tributi.

¹⁵ Anche perché è in corso, a livello di giurisprudenza di legittimità, un processo di ripensamento e di apertura verso l'individuazione di termini di decorrenza del termine di presentazione dell'istanza che rendano non eccessivamente difficile l'esercizio del diritto.

Principio di legalità e processo tributario

di Francesco Tesaurò

1. La CEDU e l'ordinamento giuridico italiano

1.1. Il tema del rapporto tra legalità e processo tributario, ossia il diritto ad un giusto processo, è oggetto di tutela "multilivello", cioè da parte di tre ordinamenti: quello nazionale, quello dell'Unione europea e quello sovranazionale. Vale a dire quello dello Stato italiano e della sua Costituzione, quello dell'Unione Europea e dei Trattati istitutivi (con la Carta di Nizza), quello del Consiglio d'Europa e della Convenzione per la salvaguardia dei diritti e delle libertà fondamentali (CEDU).

Legalità, dunque, non solo rispetto alla Carta costituzionale, ma anche rispetto alle carte internazionali.

Del giusto processo tributario, e delle riforme necessarie, ho già discusso in un precedente convegno dell'ANTI, tenuto a Siracusa, nell'ottobre del 2010. Richiamo quella relazione, pubblicata nella rivista dell'Anti, di cui sarebbe un fuor d'opera riprendere qui i contenuti¹⁶.

Richiamo, anche, la relazione sul giusto processo, che ho tenuto di recente ad un convegno svoltosi nell'Università degli Studi di Milano-Bicocca¹⁷.

Vorrei invece soffermarmi sulla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, le cui ricadute sulla legalità del diritto tributario non sono poche e non sono di poco impatto¹⁸.

¹⁶ F. TESAURÒ, *Idee per un codice del processo tributario*, in *Neotepa*, 2011, n. 1, 16

¹⁷ F. TESAURÒ, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, 309.

¹⁸ Cfr., tra gli altri: PAUL VAN DEN BROEK, *Taxation and the European Convention on human rights*, in *European taxation*, 1985, 12, 344; N. KLEEMANS, *The relationship between the National system of legal protection of the taxpayer and the European Convention on human rights*, in *EC tax review*, 2000, 45; P. BAKER, *Taxation and the European Convention of Human Rights*, in *European Taxation*, 2000, 298; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass.trib.*, 2007, 657; M. MORIS, *La Convention Européenne des droits de l'homme e le droit fiscale: perspectives et évolution*, in *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2009, 483; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 29; ID., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 206; L. SABBÌ, *Imposizione tributaria e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. SACCHETTO, Torino, 2011, p. 62 ss.; S.DORIGO, *La rilevanza dei trattati internazionali sui diritti dell'uomo nella materia fiscale*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*,

1.2. Credo utile, innanzitutto, un cenno ai rapporti tra CEDU e ordinamento italiano.

È fondato sull'art. 10, primo comma, Cost. («l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute») l'adattamento automatico dell'ordinamento italiano alle norme internazionali consuetudinarie¹⁹. A sua volta, l'art. 11 Cost., prevede che l'Italia, da un lato, «consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni», e, dall'altro, che «promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo».

È noto che norme convenzionali internazionali entrano a far parte del nostro ordinamento in forza di una legge che le recepisce e ne ordina l'esecuzione²⁰.

Alle norme dei trattati era attribuita, nel diritto interno, lo stesso valore della legge di recepimento, e una legge successiva poteva abrogare o modificare la legge che recepisce il trattato²¹. Ma, in base al principio di specialità e alla presunzione di conformità delle leggi agli impegni internazionali, veniva affermata la prevalenza della legge di recepimento sulle leggi posteriori difformi.

1.3. Anche la Convenzione europea dei diritti dell'uomo è stata recepita con legge (legge 4 agosto 1955, n. 848), e, nella giurisprudenza della Corte costituzionale, la CEDU era trattata come le altre convenzioni internazionali.

Padova, 2012, p. 139 ss.; S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 241; A. KOSTNER, *Osservazioni in tema di diritti fondamentali della persona in ambito fiscale e riflessi sul giudicato tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 929; J. AUTENNE - N. CAICCO, *Le droit fiscal belge face à la Convention Européenne des droits de l'homme*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 495; G. RAGUCCI, *Le garanzie della CEDU in tema di relazioni e consulenza tecnica nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 879.

¹⁹ Sulle norme tributarie di diritto internazionale consuetudinario cfr.: R.S.AVI-YONAH, *International Tax as International Law*, Cambridge, 2007, p. 5 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., p. 104 e p. 130.

²⁰ G. TESAURÒ, *Costituzione e norme esterne*, in *Dir. Un. Eur.*, 2009, 195 ss. È appena il caso di ricordare che, secondo l'art. 80 Cost., è la legge che autorizza il Presidente della Repubblica a ratificare «i trattati internazionali che sono di natura politica, o prevedono arbitrati o regolamenti giudiziari, o importano variazioni del territorio od oneri alle finanze o modificazioni di leggi».

²¹ G. TESAURÒ, *Costituzione e norme esterne*, cit., 203 ss.

La situazione è poi mutata perché, nel 2001, è stata inserita, nel primo comma dell'art. 117 Cost., la norma secondo cui «*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*» e, nel 2007, la Corte costituzionale, con due sentenze coeve²², ha riconosciuto alle norme internazionali pattizie un valore rafforzato nella gerarchia delle fonti. Le norme di legge, che non rispettano le convenzioni internazionali, tra cui la CEDU, sono incostituzionali, per violazione dell'art. 117 Cost., in quanto le norme internazionali rilevano quali «*norme interposte*». È stato poi affermato che l'interpretazione della legge interna dev'essere svolta in modo conforme alla CEDU (oltre che al diritto EU e alla Costituzione), e che è vincolante solo la «*so stanza*» della giurisprudenza della Corte di Strasburgo²³.

In ambito tributario, la prevalenza delle norme delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione è presupposta dalla norma secondo cui le norme interne più favorevoli al contribuente si applicano anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione²⁴.

1.4. Il cd. dialogo tra le Corti si avvarrà di un nuovo strumento quando sarà operante il Protocollo n. 16 aggiunto alla CEDU, che istituisce, per i giudici nazionali di ultima istanza, la facoltà di rivolgersi direttamente alla Corte di Strasburgo, per chiedere un'opinione «*non vincolante*» in ordine all'interpretazione della CEDU. Soggetti legittimati a investire la Corte EDU sono «*le più alte giurisdizioni*», designate dagli Stati membri. È prevedibile ed auspicabile che se ne potranno avvalere non solo le sezioni unite, ma anche le singole sezioni – tra cui quella tributaria - della Corte di Cassazione.

1.5. Nella giurisprudenza costituzionale è costante il riferimento alle carte internazionali e, in particolare, alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo²⁵ e alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo²⁶. Dopo le sentenze

“gemelle” del 2007, tutti i trattati internazionali recepiti con legge sono da considerare “parametro interposto” nel giudizio di costituzionalità, onde sono incostituzionali le norme che li contraddicono.

1.6. Non è infrequente che le sentenze, che trattano di un diritto fondamentale, siano fondate, oltre che sulla norma costituzionale che riconosce quel diritto, anche su una carta di diritti. La Corte costituzionale richiama sovente le carte dei diritti, pur quando sarebbe sufficiente il parametro costituzionale²⁷.

Un esempio significativo, per il diritto tributario, di questa tendenza è la pronuncia in materia di privilegi fiscali²⁸, che ha dichiarato incostituzionale l'efficacia retroattiva di una norma che aveva esteso al credito erariale per le sanzioni fiscali il privilegio del credito erariale per le imposte sui redditi²⁹. Il privilegio, che in precedenza assisteva solo le imposte dovute per l'anno in corso al tempo del fallimento e per l'anno antecedente, è stato esteso anche alle sanzioni, senza limiti temporali e con applicazione retroattiva.

Il rimettente ha sollevato la questione ritenendo che la retroattività della norma fondante il privilegio del credito erariale, originariamente chirografario, e l'appostazione in grado diverso e poziore di un credito già ammesso allo stato passivo dichiarato esecutivo, fossero in contrasto con l'art. 3 Cost. e con l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della CEDU.

La Corte ha esaminato la questione non solo in relazione all'art. 3 Cost., ma anche in riferimento all'art. 6 della CEDU, come richiesto dal rimettente.

La Corte avrebbe potuto limitarsi a dichiarare l'illegittimità della norma ai sensi dell'art. 3 Cost.; ha invece giudicato invalida la norma per due ragioni, e cioè «*sia per violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., sia per violazione dell'art. 117,*

²² Corte cost., 24 ottobre 2007, n. 348 e n. 349, in *Giur. it.*, 2008, 569, con nota di B. CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, e in *Giur. cost.*, 2007, pp. 3564 ss., con nota di M. CARTABIA, *Le sentenze “gemelle”: diritti fondamentali, fonti, giudici*.

²³ Cfr. E. LAMARQUE, *Las relaciones entre los órdenes nacional, supranacional e internacional en la tutela de los derechos*, relazione alle VI Giornate italo-spagnolo-brasiliane su *La protección de los derechos en un ordenamiento plural*, Barcellona 17-18 ottobre 2013, in *paper*, § 3.

²⁴ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 169.

²⁵ Il *leading case* è Corte cost., 19 gennaio 1993, n. 10, in *Giur. it.*, 1993, I, 1, 1613, con nota di P.P. RIVELLO, *Una tematica spesso trascurata: il procedimento a carico di soggetti allogliotti*.

²⁶ Corte cost., 26 maggio 2004, n. 154, in *Foro it.*, 2004, I, 1971; Id., 22 luglio 2005, n. 299, in *Giur. it.*, 2005, 2344; Id., 16 febbraio 2006, n. 61, in *Foro it.*, 2006, I, 1673.

²⁷ Corte cost., 12 novembre 2002, n. 445, in *Giur. it.*, 2003, 843; Id., 25 luglio 2011, n. 245, *ivi*, 2012, 1257.

²⁸ Corte cost., 4 luglio 2013, n. 170, in *Il caso.it*, 2013.

²⁹ L'art. 23, comma 37, del decreto-legge n. 98 del 2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011, ha stabilito che: «*Al comma 1 dell'articolo 2752 del codice civile, le parole: “per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi, diversi da quelli indicati nel primo comma dell'articolo 2771, iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente” sono sostituite dalle seguenti: “per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi”. La disposizione si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto*».

primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della Cedu, in considerazione del pregiudizio che [la legge impugnata] arreca alla tutela dell'affidamento legittimo e della certezza delle situazioni giuridiche, in assenza di motivi imperativi di interesse generale costituzionalmente rilevanti».

1.7. La sensibilità della nostra giurisprudenza verso la CEDU è testimoniata da una sentenza della Cassazione, anch'essa con motivazione duplice, perché fondata, da un lato, sulla CEDU (e sulla giurisprudenza della Corte di Strasburgo in materia di tutela del diritto di proprietà, ai sensi dell'art. 1 del Protocollo n. 1, e in tema di ragionevole durata del processo, ai sensi dell'art. 6 CEDU), e, dall'altro, in parallelo, sui principi costituzionali di buon andamento e imparzialità della P.A. (art. 97), sul vincolo derivante dagli obblighi internazionali (art. 117), e sulla ragionevole durata del giusto processo (art. 111), per statuire, analogamente a quanto deciso dalla Corte di Strasburgo nel caso *Di Belmonte*³⁰, che il ritardo da parte della Pubblica amministrazione nel corrispondere l'indennità di esproprio impedisce la tassazione, nel caso in cui l'indennità non sarebbe tassata se il pagamento fosse stato tempestivo³¹. Il ritardo ha infranto – secondo la Cassazione – il «giusto equilibrio» che deve sussistere tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo, tra cui quello di proprietà. La Suprema Corte ha risolto la questione sulla base di una dichiarata interpretazione adeguatrice (in realtà, di applicando la legge tributaria interna).

2. Equilibrio tra interesse fiscale e diritti del singolo

Siamo tutti abituati a valutare la legittimità delle leggi tributarie alla luce dell'art. 53 della Costituzione e di altre norme costituzionali che tutelano principi e valori suscettibili di essere lesi da norme tributarie.

Ma un altro parametro è rappresentato dalla CEDU e, in particolare, dall'art. 1 del 1° Protocollo aggiunto, che tutela il diritto di proprietà, facendo salvo il diritto degli Stati di imporre il pagamento delle imposte.

Evocando tale disposizione la Corte di Strasburgo ha osservato, da un lato, che gli Stati godono di ampia discrezionalità in materia fiscale, ma che, d'altro canto,

³⁰ Corte EDU, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*, ha condannato lo Stato italiano non solo alla restituzione della somma trattenuta a titolo d'imposta, ma anche al risarcimento del danno morale «per la sensazione di impotenza e di frustrazione» di fronte al ritardo nel versamento dell'indennità di espropriazione. Vedi anche Corte EDU, 21 ottobre 2008, *Guiso-Gallisy c. Italia*.

³¹ Cass., sez. trib., 22 gennaio 2013, n. 1429, in *Giur. it.*, 2013, 1443.

le loro scelte non devono essere sprovviste di un ragionevole fondamento³².

Ed ha fissato il fondamentale principio di «un “giusto” equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo»³³.

Non sono pochi gli interventi della Corte di Strasburgo ispirati appunto al principio del «giusto equilibrio». È stato infatti statuito che, in ragione del principio di proporzionalità, è ingiustificato e sproporzionato (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato³⁴, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo medio tempore³⁵; che, in materia di Iva, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, è violato il limite della ragionevolezza ove il diritto alla detrazione sia condizionato, per il cessionario, a condotte del fornitore che il cessionario non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare³⁶; che può ri-

³² Corte EDU, 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society*.

³³ Corte EDU, 16 marzo 2010, *Di Belmonte c. Italia*. Cfr. M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, p. 181, sul bilanciamento tra protezione della proprietà e tutela dell'interesse fiscale nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

Una significativa applicazione dell'art. 1 del Primo Protocollo, in tema di “piccola retroattività” delle norme tributarie, è in *Conseil d'Etat* [Francia], 4 giugno 2012, in *Giur. it.*, 2012, 2682, con nota di A. MARCHESELLI, *Il riconoscimento dei «diritti fondamentali del contribuente» nella Cedu, nell'Ue e nel diritto italiano: uno spunto da una sentenza del Consiglio di Stato francese*.

³⁴ Corte EDU, 9 marzo 2006, *Eko – Elda – Avee c. Grecia*.

³⁵ Corte EDU, 3 luglio 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte EDU, 16 aprile 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*; Id., 11 ottobre 2011, *Beires Corte – Real c. Portogallo*.

³⁶ Corte EDU, 22 gennaio 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*: «Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo IVA, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni. Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini IVA, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme IVA, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà».

levare nel campo dell'Art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*³⁷; che è lesivo dei diritti fondamentali un prelievo eccessivo, applicato su rendite già maturate³⁸.

La Corte di Strasburgo ha inoltre statuito che gli Stati devono legiferare in materia tributaria osservando il principio di non discriminazione, sancito dall'art. 14 della Convenzione³⁹; che devono osservare il principio di pre-determinazione normativa degli obblighi⁴⁰; che una legge tributaria non chiara lede i diritti del contribuente, che sarebbe soggetto all'arbitrio della Amministrazione⁴¹. È stata anche deciso che è lesiva della libertà di pensiero, di coscienza e di religione (art. 9, CEDU) la tassazione delle donazioni ricevute da una associazione religiosa⁴².

3. Applicazione della CEDU al processo tributario

3.1. Nonostante il consolidato riconoscimento dell'applicazione delle norme CEDU al diritto tributario sostanziale, la Corte di Strasburgo non ammette che l'art. 6 della Convenzione⁴³ si applichi al processo tributario, ritenendo che l'art. 6 della CEDU⁴⁴, concernendo

³⁷ Corte EDU, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare).

³⁸ Corte EDU, 14 maggio 2013, *N.K.M. c. Ungheria*.

³⁹ Corte EDU, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 386; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2007, fasc. 1, 181; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§ 43 ss. Cfr. M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, I, 412.

⁴⁰ Corte EDU, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59 (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67.

⁴¹ Corte EDU, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56.

⁴² Corte EDU, 30 giugno 2011, n. 8916, *Association les Témoins de Jéhovah*, in *Quaderni dir. e politica ecclesiastica*, 2011, 722. Per ragioni analoghe, è stata dichiarata incostituzionale l'imposta sulla pubblicità, nella parte in cui colpiva le forme di propaganda ideologica effettuata, senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati (Corte cost., 16 luglio 1973, n. 131, in *Giur. it.*, 1973, I, 1, 1622).

⁴³ L'art. 6, par. 1, della Convenzione recita: «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta».

⁴⁴ Corte EDU, 8 febbraio 2000, *Charalambos c. Francia* e 5 ottobre 1999, *Gantzner c. Francia*. Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; A. BODRITO - A. MARCHESELLI, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 723.

le cause penali e civili, non riguarderebbe le cause di diritto pubblico (tra cui quelle fiscali)⁴⁵.

La tutela del giusto processo è però riconosciuta nei processi di rimborso dei tributi, se il fondamento della pretesa del contribuente è la norma di diritto comune che impone la restituzione dell'indebito⁴⁶, e nei processi sui diritti di prelazione del fisco⁴⁷, oltre che, come si dirà, nelle controversie sulle sanzioni amministrative per violazioni fiscali.

Inoltre, il diritto ad un giusto processo, come previsto dalla CEDU, è stato riconosciuto al contribuente che subisca perquisizioni domiciliari per motivi fiscali⁴⁸.

3.2. La nostra Cassazione, in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, ritiene che l'art. 6 della CEDU non sia applicabile al processo tributario, e che, perciò, la legge 24 marzo 2001 n. 89 (c.d. legge Pinto),

⁴⁵ Corte EDU, 12 luglio 2001, *Ferrazzini*, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, II, 227, con nota di A.A. FERRARIO, *La Convenzione europea dei «diritti dell'uomo» ed il diritto tributario*.

La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che «la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività». Secondo la Corte, il contenzioso tributario esula dall'ambito dei diritti e obblighi di natura civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si dispiegano sulla situazione del contribuente; un procedimento tributario ha evidentemente risvolti patrimoniali, ma il fatto che una controversia sia di natura «patrimoniale» non è di per sé sufficiente per comportare l'applicabilità dell'art. 6, par. 1, della Convenzione sotto il suo profilo «civile»; possono sussistere obblighi «patrimoniali» nei confronti dello Stato o delle sue autorità subordinate che, ai fini dell'art. 6, par. 1, devono essere considerati rientranti esclusivamente nel diritto pubblico e non sono, di conseguenza, coperti dalla nozione di «diritti e obblighi di carattere civile».

Sulla sentenza *Ferrazzini* cfr. anche M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 529 e P. BAKER, *The decision in Ferrazzini: time to reconsider the application of the European Convention on Human Rights to tax matter*, in *Intertax*, 2001, 360.

⁴⁶ Corte EDU, 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society ed altri*. Nella sentenza 3 settembre 2002, *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA*, la Corte afferma che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

⁴⁷ Corte EDU, 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*.

⁴⁸ Corte EDU, 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 198, con nota di S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte europea dei diritti dell'uomo nel caso «Ravon e altri c. Francia» e le ricadute sullo schema processuale vigente*, e in *Giur. it.*, 2009, 758, con nota di A. MARCHESELLI, *Accessi e verifiche fiscali: un'altra tappa verso il giusto processo tributario in una decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo*. Sulla tutela dei diritti del contribuente in fase precontenziosa, secondo la giurisprudenza della Corte EDU, cfr. S. DORIGO, *La rilevanza dei trattati internazionali sui diritti dell'uomo nella materia fiscale*, cit., p. 152.

in tema di «*diritto ad un'equa riparazione*» nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, non si applichi al processo tributario, pur essendo previsto, in tale legge, che il ricorso può essere proposto nei confronti del Ministro delle Finanze⁴⁹. La giurisprudenza nega che la legge Pinto possa valere per il processo tributario perché, essendo strumentale all'attuazione della CEDU, dev'essere applicata solo nei casi in cui, secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, si applica l'art. 6 della CEDU⁵⁰.

3.3. Nonostante tutto ciò, deve ritenersi che l'art. 6 della CEDU si applichi (anche) al processo tributario (sia al processo che si svolge dinanzi alle commissioni, sia al processo per liti tributarie che si svolge dinanzi alla Corte di Cassazione).

Le ragioni sono molteplici.

L'art. 6 non può non riguardare il processo tributario, se le norme della CEDU riguardano anche il diritto tributario sostanziale.

Il sintagma «*cause civili*», contrapposto a «*cause penali*», è da interpretare nel senso che comprende tutte le cause non penali, e, quindi, non solo le cause tra privati, ma anche quelle tra privati e pubblica amministrazione.

La Corte di Strasburgo riconosce la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie⁵¹. E riconosce che, nella stessa procedura, può accadere che non sia possibile trat-

tare diversamente le controversie che riguardano le imposte rispetto a quelle che concernono la contestazione delle sanzioni⁵².

Molte sentenze della Corte EDU applicano l'art. 6 CEDU a controversie amministrative⁵³, superando quindi l'interpretazione ristretta della formula «*cause civili*», e ciò consente di includere nell'art. 6 le controversie tributarie, che pure attengono a provvedimenti amministrativi.

Inoltre, l'art. 111 Cost. non può essere letto ignorando la CEDU. Il rapporto simbiotico tra Costituzione e Carte internazionali è ormai tale per cui le norme costituzionali devono essere lette alla luce delle carte internazionali; perciò le norme CEDU si applicano, anche per la via dell'art. 3 e 111 Cost., anche al processo tributario⁵⁴.

4. CEDU e formalismi processuali

4.1. L'art. 6 CEDU garantisce il diritto ad un giusto processo e ad una tutela giurisdizionale effettiva. Il diritto di accesso ad un giudice può subire delle limitazioni, ma solo se le limitazioni hanno uno scopo legittimo. Tra fine e mezzi dev'esservi un rapporto di proporzionalità. Sono quindi da censurare – e la Corte di Strasburgo l'ha fatto – le interpretazioni formalistiche di disposizioni processuali, soprattutto con riguardo alle condizioni di ricevibilità/ammissibilità della domanda giudiziale⁵⁵.

⁴⁹ L'art. 2, comma 1, di tale legge, così stabilisce: «*Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad un'equa riparazione.*»

L'art. 3, comma 2, prevede che: «*Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare. Negli altri casi è proposto nei confronti del Ministro dell'economia e delle finanze.*»

⁵⁰ Così Cass., Sez. I, 17 giugno 2004, n. 11350, in *Foro it.*, 2004, I, 3393; Id., Sez. I, 27 agosto 2004, n. 17139, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 2, 1664; Id., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17497, in *Fisco*, 2005, 5687; Id., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17498, *ivi*, 2005, 5687; Id., Sez. V, 15 luglio 2008, n. 19367, in *Giust. civ.*, 2008, I, 2382.

⁵¹ Corte EDU, 21 febbraio 1984, *Ozturk*; Id., 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia e Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*; Id., 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*, in G.T.- Riv. giur. trib., 2008, 746, con nota di A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della corte europea dei diritti dell'uomo*. Nella giurisprudenza italiana cfr. Cass., Sez. I, 30 agosto 2005, n. 17499, in *Foro it.*, 2006, I, 3476.

In dottrina, cfr. M. MORIS, *La Convention Européenne des droits de l'homme e le droit fiscale: perspectives et évolution*, cit., 483; J. AUTENNE - N. CAICCO, *Le droit fiscal belge face à la Convention Européenne des droits de l'homme*, cit., 510.

⁵² Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finland*, in *Rass. trib.*, 2007, 216, con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso «Jussila»)*.

⁵³ A. MARCHESELLI, *La (in) dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I 391.

⁵⁴ È stata proposta una sorta di sillogismo. Premessa maggiore: ai sensi dell'art. 111 e 3 Cost. tutti i processi debbono essere ugualmente «giusti». Premessa minore: le norme Cedu si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai processi non tributari. Conclusione: le norme CEDU si applicano indirettamente (per la via dell'art. 3 e 111 Cost. e come parametri di costituzionalità) anche al processo tributario. Così A. MARCHESELLI, *La (in) dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, cit., 389.

Nota A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2013, p. 199, che il legislatore italiano ha considerato applicabile la Convenzione al processo tributario nell'art. 3, comma 2-bis, della legge 22 maggio 2010, n. 73, perché ha previsto la chiusura delle liti fiscali per «*contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi*», previsti dalla CEDU.

⁵⁵ Corte EDU, 12 novembre 2002, *Beleš c. Repubblica Ceca*, §61: «*Néanmoins, les limitations appliquées ne doivent pas restreindre l'accès ouvert à l'individu d'une manière ou à un point tels que le droit s'en trouve atteint dans sa substance même. En outre, elles ne se concilient avec l'article 6 § 1 que si elles poursuivent un but légitime et s'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.*»

Il diritto di accesso alla giustizia è compromesso quando la disciplina processuale è tale, o viene interpretata e applicata in modo che, in concreto, non è perseguito il fine di assicurare effettività di tutela, ma si pone, al contrario, come una sorta di barriera che impedisce al singolo di ottenere una decisione di merito⁵⁶.

È significativo il caso di una associazione che aveva proposto ricorso al giudice amministrativo belga per l'annullamento di un provvedimento⁵⁷; nel ricorso non vi era una espressa esposizione dei fatti, ma un rinvio ai fatti era già nel provvedimento impugnato, allegato al ricorso, che ad esso faceva riferimento.

Il *Conseil d'État* belga aveva dichiarato inammissibile il ricorso, perché non conteneva un'autonoma esposizione dei fatti, ma un rinvio al provvedimento impugnato. La Corte EDU ha invece stabilito che «*l'application par les juridictions internes de formalités à respecter pour former un recours est susceptible de violer le droit d'accès à un tribunal. Il en est ainsi quand l'interprétation par trop formaliste de la légalité ordinaire faite par une juridiction empêche, de fait, l'examen au fond du recours exercé par l'intéressé*»⁵⁸.

4.2. La giurisprudenza della (nostra) Cassazione, in tema di autosufficienza⁵⁹, alla luce di questi principi,

⁵⁶ Perciò «*le droit d'accès à un tribunal se trouve atteint lorsque sa réglementation cesse de servir les buts de la sécurité juridique et de la bonne administration de la justice et constitue une sorte de barrière qui empêche le justiciable de voir son litige tranché au fond par la juridiction compétente*». Inoltre, la Corte ha ricordato che «*la Cour a conclu à plusieurs reprises que l'application par les juridictions internes de formalités à respecter pour former un recours est susceptible de violer le droit d'accès à un tribunal. Il en est ainsi, quand l'interprétation par trop formaliste de la légalité ordinaire faite par une juridiction empêche, de fait, l'examen au fond du recours exercé par l'intéressé*» (Corte EDU, 27 luglio 2006, *Efstathiou c. Grecia*, § 24).

⁵⁷ Corte EDU, 24 febbraio 2009, *L'Erablière A.S.B.L. c. Belgio*.

⁵⁸ La Corte ha rilevato inoltre che «*on ne saurait soutenir que l'acte du recours de la requérante mettait le Conseil d'Etat, et a fortiori la partie adverse, dans l'impossibilité de prendre connaissance des faits de la cause. A cet égard, la Cour note que la requérante avait joint à son recours l'acte administratif attaqué, qui contenait un exposé détaillé des faits ayant conduit à son adoption. Par conséquent, un nouvel exposé des faits établi par les requérants et intégré dans le texte même du recours en annulation n'aurait pas été plus complet que celui figurant dans l'acte attaqué lui-même*». Infine, la Corte ha ritenuto che «*en l'espèce la limitation du droit d'accès à un tribunal imposée à la requérante n'était pas proportionnée au but visant à garantir la sécurité juridique et la bonne administration de la justice. Partant, il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention relativement au droit d'accès à un tribunal de la requérante*».

⁵⁹ Cfr. S. RUSCIANO, *In tema di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Giur. it.*, 2005, 1671; F. MONTALDO, *Note sul c.d. principio di autosufficienza dei motivi in cassazione*, in *Giust. civ.*, 2006, I, 2086; R. POLI, *Specificità, autosufficienza e quesito di diritto nei motivi di ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, 1249; A. ARCADI, *Il c.d. «principio di autosufficienza del ricorso» nella giurisprudenza della corte di cassazione*, in *Giust. civ.*, 2009, II, 347; E. F. RICCI,

non è da ritenere sempre rispettosa del diritto alla effettività della tutela, specie quando può apparire motivata da intenti deflattivi. È allora da considerare non conforme al riferito orientamento della Corte EDU ciò che esige la nostra Cassazione, in tema di esposizione dei fatti di causa⁶⁰.

Dev'essere possibile, per la Cassazione, apprendere dal ricorso tutto il necessario. Con riguardo ai motivi ex art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la Corte richiede l'integrale trascrizione di tutti gli atti rilevanti⁶¹. Un ricorso in tema di *transfer price*, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., è stato dichiarato inammissibile perché non riportava «*il testo, nemmeno nelle parti rilevanti, della documentazione di cui si lamenta l'omesso esame*»⁶².

In materia tributaria, si è ritenuto che il motivo di ricorso è inammissibile ove manchi l'indicazione dei documenti su cui si fonda, difetti la specificazione della sede processuale nella quale i documenti risultino prodotti e ne sia omesso il deposito, unitamente al ricorso, ai sensi dell'art. 369, 2° comma, n. 4, c.p.c.⁶³. Ma l'indirizzo rigoro-

Sull'«autosufficienza» del ricorso per cassazione: il deposito dei fascicoli come esercizio ginnico e l'avvocato cassazionista come amanuense, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 736; R. TRIOLA, *La resistibile ascesa del c.d. principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Foro it.*, 2012, V, 265; F. SANTANGELI, *Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2012, 607

⁶⁰ La Cassazione richiede che atti del giudizio di merito non siano trascritti integralmente, ma sintetizzati. Non è stata ritenuta legittima la semplice «*spillatura*» degli atti delle fasi di merito, perché non bisogna rendere «*indaginoso*» l'opera dei giudici della Cassazione (Cass., sez. un., 17 luglio 2009, n. 16628, in *Giur. it.*, 2010, 1133); non è legittimo neppure un «*assemblaggio in sequenza cronologica degli atti della causa, riprodotti in copia fotostatica*» (Cass., ord. 22 settembre 2009, n. 20393). Si richiede però la testuale riproduzione degli atti e dei documenti quando si denuncia la sentenza di merito per non averne tenuto conto (Cass., sez. un., 11 aprile 2012, n. 5698; Id., 11 maggio 2012, n. 7332).

⁶¹ Cfr., con riguardo ad una lite tributaria, Cass., sez. V, 2 ottobre 2013, n. 22517, in *Fisco QOL - Quotidiano on line*, 2013.

⁶² Cass., sez. V, 27 febbraio 2013, n. 4927, in *Corriere trib.*, 2013, 20, 1574. Nel ricorso si faceva riferimento a «*copiosa documentazione*» e a «*numerosi contratti*» (l'una e gli altri spesso presenti, in gran mole, nelle cause in tema di *transfer price*).

⁶³ Cass., sez. trib., 13 ottobre 2010, n. 21121, in *Giur. it.*, 2011, 470, con nota critica di G. FALCONE, *La pretesa improcedibilità del ricorso per cassazione in materia tributaria per mancato deposito della copia degli atti processuali e documenti sui quali il ricorso si fonda*. Nella sentenza si afferma che l'adempimento prescritto dall'art. 369, 2° comma, n. 4, c.p.c. non «*può ritenersi soddisfatto né con la mera richiesta di acquisizione del fascicolo d'ufficio dei gradi di merito né, eventualmente, con il deposito di tale fascicolo e/o di quello del fascicolo di parte*», se il menzionato deposito non interviene nei tempi e nei modi di cui al citato art. 369 c.p.c. e se nel ricorso non si specifica che il «*ridetto*» fascicolo «*è stato prodotto*», indicando la sede in cui nel ripetuto fascicolo «*il documento è rinvenibile*».

so è stato poi rettificato, in linea con l'art. 6 CEDU, ritenendo sufficiente l'istanza di trasmissione dei fascicoli d'ufficio, nei quali - è una peculiarità del processo tributario, ai sensi dell'art. 25, secondo comma, del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - sono acquisiti i fascicoli di parte⁶⁴.

4.3. La Cassazione non è insensibile ai principi processuali della CEDU. Chiamate a decidere se sia ammissibile il ricorso che non indichi, con assoluta precisione, quali siano gli assunti erronei della decisione impugnata, evocando esattamente le norme che si ritengano violate o falsamente applicate, e se occorra anche centrare il tipo di vizio denunciato, nell'ambito dell'art. 360, comma 1, c.p.c., le sezioni unite hanno adottato una soluzione ispirata alla giurisprudenza della Corte EDU. Hanno cioè ritenuto che l'erronea formulazione del motivo non ne determina l'inammissibilità se la Corte può comunque, sulla base delle argomentazioni esposte a sostegno del motivo, identificarne la corretta qualificazione⁶⁵.

Respinto il precedente indirizzo "drasticamente formalistico", le sezioni unite hanno accolto il principio, «di derivazione sovranazionale, della c.d. "effettività" della tutela giurisdizionale, da ritenersi insito nel diritto al "giusto processo" di cui all'art. 111 Cost., elaborato dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo», ricordando che «la Corte di Strasburgo ha avuto più volte modo di precisare che nell'interpretazione ed applicazione della legge, in particolare di quella processuale, gli Stati aderenti, e per essi i massimi consessi giudiziari, devono evitare gli "eccessi di formalismo", segnatamente in punto di ammissibilità o ricevibilità dei ricorsi».

⁶⁴ Cass. civ., sez. un., 3 novembre 2011, n. 22726, in *Giur. it.*, 2012, 455.

⁶⁵ Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2013, n. 17931, in *CED Cassazione*, 2013.

Il richiamo alla giurisprudenza della Corte EDU è stato operato anche da Cass. civ., sez. I, 12 luglio 2012, n. 11819, che ha respinto le istanze di inammissibilità di atti del processo in quanto basate su una interpretazione formalistica delle norme processuali.

Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario

di Enrico Marellò

1. L'aspirazione ad un equilibrio sistemico tra repressione amministrativa e repressione penale tributaria

1.1. Ogni apparato punitivo costituisce espressione di valori, in quanto offre -in chiaroscuro- un'indicizzazione di disvalore, segnalando fattispecie che -più di altre- meritano una riprovazione ordinamentale. L'illiceità costituisce, in questa prospettiva, una linea di confine tra ciò che l'ordinamento permette e ciò che invece l'ordinamento ritiene estraneo.

L'apparato punitivo penale costituisce l'enfaticizzazione di tali scelte valoriali, se si accetta -come qui si propone- la tesi ordinaria secondo cui la repressione penale si pone come *extrema ratio*, come massimo segnale di riprovazione ordinamentale (e come più rilevante strumento di prevenzione).

Il sistema punitivo (penale e amministrativo) compie due operazioni tipiche di ogni apparato valoriale: selezione e ordina.

L'opera di selezione avviene individuando i fatti tipici che sono idonei a rientrare nel disegno della fattispecie: il fatto individuato è quello dinanzi al quale si ritiene necessario esprimere la riprovazione.

L'opera di ordinamento implica una gradazione tra le fattispecie rilevanti, di modo che taluni fatti siano connotati da un maggiore disvalore rispetto ad altri. La gradazione delle fattispecie implica a sua volta una scelta quanto ai filtri che la orientano: deve essere individuato un elemento discretivo, utile per comprendere perché un tale fatto sia più grave di altri.

L'apparato punitivo esplica queste scelte di selezione e ordinamento, esprimendo un *corpus* normativo che può quindi essere indagato dall'interprete, alla ricerca di una tenuta coerente, con riferimento a: (a) individuazione dell'oggetto della tutela; (b) delimitazione delle condotte rilevanti; (c) scelta e misurazione della specifica misura repressiva.

1.2. I sistemi punitivi in materia tributaria presentano, però, un tratto ulteriore.

Da lungo tempo, l'illecito tributario è represso mediante due distinti apparati punitivi: un sistema delle

sanzioni amministrative tributarie e un sistema delle sanzioni penali tributarie⁶⁶.

Non è allora sufficiente che il *corpus* repressivo sia internamente coerente (quanto ai parametri accennati sopra), perché è necessario che la coerenza (nella selezione e nella gradazione) si possa apprezzare anche in relazione alla coesistenza reciproca degli apparati sanzionatori amministrativo e penale (coerenza esterna).

La compresenza di due sistemi repressivi porta naturalmente l'interprete a configurare una gradazione anche tra sistemi repressivi, in relazione alle diverse conseguenze sanzionatorie.

Ne consegue che, poiché la sanzione penale, consistente nella privazione della libertà personale, costituisce la massima riprovazione ordinamentale, l'interprete naturalmente ponga l'illecito penale in una posizione di priorità rispetto all'illecito amministrativo, accettando che l'illecito penale configuri un disvalore di intensità più elevata rispetto all'illecito amministrativo.

La coerenza tra il sistema sanzionatorio amministrativo e quello penale presuppone, quindi, una sorta di piramide, alla cui base si pone la sanzione amministrativa, meno grave e dall'ambito applicativo più esteso ed una reazione apicale, consistente dalla sanzione penale, dall'ambito meno esteso.

A tale rapporto tra apparati punitivi si aggiunga, nel nostro ambito, che la potestà punitiva amministrativa in ambito tributario è esercitata da quell'apparato amministrativo che è strutturalmente deputato al recupero delle maggiori imposte evase e che -di nuovo, da lungo tempo- la reazione sanzionatoria amministrativa è parametrata alla maggiore imposta evasa. Per contro, la potestà punitiva penale spetta ad un apparato che *non* è strutturalmente deputato al recupero della maggiore imposta evasa.

⁶⁶ Sull'evoluzione della convivenza dei due sistemi punitivi, tra cumulo e specialità, si vedano: COPPA – SAMMARTINO, voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, vol. XLI, Milano, 1989, 415 ss.; DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 117 ss.; CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 78 ss.

Precisati brevemente questi profili di teoria generale (che, si vedrà nel seguito, hanno una diretta ricaduta nell'analisi di taluni istituti procedimentali), è possibile mettere ora in luce quali siano state le opzioni che hanno ispirato il legislatore nel disciplinare il vigente ordinamento penale tributario, nei suoi tratti di coerenza esterna.

1.3. Il rapporto tra sistemi punitivi è cristallizzato da due disposizioni cardine del d.lgs. 74/2000: l'art. 19, a mente del quale *“Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”* e l'art. 20, che recita: *“Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipende la relativa definizione”*⁶⁷.

Le due disposizioni ora citate sono portatrici di due diversi principi, che vengono normalmente identificati come principio di specialità e principio del doppio binario.

Il principio di specialità implica che esistano tratti differenziali delle due fattispecie, da cui desumere il maggior disvalore dell'illecito penalmente rilevante. Oppure, detto diversamente, il principio di specialità suggerisce che il fondamento della maggiore riprovazione ordinamentale ricollegato ad una fattispecie, rientrando tanto nell'area della fattispecie amministrativa quanto in quello della fattispecie penale, stia proprio nella gravità dell'elemento differenziale (che lo rende penalmente rilevante).

Con il principio del doppio binario si suggerisce che il processo tributario e il processo penale possano procedere autonomamente, senza interferenze reciproche, nell'offrire due responsi giustiziali autonomi: la diversità nella qualificazione giuridica dei fatti (e, se si vuole, la diversità del sistema assiologico di riferimento) offerta dai due apparati repressivi dovrebbe essere garanzia di indipendenza dei due processi⁶⁸.

Il doppio binario nello sviluppo dei processi si riflette in una sostanziale indifferenza dei due giudicati, oggi regolata dall'art. 654 c.p.p., che non viene derogato dalla l. 74/2000.

⁶⁷ Queste disposizioni sono completate dall'art. 21 d.lgs. 74/2000 che prevede una irrogazione condizionata delle sanzioni amministrative, non eseguibile a meno che *“il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto”*.

⁶⁸ Si noti che il principio del doppio binario può essere considerato logicamente autonomo rispetto al principio di specialità: l'autonomia dei due procedimenti potrebbe collocarsi adeguatamente anche in un sistema di cumulo sanzionatorio (tra sanzione penale e amministrativa).

La coerenza esterna tra i due sistemi punitivi (amministrativo e penale) discende allora, nell'impianto originario del 1999-2000, dalla capacità dei due principi (specialità e doppio binario) di regolare i confini tra apparati repressivi e tra processi.

La mia opinione è che, nell'attuazione giurisprudenziale della l. 74/2000 e negli interventi di riforma intervenuti nell'ultimo decennio, l'obiettivo di una convivenza coerente sia stato ampiamente frustrato e che ora, allo stato attuale della legislazione, non sia più raggiungibile.

I due sistemi punitivi, lontani da ogni coordinamento, sono entrati in piena collisione, con effetti distorsivi e non tollerabili, come si proverà a dimostrare nei paragrafi che seguono.

2. L'evanescenza della specialità nella fattispecie penale tributaria

2.1. La valutazione della tenuta del principio di specialità, ossia della capacità di autentica differenziazione dei due sistemi punitivi, può essere compiuta da tre prospettive: (a) con riferimento all'individuazione del bene giuridico tutelato; (b) nella possibilità di differenziare adeguatamente le condotte rilevanti; (c) nella ponderazione e nella differenziazione interna delle misure sanzionatorie.

In nessuna di queste tre prospettive, mi pare che si possa dire che l'opera di selezione e gradazione valoriale sia riuscita a differenziare i due sistemi repressivi.

2.2. Quanto al bene giuridico tutelato dall'apparato punitivo penale tributario, questo viene individuato dalla giurisprudenza della Cassazione penale in maniera apparentemente soddisfacente e coerente con la tradizione penale-tributaria.

Infatti, le espressioni che più di frequente ricorrono nell'individuare l'interesse protetto sono: *“tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che fiscalmente dovuto”*⁶⁹ e *“tutela erariale all'integrale riscossione delle imposte”*⁷⁰⁻⁷¹.

⁶⁹ Tra le tante: Cass. pen. Sez. III, 11 luglio 2012, n. 27392; Cass. pen. Sez. III, 21 marzo 2012, n. 10987.

⁷⁰ *Ex multis*: Cass. pen. Sez. III, 5 giugno 2013, n. 24540; Cass. pen. Sez. III, 27 aprile 2012 n. 27392.

⁷¹ Altra giurisprudenza individua un diverso interesse tutelato, in relazione al solo art. 8 d.lgs. 74/2000: il bene protetto in questo caso sarebbe dato dalla *“funzione di accertamento del tributo”* (cfr. Cass. pen. Sez. III, 11 luglio 2012, n. 27392; Cass. pen. Sez. III, 21 marzo 2012, n. 10987, limitandoci alle più recenti). Questa linea interpretativa è la riviviscenza della posizione dottrinale secondo cui, con la l. 516/1982, vi sarebbe stato anche un arretramento dell'interesse tutelato (e non solo nel disegno delle condotte rispetto al fatto evasivo).

Ciò attua una ricomposizione del vivace dibattito dottrinale che aveva interessato la l. 516/1982: ci si è a lungo interrogati su quale fosse il bene giuridico tutelato da quel testo normativo, che -come noto- arretrava la tutela penale alle fattispecie prodromiche⁷². Poiché il d.lgs. 74/2000 è tornato ad avanzare la tutela penale al momento dell'evasione, tale dibattito si è sopito e si è di nuovo affermato che anche l'apparato punitivo penale ha come proprio bene tutelato l'interesse patrimoniale dello Stato alla corretta percezione dei tributi.

Sostenendo la tesi della sovrapposizione del bene giuridico tutelato dal sistema penale tributario rispetto a quello tutelato dall'apparato punitivo amministrativo tributario, si crea però il margine per un'ambiguità (che, come vedremo, ha poi preso corpo).

Infatti, l'identità del bene tutelato non deve far dimenticare che i due apparati di repressione dell'illecito si caratterizzano per una diversa composizione funzionale. L'apparato repressivo amministrativo è costituito da una funzione di recupero dell'imposta e da una funzione (accessoria⁷³) sanzionatoria, mentre l'apparato repressivo penale è costituito solo dalla funzione sanzionatoria.

Ciò significa che la tutela diretta dell'interesse patrimoniale dello Stato è garantita primariamente dalle disposizioni che regolano poteri e metodi dell'accertamento tributario e della riscossione: è questo l'insieme di disposizioni che *naturaliter* garantisce che il fatto evasivo non ridondi in un danno per la collettività.

Ciò si percepisce anche in prospettiva soggettiva-funzionale: il controllo dell'adempimento degli obblighi tributari, teso a garantire all'Erario l'acquisizione della giusta imposta, è infatti la funzione strutturalmente devoluta all'Agenzia delle entrate⁷⁴ (e non al giudice penale).

Quindi, l'individuazione del medesimo bene protetto non deve far confondere i due apparati repressivi: mentre il primo ha una parte di tutela erariale e una parte punitiva, il secondo presente solo una componente punitiva.

⁷² Sui termini di questo dibattito si vedano le accurate disamine contenute in DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., 117 ss. e CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, cit., 90 ss.

⁷³ Sulla accessorialità della funzione punitiva amministrativa v. la chiara tesi espressa in DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., 128.

⁷⁴ Che questa sia la funzione tipica (e fondante) di ogni Amministrazione finanziaria è presupposto logico che non occorrerebbe dimostrare; in ogni caso, oggi abbiamo anche l'art. 62 del d.lgs. 300/1999, che ci ricorda come "All'agenzia delle entrate sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenze di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, enti od organi, con il compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali".

Ciò precisato, merita evidenziare che l'identità del bene giuridico tutelato impedisce, in questa prospettiva, una chiara differenziazione tra sistemi sanzionatori: se entrambi i sistemi adottano la stessa definizione di interesse protetto, ne deriva che nessuno dei due sistemi riesce a fondare una propria speciale *ratio* fondativa della repressione.

In questa sovrapposizione, va notato che a rimetterci in termini di coerenza è proprio il sistema punitivo penale: se il sistema dell'accertamento tributario (e delle sanzioni amministrative tributarie) costituisce un *prius* necessario (in quanto la repressione penale si pone come reazione ulteriore e avanzata), ne deriva che la carenza nell'individuazione di un più preciso interesse tutelato (diverso dal semplice interesse erariale alla riscossione) indebolisce il sistema delle sanzioni penali, creando la necessità che la differenziazione si possa ravvisare *aliunde*.

2.3. Venendo all'individuazione delle condotte ritenute meritevoli della più incisiva tutela penale, il risultato che viene offerto all'interprete non sembra migliore. Anche in questa prospettiva, abbiamo assistito negli anni ad una omogeneizzazione tra illecito tributario e illecito penale, il che ridonda a danno della coerenza complessiva del sistema.

La legge delega 205/1999⁷⁵ presentava una nitida impronta di specializzazione, perché all'art. 9 c. 2 lett. (a) indicava, tra i criteri direttivi cui avrebbe dovuto adeguarsi il legislatore delegato, la delimitazione di "un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa ... caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario"; si precisava poi che la repressione penale avrebbe dovuto essere circoscritta mediante l'individuazione di "soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi" (art. 9 c. 2 lett. b).

La prescrizione del legislatore delegato era quindi chiara, perché richiedeva:

- a) che il numero di fattispecie penalmente rilevante fosse ristretto, ossia che l'ambito dell'illecito penale si ponesse autenticamente come completamento di margine rispetto all'area dell'illecito amministrativo;
- b) che -a fronte di queste fattispecie particolarmente rilevanti- si determinasse un'area di irrilevanza penale di grande estensione⁷⁶;
- c) che la soglia di punibilità fosse sufficientemente alta da ottenere il risultato della limitazione dell'illecito penale.

⁷⁵ Legge 25 giugno 1999, n. 205 - Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario.

⁷⁶ Se la punibilità penale andava connessa ai soli illeciti significativi, ne deriva che la maggior parte degli illeciti tributari doveva presentare una sola rilevanza amministrativa.

La legge delega del 1999 poneva quindi le basi per un sistema di coesistenza razionale tra i due sistemi punitivi, perché teneva in adeguata considerazione il pre-esistente varo della riforma delle sanzioni amministrative tributarie, attuato con i decreti legislativi 471 e 472 del 1997. Tali decreti legislativi avevano già compiuto una scelta (che ora appare suscettibile di qualche critica) di configurazione di una amplissima area dell'illecito amministrativo tributario, tale per cui qualsiasi mancato adempimento a disposizioni tributarie (di rilevante offensività, o meno) conduce con sé una sanzione amministrativa⁷⁷. A fronte di questo (eccessivamente ampio) sistema di punibilità amministrativa dell'illecito tributario, un coerente apparato punitivo penal-tributario avrebbe potuto trovare spazio nel delimitare poche fattispecie autenticamente pericolose e immediatamente percepibili nella loro *diversità* rispetto all'illecito tributario comune: il che era correttamente proposto negli intendimenti della legge delega.

Se forse la prima attuazione della legge delega, avvenuta con il d.lgs. 74/2000, poteva dirsi rispettosa di questo quadro complessivo, certamente la legislazione di riforma -che negli ultimi quindici anni ha inciso sul testo originario- ha, invece, ampiamente vanificato questo criterio di coesistenza tra condotte rilevanti.

Abbiamo infatti assistito ad interventi legislativi che hanno condotto:

- 1) all'estensione del numero di fattispecie rilevanti, con l'introduzione dei delitti di omesso versamento e indebita compensazione (contemplati dagli articoli da 10bis a 10quater)⁷⁸;
- 2) all'abbassamento eccessivo delle soglie di punibilità previste per i delitti di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele che hanno visto, in un colpo solo, raddoppiare l'area della propria rilevanza, tramite il dimezzamento della soglia di punibilità⁷⁹;

⁷⁷ L'eccessiva latitudine delle sanzioni amministrativa tributaria è lamentata in dottrina da diversi decenni, purtroppo senza esito: cfr. COPPA – SAMMARTINO, voce *Sanzioni tributarie*, cit., 421.

⁷⁸ I delitti di omesso versamento sono stati introdotti dai seguenti provvedimenti legislativi: l. 30 dicembre 2004 n. 311 e d.l. 4 luglio 2006 n. 223;

⁷⁹ Quanto alla dichiarazione infedele, il testo originario prevedeva l'evasione, per ciascuna imposta, di una somma superiore a duecento milioni di lire (euro 103.291,38); il testo derivante dalla riforma attuata con d.l. 13 agosto 2011 n. 138 prevede la sufficienza dell'evasione superiore a euro 50.000.

Quanto all'omessa dichiarazione, il testo originario prevedeva l'evasione, per ciascuna imposta, di una somma superiore a centocinquanta milioni di lire (euro 77.468,53), mentre il nuovo testo prevede la sufficienza dell'evasione superiore ad euro 30.000.

- 3) alla cancellazione di fattispecie attenuate, con particolare riferimento alla dichiarazione fraudolenta (con l'effetto di ampliare l'area della fattispecie tipica)⁸⁰.

Queste tre linee di intervento legislativo⁸¹ frustrano l'aspirazione verso la specialità della condotta repressa penalmente: ampliano l'area della fattispecie rilevante penalmente e pongono le basi per una marcata sovrapposizione delle condotte rilevanti dal punto di vista amministrativo e penale.

Il che conduce un certo smarrimento che mi pare sia ancora bene rappresentato dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, che dimostra come le condotte siano sovrapponibili senza difficoltà alcuna⁸².

2.4. A questo appiattimento riguardante l'interesse tutelato e le condotte rilevanti, corrisponde una equalizzazione nelle reazioni sanzionatorie.

Nella delimitazione di fattispecie speciali che connotano la propria diversità rispetto all'illecito tributario comune, sarebbe stato ragionevole attendersi anche una gradazione nella reazione punitiva, che rendesse conto delle peculiarità delle singole fattispecie (soprattutto dinanzi all'estensione dell'area punitiva).

Invece, mi pare che oggi ci si trovi dinanzi a previsioni che si sono rese omogenee verso l'alto. Se ci si limita alle pene base abbiamo le seguenti pene:

- per la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: da diciotto mesi a sei anni;
- per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: da diciotto mesi a sei anni;
- per la dichiarazione infedele: da dodici mesi a tre anni;
- per la dichiarazione omessa: da dodici mesi a tre anni;
- per l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: da diciotto mesi a sei anni;
- per l'occultamento o distruzione di documenti contabili: da sei mesi a cinque anni;
- per gli omessi versamenti: da sei mesi a due anni;
- per la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: da sei mesi a quattro anni.

A fronte di questo quadro andrebbero seriamente discussa: la parificazione tra dichiarazione infedele ed

⁸⁰ Il c. 3 dell'art. 2 d.lgs. 74/2000 è stato abrogato dal D.l. 138/2011.

⁸¹ Si noti poi che in questa analisi si trascura l'impatto di quegli interventi giurisprudenziali che ipotizzano la punibilità penale dell'elusione e dell'abuso.

⁸² Si veda, p.e., Cass. pen. Sez. III, 5 giugno 2013, n. 24540, ove "Le condotte previste e sanzionate nel D.Lgs. n. 274 del 2000, non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione della obbligazione tributaria": si è completamente perso il senso della diversità della condotta repressa dal sistema penale-tributario.

omessa, la parificazione tra i due delitti di dichiarazione fraudolenta, la congruità della pena prevista per gli omessi versamenti a fronte di quella prevista per la dichiarazione infedele, l'ampiezza degli intervalli previsti per i delitti di ostacolo (distruzione e occultamento delle scritture, sottrazione fraudolenta) se rapportata agli intervalli previsti per i delitti dichiarativi.

Senza contare, poi, che un marcato incremento punitivo è stato attuato per il tramite dell'innalzamento del termine prescrizionale⁸³ e della disposizione che limita la sospensione condizionale della pena (art. 12 c. 2bis d.lgs. 74/2000).

Mi sembra, quindi, che la perdita di specialità nella delimitazione delle condotte si sia accompagnata -in maniera controintuitiva- con un inasprimento della reazione sanzionatoria.

3. La dissoluzione del doppio binario: le sovrapposizioni di procedimenti e di processi

3.1. La perdita di significato del principio di specialità si è accompagnata all'instabilità delle intersezioni procedurali che riguardano i due sistemi punitivi⁸⁴.

I rapporti tra i due procedimenti possono essere improntati a diversi criteri, oscillanti tra l'integrazione e l'autonomia, dove l'integrazione è certamente preferibile quando il materiale probatorio e la qualificazione del fatto sono coincidenti, mentre l'autonomia va ricercata quando i due procedimenti sono retti da diverso materiale probatorio o da diverse regole di interpretazione del fatto.

Come normalmente messo in luce, i rapporti tra il procedimento tributario e il procedimento penale possono essere schematizzati all'interno di tre categorie:

- rapporti tra istruttorie (ossia tra la fase istruttoria dell'accertamento tributario e le indagini preliminari);
- rapporti tra processi;
- rapporti tra giudicati.

Tutte tre le categorie indicate esprimono oggi una instabilità notevole, derivata dalla sovrapposizione non coordinata dei sistemi repressivi, come segue.

⁸³ Il d.l. 138/2011 ha introdotto il c. 1-bis all'art. 17 del d.lgs. 74/2000, prevedendo, per i delitti penal-tributari, un innalzamento del termine prescrizionale di un terzo. Per una critica a questo intervento cfr. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. e processo*, 2012, 16 ss.

⁸⁴ Il raccordo tra il procedimento tributario e il procedimento penale è stato compiutamente indagato in SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 169 ss., dove si ritrova la trattazione di tutte le problematiche concernenti questo tema.

3.2. La prima intersezione nell'attuazione dei due sistemi repressivi concerne la fase dell'istruttoria.

Tanto nel procedimento penale, quanto nel procedimento tributario, abbiamo un'autorità inquirente, che va alla ricerca di fatti che possano confermare (o meno) l'ipotesi del compimento di un illecito.

Nell'attuale sistema, il momento dell'istruttoria è -semplicemente- non coordinato. Non esiste alcuna disposizione che garantisca una condivisione dei materiali probatori, né una successione logica o cronologica tra le due istruttorie: l'art. 20 d.lgs. 74/2000 vieta solo che l'accertamento tributario possa essere sospeso in pendenza di procedimento penale.

Quindi, le due istruttorie possono condividere casualmente i materiali istruttori (salve i vincoli di segretezza dell'istruttoria penale); le disposizioni sul raddoppio dei termini in caso di violazione penalmente rilevante non consentono, poi, alcuna garanzia quanto all'effettivo trasferimento di materiali istruttori⁸⁵.

In entrambi i casi, i due soggetti inquirenti (da una parte pubblico ministero e dall'altra Agenzia delle entrate o Guardia di finanza) esercitano poteri autoritativi assai pervasivi, che in principio vedevano un netto vantaggio (in termini di poteri esercitabili) a favore del pubblico ministero, coerentemente con il maggiore disvalore connesso all'illecito penale⁸⁶.

Nel tempo si sono, però, intensificati i poteri attribuiti all'Agenzia delle entrate, tanto che oggi le due autorità inquirenti hanno grosso modo gli stessi poteri: il pubblico ministero gode forse ancora di un leggero vantaggio, perché può disporre anche le intercettazioni (che una volta rese disponibili sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate nella discussa forma delle "dichiarazioni di terzi")⁸⁷⁻⁸⁸.

⁸⁵ Infatti, il terzo comma dell'art. 43 d.p.r. 600-1973, sebbene nell'intento del legislatore dovesse consentire il trasferimento dei risultati dell'indagine preliminare all'accertamento tributario, non consente alcunché perché condiziona il raddoppio al semplice obbligo di denuncia e non ad una qualche attività successiva. Sul punto mi permetto di rinviare a MARELLO, *Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del «doppio binario»*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, 85 ss.; e MARELLO, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1296 ss.

⁸⁶ Il maggiore disvalore dell'illecito penale può giustificare una maggiore compressione dei diritti di libertà.

⁸⁷ Questo vantaggio del p.m. è, per altro verso, compensato dalla posizione che l'Agenzia delle entrate sembra avere quanto alle indagini finanziarie, per l'accesso diretto che essa ha alla nuova anagrafe dei rapporti finanziari.

⁸⁸ Si tace poi, perché appartenente alla patologia, dell'uso della custodia cautelare come improprio strumento teso a "facilitare" la collaborazione.

Quindi, siamo di fronte ad un sistema che prevede due soggetti che -dotati quasi degli stessi poteri- indagano senza alcun coordinamento (diverso dalla buona volontà e dal caso).

L'autonomia dei procedimenti può, però, funzionare coerentemente quando i fatti che i due inquirenti ricercano siano differenti: quanto più, invece, i fatti tendono ad essere i medesimi (per l'avvicinamento delle condotte, dimostrato sopra), tanto meno si comprende come gli inquirenti possano essere lasciati senza coordinamento alcuno: più che dinanzi a due binari differenti, siamo dinanzi a due viandanti che percorrono la medesima strada.

Si assiste così ad una circolazione rapsodica del materiale: tra pendolarismi documentali di Agenzia delle entrate e pubblici ministeri⁸⁹, sovrapposizioni tra Agenzia delle entrate e Guardia di finanza in veste di polizia giudiziaria, interventi dell'Agenzia delle entrate -come persona offesa dal reato- a suggerire ulteriori indagini anche quando il p.m. ha già presentato la richiesta di archiviazione etc.

3.3. La stessa prospettiva può essere adottata nell'analizzare il rapporto tra processi.

I rapporti tra processi sono infatti esplicitamente improntati al principio del c.d. "doppio binario", poiché ex art. 20 d.lgs. 74/2000 "*Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipenda la relativa definizione*".

Il doppio binario implica l'autonomia dei procedimenti, fine degno di tutela quando le due condotte da sanzionare presentino marcati caratteri di difformità.

Si è, però, visto sopra che nel tempo le due tipologie di condotte (rilevanti per il sistema punitivo amministrativo e per quello penale) si sono via via rese omogenee, per il concomitante effetto della perdita della specialità penale e del ipertrofia punitiva amministrativa.

Tanto che, scorrendo la giurisprudenza della Cassazione negli ultimi anni, si ritrovano numerose sentenze in cui si individuano limiti ed efficacia della circolazione del materiale istruttorio tra i due procedimenti, in particolare dal penale al tributario. Come si possono utilizzare le testimonianze assunte nel dibattimento? Quale valore attribuire alle intercettazioni telefoniche?⁹⁰

Si tratta di domande che -esistendo un autentico doppio binario nell'istruttoria- non avrebbero alcun fondamento, né alcuna necessità: se i procedimenti fossero in-

pendenti, la valutazione di quanto avviene nel processo penale non influenzerebbe il processo tributario.

Invece, la Corte di cassazione ha regolato questa «circolazione», legittimandola ed indebolendo così l'assunto della autonomia dei due procedimenti.

3.4. Nei rapporti tra giudicati, si è passati -attraverso ben note traversie interpretative- da una disposizione che promuoveva l'integrazione ad una che teoricamente dovrebbe propugnare l'autonomia dei giudicati.

In origine, l'art. 12 l. 516/1982 tendeva ad estendere l'efficacia del giudicato penale anche al procedimento tributario⁹¹, sulla scorta della primazia valoriale e garantista del processo penale.

Oggi, invece, resta a governare il rapporto tra giudicati il solo art. 654 c.p.p. che limita l'estensione del giudicato penale in quei giudizi -quale quello tributario- in cui vi sono delle limitazioni alla prova.

È però sufficiente scorrere la giurisprudenza tributaria di merito (ora largamente disponibile) per vedere come molto spesso, soprattutto in materia di frodi, il giudice tributario tenda a conferire peso decisivo alla sentenza di assoluzione o condanna pronunciata nel procedimento penale.

Anche in questo caso, l'aspirazione all'autonomia degli esiti processuali è frustrata ampiamente nella prassi, a dispetto di norme di chiusura di una certa rigidità.

4. Altre intersezioni pericolose che contribuiscono alla destabilizzazione del sistema

Una recente stagione di inaccorta normazione ha inoltre dato luogo a nuove collisioni.

In primo luogo, le limitazioni poste al patteggiamento tramite l'introduzione del comma 2-bis all'art. 13⁹² d.lgs. 74/2000, oltre ad essere del tutto contrarie alla logica del patteggiamento⁹³, amplificano l'incoe-

⁹¹ A mente dell'art. 12 cit., "la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia d'imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale". Sulla portata dell'art. 12 cfr. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 555 ss.

⁹² Secondo cui "*l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2*", ossia quando il debito tributario sia stato estinto con pagamento delle sanzioni amministrative.

⁹³ Critica l'idea -sottesa a tale intervento- secondo cui il patteggiamento costituisca un beneficio: FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"*, cit.

⁸⁹ Con l'Agenzia delle entrate che presenta la denuncia, trasmette gli atti e attende nuove prove dall'indagine preliminare.

⁹⁰ Cfr. p.e. Cass. civ. Sez. V, 22 maggio 2013, n. 12506.

renza originaria dell'art. 13, che già presentava un'irrazionalità notevole nel richiedere come condizione di applicabilità dell'attenuante il pagamento anche delle sanzioni amministrative.

Infatti, a meno di volere completamente travisare il quadro logico di riferimento, la sanzione costituisce una reazione ordinamentale di riprovazione rispetto all'illecito e non ha una funzione riparatoria. La riparazione del danno è perfettamente adempiuta tramite il pagamento di imposte e interessi.

Per cui, già in origine l'art. 13 era non solo irrazionale (e quindi incostituzionale) ma anche inadempiente rispetto alla legge delega (e quindi di nuovo incostituzionale), perché la legge delega chiedeva semplicemente l'introduzione di "*meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno*" concetto che chiaramente non include le sanzioni amministrative⁹⁴.

Ricollegare quindi la possibilità di accedere al patteggiamento al pagamento anche delle sanzioni amministrative significa semplicemente legittimare un raddoppio sanzionatorio (tra sanzione penale e sanzione tributaria) che non ha alcun sostegno logico né autonomamente, né in relazione al patteggiamento.

In secondo luogo, l'introduzione del reato di mendacio durante l'accertamento⁹⁵ contrasta con il principio

⁹⁴ La violazione dei principi direttivi della legge delega risulta, mi pare, anche dal non lineare testo della relazione governativa, che così giustifica l'inclusione del pagamento delle sanzioni tra le condizioni per l'efficacia dell'attenuante di cui all'art. 13: "*la disposizione non intende ... qualificare in senso risarcitorio le sanzioni amministrative tributarie, ma semplicemente utilizzare la sanzione amministrativa quale criterio «legale» di commisurazione del risarcimento del danno da reato, ulteriore rispetto al mero pagamento dell'imposta*"; in questo passo, infatti, si sostiene: (a) che esiste un danno erariale ulteriore rispetto a quello dell'evasione, senza dire quale questo possa essere né come possa essere quantificato; (b) che la quantificazione di questo strano danno "fantasma" possa essere compiuta sulla base delle sanzioni amministrative. È chiaro che questo ragionamento presenta due fallacie: il presupposto non è dimostrato e la tra presupposto e conseguenza vi è un chiaro *non sequitur*.

⁹⁵ Si fa riferimento al reato introdotto dall'art. 11 d.l. 201/2011, che prevede: "*Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*". La descrizione della fattispecie presenta più di qualche manchevolezza, tanto che si è sostenuto che fatto tipico e comminatoria edittale "*non sono con certezza ricostruibili, nemmeno con la migliore buona volontà*": così FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"*, cit.

del *nemo tenetur se detegere*, ma anche con il principio di non cooperazione dinanzi ad un'attività sanzionatoria amministrativa.

Confligge con il principio del *nemo tenetur se detegere*, in quanto sembrerebbe imporre, nella fase dell'istruttoria amministrativa, l'obbligo di rispondere anche in capo a chi con la risposta si auto-accuserebbe di fatti di rilevanza penale⁹⁶.

Confligge con il principio di non cooperazione perché svaluta apertamente quella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, che indica come anche nell'ambito sanzionatorio amministrativo (tributario) viga il diritto di non auto-accusarsi e quindi il diritto di tacere per evitare che le informazioni fornite alle autorità inquirenti possano essere trasfuse in atti a contenuto sanzionatorio⁹⁷.

In terzo luogo, anche sequestro preventivo e confisca⁹⁸ contribuiscono al disequilibrio tra le reazioni sanzionatorie.

Si tratta di misure afflittive ulteriori rispetto alle pene: ci troviamo dinanzi a misure che sono unanimemente qualificate come sanzionatorie⁹⁹, ma che si sovrappongono con la funzione di accertamento (tipica della repressione amministrativa tributaria).

Infatti, sequestro preventivo (prima) e confisca (poi) intendono privare il reo del beneficio economico derivante dalla commissione del reato, beneficio che consiste nella "*imposta sottratta al fisco*"¹⁰⁰. Appare immediato il conflitto con l'apparato amministrativo tributario, perché è tramite l'accertamento che si recupera la somma evasa (e quindi si azzerà il beneficio economico dell'evasione).

Quando nella relazione del Massimario della Corte di cassazione si legge che "*l'avvento della confisca per equivalente ha consentito di prescindere dalla collaborazione del contribuente infedele per recuperare l'imposta evasa, dimostrando come non sia più necessario a tal fine blandir-*

⁹⁶ Cfr. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"*, cit. che propone in via correttiva di ritenere applicabile l'art. 220 disp. att. c.p.p.

⁹⁷ Cfr. Corte europea dir. uomo, 5 luglio 2012, req. 11663/04, Chambaz, punti 50 ss.

⁹⁸ La confisca per equivalente, contemplata dall'art. 322-ter c.p., è stata estesa ai reati tributari dall'art. 1 c. 143 l. 244/2007. Sul tema vds., *ex multis*, CARACCIOLI, *Reati tributari e confisca per equivalente*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, III, 27 ss.; RUGGIERO, *Inquadramento dogmatico e questioni applicative della confisca per equivalente in materia penale-tributaria*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 886 ss.

⁹⁹ Sulla natura afflittiva e sanzionatoria della confisca cfr. Corte cost., 2 aprile 2009, n. 97.

¹⁰⁰ Corte di cassazione, Ufficio del massimario, Rel. n. 30/13 del 2 luglio 2013, pag. 5.

lo in maniera particolarmente plateale¹⁰¹, si comprende come vi sia scontro frontale (e non convivenza coerente) tra i due sistemi punitivi, quando entrambi mirano al raggiungimento contemporaneo del medesimo obiettivo: il recupero dell'imposta evasa.

Se è forse legittimo in astratto il cumulo di sanzioni¹⁰², mi pare però discutibile il cumulo tra una sanzione tesa al recupero del beneficio economico tratto dall'illecito, quando una distinta e autonoma potestà amministrativa viene esercitata al medesimo fine.

Si noti, poi, che il sequestro preventivo potrebbe rendere impossibile al contribuente ottenere le attenuanti di cui all'art. 13 o di accedere al patteggiamento perché non ha più la disponibilità delle risorse necessarie per estinguere il debito tributario.

Con la confisca per equivalente, il sistema penale-tributario si espande oltre misura, sovrapponendosi alla funzione amministrativa di accertamento

5. Alcune opzioni per una necessaria riforma normativa

5.1. Gli interventi normativi del 1997 e del 2000 hanno portato un grande incremento qualitativo nella tecnica della legislazione punitiva amministrativa e penale. Trascurando i molti profili contenutistici di valore, che hanno recepito le migliori istanze della dottrina, con i decreti legislativi 471-472/1997 e 74/2000 si è riportato ad unità il *corpus* legislativo e si sono ipotizzate regole di convivenza tra i due apparati repressivi.

L'esperienza (normativa e giurisprudenziale) del quindicennio successivo ci ha però dimostrato che, lungi dall'essere panglossianamente il migliore dei mondi possibili, il sistema penale-tributario ha fallito nell'opera di selezione e ordinamento dei fatti (*supra*, § 1), mentre l'ipotesi del doppio binario si è rivelata impossibile da percorrere.

I difetti sono tanti e tali che non è più possibile correggerli in via interpretativa: pur essendo consapevoli della infinita gamma di letture che ogni testo consente ad un interprete avvertito, i punti di collisione sono così asimmetricamente distribuiti che all'interprete non resta che immaginare una profonda revisione dell'esistente.

Si azzardano quindi qui alcune stringate suggestioni, probabilmente fallaci, ma almeno utili ad aprire

¹⁰¹ Corte di cassazione, Ufficio del massimario, Rel. n. III/13/2011 del 20 settembre 2011.

¹⁰² Come legittimato dalla Corte costituzionale con l'ordinanza 12 novembre 1991, n. 409.

una discussione che possa portare ad un ponderato intervento normativo.

5.2. In primo luogo, andrebbero risistemate le fattispecie di rilevanza penale.

Come si è notato sopra, la coesistenza dei due sistemi repressivi si poggia sulla capacità della fattispecie penale di differenziarsi demarcando situazioni che si dimostrano diverse dall'illecito tributario comune (che va lasciato al sistema punitivo amministrativo).

Si noti che va chiarita un'ambiguità: la diversità va ricercata nella presenza di un elemento differenziale, che sia portatore di un disvalore maggiore rispetto a quello percepibile nell'illecito comune, non nella delimitazione di due fattispecie completamente differenti (il che sarebbe operazioni impossibile o inutile).

In questa direzione, abbiamo due possibili linee di sviluppo: (a) o il sistema viene orientato sui delitti caratterizzati dalla frode, rimuovendo quindi le fattispecie di dichiarazione infedele, di dichiarazione omessa e di omesso versamento e operando un *maquillage* sulle fattispecie residue; (b) oppure si mantiene l'attuale sistema misto, tornando ad innalzare, però, le soglie di punibilità ad un livello significativo e rimuovendo i delitti di omesso versamento¹⁰³.

La prima linea è quella che a mio avviso appare migliore dal punto di vista della coerenza sistemica, perché individua quel *quid pluris* (la frode), meritevole di particolare attenzione, che non viene valorizzato dall'ordinamento tributario (nell'accertamento tributario, l'imposta evasa viene recuperata nel medesimo modo sia in presenza di frode che in presenza di evasione per semplice sottrazione di base imponibile) Insomma, la frode sembra in grado di caratterizzare in termini di diversità la fattispecie penale tributaria.

In secondo luogo, occorre delimitare, per le fattispecie suscettibili di punibilità penale una fase di istruzione comune, di modo da superare le incertezze delle due istruttorie autonome.

Si potrebbe ipotizzare che, ogni qual volta emerga un fatto di rilevanza penale, la guida dell'istruttoria sia lasciata al pubblico ministero, con contestuale sospensione dei poteri istruttori in capo all'Agenzia¹⁰⁴: se il

¹⁰³ L'Agenzia delle entrate ha strumenti istruttori per il monitoraggio dei versamenti e personale dipendente (l'ultimo bilancio pubblicato, relativo all'anno 2011, computava oltre 33.000 dipendenti) tali da consentire di individuare con rapidità i fenomeni di omesso versamento, senza che sia necessario prevedere per tali condotte la punibilità penale.

¹⁰⁴ Per un'analisi critica di alcune ipotesi di integrazione istruttoria, vds. DI SIENA, *Quale evoluzione per il diritto penale tributario?*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, III, 71 ss.

p.m., esaurita l'indagine, ritiene di avere elementi che supportino l'azione penale, richiede il rinvio a giudizio e mette a disposizione dell'Agenzia gli elementi probatori rilevanti, salve possibili integrazioni che l'Agenzia ritenga ancora necessarie; se invece il p.m. non ritiene che vi siano elementi per procedere, l'istruttoria tornerrebbe in mano all'Agenzia che potrebbe procedere oltre, essendo ben chiaro che il fatto ha solo una rilevanza amministrativa.

In terzo luogo, occorre superare il simulacro del doppio binario. Il doppio binario, inteso come aspirazione all'autonomia perfetta dei due procedimenti, è naturalmente imploso, in quanto trascura la naturale tendenza interpretativa all'assimilazione e alla comparazione, tanto più in contesti in cui i fatti posti alla base delle qualificazioni finiscono per essere coincidenti.

Se pare difficile definire una qualche forma di pregiudizialità senza infrangersi sugli scogli della ragionevole durata del processo, può però propugnarsi il ritorno all'estensione del giudicato penale al giudizio tributario.

La re-introduzione di una disposizione simile a quella dell'art. 12 della legge del 1982 sembra rispondere a coerenza¹⁰⁵: sia che il sistema torni a garantire la specialità della fattispecie penale-tributaria, sia che il sistema punitivo resti quello attuale, non vi è dubbio che l'abbandono della rilevanza dei prodromi a favore dei fatti evasivi porta i due giudizi a condividere una base fattuale comune. Credo, poi, che vada preferita l'estensione del giudicato penale rispetto all'ipotesi opposta, per le maggiori garanzie che offre il processo penale.

In quarto luogo, occorre rivedere anche gli ulteriori punti di frizione indicati sopra al § 4, con particolare urgenza per quanto attiene alla confisca (che deve essere coordinata con la funzione amministrativa di recupero del tributo) e alle limitazioni al patteggiamento (che non possono certo includere anche il pagamento delle sanzioni amministrative).

5.3. Rispetto a queste idee progettuali, il disegno di legge delega contenuto nell'atto S-1058, approvato dalla Camera il 25 settembre 2013 e in predicato di essere approvato dal Senato, contiene alcuni profili di interesse, anche se nel complesso si dimostra largamente insufficiente a sopperire agli incomodi elencati ai paragrafi precedenti.

È certamente apprezzabile che i temi qui trattati siano affrontati nell'ambito di una più ampia revisione del

sistema tributario generale¹⁰⁶, anche se la scarna disposizione che li riguarda (l'art. 8 di tale disegno di legge¹⁰⁷) trascura molti profili di rilievo.

Elenco prima i profili che possono essere riportati alle istanze esposte sopra:

- la delega sembra essere incentrata sui reati caratterizzati da frode ("configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa");
- al contempo la delega prevede una revisione del sistema punitivo che riporti le fattispecie meno gravi alla sola repressione amministrativa;
- la delega riduce in parte la disposizione sul raddoppio dei termini di accertamento: il raddoppio conseguirebbe solo all'inoltro effettivo della denuncia effettuato entro il termine ordinario di decadenza.

Di seguito espongo, però, i profili della delega che meriterebbero un incremento:

- se è pur vero che si offre rilevanza ai delitti incentrati sulla frode, non si è certi che il principio direttivo sia quello di punire *solo* i delitti di frode fiscale. Infatti, il

¹⁰⁶ Revisione che, magari, potrebbe prevedere anche una riduzione dell'area delle sanzioni amministrative.

¹⁰⁷ Che merita qui riportare: "1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative. 2. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi."

¹⁰⁵ Occorre peraltro disporre, in mancanza di una sospensione del processo tributario, una fattispecie revocatoria idonea a regolare il caso in cui il processo penale si chiuda dopo il processo tributario.

riferimento della disposizione ai “*confini*” tra elusione ed abuso non sono coerenti con l’assunto secondo cui è punibile solo la dichiarazione fraudolenta: l’abuso e l’elusione, per loro definizione, non possono essere fondati su frodi o falsità. Inoltre, tra i principi della legge delega che fanno ritenere che il sistema potrebbe comportare anche il delitto di (semplice) dichiarazione infedele, si ritrova quel passo -assai ambiguo- secondo cui il legislatore delegato dovrebbe provvedere alla revisione del regime della dichiarazione infedele “e del sistema sanzionatorio amministrativo”, il che lascia intendere che la fattispecie di dichiarazione infedele resterebbe presente nel sistema.

Pertanto, o il sistema è incentrato sulle frodi (e allora non è necessario definire la rilevanza penale dell’abuso, che è esclusa *ab imis*), o il sistema prevedrà anche fattispecie non fraudolente, il che da un parte potrebbe far ipotizzare una violazione dell’art. 76 Cost. (per ambiguità dei criteri direttivi) e dall’altra replicherebbe tutti i difetti visti sopra;

b) la revisione del sistema repressivo non indica alcun elemento per comprendere quali siano i livelli di “gravità dei comportamenti” cui correlare sanzioni meno gravi (o non correlare del tutto la repressione penale);

c) la limitazione al raddoppio dei termini potrebbe espungere dal sistema la risibile figura della denuncia “virtuale”, ma nulla dice quanto alle denunce inutili e in genere non tocca il difetto principale della disposizione, ossia l’impossibilità di consentire un effettivo condivisione di materiali istruttori;

d) ultimo, ma probabilmente più importante, nella legge delega manca qualsiasi riferimento e qualsiasi principio direttivo relativo a: coordinamento delle fasi istruttorie, coordinamento dei giudicati, revisione dei limiti al patteggiamento, ripensamento dell’uso della confisca rispetto all’accertamento del tributo.

5.4. I temi di cui si è trattato in questo contributo sembrano davvero meritare ben più approfondita revisione di quella che propone il disegno di legge delega.

Non si nasconde che l’intervento concernente gli apparati sanzionatori appaia tutt’altro che semplice, ma l’instabilità attuale richiede uno sforzo di revisione sistematica. In un periodo in cui la retorica del legislatore ritorna incessantemente sul ruolo centrale della lotta all’evasione nella funzione di re-equilibrio finanziario, va affermato che la riforma dell’apparato punitivo è, allora, una delle prime priorità da affrontare.

L'imposta per la persona e il lavoro¹⁰⁸

di Dario Stevanato

1. Salvaguardia del «minimo vitale» e «capacità contributiva» dell'individuo

Nella capacità contributiva è implicita la salvaguardia del cosiddetto «minimo vitale». Si tratta dell'assunto per cui, al di sotto di una certa soglia, ritenuta incomprimibile onde assicurare un'esistenza dignitosa alla persona e alla sua famiglia, non possa e non debba essere esercitato il prelievo fiscale.

L'enunciazione del principio risale almeno al diciottesimo secolo: potrebbero dunque esservi manifestazioni di ricchezza astrattamente idonee a fondare l'imposizione, e tuttavia in concreto inadatte allo scopo, in quanto non espressive di «capacità contributiva», essendo appunto tale solo quella che eccede quanto necessario alla soddisfazione dei bisogni essenziali per l'esistenza dell'individuo e della sua famiglia.

All'epoca della costituente, dunque, la questione del «minimo di esenzione» era già stata ampiamente esplorata, e l'esenzione veniva da molti considerata insita nel principio di capacità contributiva. È possibile, tuttavia, che le voci contrarie all'esenzione dei bisogni minimi d'esistenza, abbiano indotto i costituenti a riaffermare solennemente il principio, anche se in via indiretta e mediata, attraverso il riferimento al concetto di «capacità contributiva», ritenendo che ciò implicasse la possibilità di tassare soltanto le ricchezze superiori al minimo necessario all'esistenza dell'individuo.

In effetti, in certi frangenti storici l'esenzione del minimo d'esistenza era stata addirittura osteggiata per la sua pretesa contrarietà col principio di universalità dell'imposizione, rigidamente inteso. Conquiste politico-sociali oggi oramai acquisite, come la tutela del minimo d'esistenza, sono state in altre epoche avversate, per una diversa sensibilità sociale, per un'idea di sistema tributario basata essenzialmente sul principio del beneficio, o per altre ragioni ancora. Sta di fatto che l'esigenza di salvaguardia del minimo d'esistenza assunse durante i lavori dell'assemblea costituente una forte carica simbolica ed ideale, fino al punto da condizionare la

formulazione della norma concernente il fondamento sostanziale dell'imposizione tributaria.

Nell'atmosfera di forte coesione sociale e partecipazione democratica che ispirò i lavori dell'assemblea costituente, l'esigenza di esentare dal prelievo fiscale quella parte delle ricchezze dei cittadini appena sufficienti ai bisogni fondamentali dell'esistenza giocò un ruolo decisivo nella stessa scelta dell'espressione «capacità contributiva», che finì nella formulazione finale di quello che poi divenne l'art. 53 della Costituzione repubblicana. E ciò anche se, per la verità, l'espressione «capacità contributiva» non era stata sempre univocamente associata all'idea dell'esenzione del minimo d'esistenza, specie in epoche storiche in cui pareva evidentemente difficile ammettere una «superiorità assiologica» dei bisogni (ancorché «vitali») dei singoli individui, rispetto a quelli dello Stato.

È noto infatti che la Commissione per la Costituzione, presieduta dall'On.le Ruini, non aveva ritenuto necessario l'inserimento di un'apposita disposizione costituzionale sulla tassazione, ritenendola superflua. L'art. 53 e il riferimento alla capacità contributiva fu invece il risultato degli emendamenti al progetto di Costituzione proposti da alcuni dei membri dell'assemblea costituente. Orbene, l'espressione «capacità contributiva» fu adottata dall'Assemblea proprio perché si reputò che la stessa consentisse di ritenere implicitamente salvaguardato il «minimo vitale».

L'attuale divergenza di opinioni circa il fondamento della tutela del minimo vitale, che alcuni riconducono ad altri parametri costituzionali, diversi dall'art. 53, come quello di uguaglianza sostanziale e di tutela del diritto alla libera e dignitosa sussistenza, sembra in verità più apparente che reale: nel momento in cui venne proposto di inserire nella Costituzione la formulazione sulla capacità contributiva, e rilevato che la stessa consentiva di ritenere salvaguardato il «minimo vitale», veniva al contempo tutelato il diritto inviolabile ad una esistenza libera e dignitosa, perlomeno nei confronti di prelievi dello Stato impositore.

L'esenzione del «minimo» è stata tuttavia da taluni direttamente collegata all'art. 36 della Costituzione, sul diritto dei lavoratori ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa, facendosene derivare una speciale tutela rivol-

¹⁰⁸ La relazione rielabora alcuni paragrafi di un volume in corso di pubblicazione presso la casa editrice "Il Mulino", dal titolo "La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica".

ta ad una determinata categoria di redditeri, e finendo così per confondere piani concettuali distinti, come vedremo al prossimo paragrafo.

2. Capacità contributiva, esenzione del minimo e diritto dei lavoratori ad una retribuzione in grado di assicurare un'esistenza libera e dignitosa

Come testè preannunciato l'esigenza di esentare le ricchezze minime, cioè il minimo d'esistenza inespressivo di capacità contributiva, è stata anche saldata ad un diverso parametro costituzionale, ovvero all'art. 36, che sancisce il diritto al giusto salario, ad un trattamento retributivo minimo, sufficiente a garantire al lavoratore ed alla sua famiglia la liberazione dai bisogni fondamentali dell'esistenza, in modo che questa possa essere vissuta in modo libero e con dignità.

Da questo aggancio si sono tratti alcuni corollari, come l'ampliamento dell'area di esenzione (non più circoscritta al solo «minimo vitale», ma estesa a quanto necessario per un'esistenza libera e dignitosa), e l'obbligo di progettare i tributi personali tenendo sempre conto delle situazioni familiari. L'art. 36 Cost. esprimerebbe un precetto in grado di integrare e riempire di contenuto l'art. 53, nel suo implicito riferimento alla tutela del minimo d'esistenza, con la conseguenza - possiamo aggiungere - che i titolari di redditi da lavoro dipendente sarebbero destinatari di una tutela differenziata rispetto a quella accordata ai possessori di altri redditi.

Questa posizione attribuisce alla tassazione il compito di garantire ai lavoratori un «giusto salario», una retribuzione sufficiente per una esistenza libera e dignitosa dell'intero nucleo familiare. L'art. 36 della Costituzione introduce infatti un vincolo all'autonomia privata, intervenendo con una clausola di salvaguardia a favore del soggetto (tradizionalmente considerato) «debole» del rapporto di lavoro, per evitare che lo stesso venga sfruttato, cioè non adeguatamente ricompensato a fronte dell'attività lavorativa svolta. Ma ciò non significa affatto che una retribuzione in grado di soddisfare i requisiti posti dall'art. 36 (cioè una retribuzione sufficiente alle necessità di una vita libera e dignitosa del lavoratore e della sua famiglia) sia di per sé intangibile dall'imposta, e non idonea a manifestare capacità contributiva.

Anzitutto, perché una retribuzione proporzionata al lavoro svolto, sufficiente e rispettosa dei parametri posti dall'art. 36, è rappresentativa, concettualmente, di una ricchezza più elevata di quella idonea ad integrare il minimo d'esistenza.

Quest'osservazione avrebbe dovuto indurre a prudenza nell'accostare l'art. 36 al principio dell'esenzione del minimo vitale; ed invece, se ne è tratta la convinzione che l'art. 36 garantirebbe qualcosa di più ampio e diverso, ovvero un minimo per un'esistenza libera e dignitosa. Si è così confusa una disposizione dettata nell'ambito del rapporto di lavoro, ed a tutela della parte «debole» di questo rapporto, con i principi della tassazione.

Senza poi considerare che l'intangibilità fiscale del «giusto salario» non potrebbe tener conto dell'eventualità che il lavoratore disponga di altre forme di ricchezza, di fonte reddituale o patrimoniale. Ed ancora, non considererebbe l'eventuale presenza di spese pubbliche di carattere assistenziale a favore del lavoratore e dei suoi familiari, che renderebbero la retribuzione «capiente» per sopportare il prelievo fiscale.

Emerge insomma, a ben vedere, come gli artt. 36 e 53 della Costituzione siano disposizioni reciprocamente indipendenti; se da un lato il datore di lavoro deve comunque assicurare un «giusto salario» ai propri dipendenti, a prescindere dalla loro complessiva posizione economica, dal loro essere più o meno abbienti e/o destinatari di erogazioni pubbliche in senso lato assistenziali, dall'altro lato il legislatore tributario è vincolato soltanto dall'art. 53, ma non anche dall'art. 36, nell'effettuazione delle proprie scelte, dovendo valutare quale sia la soglia minima di ricchezza al di sotto della quale manca la capacità di contribuire alle spese pubbliche.

La ragione per cui l'art. 36 non può riguardare l'imposizione fiscale è che il «giusto salario» si pone pur sempre in una logica sinallagmatica, di corrispettività, sia pure nell'ottica di tutela del soggetto debole del rapporto di lavoro. Il giusto salario è tuttavia una misura oggettiva, che prescinde dalla complessiva situazione economico-patrimoniale del lavoratore: la retribuzione di cui parla l'art. 36 della Costituzione, cioè una retribuzione capace, di per sé, di assicurare al lavoratore un'esistenza libera e dignitosa, sarebbe dovuta anche laddove il lavoratore disponesse di un ingente patrimonio e/o di redditi di altra natura, oppure potesse contare sul mantenimento di altri soggetti, e in generale di mezzi economici ampiamente sufficienti per garantirgli un tenore di vita più che dignitoso, elevato o anche principesco.

L'esigenza di evitare lo «sfruttamento» della classe lavoratrice e di garantire un «giusto salario» prescinde insomma dalla situazione economico-patrimoniale complessiva del lavoratore, e i parametri di cui all'art. 36 vanno rispettati in ogni caso: altrimenti si dovrebbe ammettere che un lavoratore dotato patrimonialmente (magari per aver ricevuto un'eredità), o titolare di redditi diversi da quelli di lavoro (fondiari, di capitale, etc.),

possa essere sottopagato, senza che ciò faccia scattare la tutela costituzionale.

L'esenzione del minimo vitale opera invece su un piano diverso, trattandosi di un profilo della «capacità contributiva», che dipende da molti parametri, dalla presenza di altri redditi, dal ricevimento di prestazioni assistenziali, e potrebbe astrattamente essere fatta dipendere anche dalla presenza di un patrimonio. L'esenzione del minimo vitale va insomma interamente ricondotta all'art. 53 e al principio di capacità contributiva, senza interferenze con altri parametri costituzionali, quali l'art. 36.

Questa soluzione evita poi di introdurre corsie preferenziali per i titolari di redditi di lavoro dipendente, che risulterebbero altrimenti avvantaggiati o comunque maggiormente tutelati rispetto ai possessori di redditi di altre categorie; non si vede in specie, ad esempio, perché un lavoratore autonomo o un soggetto comunque privo dello *status* di lavoratore dipendente che si mantiene in vita grazie a dei redditi fondiari o di capitale dovrebbe ricevere una tutela inferiore, e cioè essere tassato su redditi di ammontare pari a quello per il quale un lavoratore dipendente avrebbe invece diritto all'esenzione.

Le diverse opinioni espresse al riguardo travisano il significato dell'esenzione del minimo vitale, che non può più, specie nell'assetto della Costituzione repubblicana, essere individuato nell'esigenza di rimpiazzare il capitale umano logorato dallo svolgimento di attività produttive o di discriminare qualitativamente i redditi «non guadagnati»; si tratta invece di uno strumento di promozione della persona umana, che si collega alla diversa valutazione sociale dei consumi primari, cui sono tendenzialmente destinati i redditi di basso ammontare, necessari ai bisogni esistenziali dell'individuo, del tutto a prescindere da considerazioni attinenti alla «fonte» produttiva (lavoro, impresa, capitale, etc.).

Non si deve al riguardo dimenticare che la «discriminazione qualitativa» dei redditi, cioè la teorizzazione di una maggiore capacità contributiva per i redditi *unearned*, perpetui e derivanti dal possesso di un capitale, rispetto ai redditi da lavoro, temporanei e non fondati, postula una capacità di contribuire comparativamente maggiore per determinate categorie reddituali, diverse da quelle basate sul lavoro, ma non presuppone affatto l'inidoneità alla contribuzione dei redditi da lavoro corrispondenti al «giusto salario».

La discriminazione qualitativa è insomma un prelievo aggiuntivo su determinate ricchezze, onde ristabilire una situazione di «uguaglianza nel sacrificio» in presenza di capacità contributive diverse attribuibili a redditi di identico ammontare, appartenenti a categorie non omogenee, ma sarebbe improprio utilizzare la stessa in chiave agevolativa,

onde esonerare del tutto da imposizione i redditi derivanti dal lavoro dipendente, in ossequio ad un presunto *favor* accordato a tali redditi dalla Costituzione. Come pure sarebbe sbagliato utilizzare l'argomento della «discriminazione qualitativa» per escludere dalla tutela del minimo vitale i redditi «non guadagnati» (fondiari, di capitale, etc.).

3. Minimo vitale e reddito minimo garantito. I rischi di ipertrofia nell'intervento pubblico

A partire dall'art. 36 Cost., col suo riferimento al diritto ad una esistenza libera e dignitosa, e muovendo altresì dalla tutela del minimo d'esistenza, si è tratto un ulteriore corollario, ovvero il dovere dello Stato di assicurare a tutti un reddito minimo garantito, nella forma del «reddito di cittadinanza», svincolato dal bisogno e di carattere universale.

In questa prospettiva, l'art. 36 Cost., col suo riferimento al diritto ad una retribuzione in grado di assicurare al lavoratore ed alla sua famiglia una «esistenza libera e dignitosa», è stato elevato a regola generale applicabile ai rapporti tra l'ente pubblico e i cittadini.

Associando il principio di uguaglianza sostanziale sancito dall'art. 3, e i compiti dello Stato di rimuovere gli ostacoli economico-sociali che limitano la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, all'art. 36 sul diritto alla «giusta retribuzione», se ne è dedotto il «diritto sociale» dei cittadini (ed il correlativo dovere dello Stato di provvedervi) ad una esistenza libera e dignitosa, da soddisfare in forma universale e generalizzata, svincolata anche dall'accertamento dello stato di bisogno. Giungendo così a teorizzare il diritto ad un reddito minimo adeguato per vivere conformemente alla dignità umana, un reddito di base incondizionato per tutti, un sussidio universale garantito a chiunque dall'intervento pubblico.

Si tratta di una linea di pensiero che, muovendo da una concezione dei diritti delle persone e dei cittadini fondata sul paradigma della libertà e della dignità dell'esistenza, appare speculare e sostanzialmente coincidente con le teorie dell'imposta come strumento di redistribuzione delle ricchezze. Il reddito minimo garantito a tutti, o reddito di cittadinanza, presuppone infatti un intervento pubblico finalizzato al livellamento dei redditi.

Anche se la ricordata teorizzazione si muove tutta nell'ambito dei diritti, senza mai porsi il problema dei «costi» necessari alla loro realizzazione, vero e proprio «convitato di pietra» di un'analisi giuridica fortemente ideologizzata, è evidente che il reddito universale, o di cittadinanza, cioè un reddito minimo garantito a tutti, indipendentemente dalle particolari condizioni di biso-

gno dei singoli (come quelle contemplate dall'art. 38 Cost., sul diritto al mantenimento ed all'assistenza sociale spettante a particolari categorie di soggetti – inabili al lavoro sprovvisti di mezzi, lavoratori disoccupati, etc.), richiede per poter trovare attuazione una imponente operazione redistributiva.

Si torna dunque, per il tramite delle teorie sul «reddito minimo di cittadinanza» garantito a tutti i cittadini, alla concezione extrafiscale dell'imposta, come strumento di redistribuzione delle ricchezze e di riduzione della disuguale allocazione delle risorse sancita dal mercato. Non pare proprio, tuttavia, che la Costituzione italiana imponga una tale opzione; dalla carta fondamentale emergono semmai indicazioni di segno contrario.

La tutela del minimo necessario all'esistenza degli individui, contenuta nell'art. 53 Cost., opera in relazione alla normativa fiscale, ammonendo il legislatore a non istituire tributi su ricchezze minime, appena sufficienti (o nemmeno sufficienti) ai bisogni dell'esistenza dell'individuo. Ma non implica affatto, di per sé, l'obbligo di un intervento pubblico dal lato della spesa, con un assegno sociale, un'imposta negativa, un credito di imposta rimborsabile, e così via, in modo da integrare con sussidi la posizione dei soggetti incapienti, con redditi inferiori ad una prestabilita soglia minima. Soprattutto non impone un intervento di carattere universale, a prescindere da una verifica dello stato di bisogno, del grado di meritevolezza del sussidio, della sua subordinazione a determinate condizioni, secondo il cosiddetto «principio dell'attivazione», con adesione a programmi di reinserimento nel mondo del lavoro, in base al modello del *workfare*, o «welfare attivo».

Quanto all'art. 36, lo stesso, come anche in precedenza osservato, riguarda il rapporto tra datori di lavoro e classi lavoratrici, limitando o meglio orientando l'autonomia privata a favore del soggetto reputato «più debole» nel rapporto di lavoro. Ma non implica affatto che l'autorità pubblica, in quanto tale, si faccia carico delle esigenze di vita della popolazione, sussidiando tutti i cittadini, cioè anche coloro che non versano in uno stato di bisogno (come gli inabili al lavoro, gli invalidi, i minorati, i lavoratori disoccupati, etc.).

Il diritto ai mezzi necessari ad un'esistenza libera e dignitosa non è affermato in generale, con riguardo ai cittadini e nei confronti dello Stato, bensì in relazione alla retribuzione del lavoratore: è una norma che si dirige ai rapporti tra privati o al limite all'ente pubblico in quanto datore di lavoro, limitando l'autonomia contrattuale, senza sancire affatto il diritto di tutti ad un reddito di cittadinanza, ad un reddito minimo garantito con carattere di universalità.

L'erogazione di un reddito minimo, di una *tax expenditure*, risponde invece alla «teoria sociale» dell'imposta, alla sua asserita funzione redistributrice e livellatrice. Si tratta di una concezione che assegna al tributo una funzione extrafiscale, anziché di strumento di finanziamento delle spese pubbliche, e che rischia di risultare velleitaria, giacché se attuata disperderebbe risorse su una moltitudine di soggetti, sussidiandoli senza bisogno, anziché concentrare quelle disponibili sulle categorie realmente bisognose e meritevoli di aiuto. Come se le risorse della collettività disponibili al prelievo fiscale - la ricchezza della nazione - fossero illimitate, e come se il livello della pressione fiscale non incidesse negativamente sui meccanismi e le capacità produttive.

Le uniche proposte di «reddito minimo», «di cittadinanza», che sembrano essere percorribili, sono quelle che postulano un intervento selettivo, legato ad un *means test*, cioè alla prova dello stato di bisogno, e subordinato ad un concreto impegno del soggetto beneficiario del sussidio a partecipare a programmi di riqualificazione e formazione professionale, ad accettare una offerta di lavoro, a cercarne uno attivamente, pena la perdita del sussidio.

Le stesse norme costituzionali prevedono del resto un'assistenza sociale legata a particolari condizioni di bisogno, come quelle in cui versano gli inabili al lavoro sprovvisti dei mezzi necessari per vivere (art. 38, comma 1), o coloro che si trovano in una condizione di debolezza legata ad una fase problematica della loro attività lavorativa e al venir meno della capacità di autosostentarsi attraverso di essa, come accade per i lavoratori in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria (art. 38, comma 2).

Se poi si considerano gli stringenti vincoli di bilancio e la situazioni di cronica crisi delle finanze pubbliche, è perfettamente comprensibile che i sistemi di *welfare* europei abbiano abbandonato i vecchi schemi, tipici di uno Stato sociale passivo e assistenziale, adottando il nuovo concetto di «welfare attivo», o *workfare*, in cui l'accesso alla rete di protezione sociale garantita dallo Stato richiede precisi impegni di attivazione da parte del singolo beneficiario, finalizzati al suo reinserimento nel mondo del lavoro, al riacquisto di una autosufficienza economica con uscita dal programma di assistenza sociale.

Alla base delle critiche al nuovo concetto di *workfare* o «welfare attivo» vi è invece, al solito, l'illusoria ideologia redistributrice ed egualitaria, che accomuna le proposte di «reddito minimo garantito a tutti» alle teorie livellatrici e sociali dell'imposta, di strumento di redistribuzione delle ricchezze tra i cittadini, anziché di «neutrale» canale di finanziamento delle spese pubbliche.

Si tratta a mio avviso di concezioni deleterie, disastrose per le finanze pubbliche e contrarie al principio di responsabilità individuale, in grado di creare disincentivi al lavoro e di innescare fenomeni di *free riding* nell'accesso all'assistenza sociale; appare invece indispensabile subordinare il sussidio al *means test* e all'obbligo del beneficiario ad un atteggiamento proattivo nella ricerca di un'occupazione, pena la perdita del sussidio.

4. Alle radici dell'esenzione del minimo: dalle concezioni produttivistiche alla promozione della persona umana

È indubbio che la salvaguardia del minimo vitale assume nella prospettiva della Costituzione repubblicana una forte carica sociale, di tutela della persona cui viene riconosciuto il diritto ad una vita libera dai bisogni materiali e quindi dignitosa. La ricchezza, nella prospettiva della tutela del minimo d'esistenza, viene tralasciata per le possibilità di spesa e di consumo che la stessa consente: un reddito minimo, dunque, dovendo essere necessariamente destinato ai bisogni primari dell'individuo e della sua famiglia, non può essere distolto da tali utilizzi, e deve dunque essere esonerato dall'obbligo fiscale.

Si tratta di considerazioni che, come visto, non erano certo nuove al tempo della costituente, che tuttavia le inserì in un contesto di promozione sociale della persona umana, e di un'azione dello Stato volta all'affermazione del principio di uguaglianza sostanziale tra tutti i consociati e alla rimozione di quanto possa ostacolare tale obiettivo. Il principio di capacità contributiva trasfuso nell'art. 53, contenendo l'esenzione del minimo vitale, consentiva così di giustificare su nuove basi ciò che in altre epoche storiche aveva trovato fondamento nel filantropismo illuminista, o più tardi nelle fredde e un po' disumane concezioni produttivistiche, con cui si sosteneva l'esenzione dei redditi minimi allo scopo di non ridurre o compromettere l'apporto dei «fattori produttivi» alla creazione della ricchezza della nazione.

Queste ultime teorie muovevano da una tassazione proporzionale, applicata però al concetto - di origine fisiocratica e poi ricardiana - del «*produit net*» o «*clear income*», cioè quella parte del reddito eccedente le spese di sussistenza del lavoratore e della sua famiglia, assimilate a quelle di mantenimento del valore del capitale (in questo caso, «umano»). Nella teoria classica del valore, quest'ultimo dipende dalla quantità di lavoro - supposta invariante - incorporata nelle *commodities*, che misura il loro valore di scambio. E il costo del lavoro incorporato nel valore delle merci sarebbe all'incirca pari al minimo

di sussistenza, cioè a quanto necessario al mantenimento del lavoratore, alla soddisfazione dei suoi bisogni essenziali. In buona sostanza, secondo questa visione, i salari sono rapportati ai consumi di sussistenza, e sono perciò paragonabili alle spese di mantenimento del capitale umano, cioè a delle spese produttive.

Con riguardo ai redditi di lavoro, dunque, la tassazione avrebbe potuto insistere soltanto sul *surplus* eccedente quanto fisicamente e moralmente necessario per assicurare il continuativo apporto dei lavoratori al processo produttivo, considerando così una certa quota del salario un «costo» di produzione da rimpiazzare al fine di non perdere capacità produttiva: il dispendio di energie psicofisiche del lavoratore era così assimilato all'ammortamento di un macchinario.

Si tratta di una concezione che affermava più in generale la necessità di distinguere, nell'ambito dei redditi di qualsivoglia categoria, una quota per così dire «standard», «normale», assimilabile ad un «costo» di produzione, rispetto al *surplus* concretamente assoggettabile a tassazione senza determinare distorsioni allocative ed effetti disincentivanti sull'offerta dei fattori produttivi. Nel diciottesimo e nel diciannovesimo secolo, la finanza pubblica e le problematiche fiscali erano in fondo una branca dell'economia politica, il che spiega l'utilizzo, nelle teorie dell'imposta dell'epoca, degli stessi strumenti di analisi utilizzati per spiegare le leggi concernenti il valore di scambio delle merci e la formazione dei prezzi. E così, anche l'esenzione del minimo d'esistenza si inseriva in quella cornice teorica.

È appena il caso di osservare che quel modo di intendere il concetto di reddito, così come l'impatto della tassazione sull'economia di mercato, è molto diverso rispetto alla sensibilità odierna, e per tanti aspetti superato: il reddito è infatti un'entità netta, depurata dai costi inerenti alla sua produzione; la tassazione reddituale non può infatti che insistere su un incremento di ricchezza prodottosi nel patrimonio del soggetto, ipotesi che non si verifica per quella parte di «incremento» meramente virtuale, in quanto dissipata già all'origine dal sostenimento di spese di produzione del reddito.

Appare dunque improprio considerare una parte del reddito, che è appunto già depurato dalle spese sostenute per la sua produzione, alla stregua di un «costo di produzione». Gli attuali sistemi di tassazione sono semmai sottoinclusivi con riguardo alla deducibilità delle spese di produzione del reddito, come accade nell'esperienza italiana, stante - tra l'altro - l'impossibilità per i lavoratori dipendenti di tener conto delle spese inerenti alla produzione del loro reddito, nemmeno in modo forfettario, o l'indeducibilità dei costi inerenti alla produzione

di redditi derivanti dall'impiego di un capitale, o ancora le numerose limitazioni alla deducibilità di costi inerenti all'esercizio dell'impresa.

La commistione tra il profilo della deduzione dei costi di produzione del reddito di lavoro, e quello dell'esenzione delle ricchezze minime, riemerge peraltro anche nel vigente ordinamento dell'Irpef, forse per un retaggio del passato.

Fino a qualche tempo fa, era infatti concessa ai titolari di redditi di lavoro dipendente una detrazione d'imposta, che teneva luogo, sia pure in modo forfettario, delle spese di produzione del reddito. Considerata l'enorme platea di soggetti coinvolti, e la difficoltà di gestire, sia per essi che per l'amministrazione finanziaria, una deduzione dei costi su basi analitiche e documentali, il legislatore aveva optato per un criterio forfettario di considerazione delle spese, attraverso delle detrazioni dall'imposta. Ad un certo punto, tuttavia, queste detrazioni furono sostituite con delle deduzioni decrescenti all'aumentare del reddito, finalizzate all'esenzione od all'attenuazione del gravame fiscale sui redditi minimi o comunque di importo meno elevato, e ad una modulazione della progressività.

Si tratta, tuttavia, di misure concettualmente non equipollenti: la deduzione dei costi di produzione, anche se al limite concessa attraverso criteri medio-ordinari o forfettari, precede infatti la quantificazione del reddito netto tassabile. Al contrario, le deduzioni concesse sui redditi di minore entità mirano ad istituire delle fasce esenti, in ossequio al principio di esenzione del minimo d'esistenza.

Quest'ultimo può e deve operare, insomma, soltanto dopo che il reddito è stato depurato dai costi di produzione: in caso contrario, cioè laddove i costi non vengano defalcati dall'imponibile, il rischio che si corre è quello di tassare un reddito apparentemente superiore al minimo, ma che in realtà si colloca al di sotto della «soglia vitale». Da questo punto di vista lo strumento della detrazione dall'imposta, a valere sui redditi di lavoro dipendente, presenta dei profili di opacità, in quanto lo stesso formalmente opera a valle della determinazione dell'imposta e dunque del reddito su cui questa è calcolata.

Ed a riprova del carattere ambivalente ed ambiguo che le detrazioni palesano in questo contesto, si consideri appunto che mentre le stesse - in un recente passato - costituivano un espediente tecnico per tener conto, in modo appunto forfettario, dei costi sostenuti per produrre il reddito, nell'attuale panorama normativo appaiono finalizzate a ridurre l'impatto della tassazione sui redditi degli scaglioni più bassi, in continuità con quanto avveniva nel sistema delle deduzioni dal reddito com-

pletivo (rimasto in vigore per qualche anno), come del resto attesta il loro carattere decrescente, fino ad annullarsi, all'aumentare del reddito imponibile.

Se infatti si trattasse di detrazioni finalizzate a forfettizzare i costi di produzione del reddito, le stesse dovrebbero comunque spettare indipendentemente dal livello di reddito posseduto: anzi, si potrebbe postulare, almeno entro un certo limite, un loro andamento crescente, correlato positivamente all'entità del reddito prodotto.

Riprendendo il filo del discorso poc'anzi interrotto, rimane comunque interessante osservare come l'esenzione dei redditi minimi fosse in passato concepita non già quale forma di tutela dell'individuo in ordine alla soddisfazione dei suoi bisogni o necessità esistenziali, bensì quale strumento di neutralità dell'imposta, onde non dissuadere i portatori dei diversi fattori (capitale, lavoro, rendita fondiaria, profitto d'impresa, etc.) dall'impiegarli a fini produttivi.

La salvaguardia del minimo vitale nei confronti del prelievo fiscale, affidata nella nuova Costituzione repubblicana al principio di capacità contributiva, si spiega invece nella prospettiva della tutela e della promozione della persona umana, di attuazione del principio di uguaglianza sostanziale, e non più in protoindustriali concezioni produttivistiche.

Stabilito dunque che il minimo d'esistenza interviene a rigore, ponendo il problema della sua tutela, dopo che il reddito è stato determinato secondo logiche tendenzialmente differenziali, cioè al netto dei costi, non entrando nei criteri di calcolo del reddito stesso alla stregua di una «spesa di produzione», vanno però approfonditi alcuni fondamentali aspetti dell'esenzione delle ricchezze minime, su cui perdurano molti equivoci.

5. Il fondamento dell'esenzione del minimo, tra «solidarismo» del dovere fiscale e diversa valutazione sociale dei consumi primari

Uno di questi equivoci attiene all'asserita derivazione della tutela del minimo vitale dal principio di solidarietà. I soggetti in grado di concorrere alle spese pubbliche, in quanto detentori di ricchezze superiori al minimo, dovrebbero cioè provvedere anche per i soggetti non dotati patrimonialmente o dotati in misura minima.

L'esenzione del minimo d'esistenza sarebbe cioè «l'altra faccia della solidarietà», vista cioè dal lato dei soggetti che beneficiano della solidarietà altrui. Dietro a questa concezione vi è però una sovrapposizione, quasi una commistione tra il profilo dell'entrata e quello

della spesa pubblica; l'assunto è che i soggetti dotati di capacità contributiva, cioè di ricchezze superiori al minimo d'esistenza, si farebbero carico anche di «quote di contribuzione» di altri soggetti, che verrebbero invece esclusi – in quanto esentati – dal dovere di concorrere alle spese pubbliche, e dal «circuito sociale» delle entrate pubbliche. Questo non è però necessariamente espressione di solidarismo economico-sociale, né per i soggetti che concorrono alle spese pubbliche, né per quelli – detentori di ricchezze minime – che ne vengono esonerati.

Intanto, il richiamo ai doveri di solidarietà economico-sociale attua una traslazione dei piani della discussione, poiché pone appunto l'accento sul dovere dell'individuo, anziché su quello dello Stato, al quale è demandato il compito di stabilire quante imposte prelevare a carico dei diversi contribuenti. Gli obblighi di pagamento di questi ultimi sorgono invece soltanto in un secondo momento, come riflesso delle decisioni dell'autorità pubblica. Il «dovere di solidarietà», riferito ai singoli consociati, rinvia invece ad un assetto corporativo, quasi-volontaristico, di solidarietà interna al gruppo sociale, che sottende uno sforzo attivo e gratuito, se non altruistico, ispirato a sentimenti di fratellanza e vicendevole aiuto all'interno della comunità. Come se l'obbligo tributario scattasse non perché è lo Stato a chiederne l'adempimento, ma per ragioni etico-morali, perché il cittadino deve essere solidale con i suoi simili.

La formula contenuta nell'art. 53 della Costituzione italiana («Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche...») conferma l'ovvia soggezione dei singoli al potere statale di imposizione, ma non fornisce indicazioni circa la natura del «dovere individuale», secondo una linea di tendenza riscontrabile in molte carte costituzionali e dichiarazioni dei diritti dell'uomo.

L'enunciazione di una serie di diritti naturali e sociali (al lavoro, alla salute, all'educazione, all'istruzione, etc.), di carattere universale e spettanti a tutti gli esseri umani, se implica un obbligo e uno sforzo «collettivo», dello Stato e dell'intera società, onde assicurarne l'attuazione, non trova corrispondenza nell'indicazione di doveri individuali, dei singoli consociati, verso la comunità: questi «doveri» non vengono indicati se non in modo del tutto generico, come è appunto per i «doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale» (art. 2 Cost.), o per il «dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società» (art. 4, comma 2, della Costituzione). Si tratta di «doveri» dal carattere non coercitivo, in ultima analisi di meri imperativi morali.

Certo, nel modello di società prefigurato dalla Costituzione repubblicana i tratti dello Stato autoritario, nel suo rapporto verticale con i cittadini, sono attenuati ed edulcorati alla luce dei principi di compartecipazione di tutti alla vita pubblica, di cui sono espressione anche i doveri di solidarietà politica, economica e sociale, menzionati dall'art. 2.

Tuttavia, l'accento sul carattere solidaristico del «dovere» del contribuente rischia di risultare mistificatorio, nella misura in cui lascia intendere che l'obbligo tributario dev'essere assolto non perché sia l'autorità pubblica a pretenderne coercitivamente l'adempimento, ma in virtù di un'adesione spontanea ad ideali di benevolenza e comprensione verso il prossimo che si trova in condizioni di disagio ed è bisognoso di aiuto, o che, semplicemente, è meno dotato dal punto di vista patrimoniale.

In secondo luogo, la solidarietà si attua semmai dal lato della spesa, con interventi sociali, anche di integrazione del reddito, nei confronti di soggetti svantaggiati e bisognosi di aiuto, quali invalidi, inabili al lavoro, malati, disoccupati involontari, sottopagati, pensionati, etc. Si tratta di soggetti che possono benissimo non coincidere con i titolari di ricchezze minime, esentate da imposizione: questi ultimi non partecipano alla contribuzione, ma ben potrebbero non essere beneficiari di alcuna spesa sociale, in quanto dotati di quel «minimo» sufficiente ad un'esistenza dignitosa estesa anche ai membri della loro famiglia.

La solidarietà economico-sociale, nei confronti dei soggetti non dotati patrimonialmente nemmeno nella misura minima a soddisfare i bisogni vitali, non si realizza attraverso l'esenzione da tassazione di una ricchezza che potrebbe appunto essere del tutto inesistente o comunque inferiore al livello minimo, bensì attraverso sussidi, trasferimenti, «dividendi sociali», imposte «negative», crediti di imposta rimborsabili e altri programmi redistributivi.

E l'esenzione del minimo vitale poggerrebbe su valide giustificazioni anche in mancanza di norme costituzionali quali l'art. 31 (misure economiche e altre provvidenze a favore della famiglia), l'art. 32 (sulle cure gratuite agli indigenti), l'art. 34 (sulla gratuità dell'istruzione scolastica di base, e sulle borse di studio ed assegni agli studenti capaci sforniti di mezzi patrimoniali), l'art. 38 primo comma (sul diritto di mantenimento e assistenza sociale per i cittadini inabili al lavoro e sprovvisti dei mezzi necessari per vivere), l'art. 38 secondo comma (sul diritto dei lavoratori di ricevere mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di disoccupazione involontaria), e via discorrendo.

In realtà, l'esenzione delle ricchezze minime non dipende più che tanto dall'asserito carattere solidaristico del dovere fiscale, ma da ragioni omogenee (uguali e contrarie) a quelle che ispirano il principio di progressività dell'imposizione. Ed invero, la progressività trova razionale spiegazione nel diverso «sacrificio» provocato dall'imposta in capo a contribuenti diversamente dotati dal punto di vista economico-patrimoniale: la ricchezza su cui insiste il prelievo viene in considerazione, in questa prospettiva, per la sua idoneità a tradursi in determinati consumi per l'individuo e la sua famiglia, in un certo paniere equivalente di beni e servizi.

Le ricchezze e i redditi monetari sono dunque, a ben vedere, soltanto una misura oggettiva dei bisogni che l'individuo è in grado di soddisfare attraverso le «utilità» che la possibilità di acquisire determinati beni e servizi gli offre: la capacità contributiva assume così un significato in termini «edonistici», e la ricchezza oggetto di tassazione rileva quale potere di comando su un determinato paniere di beni e servizi prodotti dalla collettività. Emerge da ciò come anche il patrimonio e il reddito vengano principalmente in considerazione, ai fini della tassazione, per le loro potenzialità in termini di «consumo», cioè quali indici di misura delle utilità concrete che l'individuo potrà procurarsi al fine di soddisfare i suoi bisogni attuali o futuri.

Orbene, a seconda dell'entità della ricchezza posseduta, si modifica la valutazione sociale dei consumi e dei bisogni che la stessa consente di soddisfare. Se per redditi elevati, dunque, il «sacrificio» provocato dall'imposta tende progressivamente a diminuire, sull'assunto per cui le unità di reddito marginale verranno destinate a consumi secondari se non voluttuari e di lusso, in relazione ai redditi minimi il sacrificio sarebbe elevatissimo ed insopportabile, in quanto l'imposta inciderebbe negativamente su consumi di fondamentale importanza, privando il soggetto dei mezzi necessari per vivere.

Da questo punto di vista, l'esenzione del minimo vitale è anzi una delle modalità per attuare la progressione nell'imposizione, trattandosi di un istituto che ne condivide la matrice esplicativa, basata sul concetto di «sacrificio» provocato dall'imposta in relazione alle potenzialità di consumo e di spesa correlate al possesso di una determinata ricchezza.

L'esenzione dei redditi minimi postula una prevalenza dell'interesse del singolo individuo rispetto a quelli di cui è portatrice la collettività: in una valutazione di utilità sociale dell'imposta, prevalgono le basilari esigenze di vita e di sopravvivenza dell'individuo, rispetto alle necessità di finanziamento delle spese pubbliche.

6. Spese assistenziali e carattere «residuale» dell'esenzione del minimo d'esistenza

L'ulteriore aspetto da affrontare, che si salda a quanto fin qui osservato, attiene all'asserito carattere indefettibile dell'intassabilità del «minimo vitale», indipendentemente dal tipo, dagli indirizzi e dall'estensione della spesa sociale presenti in un determinato contesto storico.

La risalente osservazione secondo cui sarebbe illogico e sbagliato percepire imposte anche dai soggetti in possesso di redditi minimi, per poi provvedere a restituirle agli stessi sottoforma di sussidi e sovvenzioni, viene enfatizzata e rovesciata, fino al punto di escludere l'opzione di politica socio-assistenziale basata su trasferimenti monetari o «in natura» (per le necessità di alloggio, assistenza, istruzione, etc.) e programmi di protezione sociale che, provvedendo ai bisogni primari dell'individuo, renderebbero non più giustificata l'esenzione delle ricchezze minime, visto che le stesse potrebbero essere impiegate per finalità diverse da consumi e spese di prima necessità, già garantiti da provvidenze ed erogazioni pubbliche.

L'esenzione del minimo vitale non può tuttavia essere trasformata in un «idolo», solo perché la stessa risulta implicitamente racchiusa nella formula utilizzata nell'art. 53 della Costituzione, e oggetto delle solenni dichiarazioni rese durante i lavori dell'Assemblea costituente.

La formula della «capacità contributiva» appariva la più adatta a garantire l'esenzione da tassazione delle ricchezze minime, sul presupposto che le stesse servano a soddisfare i bisogni fondamentali per l'esistenza dell'individuo e del suo nucleo familiare: se tuttavia viene meno tale presupposto, grazie a più o meno estesi programmi di protezione e assistenza sociale, si modifica la valutazione sociale dei consumi cui saranno presumibilmente dedicate le ricchezze minime, che non vi è più ragione di esentare, senza che ciò comporti alcun tradimento della Costituzione né alcuna svolta autoritaria.

Non si vede proprio, in effetti, perché mai un profilo strettamente inerente alle entrate pubbliche, quale l'esigenza di esentare ricchezze appena sufficienti alla sussistenza ed ai bisogni fondamentali dell'individuo, dovrebbe influenzare, ostacolando, le decisioni di spesa e l'opzione per programmi di protezione sociale, basati su integrazioni reddituali ai soggetti bisognosi, *voucher* di accesso a beni e servizi fondamentali (sul tipo della *social card*), imposte negative, redditi di cittadinanza, *demonstrants* - cioè sussidi universali - e altro ancora.

Laddove programmi di spesa di questo tipo vengano attuati, potrà conseguire non già una frustrazione delle esigenze sottostanti all'esenzione del minimo vitale, bensì il loro venir meno in sede di tassazione.

Si tratterebbe infatti, a quel punto, di esigenze soddisfatte *a priori* da un intervento pubblico dal lato della spesa: se lo Stato provvede alla soddisfazione dei bisogni vitali di determinate categorie di cittadini, facendosene carico attraverso trasferimenti, sussidi, sovvenzioni, etc., in modo da garantire a tutti un'esistenza libera e dignitosa, non avrebbe più senso esentare le ricchezze minime, sia perché le stesse non sarebbero più «minime», in quanto integrate dai trasferimenti disposti dalla pubblica amministrazione, sia perché tali ricchezze potrebbero essere destinate a soddisfare esigenze e bisogni secondari, avendo già lo Stato provveduto a quelli primari e fondamentali per l'esistenza dell'individuo.

Si tratterebbe dunque di ricchezze eccedenti il minimo, che in quanto tali manifesterebbero capacità di contribuire alle spese pubbliche. La concessione di un sussidio alle persone meno abbienti appare del resto forse l'unico modo per implementare la tutela del minimo vitale nell'ambito delle imposte sul consumo, attenuando al tempo stesso il loro carattere sostanzialmente regressivo.

Ritenere indefettibile l'esenzione del minimo vitale, conferma per altro verso una certa concezione del prelievo fiscale, come strumento di solidarietà diretta tra individui e classi sociali, meramente intermediato dallo Stato, semplice «stanza di compensazione». Allo Stato sarebbe addirittura inibito di provvedere direttamente, attraverso programmi di spesa sociale, alle esigenze fondamentali di vita degli individui, poiché a ciò dovrebbe provvedere in proprio il cittadino titolare di ricchezze minime, grazie alla «solidarietà fiscale» della comunità e al suo esonero dagli obblighi di contribuzione alle spese del gruppo.

Questa visione riemerge costantemente, ed appare un vero e proprio filo conduttore di un certo modo di intendere la fiscalità e lo strumento tributario. Nel puntualizzare il connotato solidaristico e il fine redistributivo del prelievo fiscale, lo stesso assume a strumento di trasferimento di risorse finanziarie dai più facoltosi ai meno abbienti, in un cortocircuito tra entrate e spese pubbliche, per cui i criteri di ripartizione dei carichi pubblici vengono eterodeterminati e «guidati» dalle decisioni di spesa ritenute più opportune. È tuttavia di gran lunga preferibile che i criteri per reperire le risorse finanziarie, basati su tributi ispirati al principio della capacità contributiva, rimangano indipendenti e altresì indifferenti rispetto alle decisioni ed alle politiche di spesa ed ai programmi di protezione sociale.

Altrimenti si arriva al paradosso per cui, dovendo l'esenzione del minimo vitale assolvere allo scopo di lasciare all'individuo quanto necessario per soddisfare i suoi bisogni fondamentali, si ritengono incompatibili con tale istituto, e quindi recessivi, eventuali programmi

di protezione sociale basati su forme di integrazioni dei redditi, poiché a ciò dovrebbe necessariamente provvedere l'istituto del «minimo vitale», cioè una sfaccettatura del concetto di capacità contributiva, dunque un profilo attinente al modo di reperire le entrate pubbliche.

È insomma curioso, e rappresentativo dell'idolatria nei confronti dell'art. 53 e della tendenza ad enfatizzare oltre misura il ruolo della «capacità contributiva», che, ferma restando l'identità degli obiettivi di politica economico-sociale da raggiungere, venga contestata l'illegittimità dello strumento: allo Stato sarebbe cioè precluso di provvedere alle basilari esigenze di vita dei soggetti non abbienti attraverso spese assistenziali, poiché ciò rischierebbe di interferire con uno dei profili della capacità contributiva, cioè l'esenzione del minimo vitale, come se vi fosse una sorta di «monopolio» dello strumento tributario nell'attuare politiche assistenziali e di integrazione dei redditi minimi.

L'errore di prospettiva insito in tali concezioni, a mio avviso, è di considerare che esista un «prima» (la tassazione della ricchezza minima, ed il conseguente trasferimento di somme allo Stato), e un «dopo» (l'erogazione di servizi pubblici essenziali), riferiti al singolo individuo e legati da un nesso di consequenzialità, e dunque l'assurdità di un prelievo suscettibile di determinare quell'impoverimento cui porre rimedio *a posteriori* attraverso servizi pubblici sostitutivi delle spese private.

In realtà non esiste una sequenza temporale ed una relazione causale come quella testé descritta, e l'angolo visuale potrebbe benissimo essere invertito: la presenza di un programma sociale di erogazione di servizi pubblici essenziali può far venir meno l'esigenza di esentare le ricchezze minime, posto che queste non devono più essere destinate alla soddisfazione di bisogni primari ed essenziali dell'individuo e della sua famiglia, cui già provvede lo Stato.

Non si deve infatti dimenticare, come già accennato, che le ricchezze «minime» non sono esentate per la loro trascurabile entità, cioè per un fatto oggettivo, ma in quanto si attribuisce un elevato valore sociale ai consumi primari che le stesse sottendono. Quando però alle primarie e fondamentali esigenze di mantenimento e di vita provveda lo Stato attraverso un programma sociale di servizi pubblici, non vi è più ragione per esentare le ricchezze di minore entità.

Emerge, dunque, la necessità di un coordinamento tra diversi istituti, riferiti da un lato alle regole sulla tassazione e dall'altro alle spese sociali, posto che l'esistenza di queste ultime non può non incidere sulla soddisfazione dei bisogni primari dell'individuo, e dunque retroagire sulle ragioni fondanti dell'esenzione fiscale del minimo vitale.

7. L'inevitabile approccio selettivo e frammentario alla tutela fiscale del minimo vitale

Ciò chiarito, è del tutto evidente come il minimo vitale, se riferito alla capacità contributiva complessiva dell'individuo, rimanga una nozione astratta, qual è del resto la stessa «capacità contributiva globale».

Il minimo vitale può in effetti essere tutelato nell'imposta personale sul reddito, secondo diverse modalità tecniche, come la previsione di esenzioni alla base, o la concessione di detrazioni di imposta in grado di azzerare il prelievo su redditi inferiori ad una certa soglia, ma ben difficilmente se ne potrebbe tener conto in altri contesti, ad esempio ai fini delle imposte sul consumo, in quanto le stesse, nel tassare i singoli atti di consumo o di trasferimento posti in essere dal contribuente, li considerano per la loro idoneità alla contribuzione in modo isolato, senza poter tener conto della restante ricchezza o capacità di spesa dell'individuo.

E lo stesso potrebbe dirsi per le imposte speciali sul patrimonio, come quelle immobiliari, in cui anche l'eventuale esenzione dell'abitazione, unica o principale, del contribuente, non può di per sé essere considerata una forma di tutela del «minimo abitativo vitale», una sfaccettatura del minimo d'esistenza riferito alle esigenze abitative primarie dell'individuo e della sua famiglia, poiché a tal fine occorrerebbe modulare l'esenzione o la riduzione d'imposta alla restante capacità economico-patrimoniale dell'individuo (cosa che peraltro avveniva in base ai regolamenti adottati da alcuni comuni); un soggetto potrebbe ad esempio benissimo vivere in un appartamento modesto, ma essere titolare di redditi anche elevatissimi o disporre di un cospicuo patrimonio mobiliare e/o immobiliare.

La pretesa di estendere l'esenzione del minimo a tutte le imposte, comprese quelle sul consumo o sui singoli trasferimenti di ricchezza, appare difficilmente attuabile: i tributi in questione, considerati isolatamente, non consentono di effettuare alcuna asserzione con riguardo alla complessiva capacità economica dell'individuo, cogliendo solo singoli frammenti della medesima. Per ragioni omologhe a quelle che rendono inapplicabile il principio di progressività dell'imposizione a tutti i tributi, l'esenzione delle «ricchezze minime» non può tendenzialmente estendersi ad imposte che guardano alla ricchezza dell'individuo solo in modo parcellizzato ed atomistico, come avviene per le imposte sul consumo, senza che le stesse siano per tale motivo incostituzionali.

Le imposte sul consumo vengono del resto prelevate direttamente dagli operatori economici, attraverso la rivalsa sui consumatori, nell'ambito di un circuito di tas-

sazione che coinvolge strutture aziendali, non importa se di grande o piccola dimensione, cui non si potrebbe certo chiedere di effettuare «indagini patrimoniali» nei confronti dei clienti, onde stabilire se applicare o meno il tributo.

L'esenzione delle ricchezze minime non può insomma trovare applicazione in tutti quei tributi che vengono applicati su singoli atti di consumo o di trasferimento, grazie all'intervento di operatori economici privati che fungono da «esattori» per conto del fisco.

La tutela del minimo di esistenza, attraverso norme di esenzione fiscale, può insomma essere ipotizzata e tradotta in disposizioni concrete soltanto in relazione a tributi che considerino, elettivamente, il reddito complessivo dell'individuo, o la sua spesa complessiva, ma ben difficilmente con riguardo a tributi su singole e parcellizzate manifestazioni di ricchezza.

Se infatti si volesse attribuire rilievo, ad esempio, al consumo di beni di prima necessità, esentandoli dall'imposta, si finirebbe per estendere l'esenzione a tutti, compresi i soggetti in possesso di ingenti redditi o patrimoni, i quali sarebbero benissimo in grado di sostenere l'onere fiscale sull'acquisto di beni di prima necessità, senza minimamente intaccare il loro «minimo vitale».

Insomma, visto che anche i soggetti benestanti consumano beni di prima necessità, una detassazione dei consumi primari raggiungerebbe risultati distorsivi, traducendosi in un'esenzione generalizzata di tali consumi indipendente dall'effettiva forza economica del soggetto. La tutela del minimo, con riguardo alle imposte indirette, avrebbe un senso soltanto a cospetto di un tributo sulla spesa complessiva, ma non con riguardo ad un'imposta sui singoli atti di scambio o di consumo. A meno di non imporre sui fornitori degli obblighi di verifica sulla capacità di spesa e sulla complessiva situazione economico-patrimoniale dei clienti, ad oggi difficilmente ipotizzabili.

Atteso dunque che l'imposta sul consumo dovrebbe, almeno *prima facie*, essere applicata dal fornitore, l'esenzione per i soggetti titolari di ricchezze minime potrebbe forse essere indirettamente raggiunta mercé il rimborso dell'Iva assolta in via di rivalsa.

Si tratta di una soluzione che appare tuttavia estranea agli attuali meccanismi applicativi dell'Iva, che non prendono mai in considerazione la posizione del consumatore finale, il quale non è mai legittimato ad azionare una richiesta in via amministrativa di rimborso dell'imposta: e se anche si riuscisse a superare l'attuale assetto normativo di matrice comunitaria, si dovrebbe poi ipotizzare una conservazione dei documenti di acquisto (fatture o ricevute) intestati al cliente, ed una richiesta di rimborso dell'Iva subordinata alla dimostrazione di una

situazione economico-patrimoniale non in grado di far fronte all'onere fiscale, per certi versi contraddittoria se si considera che tale richiesta avrebbe luogo soltanto dopo aver positivamente dimostrato di aver in realtà assolto gli oneri di cui si chiede il rimborso (ancorché, magari, attraverso l'accensione di debiti).

Un recupero dell'imposta assolta dal consumatore finale in via rivalsa non potrebbe inoltre nemmeno fondarsi sulla previsione di una deduzione delle spese per consumi primari nella dichiarazione dei redditi, attribuita al possessore di redditi minimi o comunque di importo non elevato: infatti, a parte che tali redditi sarebbero verosimilmente già di per sé, in quanto minimi, oggetto di esenzione (il soggetto rivestirebbe insomma la qualifica di «incapiente»), una deduzione dell'Iva consentirebbe soltanto di evitare il pagamento di una quota dell'imposta sul reddito, ma non di ottenere il ristoro economico di una somma equivalente all'imposta sul consumo assolta in via di rivalsa.

Il legislatore sembra in definitiva disporre in questa materia di un'ampia discrezionalità, potendo abbastanza liberalmente differenziare o meno l'imposizione sui consumi di beni e servizi di primaria necessità (come avviene ad esempio, nell'Iva, attraverso la previsione di aliquote ridotte), o di agire sul versante della spesa, con strumenti assistenziali ed integrazioni reddituali, sulla falsariga di quanto accaduto in Italia con l'esperimento della «social card».

Insomma, una tutela del «minimo vitale» richiederebbe, per poter realmente essere efficace, di essere rapportata alla capacità contributiva globale o complessiva dell'individuo, ma ciò non appare conciliabile col fatto che le singole leggi di imposta si occupano di volta in volta di aspetti limitati e circoscritti di tale astratta capacità complessiva. Senza contare, come accennato, che anche la nozione di «capacità contributiva complessiva» è in realtà illusoria e inattuabile, e può al più essere rife-

rita ad aspetti comunque parziali, ad esempio all'imposta personale sul reddito complessivo, o ad un'imposta generale sul patrimonio del contribuente.

Dunque, come appena rilevato, un'imposta sui consumi non è tendenzialmente in grado di differenziare il prelievo a seconda del livello di reddito e della capacità di spesa degli individui, a meno di non adottare un sistema di imposizione personale sulla spesa complessiva dell'individuo. Ci si deve dunque sostanzialmente accontentare delle previsioni contenute nell'imposta personale sul reddito complessivo, che realizza, sia pure in modo parziale e nel suo modello astratto, l'ambizione di misurare la forza economica del soggetto, seppure anch'essa la traguardi soltanto da una particolare prospettiva, ovvero in chiave reddituale, e non anche patrimoniale.

Quanto all'imposta sulle successioni e donazioni – la quale, ancorché concepita dal punto di vista giuridico come un'imposta sui trasferimenti, costituisce in realtà una forma di imposizione straordinaria del patrimonio prelevata in occasione del fenomeno successorio (ancorché oggetto di «anticipazione» mediante l'effettuazione di atti di liberalità tra vivi) – è vero che la legge fiscale italiana prevede delle franchigie al di sotto delle quali l'imposta non si applica.

Non pare proprio tuttavia che tali franchigie rispondano all'esigenza di esentare un «minimo vitale» di carattere patrimoniale, non tanto per la significativa dimensione degli importi esenti, quanto perché l'esenzione non dipende dalla situazione patrimoniale complessiva dei beneficiari del trasferimento (eredi o donatari), ma esclusivamente dal loro rapporto di parentela con il dante causa, essendo peraltro del tutto esclusa in assenza di uno stretto legame parentale. La franchigia potrebbe dunque operare nei confronti di coniuge e figli magari già ricchissimi, e invece non applicarsi nei trasferimenti a favore di estranei privi di ogni mezzo di sostentamento.

La famiglia nell'ordinamento tributario

di Maurizio Logozzo

1. Introduzione: il rapporto tra Fisco e famiglia nell'ambito delle imposte sui redditi

La famiglia è quasi del tutto ignorata dal sistema tributario italiano.

Dal punto di vista giuridico, non esiste una precisa definizione o concetto di famiglia, ma esiste un sistema di regole di diritto civile che la presuppongono, come la presuppongono le norme costituzionali. Difatti, l'art. 29 Cost. dispone: "La Repubblica riconosce i diritti della famiglia come società naturale fondata sul matrimonio" (quale tipo di matrimonio?); l'art. 31 Cost. sancisce: "La Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose" (dove sono le misure di carattere economico che agevolano la famiglia ed in particolare le famiglie numerose? Ho scrutato nell'ordinamento, ma non ne ho trovate. Solo briciole! Dal punto di vista fiscale le detrazioni per carichi di famiglia ammontano a un migliaio di Euro per coniuge e figli a carico, e comunque non sono consentite, a prescindere dal numero dei componenti della famiglia, quando si supera un certo ammontare di reddito).

Dal punto di vista fiscale¹⁰⁹, l'interesse per il c.d. *nucleo famiglia* si risolve nella scelta se tassare o meno, come soggetto autonomo, la famiglia in sé e non già i suoi singoli componenti. In altri termini, ci si chiede se la famiglia possa essere destinataria di uno statuto fiscale *ad hoc*, orientando così definitivamente la scelta tra quale

¹⁰⁹ Per una completa ricognizione del sistema di tassazione della famiglia in Italia v., da ultimo, A. Turchi, *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte prima. I modelli di tassazione dei redditi familiari*, Torino, 2012. Sull'argomento, v. in particolare anche C. Sacchetto, *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Soveria Mannelli, 2010; M. Leccisotti, V. Patrizi, *Il trattamento fiscale della famiglia nei Paesi industrializzati*, Torino, 2002; M.T. Soler, *Family taxation in Europe*, L'Aia, 1999; M. Nussi, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996; A. Giovannini, *Famiglia e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 221 ss.; G. Gaffuri, M. V. Cernigliaro Dini, *La tassazione della famiglia, trattamento fiscale della famiglia: favore o disfavore del legislatore?*, in *Iustitia*, n. 2, 2005, p. 131 ss.; F. Gallo, *Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, p. 99 ss.; A. Fedele, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo*, in *Giur. cost.*, Milano, 1976, p. 2159 ss.; E. De Mita, *La illegittimità costituzionale del c.d. cumulo*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, p. 337 ss.; Id., *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965.

soggetto passivo d'imposizione "colpire" fiscalmente: la singola persona o l'*ente famiglia*.

Il nostro ordinamento predilige la singola persona: l'imposta sui redditi delle persone fisiche, che rappresenta da sola circa il 30% del prelievo fiscale (nel prelievo complessivo vanno calcolati anche gli oneri contributivi delle persone fisiche, che rappresentano un ulteriore 30% delle prestazioni patrimoniali dovute allo Stato), è difatti imperniata sul principio della personalità del tributo, che si esprime nella direzione di ascrivere i redditi alla persona fisica, a prescindere (quasi del tutto) dalla sua appartenenza ad un nucleo familiare (l'irrelevanza dei rapporti familiari è ovviamente esclusa *in toto* per le altre forme di tassazione, imposte sui consumi e sui trasferimenti, tali forme di tassazione rappresentano un ulteriore 30% del prelievo complessivo).

La questione del rapporto tra Fisco e famiglia va pertanto delimitata nell'ambito dell'IRPEF.

Tale imposta, che costituisce nella maggior parte degli ordinamenti moderni il "cuore" del sistema fiscale (se non altro, essendo il prelievo più consistente in termini di gettito erariale), può essere difatti modulata in modo da attribuire maggiore o minore rilevanza al nucleo familiare.

In termini generali e prima di scendere nel dettaglio, ciò che oggi si può affermare è che, a differenza di quei sistemi normativi in cui è riservato alla famiglia un regime di imposizione peculiare, fondato sull'idea di una comune economia domestica, la disciplina vigente in Italia è improntata a criteri personalistici, che pongono il singolo contribuente al centro del sistema e valutano la sua specifica capacità di concorrere alle pubbliche spese.

2. Tassazione personale o familiare

In ordine all'imposizione sul reddito delle persone fisiche, vi sono due alternative possibili, rimesse alla discrezionalità del legislatore: tassare il reddito personale oppure quello familiare, individuando la c.d. unità impositiva nell'individuo o, viceversa, nella famiglia.

Nella prima ipotesi si ha che l'imposta, *personale*, tiene conto del reddito e delle spese dell'individuo; nella seconda, invece, si ha un'imposta che, ancorché personale, viene calcolata come una frazione del *reddito familiare*, determinata, come si vedrà, secondo schemi diversi.

Gli obiettivi che gli ordinamenti giuridici possono prefiggersi in astratto, nella scelta tra la famiglia e l'individuo come unità di tassazione, sono molteplici e diversificati: pervenire ad un trattamento fiscale uniforme delle famiglie che hanno uno stesso reddito (ad esempio, tramite il cumulo dei redditi); trattare in maniera uniforme il reddito complessivo della famiglia rispetto a quello prodotto da un singolo individuo; assicurare che la tassazione non cambi a seconda dello *status* familiare del contribuente (celibe/nubile o sposato), come accade nel nostro sistema personalistico "puro"; garantire la progressività del sistema.

Le difficoltà che si frappongono al raggiungimento di tali obiettivi diversificati sono aumentate negli ultimi anni, a causa del venir meno di un unitario concetto di nucleo familiare e del contestuale moltiplicarsi dei "tipi" di famiglia di cui l'ordinamento dovrebbe tenere conto ai fini della regolamentazione, anche sotto il profilo fiscale.

Gli Stati membri dell'OCSE hanno effettuato scelte diverse in merito all'individuazione della c.d. "unità fiscale". La maggior parte di essi prevede un sistema di tassazione individuale, che sembra garantire maggiormente gli obiettivi di equità e pari trattamento fiscale rispetto ad una crescente complessità degli assetti familiari nella società moderna.

Solo cinque Stati rispetto ai trentaquattro Paesi membri dell'OCSE prevedono forme di cumulo dei redditi dei componenti della "famiglia fiscale" (Belgio, Francia, Grecia, Lussemburgo, Svizzera), mentre altri sette Stati (Stati Uniti, Germania, Islanda, Irlanda, Norvegia, Polonia e Spagna) permettono ai componenti della famiglia di optare per una tassazione su base familiare ovvero su base individuale (ad esempio, negli Stati Uniti sembra che di fatto il cumulo dei redditi familiari sia la regola in quanto più conveniente rispetto alla tassazione individuale).

La tendenza generale degli ultimi decenni è quella di passare ad una tassazione di tipo individuale, come dimostra il fatto che dagli anni Settanta ad oggi ben otto Paesi hanno percorso tale riforma (tra cui l'Italia, oltre ad Austria, Danimarca, Finlandia, Olanda, Svezia, Regno Unito e Portogallo), abbandonando definitivamente il sistema di tassazione di tipo "familiare".

Anche in Germania è stato alimentato un dibattito politico per una riforma del sistema tedesco che muova verso la integrale "personalità" della tassazione (attualmente è prevista l'opzione, come si è detto, per la tassazione congiunta), e ciò sia per considerazioni di equità, sia sulla base di studi economici che dimostrano come il sistema di tassazione familiare di fatto agevola le famiglie

monoreddito e penalizza le famiglie in cui i componenti abbiano ciascuno un reddito più o meno analogo, complessivamente coincidente con quello della famiglia monoreddito. Ciò – si dice – costituisce un ostacolo all'integrazione femminile nel mondo del lavoro, in quanto disincentiva l'accesso al lavoro delle donne.

3. Il sistema italiano: dall'imposta di famiglia alla tassazione personale

Anche il nostro Paese ha seguito il medesimo percorso: il regime tributario della famiglia è mutato nel corso del tempo, in conseguenza della scelta normativa di caratterizzare in senso personalistico il sistema di imposizione diretta e di collocarne al centro il singolo contribuente. Il concetto di famiglia come "entità economica a sé stante", in grado di produrre ed erogare redditi per fini comuni ai suoi membri e di giustificare la tassazione della ricchezza del "nucleo", è stato via via soppiantato da un criterio forse più moderno e più aderente alla realtà sociale, inteso a tassare i redditi imputabili ai singoli componenti del nucleo e a riconoscere a ciascuno sgravi connessi al mantenimento dei familiari a carico.

Se nell'ordinamento vigente è ormai consolidato il principio secondo cui la famiglia non costituisce autonomo soggetto d'imposta, la situazione era assai differente in passato.

3.1. L'imposta di famiglia

Basti pensare che, per oltre un secolo, la famiglia assumeva rilievo sul piano impositivo, condizionando la posizione fiscale dei componenti del nucleo familiare.

Sulla base dello schema codicistico, che regolava i rapporti familiari in senso patriarcale, la famiglia veniva infatti considerata unitariamente anche sotto il profilo fiscale, così che i redditi di ciascun membro venivano valutati come fattori di "agiatezza" del nucleo familiare, idonei a fissare il parametro per determinare i redditi dei suoi componenti.

Tale era la situazione durante la vigenza della "tassa di famiglia" (o "fuocatico") introdotta dall'art. 8, L. 26 luglio 1868, n. 4513, con la quale venne conferito ai Comuni il potere di imporre il tributo sulla base di regolamenti deliberati dalle deputazioni provinciali, sentito il Consiglio di Stato.

Il tributo fu regolato in maniera difforme sul territorio nazionale: alcune Province utilizzarono quale "base imponibile" l'agiatezza della famiglia desunta dalle entrate, dalle spese e dal numero dei componenti; altri le

rendite e i redditi presunti in base al tenore di vita; altre ancora assunsero i parametri utilizzati per l'imposta fondiaria o per l'imposta di ricchezza mobile.

La disciplina rimase sostanzialmente invariata sino agli anni Venti, quando subì dei significativi mutamenti.

Alla fine del 1923 si era deciso di eliminare l'imposta di famiglia per evitarne la sovrapposizione con l'imposta complementare di Stato sul reddito globale istituita a decorrere dal 1925, ma il tributo fu mantenuto in vita per esigenze di cassa dei Comuni.

L'abolizione del tributo fu riproposta anche negli anni successivi, ma anche con il Testo Unico approvato nel 1931 l'imposta di famiglia fu mantenuta in vigore a favore dei Comuni con meno di 30.000 abitanti.

Il tributo rimase così in vigore durante i decenni successivi e, nel dopoguerra, fu riconosciuto a tutti i Comuni il potere di mantenere in vigore l'imposta.

A partire dal secondo dopoguerra, il cambiamento dei costumi della popolazione e la costituzionalizzazione dei principi di solidarietà, uguaglianza dei coniugi, tutela della maternità e del lavoro femminile portarono a definire nuovi modelli di relazioni familiari e a valorizzare l'autonomia delle posizioni individuali.

3.2. La riforma del 1973 e il cumulo dei redditi familiari

Il tributo fu quindi soppresso dalla riforma del 1973, ispirata alla logica dell'autonomia dei redditi di ciascun familiare, cui si affiancò la previsione del cumulo dei redditi dei coniugi non legalmente separati.

Con la Legge delega n. 825/1971 il legislatore previde l'istituzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ispirata ad una tassazione del reddito informata al criterio della *unicità*, della *personalità* e della *progressività*. L'art. 2, n. 3 della legge delega stabilì quindi che *“concorrono alla formazione del reddito complessivo tutti i redditi propri del soggetto, i redditi altrui dei quali ha la libera disponibilità e quelli a lui imputati in ragione dei rapporti familiari. Non si fa luogo al computo cumulativo dei redditi familiari quando questi siano inferiori a lire quattro milioni annue complessive”*.

Il principio di “personalità” del tributo fu tuttavia disatteso dal legislatore delegato nel 1973, il quale adottò per contro il principio del cumulo obbligatorio dei redditi dei coniugi: l'art. 4, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 stabilì infatti che i redditi della moglie, non legalmente ed effettivamente separata e dei figli minori conviventi, si andavano a sommare a quelli del marito, oltre a tutti quelli degli altri soggetti su cui quest'ultimo esercitasse la potestà all'interno della famiglia; dunque, il legislatore tratteggiò la famiglia come “istitu-

to” fiscale in quanto tale in grado di esprimere una propria capacità contributiva distinta rispetto a quella dimostrata dai suoi singoli componenti.

3.3. La sentenza della Corte Costituzionale n. 179/1976

Sul c.d. cumulo dei redditi, la storia ci insegna che si è abbattuta la scure della Corte Costituzionale, che, con la nota sentenza n. 179 del 15 luglio 1976, ha sancito la fine del cumulo, ritenendo che questo istituto violasse gli artt. 3, 29 e 53 della Costituzione.

La legge sul cumulo è stata dichiarata illegittima perché essa viola i principi costituzionali di:

- 1) parità dei cittadini (art. 3);
- 2) parità giuridica e morale dei coniugi (art. 29);
- 3) capacità contributiva (art. 53).

Nel giudizio davanti alla Corte questi tre principi sono stati legati come segue: *“Sia l'uomo che la donna come cittadini, come lavoratori autonomi e subordinati, come coniugi, come contribuenti si trovano nelle medesime condizioni per ciò che tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono uguali davanti alla legge senza distinzione di sesso, a tutti è riconosciuto il diritto al lavoro, il matrimonio è ordinato sulla uguaglianza morale e giuridica dei coniugi, la Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni, il lavoratore ha diritto alla giusta retribuzione, la donna come lavoratrice ha gli stessi diritti e... tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro personale capacità contributiva. E nelle normative e negli istituti afferenti a ciascuna delle ora dette materie trovano applicazione quelle disposizioni e quei principi”*.

Ci troviamo di fronte ad una forzatura letterale della Costituzione, perché l'aggettivo “personale” riferito alla capacità contributiva nell'art. 53 Cost. non esiste.

Difatti il problema della legittimità del cumulo, con riguardo al principio di capacità contributiva, sta proprio nello stabilire se i redditi prodotti dai coniugi siano comuni, in quanto destinati al soddisfacimento dei bisogni della famiglia, oppure siano una ricchezza “personale”.

Invero parità di trattamento dei coniugi e capacità contributiva sono due principi distinti.

La parità di trattamento esige che marito e moglie abbiano gli stessi obblighi fiscali in ordine ad una ricchezza prodotta che ben può essere comune senza che la parità venga violata. Una volta risolto il problema della parità di trattamento sotto il profilo dell'obbligo di dichiarare e pagare il problema della capacità contributiva avrebbe potuto essere affrontato autonomamente e diversamente.

La Corte Costituzionale è stata su questo punto quanto meno vaga.

Essa ha ammesso che la convivenza influisce sulla capacità contributiva di ciascuno dei coniugi a causa della riduzione delle spese generali, della collaborazione e della assistenza reciproca, ma poi ha dubitato che per tale influenza si potesse avere un trattamento della capacità contributiva in tutte le situazioni concrete, che possono variare fra loro.

Insomma, sotto il profilo fiscale è stata spezzata l'unità economica del nucleo familiare, che per vero, se una volta poteva essere considerato elemento ovvio, oggi, dal punto di vista sociale, è posto grandemente in discussione (vedi il fenomeno in crescente aumento delle separazioni e dei divorzi e la scelta dei coniugi verso il regime della separazione dei beni).

Nel ragionamento della Corte sembra che il cumulo si giustificasse solo quando fosse uno solo dei coniugi a disporre del reddito dell'altro e non oggi quando i redditi sono posti in comune ed entrambi i coniugi possono disporre "con maggiore o minore autonomia".

Qui la Corte mostra di volersi legare al nuovo diritto di famiglia. Ma la concezione esasperatamente individualistica che traspare dal suo ragionamento è nettamente in antitesi con quella che è alla base proprio del nuovo diritto di famiglia.

La famiglia è anche unità di consumo e di risparmio e quando la riforma del diritto di famiglia stabilisce che i beni acquistati dai coniugi dopo il matrimonio – i beni quindi frutto del risparmio familiare – sono di regola proprietà comune è lontana da una concezione della capacità contributiva intesa come disponibilità autonoma da parte dei coniugi dei redditi comuni.

3.4. L'attuazione del principio di personalità nel 1977

Per far fronte al dettato della Corte Costituzionale – la quale, come si è visto, averva affermato l'esigenza che i principi della personalità e della progressività dell'imposta fossero esattamente applicati e che la soggettività passiva dell'imposta dovesse essere riconosciuta ad ogni persona con riguardo alla sua capacità contributiva – intervenne il legislatore con le leggi n. 751 del 1976 e n. 114 del 1977, sancendo così il principio in base al quale, ai fini IRPEF, dovessero essere considerati soggetti passivi di imposta tutte le persone fisiche che avessero disponibilità di reddito.

Informandosi ai criteri della distinta soggettività passiva dei coniugi e della separata tassazione dei loro redditi, la L. 751/1976 stabilì che, nei casi in cui il reddito complessivo lordo dichiarato dal marito comprendesse redditi della moglie, ciascuno dei coniugi potesse chiedere la separata applicazione dell'imposta nei propri confronti, con effetto anche per l'altro coniuge.

Ai fini dell'IRPEF, i redditi dei figli minori, erano quindi imputati per metà a ciascuno di essi e gli oneri previsti per carichi di famiglia erano deducibili dal reddito del coniuge che li aveva sostenuti, o per metà da ciascun coniuge, se sostenuti dai figli minori.

Il legislatore del 1977 rimase dunque fedele al principio della "completa autonomia tributaria dei coniugi", rinunciando all'idea di regolare sistemi alternativi di tassazione dei redditi (*splitting*, quoziente familiare, cumulo facoltativo) sperimentati in diversi Paesi stranieri.

Da allora ad oggi, il nostro sistema fiscale può essere definito come un sistema di tassazione individuale del reddito.

Dal 1977 ad oggi non è cambiato molto, perché si è assistito ad interventi del tutto marginali e poco significativi sul sistema delle deduzioni (prima) e delle detrazioni (poi) per carichi di famiglia, senza una vera risposta alla questione "famiglia" nel sistema fiscale.

3.5. La giurisprudenza costituzionale sulla mancata attuazione del favor familiae

Nella citata sentenza n. 179/1976, la Consulta aveva suggerito al legislatore di "dare ai coniugi la facoltà di optare per un differente sistema di tassazione che agevoli la formazione e lo sviluppo della famiglia e consideri la posizione della donna casalinga e lavoratrice".

Di fronte all'inerzia legislativa, la Corte Costituzionale ha evidenziato a più riprese la "innegabile esigenza" di valorizzare maggiormente la questione al fine di attuare quel *favor familiae* sancito dall'art. 31 della Costituzione.

In tale prospettiva, la Consulta, con sentenza n. 76/1983, riproponendo il suo orientamento in tema di tassazione dei redditi familiari, ha evidenziato – con una qualche contraddittorietà – come il sistema di tassazione "separata" produca degli effetti distorsivi per le famiglie monoreddito.

La Corte ha affermato che il sistema del cumulo, se dovesse essere imposto senza possibilità di alternative, risulterebbe lesivo dei principi costituzionali che sono alla base della precedente pronuncia della Corte.

Tale sistema, riconosce la Corte, rigidamente applicato produce effetti dannosi per la famiglia nella quale lavora uno solo dei coniugi, rispetto a quella in cui ambedue i coniugi posseggono redditi, pari nel complessivo ammontare a quella della famiglia monoreddito.

Tali effetti distorsivi possono essere corretti, in favore della famiglia, sia affiancando alla tassazione separata un sistema alternativo opzionale, sia ristrutturando, all'interno della tassazione separata, il regime degli oneri deducibili e delle detrazioni soggettive.

Tocca al legislatore, conclude la Corte, apprestare adeguati rimedi ai possibili effetti distorsivi del sistema della tassazione separata, operando le più convenienti scelte normative nell'ambito del suo potere discrezionale che non è sottoposto al giudizio della Corte Costituzionale, a meno che non sconfini nella irrazionalità e nell'arbitrio.

Nello stesso senso si esprime la sentenza n. 85/1985, nella quale la Consulta (come con le precedenti 76/1983 e 266/1983) ha confermato che compete al legislatore “*approntare rimedi ai possibili effetti distorsivi del sistema di tassazione separata del reddito di coniugi*”, operando le più convenienti scelte normative nell'ambito del suo potere discrezionale.

Il sistema di tassazione separata, rigidamente applicato, produce almeno due effetti distorsivi: 1) quando esistono redditi imponibili di un solo genitore e del figlio, il primo è sottoposto al cumulo dei redditi, con conseguente applicazione di una aliquota maggiore; mentre quando anche la madre del minore sia titolare di reddito, il reddito del figlio si cumula per metà con quello di ciascuno dei genitori, che viene quindi assoggettato ad aliquota inferiore; 2) il lavoro della donna casalinga viene considerato in seno alla famiglia non di pari dignità rispetto al lavoro prestato per conto terzi, tanto da negarle di essere produttrice di reddito con il divieto di attribuire ad essa la metà del reddito del minore.

È chiaro che tutti questi problemi potrebbero trovare adeguata soluzione in una disciplina che consideri unitariamente la famiglia tenendo conto della entità del reddito e della composizione della famiglia stessa.

Sulla stessa linea si inserisce anche la sentenza n. 385/1995 sempre sulla tassazione della famiglia monoreddito.

In tale sentenza, si afferma che le famiglie monoreddito “*sono tenute a corrispondere un'imposta sui redditi delle persone fisiche notevolmente superiore rispetto ad altri nuclei familiari dello stesso numero di componenti, ma con reddito percepito da più di uno dei suoi membri*”. Dunque, si parla di imposte che vanno corrisposte dalle famiglie. E la disparità di trattamento starebbe nella diversità dell'imposta a parità di condizioni.

Tuttavia, rispetto a questi moniti, non sono state tratteggiate delle proposte pratiche, in quanto il tutto viene rimesso alla discrezionalità del legislatore.

3.6. La normativa vigente: assoluta “individualità” dell'imposizione.

Nonostante l'esigenza di valorizzazione fiscale della famiglia e i continui “suggerimenti” della Corte Costituzionale al legislatore, il nostro sistema rimane tuttora imperniato sull'assoluta “individualità” dell'imposizione.

A ciascuno dei membri del nucleo familiare fa dunque capo un autonomo obbligo di dichiarazione e versamento, salva la facoltà, per lungo tempo concessa a tutti i contribuenti e oggi limitata ai coniugi che possiedono esclusivamente redditi da dichiarare in forma semplificata (Modello 730), di presentare la c.d. dichiarazione congiunta (che comunque non incide sul metodo di determinazione dei redditi, che rimane personale, ma unicamente sul versamento dell'imposta).

In particolare, il sistema di imposizione era congelato, fino all'anno 2006, in una serie di deduzioni per oneri di famiglia (che formavano la c.d. *no-tax family area*, cui si affiancava la previsione delle c.d. *no-tax area*), pari a degli importi stabiliti con riguardo alle diverse categorie di familiari a carico, ed il cui importo era determinato in misura decrescente al crescere del reddito.

La Legge Finanziaria per il 2007 ha sostituito il meccanismo delle deduzioni con la previsione di detrazioni per i familiari a carico, stabilite anch'esse sulla base del reddito complessivo (fino ad un tetto massimo) e avuto riguardo al numero di figli, con l'introduzione di una specifica detrazione in favore delle famiglie con almeno quattro figli a carico.

Accanto a tali misure, si affiancano inoltre le c.d. detrazioni per oneri vari, quali quelle per le spese sostenute a favore dei familiari o di altre persone a carico (spese sanitarie, corsi di istruzione dei figli, rette degli asili, compensi delle badanti, *etc.*), in relazione alle quali il vincolo familiare – nonostante la personalità dell'imposta – esplica degli effetti evidenti sulla determinazione dell'imposta dovuta.

Si tratta, perlopiù, di detrazioni di natura soggettiva, accordate in relazione alla situazione personale del contribuente e rapportate all'entità del reddito complessivo.

Attualmente, sono considerati familiari fiscalmente a carico i membri della famiglia che, nel corso dell'anno a cui si riferisce la dichiarazione, non hanno avuto redditi o hanno avuto un reddito complessivo uguale o inferiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili.

Possono essere considerati comunque a carico, anche se non conviventi con il contribuente, oppure residenti all'estero: il coniuge, purché non sia separato (legalmente o effettivamente); i figli (compresi i figli naturali riconosciuti, adottivi, affidati o affiliati), indipendentemente dall'età e dal fatto che studino o meno.

Ci sono poi gli “altri familiari”, che possono essere considerati a carico, a condizione che convivano con il contribuente: il coniuge legalmente ed effettivamente separato; i discendenti dei figli; i genitori (compresi i genitori naturali e quelli adottivi); i generi e le nuore; il suocero e la suocera; i fratelli e le sorelle (anche unilaterali); i nonni e le nonne (compresi quelli naturali).

Le detrazioni per carichi di famiglia variano in base al reddito quindi, chi presta l'assistenza fiscale, dovrà calcolare l'ammontare delle detrazioni effettivamente spettanti tenendo conto di quanto previsto dall'art. 12 del T.U.I.R., il quale prevede una serie di detrazioni:

- detrazioni per figli a carico;
- detrazioni per coniuge a carico;
- detrazioni per altri familiari a carico;
- detrazioni per famiglie numerose, introdotte dal periodo d'imposta 2007 a favore delle famiglie in cui sono presenti almeno quattro figli a carico.

Il sistema dell'imposte sui redditi, dunque, è certamente di tipo personale; prevede però dei correttivi "familiari", in un'ottica di individualizzazione dell'imposizione fiscale, i quali hanno tuttavia una limitazione consistente nella loro applicabilità solo fino ad una certa soglia di reddito.

Il problema è quello di stabilire se tali correttivi siano delle misure sufficienti a garantire la citata equità orizzontale del prelievo fiscale: certamente non lo sono.

Sotto tale profilo, se la Manovra correttiva del 2011, approvata con L. 111/2011, ha disposto la riduzione del 5% di 483 detrazioni fiscali (tra cui talune relative alle spese familiari) per il 2013, e del 20% a decorrere dal 2014, c'è da dire che con la legge di stabilità 2013, approvata con l. n. 228 del 24 dicembre 2012, sono leggermente aumentate dal 2013 le detrazioni.

Resta da capire quali misure verranno adottate dal Governo nella legge di stabilità in cantiere. All'orizzonte non si vede nulla: le misure vigenti sono certamente insufficienti a eliminare quelle sperequazioni e garantire il *favor familiae* a cui si ispira la nostra Costituzione.

4. I sistemi di tassazione familiare: splitting e quoziente familiare

Dopo questa panoramica sul nostro sistema, mi soffermo brevemente sul sistema alternativo a quello vigente nel nostro Paese (che abbiamo definito come tassazione individuale dei redditi), il quale consiste nella tassazione *familiare*, che si applica sulla base del reddito familiare complessivo, o su una quota di esso, e non sulla base del reddito di ciascun componente familiare.

Tale forma di tassazione è giustificata dalla considerazione secondo cui la valutazione della capacità contributiva è influenzata non solo dal reddito individuale, ma anche dalle risorse del nucleo familiare a cui l'individuo appartiene e dalla numerosità dello stesso. L'unità fiscale non è l'individuo, ma la famiglia.

Gli schemi di tassazione familiare sono sostanzialmente due: il cumulo dei redditi e la tassazione per parti.

4.1. Il meccanismo dello splitting: le esperienze tedesca e statunitense

Il primo metodo consiste di due passaggi: *in primis*, si sommano i redditi dei componenti della famiglia; successivamente si applica, all'importo risultante, l'aliquota media prevista.

Con il metodo dello *splitting*, tradizionalmente utilizzato negli Stati Uniti e in Germania, il reddito complessivo familiare, dato dalla somma dei redditi dei due coniugi, viene diviso per due e l'aliquota è applicata alla "parte" così ottenuta. L'imposta così calcolata è moltiplicata per due, per ottenere il debito d'imposta del nucleo, determinato considerando la presenza di figli o altri familiari a carico con deduzioni della base imponibile e detrazioni d'imposta.

Poiché con lo *splitting* i redditi vengono calcolati insieme e poi, sulla metà, viene applicata l'imposta, si produce lo stato di fatto che sussisterebbe se entrambi i coniugi avessero lo stesso reddito e fossero tassati singolarmente.

È ovvio che, quando entrambi i coniugi hanno un reddito equivalente, lo *splitting* non porta alcun vantaggio, mentre il vantaggio massimo si ha nelle famiglie monoreddito, e in quella famiglia in cui è grande la differenza tra i redditi dei coniugi (si parla, a tal proposito, nel sistema tedesco, di "*effetto moglie del milionario*").

Sia in Germania che negli Stati Uniti, l'adozione di tale metodo non è obbligatorio, ma è rimesso alla facoltà dei coniugi, che possono optare per essere tassati disgiuntamente, oppure in modo congiunto, presentando in tal caso una dichiarazione congiunta e versando l'imposta sulla base del metodo così descritto.

4.2. Il meccanismo del quoziente familiare: l'esperienza francese

Ulteriore variante della tassazione familiare per parti separate consiste nell'adozione del c.d. quoziente familiare.

Secondo tale metodo, proprio della tradizione francese, l'aliquota da applicare e l'imposta dovuta si calcolano per una "parte" di reddito, individuata dividendo il reddito complessivo familiare per un quoziente, che si ottiene attribuendo a ciascun individuo un coefficiente. L'imposta complessivamente dovuta dal nucleo si ottiene dalla moltiplicazione dell'imposta calcolata su ciascuna "parte" per il quoziente.

L'elemento caratteristico del quoziente familiare è dato dal criterio di determinazione del coefficiente attribuibile ai singoli componenti della famiglia.

Vi è una differenziazione del coefficiente in funzione della composizione del nucleo familiare (per esempio, assegnando un valore pari a 1 a ciascuno dei due coniugi e un valore inferiore agli altri membri della famiglia), ma anche in funzione della condizione personale di ogni membro del nucleo, tenendo conto, per esempio, dello stato civile o della condizione lavorativa¹¹⁰.

La differenza principale rispetto allo *splitting* è data dal fatto che, nel caso del quoziente, la suddivisione opera non soltanto tra i coniugi, ma anche fra i figli: ogni persona paga l'imposta sulla quota parte di reddito.

Nell'esperienza francese, tale meccanismo si traduce nella tassazione globale della capacità contributiva della famiglia, considerata sul piano economico come un'unità impositiva.

Ogni contribuente francese, difatti, è assoggettato ad imposta sul reddito per l'insieme degli utili e dei redditi dei membri della famiglia fiscale, composta dal contribuente stesso, dal coniuge, dai figli non coniugati di età inferiore a diciotto anni e dai figli comunque conviventi.

Il contribuente può, altresì, considerare persona a carico gli invalidi conviventi, ancorché con gli stessi non sussista alcun legame di parentela.

La "famiglia fiscale" (*foyer fiscal*) francese può essere composta anche da conviventi di fatto, che abbiano stipulato un patto civile di solidarietà, a partire dal terzo anniversario dal loro patto¹¹¹.

¹¹⁰ L'analisi dei coefficienti del quoziente familiare francese permette di evidenziare due aspetti interessanti. Il primo riguarda il numero di percettori di reddito, che evidentemente non è una variabile di rilievo per il legislatore francese. Infatti, i due coniugi pesano entrambi un'unità, indipendentemente dal fatto che siano o meno percettori di reddito. Il secondo concerne i figli a carico. In questo caso è evidente l'intento del legislatore francese di attribuire un particolare vantaggio ai nuclei con almeno tre figli. La presenza del terzo figlio, infatti, comporta l'incremento di un'unità del quoziente (come se fosse un adulto), mentre i primi due figli "pesano" solo 0,5 punti. In altre parole, a partire dal terzo figlio, ogni successivo elemento della famiglia comporta una riduzione del carico fiscale più rilevante di quella stabilita per i primi due.

¹¹¹ La procedura per calcolare il debito d'imposta è quindi la seguente: sommare i redditi dei componenti il foyer fiscal, individuando un'unica base imponibile; dedurre i contributi pagati e gli ulteriori oneri deducibili, determinando la base imponibile netta; dividere la base imponibile netta per le quote che compongono il foyer fiscal (ciascuno dei coniugi conta come una unità; i primi due figli contano come mezza unità, mentre i figli a partire dal terzo valgono come una unità intera); determinare il debito d'imposta (lordo) per foyer fiscal, utilizzando le aliquote progressive a scaglioni (dal 5,50% al 40%); moltiplicare l'imposta per il numero delle quote che compongono la famiglia fiscale, al fine di determinare l'imposta (lorda) totale; sottrarre le detrazioni ammesse dalla legge per ottenere il debito d'imposta netto.

Si tratta in tutta evidenza di un sistema di *favor* fiscale per la famiglia (intesa peraltro in accezione molto ampia dal legislatore francese), che comporta dei notevoli vantaggi fiscali che aumentano all'aumentare del nucleo familiare e al crescere del reddito.

Gli effetti maggiori – in termini di incidenza fiscale – si hanno in particolare sui nuclei familiari monoreddito: viene eliminata l'iniquità del sistema di tassazione individuale, in cui, a parità di reddito complessivo, paga di più la famiglia che ha un solo reddituario rispetto a quella che ha più reddituari.

In merito alla centralità della "famiglia fiscale" nell'ordinamento tributario francese, non può non citarsi la recente sentenza della Corte Costituzionale francese (n. 662 del 29 dicembre 2012)¹¹², con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale della norma con cui era stato introdotto un contributo eccezionale di solidarietà sui redditi professionali superiori a un milione di Euro.

La Corte ha sancito che l'istituzione di tale tributo viola il principio di uguaglianza ed è contraria alla Costituzione e alla Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo, in quanto la stessa prevede che il contributo si determini in base al reddito individuale e non a quello del nucleo familiare al quale il contribuente appartiene: in un sistema incentrato sulla considerazione unitaria del foyer fiscal, non si giustificano norme che derogano a tale principio.

Il quoziente non può insomma essere applicato solo su una parte del reddito del nucleo: la situazione familiare della persona deve essere considerata *in toto*, prescindere dalla tipologia e dall'ammontare dei redditi tassati.

5. Alcune forme di valorizzazione dei rapporti familiari a livello fiscale

Come si è detto, il sistema italiano dell'IRPEF, rispetto ai modelli europei sopra citati, pare poco sensibile alle esigenze della famiglia.

Tuttavia, l'ordinamento tributario conosce comunque alcune forme di valorizzazione dei rapporti familiari.

Tralasciando le fattispecie in cui lo *status* familiare incide sulla posizione fiscale del contribuente sulla base di criteri che tengono conto dei regimi civilistici della comunione legale o convenzionale, mi soffermo su

¹¹² Cfr. A. Turchi, *Il quoziente familiare nella giurisprudenza del Consiglio costituzionale francese*, in *Rass. trib.*, 2013, 882 ss.; M. Collet, *L'impôt confiscatore : question politique, réponses juridiques*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4, 2013.

due aspetti nei quali l'ordinamento si rivela particolarmente sensibile alla "famiglia".

Il primo aspetto, di natura sostanziale, riguarda quell'entità patrimoniale comunemente definita "azienda familiare"; il secondo, di tipo applicativo, riguarda invece la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento, di utilizzare proprio il nucleo familiare quale centro di imputazione giuridico per determinare – mediante lo strumento del redditometro – il reddito dei componenti della famiglia.

Se nel primo "istituto" è l'ordinamento fiscale ad attuare il *favor familiae*, nel secondo caso la famiglia costituisce un vero e proprio "strumento" finalizzato all'accertamento dei redditi da parte del Fisco.

5.1. La tutela fiscale dell'azienda familiare: impresa familiare e patto di famiglia

L'azienda di famiglia è quella in cui la gestione dell'impresa fa capo a una singola persona fisica ovvero a più persone legate da vincoli di parentela, che forniscono un apporto personale all'azienda, sentendola come propria. Si tratta di un modello imprenditoriale molto diffuso nell'ambito dell'Unione Europea (che rappresenta circa il 95% delle attività produttive e dà lavoro a circa i due terzi degli occupati nel settore privato). Il nostro Paese è perfettamente in linea con tali dati, ed infatti la maggior parte delle piccole e medie imprese, che sono la struttura portante dell'economia italiana, possono essere considerate aziende di famiglia.

Il legislatore italiano, nell'ambito della riforma del diritto di famiglia, introducendo nell'ordinamento la figura dell'impresa familiare, di cui all'art. 230-bis c.c., ha inteso dare regolamentazione a quei rapporti che nascono in seno ad un'impresa ogni qualvolta un familiare dell'imprenditore presta la sua opera in maniera continuativa nell'impresa stessa.

In forza di tale norma, è riconosciuto al familiare che presta la propria attività di lavoro in modo continuativo nell'impresa familiare, il diritto al mantenimento secondo le condizioni patrimoniali della famiglia; il diritto alla partecipazione agli utili dell'impresa e dei beni acquistati con essi, nonché agli incrementi anche in ordine all'avviamento in proporzione alla qualità e alla quantità del lavoro prestato.

Agli stessi familiari, inoltre, è riservato il potere di concorrere alle decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi, gli indirizzi produttivi, la gestione straordinaria e la cessazione dell'impresa.

Il legislatore ha quindi introdotto una figura nuova di impresa, che non trova la sua fonte in un rapporto

contrattuale, ma discende direttamente dalla legge e che alla legge si rifa per la disciplina di quello che è, sostanzialmente, un rapporto fondato sulla solidarietà familiare.

Accanto alla disciplina civilistica, è prevista per l'impresa familiare una regolamentazione fiscale di natura agevolata.

L'imputazione del reddito prodotto dall'impresa familiare è difatti disciplinata dall'art. 5, commi 4 e 5, TUIR, per il quale i redditi delle imprese familiari, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Viene specificato che per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo.

Come si evince, l'azienda familiare è stata oggetto di una disciplina compiuta e dettagliata, che dimostra l'attenzione del legislatore italiano in materia, anche sotto il profilo fiscale.

Anche perché, accanto alla disciplina civilistica e a quella fiscale relativa alle imposte sui redditi, il legislatore nazionale si è preoccupato anche di regolamentare – favorendo l'impresa familiare – il passaggio generazionale dell'impresa medesima, mediante la previsione dell'istituto – civilistico e fiscale – del patto di famiglia, introdotto con L. 14 febbraio 2006, n. 55.

Circa i profili fiscali, non affrontati dalla legge del 2006 che ha introdotto l'istituto in parola, un importante chiarimento è arrivato con la legge finanziaria per il 2007, che, in seguito alla reintroduzione delle imposte sulle successioni e donazioni, ha disposto l'esenzione da quest'ultime per i trasferimenti di aziende o rami di azienda, di quote sociali e di azioni a favore dei figli, degli altri discendenti e del coniuge, e ha previsto espressamente che essa si applica anche ai trasferimenti effettuati tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile.

Si può quindi concludere dicendo che il legislatore sembra prestare particolare attenzione alla famiglia nell'ambito di quella unità produttiva – fondamentale nell'economia italiana – dell'impresa familiare, che la legge favorisce sia sotto il profilo civilistico, mediante previsione di apposite normative agevolate di diritto societario e di diritto civile, sia sotto il profilo fiscale, mediante concessione di agevolazioni ed esenzioni in capo all'azienda familiare e ai lavoratori ivi occupati.

5.2. Il ruolo del “nucleo familiare” nell'accertamento sintetico dei redditi: la posizione della famiglia nel nuovo redditometro

La famiglia assume rilevanza anche come “strumento” per agevolare l'attività di accertamento del Fisco.

Difatti, il nuovo redditometro prende in considerazione il concetto di nucleo familiare, inteso quale centro comune di imputazione delle spese, al fine di consentire la determinazione induttiva di un reddito presunto.

In buona sostanza, è curioso notare come il legislatore abbia inteso dare rilevanza al concetto di “famiglia fiscale” non tanto nella fase “fisiologica” del rapporto con il contribuente (si è detto che l'imposta sui redditi non è particolarmente “sensibile” ai rapporti familiari), bensì in quella “patologica” del rapporto tributario, nella fase cioè dell'accertamento di maggiori redditi.

Si ha così il paradosso per cui la “Famiglia fiscale” continua ad essere ignorata, in via generale, con riferimento alla determinazione della base imponibile, ma assume rilevanza per quanto concerne il raggiungimento del c.d. “interesse fiscale” nella fase di accertamento.

Il nuovo strumento redditometrico individua difatti il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva attribuibili per gruppi e categorie di consumi, suddivisi per area geografica e tipologia del nucleo familiare di appartenenza del contribuente.

L'art. 1, comma 3, D.M. 24 dicembre 2012, istitutivo del nuovo accertamento sintetico, prevede: *“Il contenuto induttivo degli elementi di capacità contributiva, indicato nella Tabella A, è determinato tenendo conto della spesa media del nucleo familiare di appartenenza del contribuente (...). Le tipologie di nuclei familiari considerate sono indicate nella Tabella B”*.

L'eventuale non congruità imputabile al nucleo familiare viene quindi trasposta sul singolo contribuente, sulla base dei criteri previsti dagli articoli 2 e 3 del D.M.

L'art. 2 stabilisce che si considerano sostenute dal contribuente le spese relative a beni e servizi effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico; il successivo art. 3, prevede che l'ammontare delle spese statistiche riferite ai consumi del nucleo familiare di appartenenza vada imputato ai componenti con un sistema proporzionale basato sull'ammontare dei redditi riferibili ai singoli o, in mancanza di redditi, sulla base del rapporto di sostenimento delle spese effettive tra i componenti della famiglia.

Sul punto, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con circolare n. 24/E del 31 luglio 2013, la quale specifica che, in fase di ricostruzione del reddito, la quota parte della spesa media del nucleo familiare di appartenenza

attribuibile al singolo contribuente, va determinata applicando a detta spesa, la percentuale corrispondente al rapporto tra il reddito dichiarato dal soggetto e quello complessivo maturato dall'intero nucleo familiare.

Come si evince, il nuovo strumento redditometrico conferisce primaria rilevanza alla “famiglia fiscale” (peraltro introducendo un concetto di “famiglia” avulso dai criteri “tradizionali”), attribuendo a quest'ultima un ruolo privilegiato nella individuazione dei redditi accertabili in capo al singolo componente.

In conclusione, la famiglia poco rileva nell'ordinamento tributario, se non quando serve per tutelare le ragioni fiscali!

6. Proposte di introduzione di un sistema di tutela fiscale della famiglia

Al fine di superare lo stato attuale di indifferenza o neutralità dell'ordinamento tributario rispetto alla questione “famiglia”, quali sono le proposte di riforma percorribili?

La soluzione del quoziente familiare è stata proposta in Italia dal Governo sin dall'anno 1990, con l'approvazione della Legge delega n. 428/1990, relativa alla revisione del trattamento tributario dei redditi della famiglia. La delega, non esercitata entro la scadenza dei termini, fissava dei principi analoghi a quelli del sistema francese, introducendo un regime di tassazione familiare applicabile su opzione dei contribuenti e indicando, quale “famiglia fiscale”, una nozione ampia sulla base del medesimo modello francese (ricomprendendovi anche le convivenze di fatto).

La delega prevedeva, tra gli altri, i seguenti criteri direttivi:

- facoltà di optare per il cumulo dei redditi;
- commisurazione dell'imposta alla forza reddituale del nucleo familiare tenendo conto del numero delle persone della famiglia e dei redditi da essi posseduti;
- introduzione del c.d. quoziente familiare ai fini della attuazione della progressività.

Nessun provvedimento di carattere generale è stato peraltro emanato in attuazione della suddetta delega (la stessa Corte Costituzionale, nella sentenza n. 358 del 24 luglio 1995, aveva rinnovato al legislatore l'invito ad eliminare l'attuale regime discriminatorio nei confronti delle famiglie monoreddito).

Il problema, molto probabilmente, avrebbe dovuto essere affrontato nell'ambito della riforma fiscale di cui alla legge delega 7 aprile 2003, n. 80; tuttavia, la riforma non solo non è stata compiuta, ma le soluzioni adottate,

pur attenuando il prelievo per le famiglie monoreddito, non erano tali da impedire che il trattamento fiscale di queste ultime risultasse comunque peggiore rispetto a quello applicabile, a parità di reddito complessivo, alle famiglie bireddito.

Si contano da allora innumerevoli progetti di legge, i quali, tuttavia, non sembrano approdare ad una concretizzazione e che paiono abbandonati negli attuali progetti di riforma fiscale.

La rinuncia, o comunque le perplessità politiche, derivano innegabilmente dagli effetti economici derivanti dall'introduzione del meccanismo della tassazione familiare, che comporterebbe una rilevante perdita di gettito (dal 3% al 5% del gettito complessivo IRPEF).

Si tratterebbe di un intervento che, per essere realizzato a parità di gettito, richiederebbe una contestuale revisione al rialzo delle aliquote. Tutto ciò è impossibile, tenuto conto del fatto che la prospettiva non è quella di alzare le aliquote, ormai insostenibili, ma semmai quella di prevedere una lieve riduzione.

Un altro percorso potrebbe essere quello suggerito dal Forum delle associazioni familiari, le quali hanno proposto di istituire un "fattore famiglia", che individui una base di reddito non tassabile, coincidente con il minimo vitale, derivante dall'applicazione di un coefficiente parametrato alla numerosità e alla tipologia dei carichi familiari gravanti sul percettore del reddito: si tratterebbe di una *no tax area* determinata per ciascun contribuente in ragione del suo reale carico familiare.

I redditi eccedenti la *no tax area* sconterebbero le aliquote ordinarie, mentre quelli inferiori fruirebbero di una tassazione negativa, sotto forma di assegno monetario di importo pari al beneficio fiscale non goduto.

La proposta riprende l'idea, avanzata da parte della dottrina¹¹³, di attribuire crediti d'imposta ai contribuenti con reddito incapiente rispetto alle detrazioni per i figli e per altri familiari a carico, attuando quella che viene definita come "imposizione negativa".

Si tratta di una questione – quella della salvaguardia del "minimo vitale" – che è stata già affrontata in occasione del convegno organizzato dal Prof. Moschetti a Treviso nel 1997, dove studiosi di tutta Europa si sono confrontati sulla possibilità di ricavare, a livello europeo, dei principi comuni, anche di massima, per individuare le spese necessarie a garantire un'esistenza dignitosa e una tassazione adeguata della famiglia.

Il problema rimane, e assume rilievo primario in relazione alla famiglia: la tutela del minimo vitale, sotto ogni profilo, è un diritto costituzionale che discende, come dice la migliore dottrina, dal principio di capacità contributiva.

7. Considerazioni conclusive

Allo stato attuale, si deve riconoscere che la riforma fiscale in cantiere non affronta minimamente il rapporto tra Fisco e famiglia.

La risposta dell'ordinamento tributario, che rimane ancorato ad un sistema individuale di tassazione, se da una parte appare adeguata nell'ambito della tutela dell'impresa familiare, dall'altra non appare soddisfacente a garantire le esigenze di tutela della famiglia, che impongono di salvaguardare, anche sotto il profilo fiscale, un valore costituzionale rispetto al quale la tassazione non può rimanere indifferente e neutrale.

Il sistema è invece ancora quello delineato dalla riforma degli anni Settanta, i cui limiti sono ben descritti dalla storica sentenza con cui è stata dichiarata l'illegittimità del cumulo dei redditi tra coniugi, nella quale la Corte esprimeva l'auspicio che, in un sistema ordinato sulla tassazione separata dei rispettivi redditi complessivi, possa essere data ai coniugi la facoltà di optare per un differente sistema di tassazione che agevoli la formazione e lo sviluppo della famiglia.

L'esigenza di tutelare il *favor familiae* di cui all'art. 31 Cost. può venire appagata sia con l'oculata scelta di un sistema alternativo alla tassazione separata, sia anche all'interno di quest'ultimo, ristrutturando e potenziando gli oneri deducibili e le detrazioni soggettive, per meglio adeguarli all'esigenza medesima, incentivando la famiglia, quale unità di consumo e di risparmio, prima ancora che come formazione sociale tutelata costituzionalmente.

Volendo stare con i piedi per terra, tenuto conto dell'attuale congiuntura economica, è inutile farsi illusioni: il sistema delle detrazioni dovrebbe quantomeno soddisfare il fabbisogno fondamentale di vita effettivo della famiglia.

Anche se il sistema rimane quello attuale, si deve tener conto della composizione della famiglia e del numero dei figli con lo strumento delle detrazioni, che andrebbe fortemente rafforzato, e non indebolito, come purtroppo sembra delinarsi nell'immediato futuro.

¹¹³ Per una compiuta esposizione della c.d. imposizione negativa, si veda, da ultimo, A. Giovannini, *Famiglia e capacità contributiva*, cit., 221 ss..

Le imposte per l'ambiente

di Roberto Lunelli

1. Premessa

Una (seppur sintetica) disamina della fiscalità ambientale richiede la definizione dei c.d. “tributi ambientali”, il loro inquadramento giuridico e la individuazione delle fonti normative che li prevedono. Solo così si potrà capire la loro genesi, prendere atto dell'attuale situazione e prevedere la (probabile) evoluzione di questo settore impositivo; senza dimenticare che una efficace tutela dell'ambiente non può essere limitata solo all'Italia, ma deve riguardare quanto meno l'Europa, in una prospettiva che deve coinvolgere l'intero Pianeta.

2. Tributi ambientali

2.1. Secondo la definizione della Commissione europea¹¹⁴: “una tassa rientra nella categoria delle tasse ambientali se l'imponibile è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato”.

In breve e in chiaro: si qualifica “ambientale” quel tributo che assume come base imponibile una grandezza fisica che ha un impatto negativo sull'ambiente; con una precisazione: per integrare la fattispecie (imponibile) non è sufficiente che il tributo sia finalizzato a tutelare l'ambiente, ma è necessario che tra “il fatto” e “il danno ambientale” sussista una relazione di causa ad effetto. Solo la conseguenza negativa (dimostrata) di un fenomeno o di un evento può integrare il presupposto (quantificabile) di una imposta “ambientale”, per cui, in termini più analitici e precisi, essa deve essere strutturata in modo che

- il danno ambientale sia causato da un “fatto”;
- il predetto rapporto tra il fatto e il danno sia (scientificamente) dimostrabile e sia quantificabile; nonché, aggiungo io,
- il danno sia reversibile, dato che al deterioramento ambientale irreversibile devono contrapporsi non già oneri fiscali, ma divieti e/o sanzioni (amministrative e, se del caso, anche penali).

2.2. La possibilità di introdurre, in un ordinamento, tributi ambientali presuppone che, fra gli obiettivi di quella legislazione, rientri anche la tutela ambientale. È

il caso del Trattato dell'Unione europea¹¹⁵, che dedica alla materia il Titolo XX - “Ambiente” – diretto a perseguire “un elevato livello di tutela¹¹⁶”, da realizzare nel rispetto dei principi della precauzione, della prevenzione, della correzione e, per quel che qui interessa, del principio “chi inquina paga”¹¹⁷, per effetto del quale, i soggetti responsabili¹¹⁸ “di fenomeni di inquinamento o, in senso più ampio, di danni causati all'ambiente (devono farsi) carico dei costi necessari ad evitare o riparare l'inquinamento o il danno¹¹⁹”.

In attuazione di tale principio, le Istituzioni dell'Unione possono deliberare¹²⁰ l'assunzione di tutte le azioni necessarie per la sua concreta applicazione, avendo riguardo, peraltro, ai principi, altrettanto importanti, stabiliti dall'art. 5 del Trattato stesso, quali:

- * il principio di sussidiarietà, per cui “nei settori che non sono di sua competenza esclusiva, l'Unione interviene soltanto se ed in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri”; e

¹¹⁵ Cfr. “Versione consolidata del trattato dell'Unione europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea”, in G.U. dell'Unione europea C-326/132 del 26.10.2012.

¹¹⁶ Cfr. art. 191, par. 2, nonché art. 3, par. 3, secondo il quale l'Unione europea “si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato... su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente”.

In questa ottica, il Trattato prevede, ad esempio nel caso dell'energia, la promozione del risparmio energetico, della efficienza energetica e dello sviluppo delle energie rinnovabili (cfr. artt. 191 e 194).

¹¹⁷ Cfr. art. 191.

¹¹⁸ In merito agli obblighi a carico dei soggetti responsabili dell'inquinamento, la Ordinanza 25.9.2013, n. 21, dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato (riportata più oltre), pur non attenendo specificatamente al tema dei tributi ambientali, evidenzia, da un lato, il sempre maggior rilievo attribuito alla tutela ambientale a livello sia comunitario che nazionale e, dall'altro, lo stretto legame che esiste tra i due ambiti legislativi, dovendo quello nazionale attenersi ai principi sanciti dalla legislazione comunitaria.

¹¹⁹ Cfr. “La valutazione dell'applicazione del principio “chi inquina paga””. Rete Nazionale delle Autorità Ambientali e della Autorità della Programmazione dei Fondi Strutturali Comunitari 2000-2006. Roma, dicembre 2003.

¹²⁰ In proposito si veda, ad esempio, la Direttiva 2004/35/CE del 21.4.2004 (modificata dalla Direttiva 2009/31/CE), “sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale”, diretta a meglio realizzare a livello comunitario l'obiettivo di istituire una disciplina comune per la prevenzione e riparazione del danno ambientale a costi ragionevoli per la società.

¹¹⁴ Cfr. *Statistic on Environmental taxes, commissioned by European Commission, prepared by ATW – research, 6-7 maggio 1996.*

* il principio di proporzionalità, per cui “*il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei Trattati*”.

Pur essendo previsto che, a tutela dell'ambiente, gli Organi dell'Unione possano adottare anche “*(...) disposizioni aventi principalmente natura fiscale*”¹²¹, va, infatti, sottolineato come tutti i procedimenti assunti in sede comunitaria debbano rispettare i principi fondamentali del Trattato, che fungono, pertanto, da “cornice” del “quadro” legislativo e regolamentare.

2.3. La fonte che legittima¹²² i singoli Stati membri a legiferare in materia di “fiscalità ambientale” – attraverso la introduzione sia di tributi che di agevolazioni – viene individuata proprio nel principio comunitario “*chi inquina paga*”, che trova immediata applicazione anche nella legislazione italiana, in considerazione della sua “diretta efficacia”, senza che siano necessarie norme interne di recepimento: che possono essere utili, ma non indispensabili. “*Il ricorso alla leva fiscale consente di prevenire e correggere il danno ambientale*”¹²³, ovvero di *reagire agli effetti inquinanti, aumentando il costo dei comportamenti che producono diseconomie esterne*; e “*trova applicazione [sia] mediante forme di risarcimento del danno ambientale basate sulla responsabilità civile*”¹²⁴ (e, talora, penale), sia mediante il prelievo fiscale che deriva dalla applicazione di tributi ambientali; il tutto in ossequio al principio di proporzionalità, attraverso una equa (e solidale) ripartizione dei costi legati all'inquinamento ambientale.

Per sapere se i principi dell'Unione Europea in materia ambientale – e in particolare quello per cui “chi inquina, paga” e quello di “precauzione e di azione preventiva” – ostino alla normativa nazionale (T.U. ambiente di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, artt. 244, 245 e 253) che non consente all'Autorità amministrativa di imporre l'obbligo di realizzare le misure di messa in sicurezza, di emergenza e di bonifica – il Consiglio di Stato in Adu-

¹²¹ Cfr. art. 192, sia pure a certe condizioni, fra le quali quelle citate nel testo.

¹²² “*Il principio comunitario “chi inquina paga” fissato dall'art. 175 [ora art. 191] del Trattato CE*” – che “*trova immediata e diretta applicazione nella legislazione nazionale*” – “*deve ritenersi costituzionalizzato, atteso che il nuovo art. 117 della Costituzione prevede che i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, quindi, anche i principi generali sui quali detto ordinamento si fonda, devono essere osservati dallo Stato e dalle Regioni e... dai Comuni*” (cfr. Consiglio di Stato, 26.9.2013, n.4756).

¹²³ In proposito si è ritenuto che il tributo ambientale integri “*un prelievo con scopo extrafiscale, che tende a dissuadere gli operatori dall'intraprendere o dall'incrementare produzioni virtualmente o realmente dannose per la collettività (ma non meritevoli di totale repressione)*”: cfr. G. Gaffuri, “*Ancora sull'attitudine alla contribuzione*” in *Rassegna tributaria*, 5/2013.

¹²⁴ Cfr. A. Quaranta, a margine della Sentenza del Consiglio di Stato, 26.9.2013, n.4756.

nanza Plenaria, visto che la questione era stata risolta in modo opposto dalla Sez. 6^a (con Sent. 9 gennaio 2013) e dalla Sez. 2^a (con parere 2038/2012), ha rimesso all'esame della Corte di Giustizia dell'U.E. tale questione pregiudiziale¹²⁵, con la Ordinanza, 25.9.2013, n. 21.

2.4. Il principio “chi inquina, paga”, già evocato nella nostra Costituzione all'art. 9, che sancisce la “*tutela del paesaggio*”, è espressamente riconosciuto nel Codice dell'ambiente di cui al D.Lgs. 152/2006 che prevede: da un lato, tributi sulla produzione di emissioni inquinanti o sul consumo di prodotti inquinanti (strumenti penalizzanti); dall'altro, sgravi, detrazioni ed esenzioni tributarie correlate ai comportamenti virtuosi (strumenti incentivanti). Oneri tributarie e agevolazioni fiscali che dovrebbero essere complementari e, in ogni caso, perseguire le stesse finalità. Va ricordato, però, che i tributi ambientali hanno posto un problema di compatibilità¹²⁶ con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 COST., dato che non per tutti “i fatti” che causano un danno ambientale (reversibile) è possibile una (oggettiva) quantificazione economica. Talora, infatti, risulta difficile individuare il presupposto impositivo, che, nel caso ad esempio di costi connessi con il (o derivanti dal) risanamento degli effetti del danno ambientale (cioè ai cd. “costi di bonifica”) non sussisterebbe; configurandosi, in questi casi, tutt'al più una “tariffa” che si pone come “corrispettivo di un servizio prestato”.

Invece, nel caso, ad esempio, della c.d. *carbon tax*, che “*postula una necessaria ed imprescindibile correlazione tra il “potere inquinante del combustibile” e la “misura della imposizione”, alla quale lo stesso risulta assoggettato*”, e, dunque,

¹²⁵ La questione è posta dall'Adunanza Plenaria nei termini seguenti: “*se i principi dell'Unione europea in materia ambientale sanciti dall'art. 191, par. 2, del Trattato ... - in particolare, il principio “chi inquina paga”, il principio di precauzione, il principio dell'azione preventiva, il principio della correzione, in via prioritaria, alla fonte, dei danni causati all'ambiente - ostino ad una normativa nazionale, quale quella delineata dagli artt. 244, 245 e 253 del D.Lgs. 3.4.2006, n. 152, che, in caso di accertata contaminazione di un sito e di impossibilità di individuare il soggetto responsabile della contaminazione o di impossibilità di ottenere da quest'ultimo gli interventi di riparazione, non consenta all'autorità amministrativa di imporre la esecuzione delle misure di sicurezza di emergenza e di bonifica al proprietario non responsabile dell'inquinamento, prevedendo, a carico di quest'ultimo, soltanto una responsabilità patrimoniale limitata al valore del sito dopo la esecuzione degli interventi di bonifica*”. Al momento, la causa, C-534/13, risulta pendente presso la Corte di Giustizia Europea.

¹²⁶ Tale problema non dovrebbe porsi con riguardo alla “*imposta di consumo, tipo di prelievo conciliabile con il principio di capacità contributiva*”, ma potrebbe rilevare rispetto alla “*tassazione dell'effetto contaminante*” che “*non è, di per sé un indice di forza economica o di una maggiore forza economica, rispetto ad una equivalente funzione produttiva meno o punto rischiosa per i terzi*”: cfr. G. Gaffuri, “*Ancora sull'attitudine alla contribuzione*” in *Rassegna tributaria*, 5/2013.

“individua quale indice di capacità contributiva – e presupposto della imposizione – l'utilizzo di combustibili inquinanti”, si realizza quella correlazione tra “fatto inquinante” e “danno ambientale” che integra il presupposto impositivo: “al variare delle emissioni di anidride carbonica, cui la combustione di un determinato prodotto dà luogo, corrisponde [infatti] l'applicazione in misura diversa dell'imposta¹²⁷”. E vanno annoverate tra i tributi ambientali anche le imposte sulla produzione o sul consumo di prodotti energetici, la tassa di circolazione (non anche quella di possesso) degli autoveicoli, l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili ... non, invece, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, perché il tributo è richiesto a fronte della prestazione di un servizio diretto a prevenire l'effetto (extrafiscale) di un danno all'ambiente.

2.5. La valutazione e concessione di agevolazioni fiscali – connesse con la incentivazione di risorse non inquinanti – deve essere attuata in conformità con le disposizioni comunitarie e, in particolare, con la “Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente¹²⁸”: la quale, nell'individuare le misure che “possono contribuire a promuovere lo sviluppo sostenibile”, impone, ancora una volta, il rispetto (in sede legislativa e applicativa) del principio di libera concorrenza e di proporzionalità previsti dal Trattato.

Tra le misure incentivanti si possono ricordare: le detrazioni IRPEF per gli interventi di ristrutturazione edilizia; le detrazioni IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente¹²⁹; il c.d. “Conto Termico”, cioè il contributo liquidato a favore del soggetto che effettua interventi di piccole dimensioni per l'incremento della efficienza energetica; i c.d. “Certificati verdi”, diretti ad incentivare la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili; le disposizioni agevolative per gli impianti fotovoltaici ...

2.6. Competente ad introdurre (eventuali) disposizioni legislative in materia di tutela ambientale - sia che si tratti di tributi che di agevolazioni – è prima di tutto (ex art. 117 COST.) lo Stato, anche se è prevista una competenza subordinata¹³⁰, concorrente e residuale a fa-

vore delle Regioni e delle Province Autonome di Trento e Bolzano: “la circostanza che una determinata disciplina sia ascrivibile alla materia “tutela dell'ambiente” di cui all'art. 117, secondo comma, lettera s), della Costituzione, se certamente comporta il potere dello Stato di dettare standard di protezione uniformi validi su tutto il territorio nazionale e non derogabili in senso peggiorativo da parte delle Regioni, non esclude affatto che le leggi regionali emanate nell'esercizio della potestà concorrente di cui all'art. 117, terzo comma della Costituzione, o di quella “residuale” di cui all'art. 117, quarto comma, possano assumere tra i propri scopi anche finalità di tutela ambientale¹³¹”.

2.7. Il Legislatore, nel recente passato, si era mostrato “sensibile” al problema ambientale, tant'è che con la Legge (7 aprile 2003, n. 80) di Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale era stato previsto che il settore delle accise si sarebbe dovuto reimpostare “avendo riguardo a finalità ambientali, di equilibrio territoriale e di adeguamento alla liberalizzazione dei servizi”; ma, com'è noto, quella Legge è stata in larga parte inattuata. Ora è la volta della Legge delega¹³² al Governo “per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

L'art. 15 di tale legge, rubricato “Fiscalità energetica e ambientale”, stabilisce che il Governo, in sede di Decreti delegati, dovrà

* introdurre “nuove forme di fiscalità ... finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica ... prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo¹³³, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla ridu-

¹³¹ Cfr. Corte Costituzionale, 14.11.2007, n. 378 e, in precedenza, Corte Costituzionale, 28.6.2006, n. 247. In altra occasione, però, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la previsione “statale” della facoltà per il Presidente della Regione interessata da calamità naturali di aumentare, tra l'altro, la misura dell'imposta regionale sulla benzina a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza, violi l'art. 23 Cost. in tema di riserva di legge, l'art. 119, Cost., commi 1, 4 e 5 e l'art. 123 Cost., e ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 2, co.2-*quater* del D.L. 225/2010, conv. in L. 10/2011 nella parte in cui introduce i commi 5-*quater* e 5-*quinquies*, primo periodo, nell'art. 5 della L. 225/1992. In termini di ripartizione della potestà legislativa regionale, la Corte, ha ritenuto, infatti, insufficiente la previsione statale attributiva della potestà legislativa ad un organo diverso da quello naturalmente assegnatario della potestà legislativa regionale: cfr. Corte Costituzionale, 13.2.2012, n. 22.

¹³² Legge 11 marzo 2014, n. 23.

¹³³ “Le norme in esame esplicitamente perseguono le finalità del c.d. “doppio dividendo” in materia di tassazione ambientale: in sostanza le misure che saranno adottate otterranno il duplice vantaggio di ridurre le emissioni nocive e al contempo di redistribuire più equamente il carico fiscale, in modo da renderlo più compatibile con uno sviluppo sostenibile”: cfr. la Scheda di lettura dell'art. 15 – Camera dei deputati, 20 settembre 2013, n. 29/2.

¹²⁷ Cfr. C.T.R. Puglia, Sez. XXIII, Sent. 29.03.2011, n. 74.

¹²⁸ Cfr. in G.U. n. 82 C del 1° aprile 2008.

¹²⁹ Queste misure hanno fatto registrare all'Enea - dal 2007 al 2011 - un totale di 1,3 milioni di pratiche.

¹³⁰ In proposito – relativamente alla “tariffa rifiuti” – si è ritenuto che “il Legislatore non ha attribuito ... ai Comuni il potere di incidere sul presupposto per l'applicazione della tassatariffa o sui requisiti per la fruizione della esenzione stabilita dal Legislatore nazionale, con la conseguenza che i principi stabiliti dalla legislazione comunitaria e nazionale ... devono ritenersi presupposto di ogni regolamento comunale”: cfr. Consiglio di Stato, 26.9.2013, n.4756.

zione della tassazione sui redditi, ... alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alle fonti di energia rinnovabili¹³⁴;

- * attuare le predette “nuove forme di fiscalità in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale”, nonché “in conformità con i principi¹³⁵” e le misure che verranno adottate dall’Unione europea per uno sviluppo sostenibile e per la *green economy*.

Il tutto coordinando l’entrata in vigore dei decreti delegati “con la data di recepimento della disciplina armonizzata¹³⁶” stabilita a livello europeo.

Il Legislatore si rende conto, dunque, della necessità ed urgenza di “riorganizzare” e “riqualificare” il settore della fiscalità ambientale attraverso provvedimenti coordinati ed equilibrati; tanto più che da questi tributi - poco noti e considerati marginali - derivano entrate erariali tutt’altro che trascurabili: secondo gli ultimi dati disponibili, il gettito dei tributi ambientali supera i 40 miliardi di euro, rappresentando “il 2,4% del Pil: 78,3% per imposte sull’energia, 20,4% per quelle sui trasporti e l’1,3% per ciò che riguarda inquinamento e impiego di risorse¹³⁷”.

3. Conclusione

I “tributi ambientali” costituiscono uno strumento di dissuasione e di contenimento delle “esternalità” che incidono negativamente sull’ecosistema; così come “le misure tributarie agevolative” fungono da incentivo ad adottare soluzioni e a realizzare interventi che riducano le emissioni inquinanti e contribuiscano al risparmio energetico.

Lo Stato italiano – e gli altri Enti che costituiscono, ai sensi dell’art. 114 COST., la Repubblica¹³⁸ – devono garantire la tutela dell’ambiente sia con incentivi e age-

¹³⁴ Cfr. art. 15, Legge 11.3.2014, n. 23.

¹³⁵ Detti principi “verranno adottati con l’approvazione della proposta di modifica della direttiva 2003/96/CE di cui alla comunicazione COM (2011) 169 della Commissione del 13 aprile 2011” (cfr. art. 15), che “mira ad adeguare i meccanismi del mercato interno alle nuove esigenze ambientali”: cfr. la Scheda di lettura dell’art. 15 – Servizio Studi del Senato, Ottobre 2013, n. 63.

¹³⁶ Cfr. la Scheda di lettura dell’art. 15 – Camera dei deputati, 20 settembre 2013, n. 29/2.

¹³⁷ Cfr. la Scheda di lettura dell’art. 15 (citata) che riporta anche le stime di Legambiente, secondo la quale “la tassazione ambientale nel 2011 è stata pari a 43,9 miliardi di euro ... Le tasse ambientali”, si legge ancora nella Scheda, “sono oggi significativamente inferiori rispetto agli inizi degli anni 2000 (nel 2001 erano il 3% del Pil e il 10,5% del totale delle entrate)”.

¹³⁸ Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

volazioni, sia con strumenti dissuasivi come tributi e sanzioni amministrative (e, anche, penali): in attuazione del principio fondamentale contenuto nell’art. 9 della COST. e di un obbligo che deriva dalla Carta dei “diritti fondamentali” dell’Unione Europea¹³⁹ (la quale, com’è noto, ha acquisito forza e valore di Trattato in quanto recepita¹⁴⁰ nell’art. 6 del Trattato UE).

In base all’art. 37 di tale Carta, gli Stati UE debbono assicurare ai cittadini dell’Unione, in attuazione del principio dello “sviluppo sostenibile” (di cui al Preambolo della Carta), non solo il diritto alla “tutela dell’ambiente”, ma anche il “miglioramento della qualità” dell’ambiente ...

... non è un caso che il Regolamento 691/2011UE¹⁴¹, per “monitorare la situazione”, abbia istituito “un quadro comune per la raccolta, la compilazione, la trasmissione e la valutazione di conti economici ambientali europei”, compresi i dati relativi alle imposte ambientali ripartite per attività economica.

Il primo rapporto BES (Benessere Equo e Sostenibile) ITALIA 2013, curato dall’ISTAT in collaborazione con il CNEL e reso pubblico nell’aprile scorso, evidenzia (al dominio 10, relativo appunto all’Ambiente) come sussistano nel nostro Paese consistenti criticità nella tutela dell’ecosistema: in ordine alla qualità dell’aria, alla qualità delle acque, al trattamento e allo smaltimento dei rifiuti.

Gli Enti e gli Organi della Repubblica sono chiamati, dunque, a superare tali criticità con azioni tempestive ed incisive, con misure incentivanti, dissuasive e penalizzanti anche di natura tributaria: quelle esistenti nel nostro Paese non sono sempre adeguate e spesso sono poco coordinate, per cui ci si attende che i Decreti delegati – alla cui stesura potrà concorrere e dare il suo contributo di scienza e di competenza anche la nostra Associazione – prevedano, in attuazione della riforma (seppure parziale) del sistema tributario, nuovi interventi soprattutto preventivi e di favore, più che *ex post* e penalizzanti.

¹³⁹ Proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e modificata a Strasburgo il 12 dicembre 2007.

¹⁴⁰ A seguito del Trattato di Lisbona (esecutivo dal dicembre 2009).

¹⁴¹ Del Parlamento europeo e del Consiglio del 6 luglio 2011 relativo ai conti economici ambientali europei.

P.S. Il testo originario della presente relazione faceva riferimento al Progetto di Legge “per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”, approvato, in prima lettura, dalla Camera (in data 25.9.2013), e, poi, Atto Senato n. 1058. Dato che nel frattempo è stata pubblicata, in G.U. 12.3.2014, n. 59, la L. 11 marzo 2014, n. 23, il testo legislativo inizialmente riportato è stato sostituito con quello approvato definitivamente dal Parlamento.

Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo di pareggio di bilancio)

di Guglielmo Frasoni

1. Diritti sociali e “stato di diritto”

L'oggetto di questa relazione è il complesso rapporto che, nello stato di diritto, si viene a creare fra la funzione fiscale e due termini potenzialmente anche reciprocamente conflittuali quali i diritti sociali, da un lato, e la libertà d'iniziativa economica, dall'altro.

Una simile indagine richiederebbe, ovviamente, la preventiva messa a fuoco di tutti i termini di questo complesso rapporto. Si tratta, però, di temi, più che vasti, sterminati che qui non possono essere certamente affrontati.

Una premessa di inquadramento è però comunque indispensabile, ancorché essa non possa che essere svolta se non per accenni e in via di massima sintesi.

Il dato di partenza di questa riflessione è la nozione stessa di stato di diritto e la sua trasformazione a seguito dell'irruzione dei diritti sociali sulla scena del diritto costituzionale.

Quanto alla nozione di stato di diritto occorre rilevare che questa, essendo, in sé, riassuntiva del complesso degli istituti e delle regole fondative di un determinato assetto costituzionale, non può essere tradotta in termini assolutamente univoci e validi per ogni contesto storico nel quale essa è stata impiegata.

Sia pure con le necessarie approssimazioni, sembra comunque sufficientemente corretta l'affermazione secondo cui alla base della nozione di stato di diritto vi è, innanzi tutto, il riconoscimento del valore individuale (e paritario) di ogni soggetto giuridico cui viene attribuita un'eguale capacità di essere titolare di diritti e, correlativamente, il riconoscimento di tali diritti come attributi necessari (e originari) dei soggetti medesimi. A questo riconoscimento si accompagna, poi, l'affermazione della necessaria estraniamento del potere costituito da ogni interferenza con l'area dei diritti individuali.

Come è stato correttamente affermato, al di là dell'effettiva traduzione storica di questa ideologia, il rapporto individuo-Stato che essa delinea assume come presupposto filosofico un atteggiamento di “pessimismo potestativo” e “ottimismo legislativo”: in altri termini, il

potere politico è visto come necessariamente pericoloso e, al tempo stesso, si confida nella idoneità del “norma” a contrastare la pericolosità del potere. Conseguentemente, all'ordinamento giuridico (e proprio e solo ad esso) viene attribuito il compito di “garantire” i diritti individuali ponendoli al riparo dall'arbitrio del potere¹⁴².

Logica conseguenza di questa nozione originaria è la sua difficile compatibilità con i diritti sociali.

E questo per più motivi.

In primo luogo, perché la tutela dei diritti sociali richiede un esercizio attivo del potere, non la mera “astensione” da ogni intervento. Si è quindi obbligati ad abbandonare il pessimismo potestativo per ammettere che, sia pure a date condizioni e entro certi limiti, l'intervento dello stato in tutti i settori della vita civile è una condizione non solo necessaria in fatto, ma desiderabile e, anzi, costituzionalmente imposta.

In secondo luogo, perché fu subito messo in luce che i classici diritti fondamentali si basano sull'idea di libertà negativa, mentre i diritti sociali importano inevitabilmente limiti e vincoli verso gli originari portatori dei diritti di libertà. Cosicché fra i due termini sembra porsi una tensione non risolvibile¹⁴³.

A fronte delle tesi che, specie in tempi immediatamente successivi alla Costituzione di Weimar, prima, e alle costituzioni democratiche del dopoguerra, poi, risolsero la tensione o attribuendo un ruolo meramente programmatico alle norme sui diritti sociali¹⁴⁴ oppure

¹⁴² Si veda, in questo senso, D. ZOLO, *Teoria e critica dello stato di diritto*, in AA.VV., *Lo stato di diritto. Storia, teoria e critica* (a cura di Pietro Costa e Danilo Zolo), Milano 2001, 35 ss.

¹⁴³ Il dibattito sui diritti sociali e sul loro rapporto con i diritti liberali “classici” è molto ben riassunto da A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, in *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino 1997, 123 ss. Si vedano in particolare pagg. 133 ss. per la citazione della classica opinione di Leibholz e Forsthoff.

¹⁴⁴ Nelle sue diverse varianti. Si ricordi come proprio in Italia fu autorevolmente proposto un parallelismo fra diritti di libertà-diritti soggettivi, da un lato, e diritti sociali-interessi legittimi, dall'altro: così V. CRISAFULLI, *La costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano 1952.

affermando il superamento dello stato di diritto, l'odierna dottrina ritiene che la nozione di stato di diritto possa essere mantenuta ferma pur attribuendo pieno rilievo giuridico ai diritti sociali¹⁴⁵.

Ovviamente, si tratta di una compatibilità che richiede una profonda rivisitazione della nozione.

Il contributo essenziale in questo senso è generalmente individuato nell'opera di Kelsen che, fin da un ormai classico saggio del 1929¹⁴⁶, propose di trovare la sintesi fra la nozione di libertà (alla base dello stato di diritto classico) e la nozione di eguaglianza sostanziale (la cui tutela fonda i diritti sociali¹⁴⁷ concependo la libertà come espressione della legalità sociale (piuttosto che della legalità naturale) e, quindi, come libertà positiva, cioè come diritto di realizzazione della propria personalità. In questa chiave, la libertà di autorealizzazione – che pone al centro del sistema giuridico, piuttosto che l'individuo, la persona¹⁴⁸ – si coniuga con l'idea di uguaglianza,

¹⁴⁵ Fra le prime e più chiare affermazioni di questa compatibilità, si veda L. PALADIN, *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano 1965, 335.

¹⁴⁶ Cfr. H. KELSEN, *Essenza e valore della democrazia*, in I fondamenti della democrazia e altri saggi, Bologna 1966, 8 ss. In questo saggio, così come nel successivo sviluppo del medesimo tema in *I fondamenti della democrazia*, *ibidem*, 115 ss., l'Autore ricorda come l'attuazione dell'ideale di eguaglianza richieda l'attivo intervento del potere (*l'esperienza insegna che, se nella realtà vogliamo essere tutti uguali, dobbiamo lasciarci comandare*) cosicché ogni ordinamento giuridico, anche quello più perfettamente democratico e finanche quello il cui atto fondativo sia effettivamente e rousseavianamente una manifestazione unanime di volontà contrattuale, *“deve valere obiettivamente, cioè, in ultima analisi, indipendentemente dalla volontà di coloro che sono ad esso sottomessi”*. Tutti gli ordinamenti, insomma, per poter esistere implicano una compressione della libertà assoluta e negativa e ammettono solo la libertà positiva. D'altronde, lo stesso Autore del *Contratto sociale* circoscriveva, in fin dei conti, l'unanimità al solo atto istitutivo della comunità (cfr. J.J. ROUSSEAU, *Il contratto sociale*, Libro I, Cap. 5.) ed è noto che il carattere utopico del fine della sua ricerca – *“Trovare una forma di associazione che difenda e protegga con tutta la forza comune la persona e i beni di ogni associato, e mediante la quale ognuno, unendosi a tutti, non obbedisca tuttavia che a se stesso e resti libero come prima”* (Id., *op. cit.*, Libro I, Cap. 6) – è rivelato dall'affermazione (palesamente contraddittoria con quell'obiettivo) secondo cui *“Perché dunque il patto sociale non sia una vana raccolta di formule, esso contiene implicitamente questo impegno, che solo può dare forza agli altri: chiunque rifiuterà di obbedire alla volontà generale vi sarà costretto da tutto il corpo, il che non significa altro che lo si forzerà di essere libero”*.

¹⁴⁷ Per tutti, L. PALADIN, *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano 1965, 325 ss.

¹⁴⁸ Il tema della centralità della persona nel nostro sistema costituzionale è stato diffusamente trattato. Per una approfondita visione d'insieme, proprio nella prospettiva del diritto tributario, si veda per tutti e da ultimo, F. MOSCHETTI, *“Interesse fiscale”, e “ragioni del fisco” nel prisma della capacità contributiva*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, Padova 2012, 157 ss. e, specialmente, 160 ss.

intesa come necessità ordinamentale, non di omologazione delle posizioni di ognuno, ma (tendenza alla) parità di punti partenza (o di *chances*)¹⁴⁹.

2. La trasformazione della nozione di “garanzia”

Il quadro assai sommariamente delineato consente anche di comprendere perché si deve ritenere che, parallelamente alle profonde trasformazioni della nozione di stato di diritto, un analogo processo abbia riguardato il classico valore “garantistico” delle carte costituzionali.

In quanto posta a tutela della libertà individuale, concepita come diritto naturale di ciascun individuo, la “garanzia” originariamente offerta dalle costituzioni di fine settecento è una garanzia “individuale” riconosciuta, non solo *a tutti*, ma anche e specialmente *a ciascuno*, che ha per questo il suo fulcro nel diritto di resistenza previsto dall'art. 2 della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789 (trasformato nel più tradizionale e meno intrusivo *right of petition for a redress of grievances* del Primo emendamento della Costituzione degli Stati Uniti d'America).

Senza poter dar conto dell'intero percorso che, partendo da questo concetto, si svolge nei decenni successivi, sembra sufficiente ricordare che già nelle costituzioni “ottriate” di metà dell'ottocento, specialmente nella loro successiva interpretazione, la “garanzia” – complice anche l'organicismo proprio delle ideologie che si andavano affermando un po' dovunque in quel torno di tempo (dalla Germania di Gerber e Laband, alla Francia di Carré de Malberg, all'Italia Vittorio Emanuele Orlando) – assume un riferimento più generale e astratto venendo intesa come limite (anzi, autolimita) dello Stato e considerata quale regola più propriamente ordinamentale. Non a caso, nella sistemazione di V.E. Orlando, dal sistema delle “guarentigie” viene espunto l'individuale diritto di resistenza¹⁵⁰.

Ma, coerentemente con le accennate trasformazioni della nozione di stato di diritto liberale, la più profonda modificazione nel sistema delle garanzie si realizza a seguito della ricordata affermazione dei diritti sociali nel panorama costituzionale.

Se la libertà è legale e non naturale, se non è solo affrancamento, ma anche autorealizzazione “essa richiede alle costituzioni di ordinare la diffusione della libertà e

¹⁴⁹ Sul tema, di nuovo, si rinvia a A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., spec. 143 ss.

¹⁵⁰ Cfr. V.E. ORLANDO, *Teoria giuridica delle guarentigie della libertà*, Torino 1890.

l'effettività dei diritti in una comunità di soggetti, considerati nella concretezza delle loro condizioni di vita¹⁵¹.

Ne derivano due conseguenze.

Come d'altronde aveva previsto Schmitt – sia pure in senso critico – l'ampliamento del catalogo dei diritti comporta un depotenziamento del nucleo di garanzia dei medesimi a causa del relativizzarsi del carattere oppositivo nel rapporto libertà-Stato che ne costituirebbe la cifra essenziale¹⁵². I diritti e le libertà – quando sono intesi nel loro rapporto dinanzi alla legge – non costituiscono più l'oggetto di una garanzia "individuale"¹⁵³. La loro affermazione è espressione, in primo luogo, di una garanzia sistemica o "ordinamentale" e, infatti, si parla più propriamente di "tavole di valori" che l'ordinamento, come conformato dalla Costituzione, vuole realizzare.

Al tempo stesso, ed è questa la seconda conseguenza, la garanzia vera è offerta, per un verso, dalla costituzione medesima¹⁵⁴ quale atto (non più di regolazione della condizione dello stato e dei cittadini, ma) conformativo dell'ordine sociale e dell'equilibrio fra le diverse spinte e tensioni proprie della società pluriclasse, e, per l'altro, dai "procedimenti" legislativi in quanto uniche forme idonee a realizzare momenti di sintesi decisionale fra le predette spinte e tensioni¹⁵⁵.

¹⁵¹ Così, P. RIDOLA, *Libertà e diritti nello sviluppo storico del costituzionalismo*, in AA.VV., *I diritti costituzionali* (a cura di P. Ridola e R. Nania), Torino 2001, I, 28.

¹⁵² Ancora, pressochè letteralmente, P. RIDOLA, *Libertà e diritti nello sviluppo storico del costituzionalismo*, cit., 27

¹⁵³ Resta ferma, ovviamente, la possibilità del soggetto che si assume leso di agire dinanzi ad organi giurisdizionali là dove la lesione sia procurata da altri soggetti dell'ordinamento (sulla natura della garanzia, come posizione giuridica soggettiva autonoma volta a rafforzare la situazione giuridica lesa, cfr. A. PACE, *La problematica delle libertà costituzionali*, Padova 1990, 80 ss.). Quando, però, la lesione è "legislativa" anche la situazione giuridica soggettiva effettivamente posta a "garanzia", ossia la tutela giurisdizionale dinanzi alla Corte costituzionale, non è diretta al "ripristino" della situazione individuale, ma al ristabilimento del complessivo equilibrio ordinamentale.

¹⁵⁴ Si veda, in questo senso, L. FERRAJOLI, *Lo stato di diritto fra presente e futuro*, in AA.VV., *Lo stato di diritto. Storia, teoria e critica* (a cura di Pietro Costa e Danilo Zolo), cit., 349 ss.

¹⁵⁵ In questo senso, oltre alla dottrina che si è occupata della riserva di legge (in termini generali, quindi, S. FOIS, *La riserva di legge*, Milano 1963 e A. FEDELE, *Rapporti civili, Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione* a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1978, 21 ss) da ultimo ancora A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 147. L'importanza del procedimento parlamentare in sé, come vero limite al "potere" della maggioranza, è sottolineato molto chiaramente già da H. KELSEN, *Essenza e valore della democrazia*, cit., 66 secondo cui "tutta la procedura parlamentare tende a creare un medio termine fra gli interessi opposti (...) I diversi interessi dei gruppi rappresentati in Parlamento potranno esprimersi, manifestarsi in una procedura pubblica trovando, in quella parlamentare, le garanzie necessarie".

Strettamente connessa a questa diversa visione delle garanzie è, poi, l'idea che i diritti e le libertà – esistenti in quanto operosamente "attuati" e non in quanto passivamente "riconosciuti" – nella misura in cui possono sempre presentare profili di reciproca interferenza, non sono ovviamente oggetto di una "garanzia" assoluta, ma (intesi appunto quali valori fondanti dell'ordinamento) risultano costantemente "bilanciabili" nella loro concreta attualizzazione.

3. Principio di capacità contributiva e funzione fiscale fra garanzia e redistribuzione

L'interpretazione del principio di capacità contributiva e la concezione della funzione fiscale non può non tener conto di questo quadro generale.

Si deve in primo luogo considerare che l'art. 53 Cost. esprime, nel suo tenore letterale, un "dovere".

Di questo dovere fissa anche i "limiti", ma se di tali "limiti" si vuole parlare in termini di garanzia, è necessario farlo secondo l'accezione ed alla luce della trasformazione della nozione stessa di "garanzia" cui si è fatto cenno.

Ossia come profilo ordinamentale e, quindi ed in sostanza, come modo di essere del "dovere".

È forse vero che l'aspetto doveroso della contribuzione ai carichi pubblici può essere stato a volte enfatizzato in modo eccessivo¹⁵⁶.

Ma se è necessario assumere che il "dovere" contributivo non può essere valutato separatamente dal "limite" che vi è apposto per effetto del riferimento a un "parametro" (la capacità contributiva, appunto)¹⁵⁷ e, comunque, in ragione delle sue relazioni con gli altri valori costituzionali, è anche vero che, a sua volta e simmetricamente, il "limite" non può essere considerato isolatamente rispetto al "dovere".

Ed in questa prospettiva, non sembra neppure del tutto condivisibile l'approccio che, nella medesima disposi-

¹⁵⁶ È questa la critica che la c.d. "teoria dominante" – la quale, in realtà, è unitaria solo nella concezione essenzialmente garantistica dell'art. 53 Cost. e non negli esiti finali complessivi – muove alla c.d. "teoria minoritaria", la quale anch'essa è, però, variamente articolata al suo interno. Sul tema, e per l'esposizione diffusa delle ragioni di critica che la teoria dominante muove alla teoria minoritaria, si vedano le posizioni (peraltro, come si diceva, non perfettamente coincidenti) di G. GAFFURI, *Ancora sull'attitudine alla contribuzione*, in *Rass. trib.*, 2013, 975 e di G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in questa Rivista, 2013, I, 716 ss.

¹⁵⁷ Coglie in modo puntuale la compresenza di questi profili, da ultimo, A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano 2014, 23 ss.

zione, vede sia la norma che tutela il privato, sia quella che protegge il c.d. “interesse fiscale”¹⁵⁸. Questa visione si espone a una duplice critica: da un lato, attribuisce al privato e allo Stato, rispettivamente, garanzie e privilegi che riflettono proprio quella visione dei rapporti Stato-individuo di tipo “oppositivo” la quale, come si è detto, deve ritenersi superata nello stato di diritto costituzionale¹⁵⁹; dall'altro, là dove una medesima disposizione sembra esprimere norme diverse e destinate a porsi in costante reciproca tensione, appare più corretto pervenire, sul piano della tecnica interpretativa, ad una visione di sintesi e ritenere che vi sia, in effetti, una singola norma unitaria.

Così come la medesima dottrina “minoritaria”, nel momento in cui esalta il profilo egualitario insito nella formula dell'art. 53 Cost., talvolta enfatizza l'eguaglianza nella redistribuzione del complesso delle risorse e, quindi, l'eliminazione delle diseguaglianze generalmente esistenti¹⁶⁰, talaltra si limita a individuare la specificità del principio di capacità contributiva nella affermazione dell'eguale distribuzione degli oneri fra i consociati¹⁶¹.

Da questo punto di vista, riallacciandoci a quanto abbiamo osservato in precedenza, il principio cardine di eguaglianza sostanziale alla base della nostra Carta costituzionale, mentre esige certamente che nella distribuzione degli oneri si tenga conto della diversa posizione occupata da ciascun consociato nella collettività¹⁶², sembra richiedere solo l'eliminazione degli ostacoli alla

autorealizzazione e, quindi, la tensione verso la creazione di una parità nei punti di partenza, non l'effettivo livellamento del diverso grado di benessere cui, nello sviluppo delle proprie capacità personali, perviene ciascun consociato¹⁶³.

Viene di nuovo in rilievo, qui, il rapporto fra stato di diritto e diritti sociali.

Se è vero che, in presenza dell'affermazione costituzionale di questi ultimi, lo stato di diritto non può considerare l'intervento sulla distribuzione delle risorse una materia sottratta alle sue competenze, è anche vero che questo intervento deve avvenire nel quadro dei diritti di libertà. D'altronde, questo contemperamento non limita il principio di eguaglianza, ma lo distingue solamente dall'egalitarismo¹⁶⁴ che è, invece, distribuzione dei benefici secondo i “bisogni”¹⁶⁵.

Nessuna moderna teoria dell'eguaglianza dimentica il ruolo essenziale che la libertà gioca nella definizione di un ordinamento “giusto”. Anzi, nella teoria di Rawls – giustamente reputato “*the leading political philosopher of our time*”¹⁶⁶ – il valore della libertà assume un posto di assoluta preminenza¹⁶⁷ che risulta condizionante, e limi-

¹⁶³ Si vedano, per tutti, F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Padova 2003, 72 ss. e C. BUZZACCHI, *Dalla coesione all'eguaglianza sostanziale*, Milano 2005, 114-115. Per analoghe considerazioni sul valore dell'eguaglianza sostanziale si veda, da ultimo, P. BORIA, *Lo stato impossibile*, Padova 2013, 4-6.

¹⁶⁴ Si veda, in questo senso, A. BALDASSARE, *Diritti sociali*, cit., 141.

¹⁶⁵ È celebre, al riguardo, la definizione della condizione che, secondo Marx, avrebbe rappresentato il compimento dell'ideale comunista “*solo allora l'angusto orizzonte giuridico borghese può essere superato, e la società può scrivere sulle sue bandiere: Ognuno secondo le sue capacità; a ognuno secondo i suoi bisogni!*” (K. MARX, *Critica del programma di Gotha*, in K. MARX - F. ENGELS, *Opere scelte*, Editori Riuniti, Roma 1969, 962). Ciò non esclude che, nella nostra Costituzione, l'eguaglianza sostanziale possa essere declinata – rispetto a specifiche situazioni – nel senso dell'adeguatezza delle prestazioni ai bisogni (per esempio nell'art. 32 Cost. che prescrive cure gratuite agli indigenti o nell'art. 38, comma 1, Cost. che impone il diritto al mantenimento dell'inabile al lavoro privo di mezzi per vivere), ma, a parte il fatto che anche in queste disposizioni non si giunge ad imporre che il livello delle cure o le condizioni di mantenimento dei soggetti bisognosi siano allineate “verso l'alto”, si tratta, comunque, di disposizioni puntuali e, in qualche misura, derogatorie rispetto alla più generale configurazione del principio di eguaglianza sostanziale (cfr., F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella costituzione italiana e nel diritto comunitario*, cit., 83).

¹⁶⁶ Così A. SEN, *The idea of justice*, Penguin, London 2009, cap. 2.

¹⁶⁷ Si veda J. RAWLS, *Una teoria della giustizia*, Feltrinelli, Milano 2010, e Id., *Giustizia come equità. Una riformulazione*, Feltrinelli, Milano 2002. In particolare, si richiama, per l'attinenza con l'oggetto di questo lavoro, il par. 48 dell'ultima opera di Rawls dove la priorità della libertà viene posta in relazione proprio con l'ideale egualitarista e con l'ipotesi di modelli di tassazione orientati alla realizzazione di tale ideale.

¹⁵⁸ In questo senso, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino 2002.

¹⁵⁹ È questo, peraltro, il nucleo essenziale del dissenso rispetto alla visione sostenuta con grande rigore concettuale ed eleganza argomentativa da G. GAFFURI, *Ancora sull'attitudine alla contribuzione*, cit., 983. Quando si afferma che l'art. 53 cost. “*mira a stabilire limiti invalicabili all'invasione dello Stato, che già possiede un potere di ampiezza incisiva, qual è quello di imporre norme, e che dunque non ha affatto bisogno di protezione prestabilita, ma al contrario di argini*” ci si muove nel segno di una visione dello stato di diritto concepito secondo la sua matrice originaria, cioè, per riprendere la terminologia già impiegata, all'insegna del pessimismo potestativo, peraltro spogliato dall'ottimismo normativo che, pure, evidentemente lo accompagna.

¹⁶⁰ È questa la prospettiva sulla quale insiste particolarmente F. GALLO, *L'eguaglianza tributaria*, Napoli 2012, *passim*, peraltro nel quadro di un'impostazione brillantemente e proficuamente polemica nei confronti di tesi ritenute meno sensibili al solidarismo.

¹⁶¹ Come è noto, questo orientamento è più propriamente riferibile a A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in AA. VV., *Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea* (a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto), Milano 2001, 19 ss. secondo cui “*l'eguaglianza come esigenza di trattamento di situazioni eguali e diverso per situazioni diverse, è soprattutto regola ... di congruità delle scelte attinenti ai criteri di riparto dei carichi pubblici*”. (*ibidem*, 21).

¹⁶² In questo senso, appunto, nuovamente A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 21.

tativo, di ogni logica distributiva che tenda a far prevalere l'assoluta eguaglianza di condizioni a dispetto, appunto, delle libertà individuali. Si tratta di un approccio che rimane fermo in tutti gli sviluppi successivi e non è un caso che lo stesso Amartya Sen¹⁶⁸), pur ponendo al centro del suo discorso le "capabilities" quale metro dell'effettivo benessere, risolve negativamente il quesito se sia giusto richiedere "equality of capability", proprio in considerazione del conflitto che questo risultato verrebbe a creare rispetto alla protezione del bene della libertà.

Ma, al di là del peso che queste teorie rivestono nella elaborazione delle nozioni di eguaglianza e giustizia nell'ideologia (anche) dei giuristi¹⁶⁹, non sembra dubbio che l'idea di eguaglianza sostanziale accolta dalla nostra Costituzione come non implica il superamento dello stato di diritto, così non conduce all'affermazione dell'irrinunciabilità di interventi pervasivamente distributivi delle risorse anche a scapito dei diritti di libertà: non bisogna dimenticare, infatti, che la formula dell'art. 3, comma 2, Cost. nel prefiggere alla Repubblica l'obiettivo di rimuovere gli ostacoli frapposti allo "sviluppo della persona umana" individua tali ostacoli in tutte le situazioni che limitano "la libertà e l'eguaglianza". In questa formula, con ogni evidenza, libertà ed eguaglianza sono equiparati in modo assoluto cosicché deve ritenersi che, nella prospettiva costituzionale, il massimo dell'eguaglianza deve essere ricercato unitamente (e non a scapito) del massimo di libertà essendo tanto la compressione della libertà quanto la diseguaglianza parimenti di ostacolo all'obiettivo primario dello stato sociale di diritto costituito dalla auto-realizzazione della personalità dei cittadini¹⁷⁰.

In altri termini, se è chiaro, come si ribadirà fra breve, che nelle scelte dirette a specificare, tempo per tempo, il contenuto concreto del dovere di contribuzione sono inevitabilmente coinvolti (e, quindi, necessariamente "composti") molti e "corposi" interessi, non vi sono di per sé motivi che autorizzino a vedere iscritta nella regola di cui all'art. 53, comma 1, Cost., né la prevalenza del momento di garanzia, né la recessività assoluta dell'interesse individuale¹⁷¹.

¹⁶⁸ Cfr., A. SEN, *The idea of justice*, cit., cap. 14.

¹⁶⁹ Il richiamo ad Amartya Sen, per esempio, è frequente sia in F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna 2009, 46 ss., sia in Id., *L'uguaglianza tributaria*, cit., 22 ss.

¹⁷⁰ Per un puntuale collegamento dell'eguaglianza sostanziale con la libertà e, in particolare, dell'art. 53, comma 2, Cost. con l'art. 41, cost., si veda, da ultimo, M. LUCIANI, *Costituzione, tributi e mercato*, in *Rass. trib.*, 2012, 831 ss.

¹⁷¹ È significativa in questo senso la posizione espressa da R. SCHIAVOLIN, *La tassazione della capacità economica disponibile e l'indeducibilità dell'Ires e dell'Irap dal reddito*, in *Atti della giornata di*

Anzi, proprio perché l'art. 53, comma 1, Cost. esprime una regola circa il modo di essere del dovere di contribuzione e, così facendo, implica la necessità di composizione del complesso degli interessi cui si faceva cenno, esso è anche il più tangibile segno del "riconoscimento" di tutti i diversi valori coinvolti cosicché il valore redistributivo di tutti gli istituti tributari – che, secondo quanto diremo, non può essere in alcun modo misconosciuto – non può essere inteso come rivolto a eliminare i risultati anche economici che, nello sviluppo della propria personalità, ciascun contribuente consegue¹⁷². L'equilibrio fra uguaglianza e libertà condiziona anche i modi secondo i quali la redistribuzione deve essere concepita¹⁷³.

4. La natura "intrinsecamente" distributiva del tributo e gli ulteriori caratteri redistributivi "costituzionalmente" implicati dalla funzione tributaria.

Quanto si è appena osservato è inteso ad evidenziare che la comprensione del principio di capacità contributiva non è agevolata né dalle tesi che vedono nell'art. 53 Cost. l'affermazione di profili garantistici, né da quelle che ne desumono la preminenza della funzione legittimante l'intervento dello Stato nell'economia individuale¹⁷⁴.

studi in onore di Gaspare Falsitta, Padova 2012, 21 il quale sembra muovere dall'idea, condivisa in queste pagine, della proficuità di una ricerca dei punti di unione – piuttosto che di quelli di divisione – esistenti fra le diverse teorie della capacità contributiva e, in questa prospettiva, denomina, più moderatamente, la teoria "minoritaria" come teoria della "equità distributiva". Soprattutto, pur ragionando nel quadro dei valori propri della teoria "dominante", l'Autore evita accuratamente di individuare nell'articolo 53 Cost. una garanzia in senso tecnico e risolve il limite ricavabile da tale norma in un'esigenza che il sacrificio connesso al prelievo tributario "sia comunque sopportabile, secondo una valutazione di equità e ragionevolezza".

¹⁷² Cfr., F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella costituzione italiana e nel diritto comunitario*, cit., 83 secondo il quale la parità dei punti di partenza, implica il riconoscimento della disparità dei punti di arrivo.

¹⁷³ Per un invito alla moderazione anche nella progressività, cfr., R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema tributario*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di Perrone e Berli), Napoli 2006, 158 e 161 e A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 33. Non diversamente orientata, quanto agli esiti ultimi dell'analisi, sembra C. BUZZACCHI, *Dalla coesione all'uguaglianza sostanziale*, cit., 128 la quale sottolinea la natura di mezzo e non di fine della progressività di cui all'art. 53 Cost. in quanto strumento per "consentire a ciascuna persona di realizzare il proprio programma di vita".

¹⁷⁴ Da questo punto di vista, sembra corretta l'affermazione di F. MOSCHETTI, "Interesse fiscale", e "ragioni del fisco" nel prisma della capacità contributiva, cit., 158 ss., secondo il quale l'estremizzazione degli approcci all'art. 53 cost., risulta in fin dei conti preclusiva dell'esatta interpretazione della norma.

L'una e l'altra prospettiva, sia pure per motivi diversi, collocano l'art. 53 Cost. sullo sfondo della contrapposizione fra autorità e libertà¹⁷⁵; in una prospettiva, cioè, che se è propria, come si è detto, delle origini del concetto di stato di diritto, dovrebbe risultare del tutto superata dall'evoluzione che questa nozione ha subito dal secondo dopoguerra in poi¹⁷⁶.

Questo non vuol dire che la redistribuzione delle risorse sia estranea agli istituti tributari.

Vi sono anzi tre caratteri del "tributo" che hanno una stretta relazione con la "redistribuzione".

4.1. Il carattere redistributivo inerente alla scelta dei presupposti del tributo.

Il primo di tali caratteri è intrinseco al "tributo" in quanto tale e dipende dal fatto che la scelta di qualunque presupposto implica necessariamente una discriminazione¹⁷⁷: se si opta per una tassazione del consumo si pone l'onere contributivo a carico delle classi sociali con una maggiore propensione al consumo e si allevia la posizione di quelle più inclini al (o con maggiori potenzialità di) risparmio; se si preferisce il patrimonio si privilegiano i gruppi sociali che detengono investimenti di capitale maggiormente produttivi a scapito di quelli che hanno impieghi infruttiferi; se il presupposto è il reddito i carichi pubblici sono posti a carico delle classi che svolgono attività produttive ecc.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Per la critica a questa prospettiva si veda A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2005, 17 secondo il quale "l'art. 53 Cost. non incide direttamente sul modo di essere dei rapporti fra i privati e lo stato (la dialettica autorità-libertà), cui attengono altri principi".

¹⁷⁶ La giustificazione vera, quindi, dell'insistenza sui temi propri della dialettica autorità-libertà deve essere vista nel timore che è legittimo nutrire verso il "ritorno" e la diffusione di tesi (certamente non conformi al dettato costituzionale) che enfatizzano ora l'uno ora l'altro aspetto. Dinanzi a queste tendenze, la *vis polemica* che anima taluni scritti è certamente sana e salutare.

¹⁷⁷ In proposito ci si consenta di rinviare per una più estesa dimostrazione a G. FRANSONI, *Profili della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pisa, 2007, 38 ss.

¹⁷⁸ Il valore redistributivo delle scelte in ordine al presupposto dei tributi è correttamente colto da L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, Roma, 2012, 143 ss. la quale, tuttavia, sembra far coincidere questo profilo redistributivo con quello proprio della progressività. Nello stesso senso sembra orientato P. BORJA, *Lo Stato impossibile*, cit., 206 ss. Si tratta, invece e a mio avviso, di modi di operare della "redistribuzione" profondamente diversi. Sia sotto il profilo ideologico perché il passaggio dalla "proporzionalità" alla "progressività" riflette un'esigenza di realizzazione dell'eguaglianza sostanziale, per definizione estranea alle concezioni dello Statuto Albertino nell'ambito del quale, invece, non potevano comunque essere misconosciuti gli effetti redistributivi propri della scelta dei presupposti (come dimostrano le critiche all'imposta patrimoniale). Sia sotto il profilo più propriamente tecnico, in quanto la redistribuzione connessa

Vi è di più: anche rispetto a un medesimo presupposto, il modo in cui è determinata la base imponibile, la scelta della curva delle aliquote, la previsione di esenzioni, deduzioni e detrazioni, ecc. implica necessariamente una diversificata considerazione della posizione di taluni componenti della collettività rispetto ad altri.

Una considerazione diversificata che non è meramente e puramente "quantitativa", non è solo fra chi "ha di più" e chi "ha di meno"; ma è anche ed essenzialmente "qualitativa" ossia dipende dalla nozione stessa di "avere" propria di quel determinato momento storico e di quella particolare collettività.

Un esempio per tutti. Per anni nel nostro sistema si è parlato di "discriminazione qualitativa del reddito". Si intendeva dire che alcuni redditi, a parità di entità, esprimono una capacità contributiva "qualitativamente" maggiore. Questa idea, a torto o a ragione, è stata di fatto abbandonata nel sistema attuale. Ora, nessuno può dire che uno dei due sistemi è per ciò solo non rispettoso del principio di capacità contributiva o incostituzionale. È solo che si è modificato l'apprezzamento sociale di determinate situazioni e, quindi, il modo e la prospettiva in cui vengono operate le discriminazioni fra i vari membri della collettività (e i vari gruppi sociali) in ordine alla diversa misura in cui essi sono chiamati a concorrere alle pubbliche spese.

Ciò che dimostra, ove mai ve ne fosse bisogno, la correttezza dell'opinione di Vanoni secondo cui la capacità contributiva non è (solo) un dato oggettivo, ma è (anche) un giudizio storicamente e ideologicamente condizionato.

Si deve aggiungere, per inciso, che – secondo quanto si dirà meglio fra breve – la prospettiva non è minimamente modificata dell'eventuale scelta di finanziare le spese pubbliche mediante il ricorso all'indebitamento. Infatti, questa alternativa comporta sempre una discriminazione fra i gruppi sociali "presenti" e quelli "futuri" a carico dei quali viene posto, in ultima analisi, il costo dei beni e dei servizi acquisiti mediante l'indebitamento.

Ebbene, queste inevitabili discriminazioni sono per loro stessa natura redistributive.

La maggiore misura in cui taluni gruppi sociali sono chiamati a concorrere alle pubbliche spese in ragione della preferenza accordata a determinati presupposti a scapito di altri – unitamente alle tipologie di spese finanziate con i

alla scelta del presupposto attiene ai rapporti fra gruppi sociali; la redistribuzione connessa alla progressività dovrebbe operare all'interno del medesimo gruppo sociale (o gruppi sociali) i cui membri sono coinvolti nel prelievo in ragione della preferenza accordata dal sistema a determinati indici di capacità contributiva.

tributi – determina necessariamente una riduzione della diversità di posizione fra quei gruppi sociali e gli altri.

Politicamente, anzi, la scelta del presupposto e degli altri caratteri propri di ogni singolo tributo è proprio orientata alla riduzione delle differenze fra determinati gruppi sociali che si trovano in posizione socialmente differenziate e, quindi, dispongono di “facoltà” avvertite come maggiormente “privilegiate” e ciò, ovviamente in ragione della percezione che nei mutevoli contesti storici e sociali si ha di ciò che costituisce “privilegio”¹⁷⁹.

L'individuazione di questo specifico carattere redistributivo di ogni tributo, consente anche di fare un fugace riferimento a tre temi, due dei quali strettamente connessi alla nozione di stato di diritto.

A) Proprio per questo carattere intrinsecamente discriminatorio proprio di tutti i tributi, se si vuole davvero individuare una garanzia in materia tributaria, l'unica veramente tale deve rinvenirsi nei procedimenti decisionali; di qui l'importanza degli artt. 23 e 75 Cost. che, congiuntamente, mirano a rendere sempre necessario, per le decisioni in materia di tributi, (non la legge in sé, ma) il procedimento parlamentare e il controllo di costituzionalità.

B) La seconda considerazione è che l'esigenza fondamentale di cui si fa carico lo stato di diritto dinanzi al problema della scelta di come distribuire l'onere contributivo fra i diversi gruppi sociali è proprio quello di fornire una regola che (non si può dire risolva, ma almeno) orienti nella soluzione dei conflitti fra gruppi sociali. Questa esigenza è avvertita anche nello stato di diritto ottocentesco¹⁸⁰ e tanto più deve esserlo nel contesto del-

¹⁷⁹ Il giusto rilievo storico secondo cui la giustizia nella tassazione è sempre stata individuata in un collegamento alle “facoltà” – in questo senso G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, cit., 794– non può comunque trascurare la variabilità che, a seconda dei contesti economici, ma ancor più in dipendenza delle ideologie predominanti, la nozione stessa di “facoltà” viene ad assumere. D'altronde, il termine stesso “facoltà” si presta a essere inteso sia nel senso di “patrimonio” (DANTE, *Inferno*, XI, 44 “biscazza e fonde la sua facultade”), sia nel senso più ampio di “capacità” o di “potere” (DANTE, *Paradiso*, IV, 44, “Per questo la Scrittura/ Condensce a vostra facultade”, TOMMASO D'AQUINO, *Super Sententiis*, lib. II, d. 24, q. 1, a. 1, ad. 2, “*facultas secundum communem usum loquendi significat potestatem qua aliquid habetur ad nutum*”).

¹⁸⁰ Cfr. MANTELLINI, *Lo stato e il codice civile*, Firenze 1880, 235 “Lo sgravio come l'assoluzione d'uno torna in aggravio o condanna d'altro contribuente, il meno che si ricavi da un'imposta non può andar perduto per l'erario; e finchè allo Stato rimanga, o non scemi, la spesa da provvedere, l'un contribuente sarà chiamato a riparare il vuoto lasciato dall'altro”. Sottolinea giustamente l'importanza di questa prospettiva G. FALSITTA, cit., *Il contributo di “Diritto e pratica tributaria” alla promozione e al progresso dello studio del diritto tributario*, in questa Rivista, 2007, I, 121.

lo stato di diritto “sociale”¹⁸¹. Ma se così è, e non sembra davvero che possa essere diversamente, o si assume che la scelta di finanziare talune spese pubbliche mediante “tasse” non si riflette sui complessivi assetti distributivi e sui conseguenti conflitti prima menzionati (ma si tratta di affermazione difficile da giustificare), oppure diventa assai arduo negare che l'art. 53 Cost. pone una regola che – nel momento in cui impone la razionalità delle scelte (o, se si vuole, l'armonica risoluzione dei conflitti fra gruppi sociali) in ordine alla distribuzione dei carichi pubblici – riguarda tutte le tipologie di tributi.

L'esclusione delle “tasse” dall'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost., invero, può essere ammessa solo se si pone ad oggetto di questa disposizione unicamente la fissazione di un criterio di commisurazione dell'entità del tributo il quale risulterebbe di per sé coerente solo con quei prelievi – ossia le imposte – per i quali non operano i criteri commutativi¹⁸².

Diventa, viceversa, assai più complesso giustificare l'estraneità delle “tasse” all'ambito di applicazione della norma costituzionale non appena questo viene esteso anche – come sembra pacifico – all'affermazione e alla disciplina: (i) della “razionalità” o, a seconda delle impostazioni prescelte, del “limite” nella scelta dei presupposti e nell'entità del prelievo; (ii) del generale dovere solidaristico di contribuzione e, infine, (iii) della progressività del sistema.

Detto altrimenti, una volta ammessa la articolazione e la complessità della previsione costituzionale qui considerata (e la non riducibilità della stessa alla mera fissazione di un criterio di riparto), non è facile comprendere i motivi per i quali le tasse non dovrebbero concorrere a integrare l'oggetto della portata precettiva dell'art. 53 Cost. circa il modo di essere del prelievo sotto i profili, volta a volta considerati dalle varie tesi, della sua doverosità o del suo carattere “confiscatorio”, della sua natura (ir)ragionevolmente discriminatoria, oppure ancora del rispetto della progressività del sistema¹⁸³.

¹⁸¹ È, infatti, questo, il ruolo fondamentale del principio di capacità contributiva secondo A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 30 ss. Nella letteratura straniera si veda anche J.M. DODGE, *Theories of tax justice, rumination on the benefit, partnership and ability to pay principle*, in *Tax law rev.*, 2005, 401 secondo cui “*the role of substantive tax fairness norm is to provide an index or a standard for relevant equality or inequality*”.

¹⁸² Si veda, molto chiaramente, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano 2002, 10 ss.

¹⁸³ Da questo ultimo punto di vista, sembrerebbe ammesso (almeno implicitamente) da tutta la dottrina che il “sistema” di cui si parla nell'art. 53, comma 2, Cost. comprende tutti i tributi. E, d'altra parte, una diversa interpretazione condurrebbe a diversificare la nozione di sistema impiegata nell'art. 53, comma 2, Cost. e quella

C) Infine, sembra necessario riflettere sul fatto che, se l'elemento differenziale fra le posizioni dei consociati non è meramente quantitativo, ma è anche (e, forse, soprattutto, qualitativo) – dipendendo dall'apprezzamento (storicamente condizionato) dei modi e delle forme in cui la “ricchezza” viene acquisita e detenuta – diventa inevitabile chiedersi qual è la “qualità” della ricchezza che viene in rilievo.

A nostro avviso, ma il tema meriterebbe di essere ben più diffusamente trattato, una volta che la ricchezza venga fatta oggetto di una considerazione astratta al fine di apprezzarne i plurimi profili qualitativi, l'elemento effettivamente centrale risulta essere il valore “strumentale” della stessa, ossia l'incidenza della ricchezza nella conformazione dei rapporti sociali.

L'autonomia nell'esercizio dei diritti economici – al contrario delle mere libertà e dell'esercizio delle facoltà ad esse inerenti – produce necessariamente modificazioni giuridicamente rilevanti nella sfera altrui; è, insomma, un *diritto-potere*¹⁸⁴. Ed è proprio la diversa potenzialità di soddisfazione dei propri bisogni e interessi¹⁸⁵ che, forse e in fin dei conti, costituisce la “qualità” della ricchezza¹⁸⁶ determinante nell'apprezzamento della ricchezza come indice della diversa posizione dei consociati nella collettività¹⁸⁷.

che ricorre nell'art. 117 Cost., ciò che non sembrerebbe adeguatamente giustificato. Ma, allora, appare altrettanto difficilmente giustificabile l'affermazione di un diverso ambito di applicazione dei due commi dell'art. 53 Cost. se il comma 1 è visto come l'affermazione di principi (territorialità, solidarietà, doverosità, tutela del minimo vitale, non confiscatorietà – nel senso che sarà chiarito – del tributo) che non possono non riguardare il “sistema” tributario complessivamente considerato.

¹⁸⁴ Per interessanti notazioni in questo senso si veda L. FERRAJOLI, *Dai diritti del cittadino ai diritti della persona*, in *La cittadinanza* (a cura di Danilo Zolo), Bari 1994, 272.

¹⁸⁵ Si veda, al riguardo, A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2005, 27. In questo senso devono essere intesi, a nostro avviso, anche i riferimenti alla *capabilities* e alle *new properties* di F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, cit., 15 ss.

¹⁸⁶ Si ricongiungono, quindi, in questa nozione di ricchezza i significati propri del termine *facultas* secondo quanto si è segnalato alla precedente nota 179. D'altra parte, gli indici di potenzialità economica normalmente considerati, sono sempre “patrimoniali” nel senso che si risolvono nella titolarità di diritti scambiabili sul mercato e, quindi, trasformabili in valori monetari. Ma i valori monetari non sono altro che la misura della diversa “forza” di ciascun soggetto nell'ambito dei rapporti che si svolgono sul mercato. Poiché, in ultima analisi, l'indice differenziale è visto nella diversa misura del “potere” (espresso dalla moneta) di agire sul mercato, non è ingiustificata la domanda se sia possibile la considerazione di altri indici della capacità individuale di soddisfare i propri interessi e bisogni anche al di fuori del mercato mediante l'esercizio di poteri diversamente conformati, ma comunque tendenti alla realizzazione di bisogni e interessi in ordine agli altrui beni e servizi.

D'altra parte, anche a questo riguardo, non sembrano opportune né fondate le estremizzazioni.

Le “doti” di ciascuno, sebbene astrattamente rilevanti come elementi di differenziazione sociale fra i consociati (e anche come potenziale diversa misura della loro capacità di soddisfare bisogni e interessi) non costituiscono – ovviamente e per tutte le diverse tesi sulla capacità contributiva – un adeguato presupposto sia perché tali doti – fino a che non si risolvono nello svolgimento di attività e nel conseguimento dei relativi risultati – esprimono solo potenzialità di sviluppo della personalità individuale, sia, e conseguentemente, perché la loro tassazione si risolverebbe in un limite alla libertà individuale¹⁸⁸.

4.2. Il carattere redistributivo connesso al finanziamento delle prestazioni sociali.

Il secondo profilo redistributivo del tributo è anch'esso intrinseco all'istituto, ma solo all'interno di un ordinamento che riconosce i diritti sociali.

I tributi, nella visione classica dello stato di diritto, finanziavano le spese pubbliche dirette alla prestazione di “servizi” (difesa, polizia, giustizia) strettamente inerenti alla tutela dei diritti “liberali” (proprietà e iniziativa economica). Il prelievo sugli “averi” era diretto a consentire e salvaguardare, quindi, il godimento e l'accrescimento degli “averi” medesimi¹⁸⁹.

Nello stato di diritto “sociale” i tributi finanziano anche, anzi essenzialmente, spese per prestazioni sociali.

È comune e universalmente accettata l'idea che il dovere contributivo s'iscrive, proprio per questo motivo, fra i doveri di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.

E l'adempimento di questi inderogabili doveri non può non determinare un effetto necessariamente redistributivo.

4.3. Progressività e redistribuzione.

Infine, vi è una caratteristica redistributiva collegata alla previsione dell'art. 53, comma 2, Cost. che, come è noto, dispone la necessaria conformazione del sistema tributario in senso progressivo.

¹⁸⁷ Il tema di chi sono i “meno avvantaggiati” (e, correlativamente, i più avvantaggiati) viene risolto da J. RAWLS, *Equità come giustizia*, cit., 68 ritenendo che essi siano coloro che dispongono della minore quantità di beni primari e fra questi include il reddito e la ricchezza, non come bene in sé, ma come mezzo per conseguire “un'ampia gamma di fini dei tipi più vari”.

¹⁸⁸ In questo senso, si veda J. RAWLS, *Giustizia come equità. Una riformulazione*, cit., 176.

¹⁸⁹ Emblematica è l'affermazione, fatta proprio nel contesto della trattazione della disciplina dei tributi, secondo cui “*The acquisition of valuable and extensive property, therefore, necessarily requires the establishment of civil government*” di ADAM SMITH, *An enquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*.

Questo profilo redistributivo si distingue dai due precedentemente esaminati perché, mentre quelli sono impliciti nella nozione stessa degli istituti tributari (il primo come conseguenza dell'effetto discriminatorio proprio di ogni tributo e il secondo quale risultato del rapporto che si viene a creare fra tributi, diritti sociali e solidarietà), l'effetto redistributivo derivante dalla conformazione del sistema in senso progressivo è una caratteristica ulteriore, introdotta, se si vuole dall'esterno, che si aggiunge a quelle tipiche e connaturate della fiscalità¹⁹⁰.

Tuttavia, neanche questo carattere aggiuntivo riesce a fare della redistribuzione una finalità propria della funzione fiscale. Si tratta di una valutazione che non dipende dal fatto che, nella stessa giurisprudenza costituzionale, l'art. 53, comma 2, Cost. ha avuto un'interpretazione molto restrittiva.

In ogni caso, anche coloro che giustamente lamentano come il precetto costituzionale sia rimasto sostanzialmente inattuato non giungono mai ad affermare che per ciò stesso la funzione fiscale, per come configurata dalla nostra Costituzione, è stata alterata nei suoi connotati essenziali¹⁹¹. Segno, questo, che sembra appunto porre la direttiva relativa all'impianto del sistema tributario secondo criteri di progressività su un piano diverso rispetto a quello su cui poggiano i caratteri specifici della fiscalità. In definitiva, la previsione del carattere progressivo dell'imposizione si colloca nel contesto e integra la disciplina della centralità dei diritti sociali nel nostro ordinamento¹⁹².

5. Una prima considerazione di sintesi: diritti sociali, stato di diritto "sociale" e funzione fiscale

Volendo tracciare una prima sintesi dell'analisi fin qui svolta, sembra possibile affermare che:

- a) l'evoluzione della nozione di stato di diritto attraverso il riconoscimento dei diritti sociali ha determinato l'evoluzione della portata stessa delle carte costituzionali, non più momento regolatore e garanzia dei rapporti e dei conflitti fra Stato e individuo (*rectius*: unitaria classe di individui) portatore della richiesta di tu-

¹⁹⁰ In questo senso ci pare orientata sia la giurisprudenza della Corte costituzionale la quale reputa la progressività un "corollario" o uno "svolgimento ulteriore" dei principi di uguaglianza e capacità contributiva (cfr. Corte cost. sentt. nn. 111/1997 e 155/2001), sia la dottrina (per tutti, cfr., P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 60).

¹⁹¹ Cfr., al riguardo, R. SCHIAVOLIN, *Il principio di «progressività del sistema tributario»*, cit., 156 ss.

¹⁹² In questo senso, M. LUCIANI, *Costituzione, tributi e mercato*, cit., 831 ss.

tela di un insieme di interessi e valori omogenei, ma disciplina degli equilibri di una complessa, articolata e potenzialmente confliggente tavola di valori legati ai diversi gruppi e classi in cui la società si articola;

- b) correlativamente, nello stato di diritto sociale, anche la norma dedicata alla fiscalità assume un ruolo specifico; il superamento della dialettica autorità-libertà conduce tanto ad uno stemperamento della portata garantistica in senso stretto della norma, quanto all'esclusione della compenetrazione della fiscalità negli attributi della sovranità dello Stato persona con i conseguenti corollari in tema di privilegi e di tutela del c.d. interesse fiscale;
- c) il riconoscimento dei diritti sociali comporta, inoltre, un'accentuazione del carattere distributivo comunque naturalmente inerente, di per sé, a tutti i tributi; tuttavia, questo carattere, che deve essere sempre tenuto presente, deve essere considerato quale elemento intrinseco di ogni tributo e del sistema tributario nel suo complesso, non quale specifica finalità assegnata alla funzione fiscale e quindi non è di per sé prevalente rispetto a qualsiasi altro interesse e valore costituzionalmente riconosciuto e tutelato;
- d) il naturale carattere redistributivo di ogni tributo determina l'esigenza di comporre e bilanciare valori distinti corrispondenti anche a interessi e istanze di cui sono portatori i diversi (e mobili) gruppi sociali in cui si articola lo "Stato pluriclasse". L'esigenza stessa del bilanciamento, come si è detto, implica il riconoscimento dei valori che ne formano oggetto.

Tuttavia, nell'ambito di questa opera di composizione, può in concreto risultare compresso taluno degli interessi individuali connessi alla tutela della proprietà e della libertà d'iniziativa economica.

È su questo profilo che si può provare a fare qualche considerazione finale.

6. Dovere contributivo, proprietà privata e libertà d'iniziativa economica

6.1. La compatibilità, in generale, della fiscalità con la disciplina costituzionale della proprietà privata e della libertà di iniziativa economica.

Con riferimento al rapporto fra il dovere contributivo e i diritti costituzionalmente riconosciuti della proprietà privata e della libertà di iniziativa economica, si può immediatamente dire che non è dubbia la compatibilità in sé fra quel dovere e quei diritti.

Questo non solo perché alla proprietà privata sono apposti i limiti necessari per assicurarne la funzione sociale (art. 42, comma 2, Cost.) e la libertà di iniziativa

economica deve svolgersi in armonia con l'utilità sociale (art. 41, comma 2, Cost.).

Se anche tali diritti fossero tutelati in modo assoluto, questa tutela dovrebbe risolversi (a) nel riconoscimento della possibilità di essere proprietari o di avviare l'attività di impresa; (b) nell'autonomia in ordine all'esercizio delle facoltà e dei poteri che sono compresi nel diritto di proprietà e nella titolarità dell'attività economica.

Non pare, però, esservi alcuna necessaria tutela né della "quantità" di proprietà che può essere acquistata, né dell'integrale e incondizionata acquisizione del profitto derivante dall'esercizio dell'attività economica.

Vi è di più: una tutela assoluta del diritto di proprietà che si spingesse fino ad escludere ogni possibilità di una sua compressione da parte del dovere contributivo renderebbe di fatto impossibile il finanziamento delle spese mediante tributi. Come si è perspicuamente evidenziato, infatti, qualunque sia la sua misura "il tributo è sempre ablazione senza indennizzo"¹⁹³.

Inoltre, un simile assetto implicherebbe anche l'impossibilità di finanziare le pubbliche spese mediante lo sfruttamento delle risorse demaniali e i monopoli giacché anche questi istituti, per motivi diversi, costituiscono evidenti limitazioni della proprietà e della libertà d'iniziativa economica. Le uniche forme di finanziamento possibili sarebbero, quindi, i contributi volontari e la preda bellica, ossia modalità di copertura del costo delle spese pubbliche incompatibili, praticamente (i primi), eticamente e giuridicamente (la seconda), con uno stato moderno.

6.2. La tutela della proprietà privata e della libertà di iniziativa economica come limite al peso eccessivo dei tributi: A) Alcuni chiarimenti concettuali.

Se si esclude, come sembra evidente, la possibilità di un contrasto assoluto e radicale fra i valori della proprietà privata e della libertà di iniziativa economica, il problema dei rapporti fra dovere contributivo e tali valori risulta posto, quindi, su un piano diverso.

In effetti, questo possibile contrasto è stato ipotizzato là dove il livello impositivo risulti superiore a un determinato "limite" tale da rendere il prelievo passibile dell'appellativo di "confiscatorio".

Prima di valutare questa posizione appare però necessaria un'opera di chiarimento concettuale.

I) In primo luogo, tali rapporti non possono essere considerati a livello concreto e individuale. L'eventualità, cioè, che, in taluni casi specifici, l'assolvimento dell'obbligo tributario possa, di fatto, assorbire tutte le risorse economiche di un determinato contribuente non costi-

tuisce un parametro di valutazione della legittimità del tributo. La valutazione deve essere fatta in astratto e rispetto al sistema impositivo normativamente delineato, non rispetto alle eventuali ricadute pratiche.

D'altronde anche per il "minimo vitale" – la cui esenzione dall'imposizione, come è noto, è il riflesso della assoluta centralità della dignità della persona nella nostra Costituzione – non è richiesto (e non è realisticamente esigibile) che la sua salvaguardia sia verificata in ogni singola e concreta applicazione del tributo, essendo necessario solo che ciò si realizzi a livello normativo.

La stessa giurisprudenza tedesca che, per prima, ha posto l'accento su possibili profili di incostituzionalità del c.d. prelievo confiscatorio, ha sempre fatto riferimento, come parametro del livello di imposizione, all'*Ertag* ossia "al reddito che dovrebbe derivare mediamente dall'utilizzo del patrimonio"¹⁹⁴.

II) In secondo luogo, si devono considerare le forme di prelievo la cui disciplina sia chiaramente e deliberatamente preordinata ad assorbire l'intera capacità economica manifestata dal presupposto.

Il caso può apparire di scuola, ma si tratterebbe di un'impressione errata. Ipotesi di questo genere si sono realizzate, in un passato nemmeno troppo remoto, con l'imposizione straordinaria dei profitti di guerra.

Tuttavia, anche in quest'ipotesi, si dovrebbe escludere l'esistenza di un conflitto radicale fra libertà individuali e funzione tributaria e questo in quanto simili prelievi non possono essere considerati tributi. Se, infatti, gli istituti tributari si identificano per la loro funzione, ossia per essere unicamente ordinati al finanziamento delle pubbliche spese, gli istituti che perseguono esclusivamente o prevalentemente finalità diverse si pongono al di fuori dell'area della fiscalità.

Non a caso, proprio rispetto alle ipotesi prima ricordate, la dottrina ha prevalentemente considerato tali istituti come misure sanzionatorie o, *lato sensu*, indennitarie; oppure ne ha negato la preordinazione all'ablazione dell'intera ricchezza e, solo su questo presupposto, ha attribuito natura tributaria alla specifica disciplina¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Per la ricostruzione della giurisprudenza della Corte Costituzionale Tedesca dal precedente del 22 giugno 1995 all'epilogo del 18 gennaio 2006 si veda N. BOZZA-BODDEN, *L'imposta confiscatoria nella giurisprudenza e nella dottrina tedesca dopo la sentenza 18 gennaio 2006 della Corte costituzionale germanica*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, Padova 2012, 99 ss.

¹⁹⁵ Per la descrizione degli istituti e una ricognizione della loro natura, cfr. E. POTTITO, *Profitti di contingenza (avocazione dei)*, in Noviss. Dig. it., XIV, Torino, 1967, 32; Id., *Profitti di guerra (imposta straordinaria e avocazione allo Stato)*, in Noviss. Dig. it., XIV, Torino, 1967, 39 e U. D'ALESSIO, *Profitti di regime (avocazione dei)*, Noviss. Dig. it.,

¹⁹³ In questo senso A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, cit., 33.

III) Ancora, se si accetta l'idea secondo la quale i tributi sono un sacrificio individuale¹⁹⁶ e che quindi incidono sul complesso dei diritti pre-esistenti¹⁹⁷, si deve anche ritenere che essi: *a)* non costituiscono un limite al riconoscimento, in linea generale ed astratta, del diritto di proprietà e della libertà di iniziativa economica, la cui esistenza è anzi necessariamente presupposta; *b)* non costituiscono neppure un limite all'acquisizione, in concreto, di tali diritti da parte dei singoli consociati poiché anche rispetto al fenomeno acquisitivo il tributo costituisce un *posterius*¹⁹⁸; *c)* non incidono, infine, neppure su singoli e individuati diritti patrimoniali, giacché non vi è – se ci si pone nella prospettiva della valutazione “normativa” di cui si diceva in precedenza – uno specifico collegamento fra l'onere tributario e una *determinata* fonte di ricchezza destinata al suo sostenimento¹⁹⁹.

XIV, Torino, 1967, 44. La più compiuta considerazione di questa tipologia di prelievo nel contesto di una generale ricostruzione della nozione di tributo si deve, tuttavia e a mio avviso, a L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1999, 147 ss.).

¹⁹⁶ In questo senso, ancora e per tutti, E. VANONI, *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, in Opere giuridiche, Milano 1962, 480 il quale afferma che “*nello Stato democratico la cosa pubblica è cosa di tutti e tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione pubblica con il proprio sacrificio personale*”.

¹⁹⁷ L'idea contraria, secondo cui la proprietà è ciò che resta dopo l'applicazione dell'imposta, sembra sostenuta, in realtà, essenzialmente per fini polemici (per esempio da L. MURPHY – T. NAGEL, *The myth of ownership. Taxes and justice*, Oxford, 2002, *passim*). Essa, comunque, oltre a contrastare con l'affermazione della natura del tributo come sacrificio, se intesa in senso proprio: *a)* escluderebbe l'esistenza di qualsiasi tributo personale, *b)* implicherebbe che il tributo è mera redistribuzione di una ricchezza oggettiva, non ancora acquisita da nessuno. Sulla natura del tributo come sacrificio cfr. puntuali i rilievi di F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 49.

¹⁹⁸ Anche nel caso dell'acquisto di diritti in via successoria la definitività della decurtazione patrimoniale (per il contribuente) e dell'incremento patrimoniale (per l'ente impositore) risulta, sotto il profilo giuridico, subordinata all'effettiva devoluzione del patrimonio a eredi e legatari.

¹⁹⁹ Il fatto che l'onere tributario può essere assolto con mezzi diversi da quelli identificativi dell'elemento patrimoniale assunto a presupposto è chiaramente affermato da Corte cost., sent. n. 111/1997. Questa indicazione, accolta dalla dottrina “minoritaria”, non è estranea neppure alla dottrina “maggioritaria”. Si veda, in proposito, R. SCHIAVOLIN, *La tassazione della capacità economica disponibile e l'indeducibilità*, cit., 26 ss. secondo il quale la forza economica evidenziata dal presupposto “*non risulta soltanto dall'attuale disponibilità della somma necessaria ad adempiere, ma anche da situazioni tali da consentire a chiunque, usando la normale diligenza, di procurarsela, eventualmente traendola da risorse altrui*” (quindi attraverso l'azione di regresso, ma anche, implicitamente, tramite il ricorso al credito ovvero tramite l'alienazione di altri beni). Nell'ambito della dottrina “minoritaria”, si vedano in senso analogo L. ANTONINI, *Dovere tributario interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano 1996, 299 ss. e A. FANTOZZI, *Presentazione*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, cit., XIX.

6.3. Segue: B) La “confiscatorietà” come problema di ragionevolezza.

Se si tiene conto delle precisazioni appena fatte, si deve ritenere che, quando si parla di imposta confiscatoria, si intende (e non possa che intendersi) parlare di un tributo (anzi di un complesso di tributi²⁰⁰) che, nella sua configurazione normativa, denota l'effetto di incidere – non sul diritto di proprietà o sulla libertà di iniziativa economica – ma sulla ricchezza complessiva, intesa come generale capacità patrimoniale, di un gruppo di membri della collettività.

Le conseguenze di questa nozione di “confiscatorietà” saranno illustrate fra breve; giova, tuttavia, evidenziare fin da subito che esse sono state intuite dalla dottrina più radicale²⁰¹ che, nel tentativo di preservare una nozione, per così dire, “pura” di tributo confiscatorio, ha recentemente dovuto ipotizzare, in perfetta coerenza a tale intento, che l'unico legittimo indice di capacità contributiva è il reddito – anzi, il reddito “incassato”²⁰² – per dedurne, poi, che la confiscatorietà sussiste allorquando una qualsiasi imposta risulta “ablativa” del reddito.

Si tratta di una formulazione congruente con l'esigenza di poter individuare un oggetto del giudizio di “confiscatorietà” che sia misurabile oggettivamente e riferibile a ciascun tributo.

Tuttavia, questo approccio, oltre a implicare una non perfettamente calibrata estremizzazione di alcuni concetti propri della dottrina maggioritaria²⁰³, comporta non poche forzature concettuali.

Da un lato, la tesi incontra difficoltà insormontabili dove cerca di individuare un presupposto reddituale per ciascun tributo²⁰⁴.

²⁰⁰ Se, come ha sempre sostenuto la dottrina “maggioritaria” – cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova 1973, 28 ss. –, la capacità contributiva “è un'attitudine complessiva palesata da alcuni indici parziali che, in quanto tali, sono tutti manifestazioni dirette di una certa disponibilità economica limitata e manifestazioni indirette della disponibilità economica complessiva” (da ultimo, nello stesso senso, R. SCHIAVOLIN, *La tassazione della capacità economica disponibile e l'indeducibilità*, cit., 24), allora, come il rispetto del principio di capacità contributiva potrà essere verificato anche a livello globale, così, ed a maggior ragione, anche la “confiscatorietà” non potrà prescindere da un giudizio circa l'effetto complessivo determinato dalla sommatoria dei tributi.

²⁰¹ Si veda, al riguardo, M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova 2012.

²⁰² In questo senso, M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, cit., 20, secondo il quale “*non v'è reddito fino a quando non v'è incasso*”.

²⁰³ Cfr. le opinioni di Schiavolin e Moschetti riportate alla precedente nota 200.

²⁰⁴ Le prime difficoltà emergono con riguardo alle imposte patrimoniali, rispetto alle quali l'Autore, per un verso, è costretto a

Dall'altro, non minori e non meno ardui da superare appaiono gli ostacoli che si oppongono al tentativo di individuare nel reddito l'oggetto dell'espropriazione. L'affermazione è giustificata con l'argomento secondo cui, poiché l'obbligo tributario si ripresenta sistematicamente nel tempo, l'elemento che garantisce l'idoneità ad assolvere tale onere ciclicamente insorgente, deve avere uguali caratteristiche di riproduzione sistematica. Ma anche qui non sembra che i problemi siano stati presi in considerazione in tutta la loro complessità.

Sia perché una nozione di reddito come "ritorno" periodico si addice ad alcune forme reddituali solamente e, per giunta, a quelle più arcaiche. Il presupposto dell'imposta sul reddito vede una notevole prevalenza di redditi "saltuari" vuoi per quanto attiene alla fonte medesima (comunque si voglia intendere tale nozione), vuoi per l'entità del risultato conseguito.

Sia perché il criterio adottato implica l'esclusione di ogni considerazione per le imposte sui trasferimenti di ricchezza o per i tributi "straordinari". Queste imposte – che, pur procurando un gettito limitato, hanno un rilievo significativo nell'architettura del sistema tributario²⁰⁵

prendere in considerazione solo i patrimoni produttivi di reddito (il che già implica un'indebita esclusione in quanto, anche in chiave comparatistica, è frequente l'ipotesi di imposte patrimoniali applicate anche a patrimoni non produttivi di reddito – per una condivisibile riaffermazione dell'imponibilità del patrimonio anche se non produttivo di reddito si veda, da ultimo, la pragmatica e plastica posizione di A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 29); per l'altro, anche così ristretto il campo di osservazione, egli deve ammettere che il collegamento fra patrimonio e reddito non si presenta con il grado di "attualità" richiesto dalla sua impostazione ("reddito 'producibile', non già 'effettivamente prodotto' con evidenti problemi circa la concretezza della situazione sulla quale dovrebbe poggiare, ben saldo, il fenomeno impositivo", *ibidem*, 24). Ulteriori difficoltà, emergono poi con riguardo alle imposte sui consumi, per le quali egli si limita a rilevare che chi consuma deve avere disponibilità economiche, nozione che, tuttavia, non coincide con quella di reddito, né tantomeno con quella di reddito incassato (per la dimostrazione, comunque, che il consumo attesta di per sé la sola disponibilità delle risorse per l'acquisto del bene o del servizio e non per il pagamento della relativa imposta, cfr. A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui limiti all'imposizione*, in questa Rivista, 2013,I, 1035). Infine, l'Autore non prende in adeguata considerazione altri presupposti dei tributi il cui collegamento con il reddito è del tutto inesistente come le imposte sui trasferimenti o quelle di donazione e successione.

²⁰⁵ Anzi, il tributo che, storicamente, presenta finalità più scopertamente "confiscatorie" è proprio il tributo successorio, ancorché esso risulti anche uno degli istituti tributari più consentanei con l'ideologia liberale la quale ha sempre considerato il prelievo in caso di devoluzione ereditaria quale un positivo di fattore limitativo dell'immobilità del patrimonio e della possibilità di acquisto della proprietà con mezzi diversi dal lavoro (da ultimo, al riguardo, cfr., J. RAWLS, *Giustizia come equità. Una riformulazione*, cit., 179). Su alcune possibili implicazioni

– possono senz'altro risultare incompatibili con il reddito dei contribuenti. Ne discende che, nonostante l'ampio orizzonte in cui vorrebbe collocarsi, l'oggetto dell'analisi risulta di fatto circoscritto ai rapporti fra reddito e imposte periodiche sui consumi, sul reddito e sul patrimonio.

Sia, infine e soprattutto, perché, se oggetto dell'espropriazione deve essere il reddito inteso come quell'elemento che assicura nel tempo la capacità di far fronte all'obbligo impositivo, risulta, in sé, nuovamente irrilevante l'effetto concreto e individuale che un singolo tributo o un complesso di tributi può determinare in un determinato anno d'imposta (perché l'eventuale eccedenza del carico impositivo del contribuente rispetto al reddito di un singolo anno non implica affatto che egli sia stato privato della capacità di far fronte sistematicamente ai propri obblighi impositivi). Le uniche ipotesi rilevanti sono, allora, (a) quella in cui le norme incidono direttamente – e con effetto tecnicamente ablativo – sulle fonti reddituali (cespiti o libertà di esercizio dell'attività economica), ma si tratta di casi in cui, per un verso, siamo al di fuori degli istituti tributari e, per l'altro verso, esistono limiti costituzionali *ad hoc*; (b) in cui l'effetto confiscatorio deve individuarsi in una disciplina normativa contemplante la sistematica eccedenza del prelievo rispetto a un'astratta e difficilmente misurabile capacità reddituale generale e prospettica.

In altri termini, anche per questa strada, si perviene comunque all'identificazione della confiscatorietà in un assetto normativo, ossia con riferimento, non al caso concreto, ma alla configurazione dell'istituto a livello astratto²⁰⁶.

Resta così confermato che – secondo la definizione di confiscatorietà alla quale siamo quindi pervenuti – il fenomeno implica logicamente il confronto di due entità astratte: da un lato, si considera il complessivo assetto, astrattamente determinato, di un gruppo di tributi; dall'altro, viene in rilievo il complessivo assetto, sempre astrattamente considerato, della ricchezza di determinati gruppi sociali.

ideologiche di taluni dei diversi modi in cui è affermato in dottrina il divieto di confiscatorietà dei tributi si veda A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui limiti all'imposizione*, cit.

²⁰⁶ Si veda, per esempio, il riferimento ancora ai tributi sui consumi, per i quali si ammette che costituiscono indice di capacità contributiva anche i consumi sostenuti mediante indebitamento perché la capacità di indebitarsi denota "di solito" la potenzialità di rimborsare capitale e interesse (M. POGGIOLI, *op. loc. cit.*, 19) o, più in generale, il richiamo alla "normale diligenza" (M. POGGIOLI, *op. loc. cit.*, 38) ovvero alla "produttività" del patrimonio. Si tratta di riferimenti che denotano la rilevanza non dell'effetto concreto, ma di quello che è astrattamente ipotizzabile assumendo come parametro di riferimento l'individuo "medio".

Ai fini del discorso che si vuole qui condurre è possibile prescindere dalle difficoltà concettuali e tecniche che attengono alla determinazione dei due termini del rapporto²⁰⁷. Queste sono tutt'altro che trascurabili, ma esse conducono solo ad accentuare e confermare ulteriormente la conclusione secondo cui il problema del conflitto fra dovere tributario e diritti di libertà di iniziativa economica e della proprietà si pone solo come giudizio complessivo sull'assetto del sistema e, quindi, sul piano del corretto bilanciamento degli interessi.

In questo senso è illuminante l'esempio della giurisprudenza costituzionale tedesca che, partendo da un'affermazione volta a fissare un limite preciso all'onere tributario complessivo nella sentenza 22 giugno 1995 è poi pervenuta a conclusioni molto più moderate nella sentenza 18 gennaio 2006²⁰⁸.

In particolare, i giudici tedeschi – posti anche dinanzi alla reazione critica della Corte di cassazione e della dottrina che ha subito sottolineato la difficoltà di individuare con precisione sia il parametro di riferimento, sia l'onere effettivo da porre a raffronto²⁰⁹ – hanno escluso, nel più recente arresto, l'esistenza di un limite assoluto individuando, piuttosto, la necessità che i doveri tributari siano conformati nel rispetto del principio di proporzionalità che “*esige la razionalità e la*

ponderazione degli interessi individuali del singolo cittadino e degli interessi collettivi di tutti i cittadini”²¹⁰.

Si tratta di un approccio che dovrebbe essere generalmente condiviso tanto dai sostenitori della tesi “maggioritaria” – la quale esclude la possibilità di creare barriere fra regole di conformazione dei doveri costituzionali e principi posti a tutela dei diritti²¹¹ – quanto dalla corrente dottrinale “minoritaria”²¹².

L'aspetto importante è che la Corte costituzionale tedesca ha fondato questo limite sulla tutela costituzionale del diritto di proprietà: è certo possibile che questa conclusione fosse necessaria per effetto della mancanza, nella Costituzione tedesca, di una disposizione analoga al nostro art. 53, Cost.; ma non sembra doversi escludere, proprio in ragione del riferimento alla tecnica del bilanciamento, che il diritto di proprietà sia venuto in considerazione come valore “concorrente” rispetto al dovere contributivo, cosicché il limite, per quanto elastico, opererebbe, per così dire, dall'esterno e non dall'interno del principio di capacità contributiva²¹³.

D'altra parte, si deve osservare che anche le tesi che si sono sempre orientate a trovare nell'art. 53 Cost. un punto di equilibrio e un “argine” fra il dovere tributario e tutela delle risorse destinate allo svolgimento dell'attività economica, tendono a ravvisarlo nelle “determinazioni legislative le quali generino pregiudizio alla sopravvivenza ed alla continuità dell'economia privata”²¹⁴ e così finiscono

²⁰⁷ Per quanto riguarda il primo termine (l'assetto normativo di un gruppo di tributi), occorrerà determinare quali sono i tributi suscettibili di essere considerati: tutti quelli applicati più o meno periodicamente o nella vita quotidiana? Anche quelli applicati in modo più saltuario tenuto conto delle possibili vicende “straordinarie”? Ecc. Per quanto riguarda il secondo termine di raffronto (la condizione patrimoniale di un determinato gruppo di contribuenti), i problemi definitivi sono ancora maggiori: si deve considerare la ricchezza che deriva dalla sola attività lavorativa, o anche gli *stock* pre-esistenti acquisiti per via ereditaria o simili? Si deve tener conto oppure no della ricchezza futura in ragione delle aspettative di vita e delle spese finanziate con i tributi? Si deve tener conto, in genere, dei servizi pubblici? Ecc.

²⁰⁸ Oltre all'opera indicata alla precedente nota 33, si veda G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in questa Rivista, 2010, I, 139 ss. Sul tema vi è stato poi un più stringatamente argomentato intervento del Consiglio Costituzionale francese del 29 dicembre 2012, oggetto delle annotazioni di G. BERGONZINI, *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti Costituzionali*, in questa Rivista, 2013, I, 3, e di M. POGGIOLI, *Ancora qualche annotazione sulla n. 662/2012 del Conseil Constitutionnel e sull'insostenibile graveur dell'imposta confiscatoria*, in questa Rivista, 2013, IV, 168 ss.

²⁰⁹ Sulla difficoltà di individuare quali imposte effettivamente concorrono a determinare l'onere complessivo il cui peso deve essere raffrontato al reddito medio ordinario si veda, anche per la dottrina italiana, A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui limiti all'imposizione*, cit.

²¹⁰ Cfr. N. BOZZA-BODDEN, *L'imposta confiscatoria nella giurisprudenza e nella dottrina tedesca dopo la sentenza 18 gennaio 2006 della Corte costituzionale germanica*, cit., 105.

²¹¹ Cfr. F. MOSCHETTI, “*Interesse fiscale*”, e “*ragioni del fisco*” nel prisma della capacità contributiva, cit., 204 ss.

²¹² Si veda, in particolare, A. FEDELE, *La funzione fiscale e la “capacità contributiva”*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di C. Berliri e L. Perrone), Napoli 2006, 21 secondo il quale “*L'individuazione degli indici di capacità contributiva è quindi soggetto a un controllo di razionalità che impone il raffronto (...) con le norme e i principi (in primo luogo quelli costituzionali) che disciplinano altri aspetti della convivenza civile*”.

²¹³ L'affermazione di separazione dei diritti e delle libertà costituzionali rispetto all'art. 53, comma 1, Cost. (su cui si veda, in specie, F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 104 ss.) non equivale in alcun modo ad affermare l'indifferenza del dovere tributario rispetto a quei valori. Detto diversamente, secondo la tesi della “separazione”, la non corretta ponderazione degli interessi in caso di un prelievo fiscale eccessivamente oneroso non implica, di per sé e costantemente, la legittimità costituzionale della norma tributaria, ma rende necessario adottare come parametro di costituzionalità una disposizione diversa dall'art. 53, Cost., isolatamente considerata. La separazione individua, pertanto, un aspetto particolarmente rilevante delle norme costituzionali sotto il profilo del controllo di costituzionalità che richiede la specifica individuazione del parametro che si assume violato.

²¹⁴ Cfr. G. GAFFURI, *Ancora sull'attitudine alla contribuzione*, cit., 1020.

per individuarlo in termini sufficientemente elastici da consentire di fondarlo, sotto il profilo dell'effettività della tutela, anche sulle sole tecniche di bilanciamento.

E questo appare tanto più corretto, nella misura in cui l'evoluzione registrata rispetto al momento di originaria elaborazione della tesi ha condotto la dottrina e la giurisprudenza costituzionale alla ferma conclusione che la libertà di iniziativa economica costituisce un diritto "irrivocabile" sotto il profilo costituzionale, ancorché il suo svolgimento possa essere oggetto di limiti intesi a salvaguardarne la compatibilità con l'interesse sociale generale²¹⁵. Di modo che il pericolo di una surrettizia eliminazione degli ambiti dell'iniziativa economica attraverso l'utilizzo dello strumento fiscale risulta scongiurato dal ruolo stesso riconosciuto al diritto in questione e dalle specifiche garanzie, estranee all'operare dell'art. 53 Cost., costituzionalmente preposte alla sua tutela.

Anche la considerazione della più recente giurisprudenza costituzionale francese non solo non modifica, ma anzi appare confermativa della posizione qui sostenuta. Innanzi tutto, occorre rilevare che, come è stato ben messo in evidenza dai commentatori, il *Conseil Constitutionnel*, nel momento in cui ha dichiarato l'incostituzionalità di alcuni fra i prelievi rimessi al suo esame dai parlamentari francesi, ha fondato la sua decisione solo sul parametro dell'uguaglianza e non sulla tutela della proprietà²¹⁶.

Ma il dato fondamentale (e, forse, non sufficientemente valorizzato) è rappresentato da ciò che tutti i prelievi dichiarati incostituzionali si risolvevano in un più elevato livello di tassazione di taluni specifici elementi di reddito (redditi da pensioni, *stock options*, plusvalenze da cessione di aree edificabili). È stata quindi operata una valutazione perfettamente congruente con i criteri prima indicati, essendo stata considerata l'incidenza sulla complessiva ricchezza di taluni gruppi di contribuenti (quelli dei pensionati, dei titolari di *stock options* e dei proprietari di aree edificabili) di un complesso di tributi.

La violazione del principio di parità fra contribuenti è stata, quindi, riscontrata in un livello particolarmente più elevato del prelievo sui redditi di questi gruppi e, quindi, in una eccessiva discriminazione della loro posizione rispetto a quella di altri gruppi di contribuenti cui sono riferibili altri presupposti impositivi (rilevanti ai fi-

ni della stessa imposta sui redditi o di altri tributi). In definitiva, quindi, la decisione della Corte francese si è risolta nella censura della sperequazione nella misura della distribuzione dell'onere contributivo fra le diverse categorie di contribuenti.

Il motivo per il quale il *Conseil* non ha censurato, in sé, la misura dell'aliquota massima del prelievo, né ha indicato in modo preciso un livello al di sopra del quale tale misura appare eccessiva, dipende certamente, allora, dal fatto che il giudizio in materia non è puramente "parametrico", ma soprattutto di "ragionevolezza"²¹⁷; ma dipende ancora di più dal fatto che tale giudizio si risolve nel riscontro della assenza di giustificazioni della diversità di trattamento di gruppi diversi di contribuenti; cosicché la motivazione di un siffatto giudizio sembra esaurirsi nella sottolineatura della dell'evidenza della sperequazione, da un lato, e dell'assenza di palesi giustificazioni dall'altro.

Appare, quindi, confermato che il tema dell'imposta confiscatoria si risolve in una questione di ragionevolezza e di proporzionalità delle scelte del legislatore.

7. Funzione fiscale, spesa pubblica e vincolo del pareggio di bilancio

Alla luce di quanto si è osservato finora, il problema dell'imposta confiscatoria non può essere ignorato, perché costituisce il riflesso della percezione (secondo uno dei possibili punti di osservazione implicati da ogni giudizio di ragionevolezza) di un assetto tributario sperequato e di una pressione fiscale eccessiva.

Tuttavia, esso può essere valutato solo nella prospettiva globale che, secondo quanto si è detto, comprende certamente il complessivo sistema dei tributi e la complessiva sua incidenza sulle posizioni dei contribuenti.

Ma, proprio per la necessità di un approccio "globale", da questa prospettiva non può essere escluso, in fin dei conti, neppure il problema della spesa pubblica²¹⁸.

Sia perché il modo in cui essa (spesa pubblica) è, in concreto, erogata può risultare idoneo a "compensare" l'eccesso di pressione fiscale (o ciò che viene avvertito come tale).

²¹⁵ Cfr. M. LUCIANI, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova 1983 e Id., *Unità nazionale e struttura economica. La prospettiva della Costituzione repubblicana*, Relazione al convegno annuale AIC, 27-29 ottobre 2011.

²¹⁶ Il punto è colto con esattezza da G. BERGONZINI, *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti costituzionali*, cit.

²¹⁷ Lo rileva, correttamente, G. BERGONZINI, *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti costituzionali*, cit., 37 il quale parla di un giudizio "equitativo".

²¹⁸ Tema che è puntualmente posto al centro della sua critica all'esistenza di un limite massimo all'imposizione da F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 106.

Sia perché, in definitiva, se la pressione fiscale fosse eccessiva per tutti i contribuenti, l'unico modo per ridurla consisterebbe nel limitare la spesa, oppure nel trasferire l'onere del suo finanziamento su altri e, in particolare, sulle generazioni future attraverso il ricorso all'indebitamento.

Tutte scelte che sono tutt'altro che neutrali – è fin troppo banale osservarlo – in ordine alla tutela dei diritti sociali e, quindi, implicano comunque una ponderazione degli interessi coinvolti tanto dal punto di vista del rispetto dei principi costituzionali in materia di eguaglianza sostanziale, quanto per ciò che attiene all'effettiva distribuzione (anzi redistribuzione) della ricchezza.

Se, come si crede di aver chiarito, i tributi producono un necessario effetto redistributivo, solo in apparenza il finanziamento mediante indebitamento non rileva all'interno di questa logica "ablatoria".

Il debito implica un onere per interessi e, comunque, la restituzione a una certa data del capitale. Ciò che, in ultima analisi, richiede comunque, prima o poi, il ricorso a una qualche forma di "ablazione" nel senso sopra detto.

Anche quando il debito non fosse, a scadenza, onorato, l'inadempimento si rifletterebbe in un mutamento delle condizioni economiche della collettività coinvolta con conseguente riduzione del valore di scambio dei beni e del potere di acquisto della moneta, cioè in un'altra forma di ablazione (non dei beni o "facoltà" in sé ma delle loro potenzialità economiche).

L'unica differenza fra i tributi e l'indebitamento²¹⁹, da questo specifico punto di vista, è che l'effetto dei tributi è quello di operare una redistribuzione della ricchezza fra i gruppi sociali coesistenti, mentre, ove sia ammesso e praticato il finanziamento mediante l'indebitamento, i gruppi sociali rilevanti ai fini del riparto sono sia quelli coesistenti sia quelli futuri²²⁰.

²¹⁹ Come si è accennato, si potrebbe anzi dire il fenomeno del finanziamento della spesa pubbliche, qualunque sia la forma in cui viene attuato, è sempre intrinsecamente ablativo. Esso, infatti, implica o la permanente e totale acquisizione alla mano pubblica di beni (demanio), attività (monopoli), energie (schiavitù e servizio militare coatto permanente); oppure la sistematica ma parziale acquisizione del valore di quei medesimi beni, attività, energie (tributi, *corvée*, servizio militare temporaneo ecc.).

²²⁰ Nel mondo della scienza delle finanze questa affermazione risale alla dottrina italiana e, precisamente, (e forse non a caso) a B. GRIZIOTTI, *La diversa pressione fiscale del debito e dell'imposta*, in *Giornale degli economisti*, 1917, 313 ss. e Id., *Il principio della solidarietà finanziaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, I, 110, dove l'Autore afferma che, "se il costo viene coperto mediante prestiti pubblici nei quali gli interessi e le quote di ammortamento saranno corrisposte negli anni seguenti, oppure mediante emissione di carta moneta che verrà rimborsata con imposte dell'avvenire, oppure sarà ridotta a seguito della perdita di

Sulla base di queste premesse – s'intende: ove condivise – ogni regola che disciplina, in un senso o nell'altro, il ricorso all'indebitamento è (anche) una regola che integra i criteri di riparto delimitando o, a seconda dei casi, estendendo le ipotesi in cui il finanziamento delle pubbliche spese può essere posto a carico dei gruppi sociali futuri.

Non solo, la maggiore o minore misura in cui è ammesso il finanziamento mediante indebitamento e il collegamento con le spese ritenute finanziabili presuppone – al di là del fatto che ciò sia esplicitato o meno – una determinata concezione dei rapporti fra gruppi sociali presenti e futuri.

E non è un caso, quindi, che, nella storia del costituzionalismo, le regole sul bilancio sono sempre state determinative della forma dello Stato in sé²²¹.

Sarebbe certamente un fuor d'opera tentare di approfondire quale sia la concezione di tali rapporti oggi prevalente.

Possiamo limitarci ad affermare che, verosimilmente, la neo-costituzionalizzata regola sul pareggio di bilancio può essere giustificata, dal punto di vista assiologico, come espressione di una concezione che riconosce e valorizza la responsabilità dei gruppi sociali presenti nei confronti di quelli futuri – o, come si dice con termine più evocativo, le *generazioni future* – secondo una prospettiva che è ormai da circa un decennio sul tappeto e ha condotto al riconoscimento dell'esistenza di una situazione giuridica soggettiva passiva delle *generazioni presenti* nei confronti delle generazioni future²²².

In realtà, si parla più diffusamente di "diritti" delle *generazioni future*, ma è chiaro che si tratta di un uso atecnico del termine, trattandosi di diritti senza soggetto.

È quindi più corretto dire che si tratta di un dovere²²³ come, d'altra parte, appare confermato con la previsione

potere di acquisto della moneta, tutti questi procedimenti finanziari per trasferire il costo ... sulle generazioni future si fondano su un atto di solidarietà politica fra generazioni successive di un medesimo popolo o di un medesimo Stato". La medesima tesi è stato poi ulteriormente elaborata da J. BUCHANAN (J.M. BUCHANAN, *Public principles of public debt: a defense and a restatement*, cap. 4; e G. BRENNAN – J.M. BUCHANAN, *The power to tax: analytical foundation of a fiscal constitution*, cap. 5) ed è conosciuta come teorema Griziotti-Buchanan.

²²¹ Lo nota, condivisibilmente, M. LUCIANI, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri costituzionali*, in *Astrid online*, 1 ss.

²²² Il tema della giustizia nei rapporti intergenerazionali è posto però anche da J. RAWLS, *Una teoria della giustizia*, cit., 278 ss. e la soluzione delineata presuppone anch'essa l'idea che le generazioni presenti abbiano un dovere di protezione nei confronti delle generazioni successive essendo tenute ad amministrare le risorse secondo il principio del "giusto risparmio".

²²³ Cfr. M. LUCIANI, *Generazioni future, distribuzione temporale della spesa pubblica e vincoli costituzionali*, in *Diritto e società*, 2008, 145 ss.

contenuta nel preambolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ove si afferma che *“Il godimento di questi diritti fa sorgere responsabilità e doveri nei confronti degli altri come pure della comunità umana e delle generazioni future”* e che, nel nostro ordinamento, assume rango praticamente costituzionale per effetto della previsione di cui all'art. 6 del Trattato Ue secondo cui *“L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati”*.

In tutti i casi, sembra che il dovere verso le generazioni future sia declinato come un dovere di protezione.

Proprio da questo punto di vista, risultano accentuate le esigenze di considerare *“elasticamente”*²²⁴ il vincolo del pareggio di bilancio: invero, la protezione che si deve offrire alle generazioni future implica la necessità di effettuare quelle spese (infrastrutturali, educative, sanitarie ecc.) volte ad assicurare, nel futuro, migliori condizioni di vita.

Il punto che merita di essere evidenziato, per ciò che attiene all'oggetto di questo lavoro, è, tuttavia, l'esigenza di una considerazione complessiva non solo delle regole sul riparto dell'onere fiscale, ma anche di quelle sull'indebitamento (che, nella particolare prospettiva prima considerata, in qualche misura integrano le prime) e del concreto assetto della spesa pubblica²²⁵. Come non si può affermare l'esistenza di un limite all'imposizione senza considerare gli effetti sul fronte della spesa o del debito (e, quindi, in sostanza dell'adempimento anche dei doveri di protezione verso le generazioni future), così non è sempre in assoluto vero che le decisioni in materia di spesa possono prescindere dalle forme del loro finanziamento, sia rispetto all'alternativa fra aumento del debito o della pressione fiscale, sia, e forse soprattutto, rispetto alle varie alternative in merito ai modi di incrementare la pressione fiscale. Occorre ricordare, al riguardo, che la scelta dei presupposti, come si è detto, è sempre *“discriminatoria”* e può condurre a ingiustificate sperequazioni a danno di particolari gruppi sociali.

D'altra parte, la strettissima correlazione fra tributi e spesa pubblica è ben evidenziata nella recentissima giuri-

sprudenza costituzionale che ha equiparato a tributi una serie di interventi del legislatore intesi a limitare talune tipologie di spese pubbliche²²⁶.

Questa considerazione complessiva della *“finanza”* non esclude, ancora una volta, la possibilità di valutare come sperequata o eccessiva la pressione fiscale (a carico di determinate categorie di contribuenti); e, infatti, la Corte costituzionale, nella sentenza 116 del 2013 ha ritenuto appunto che il *“prelievo”* (considerato di natura fiscale) sui redditi pensionistici fosse illegittimo, non perché il presupposto non denotasse capacità contributiva, ma perché la scelta così operata inammissibilmente (secondo il giudizio della Corte) discriminava fra situazioni eguali. Piuttosto, l'impostazione qui delineata, impone di collocare il giudizio sulla sperequazione in un quadro più ampio che esclude qualsiasi valutazione puramente *“percentuale”* e richiede la valutazione di una molteplicità di elementi e il bilanciamento di più di interessi e valori secondo il classico modello del giudizio di ragionevolezza e, quindi, in base a parametri di costituzionalità che non si riassumono nel solo art. 53 Cost.

È evidente, in questo quadro, che il grado di *“giustiziabilità”* – ovviamente dinanzi alla Corte costituzionale – delle norme o degli assetti che (in ipotesi) realizzano siffatta sperequazione risulta meno puntuale e determinato di quanto non avverrebbe se si potesse pervenire alla definizione di parametri univoci.

Ma questa è una conseguenza inevitabile dell'intrinseca complessità della nozione medesima i cui effetti potrebbero essere in parte attenuati da un recupero in sede di giudizio di costituzionalità della capacità – comunque implicita nella disciplina della progressività e del minimo vitale²²⁷ – di sindacare anche il *“sistema”*.

²²⁴ Cfr., sui margini d'interpretazione dell'art. 81 da un punto di vista della tecnica di bilancio in sé, A. BRANCASI, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in Osservatoriodellefonti.it, fasc. 2/2012. Sull'intrinseca elasticità dell'interpretazione delle regole contabili e sugli orientamenti della nostra Costituzione, M. LUCIANI, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri costituzionali*, cit., 33.

²²⁵ Come non si può radicalmente affermare l'esistenza di un limite all'imposizione.

²²⁶ Cfr., Corte cost. sentt. nn. 223/2012, 241/2012 e 116/2013 quest'ultima con nota di V. MASTROIACOVO, *L'uguaglianza di capacità contributiva nella prospettiva della Corte costituzionale*, in corso di pubblicazione su Giurisprudenza Costituzionale e consultato per gentile concessione dell'Autrice.

²²⁷ Per l'osservazione secondo cui il controllo di legittimità costituzionale non dovrebbe essere negato rispetto a nessuna delle norme che integrano la disciplina costituzionale, cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 36.

Conclusione

di Francesco Moschetti

1. Esistono delle fasi storiche emergenziali – ci ha ricordato Marongiu – ma le emergenze non devono essere un alibi per spegnere valori costituzionali ed un disegno riformatore democratico anche nel campo fiscale.

Non esiste contraddizione alcuna tra Stato di Diritto e Stato Sociale, ma il tributo deve essere riportato al suo concetto di “*contribuzione*”, di *concorso*, di *cooperazione*, di contribuenti protagonisti, non già di soggetti passivi.

Di qui il ruolo centrale del *consenso* alla contribuzione e questo richiede il rispetto sia dell’art. 23, sia dell’art. 53 Cost., in una cultura di “parità nel gioco delle armi”.

Esistono però segni – ci ricorda ancora Marongiu – di “pericoloso autoritarismo”, a fronte dei quali si suggeriscono riforme a costo zero.

La prima è basilare per la democrazia: il Parlamento “deve ritrovare l’orgoglio e la dignità di dettare, in prima persona, la disciplina dei tributi”.

La base stessa dello Stato di Diritto è violata se “la prestazione imposta” non è parlamentare e ciò impedisce il consenso e riporta il tributo a soggezione ad un potere non legittimato.

Marongiu ci ha richiamato anche altre significative riforme che potrebbero essere fatte senza spese: quanto al Governo centrale, il Ministero delle Finanze deve riacquistare la propria autonomia e deve poter dialogare con il contribuente; quanto all’amministrazione finanziaria, oggi organizzata in Agenzie, coloro che ne fanno parte non possono essere “managers” con obiettivi e progressioni di stampo privatistico: spirito e valori devono essere rapportati all’imparzialità ex art. 97 Cost. e non ad obiettivi economici propri di una società per azioni.

Qui c’è molto da riflettere perché comportamenti al di fuori di tale cornice costituzionale annullano la sensazione di vivere in una democrazia basata sul primato della legge e la sovranità del cittadino.

Ma non basta parlare di legge e di “orgoglio parlamentare”: Marongiu ci ha richiamato ancora alla *stabilità* della legge, alla *codificazione*, alla *certezza del diritto*. Tutto ciò – a costo zero – cambierebbe il vissuto quotidiano, ci restituirebbe l’orgoglio della cittadinanza.

2. Gaffuri ci ha ricordato che l’interesse fiscale esiste nei limiti in cui è previsto dalla norma.

Rapportato questo al procedimento, si deve recuperare la centralità del diritto e della legalità.

Non è dunque più accettabile la tendenza al lassismo procedimentale, oltretutto in controtendenza con la recente evoluzione della dottrina del diritto amministrativo, che ha individuato *diritti soggettivi procedimentali* suscettibili di difesa giudiziale autonoma e di azioni risarcitorie in caso di violazione. È il tramonto della categoria dell’interesse legittimo anche per effetto della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo.

Gaffuri ha fatto una rapida ma significativa rassegna di alcuni “punti critici” sia sul piano interpretativo, sia sul piano normativo: in tema di “standardizzazione” della base imponibile, di contraddittorio procedimentale, di sanzionabilità del comportamento abusivo senza espressa disciplina in proposito, di giustiziabilità del rifiuto di autotutela (ad esempio per motivi non di merito, come la contraddittorietà che è tipico caso di abuso di potere), di motivazione (“come si fa ad accettare un atto se è carente di motivazione?”), di utilizzo delle indagini svolte nei confronti di terzi (e di connesse problematiche del diritto di difesa), di certezza del “perimetro temporale” entro cui esercitare il potere di accertamento, di “riprovevole” irrilevanza della decisione del giudice penale sul raddoppio dei termini.

Si è giunti addirittura ad un “diritto alla rovescia” laddove la Cassazione, per negare il diritto al contraddittorio nell’applicazione dell’abuso, sembra porre a parametro (*tertium comparationis*) la disciplina di fonte giudiziale anziché quella prevista all’art. 37 bis, D.P.R. 600.

Una tendenza generale, dunque, di *enfaticizzazione dell’interesse fiscale*, talora inteso come “entità trascendente” che depotenzia garanzie procedimentali.

Da ciò il richiamo alla tutela della legalità attingendo ad un sistema anche interdisciplinare.

3. Se Marongiu e Gaffuri si sono preoccupati di garantire che lo Stato Sociale sia *in primis* Stato di Diritto, Basilavecchia (pur attento alle conseguenze dello Stato di Diritto), ha voluto sottolineare l’aspetto sociale di esso e dunque la necessità che il diritto garantisca l’egualianza e l’effettività della riscossione di quanto dovuto (in applicazione dell’art. 53 Cost.).

La riscossione, pur nel rispetto dei principi di proporzionalità, ragionevolezza e imparzialità, deve necessariamente avvalersi di mezzi efficaci, autoritativi, pubblicistici.

Plurime sono nella disciplina della riscossione le concezioni in cui il legislatore deve dimostrare ragionevole ponderazione degli opposti interessi: tipica è la disciplina da riservare all' "insufficienza sopravvenuta delle riserve patrimoniali", ove Basilavecchia si chiede se sia "più coerente con uno Stato di Diritto che sia anche Stato Sociale" una disciplina "implacabile", oppure una disciplina che lasci "margini di respiro al debitore in ordine alla disponibilità di beni essenziali, correndo però il rischio di perdere una parte significativa della garanzia patrimoniale".

Certo, come rileva Basilavecchia, nell' "individuare il migliore bilanciamento di interessi contrapposti", la bussola è sempre l'art. 53 Cost.; e allora, dal mio punto di vista, è sempre la "capacità" della "persona" il presupposto del "concorso" ed in nessun caso questo può costringere una persona a vivere sotto i ponti (creando i presupposti di una spesa pubblica di sostentamento, il che sarebbe paradossale).

Solo un *interesse fiscale* inteso come chiamata "*usque ad extremum vitae exitum*" potrebbe (a mio avviso) prescindere dalle possibilità sopravvenute di "esistenza libera e dignitosa".

"In un ottica di Stato di Diritto che sia anche Sociale", Basilavecchia ci ha ricordato anche il problema di "convivenza" tra riscossione dei crediti tributari e riscossione di altri crediti (privati e pubblici) e della necessità ancora una volta di trovare una soluzione ragionevole, coerente e bilanciata.

Plurime in ogni caso le applicazioni dello Stato di Diritto.

Nell'ottica dello Stato di Diritto, il cittadino dovrebbe avere in primis *coscienza* del pagamento del tributo (che è invece mimetizzato quando traslato nel prezzo), dovrebbe essere *informato* sullo stato delle procedure (quando ad esempio il titolo della riscossione sia *medio tempore* venuto meno), non gravato da eccessiva complessità nella autoliquidazione (significativo l'insegnamento del Codice di Camaldoli), non vessato da aggi di riscossione sproporzionati che finiscono "con l'assumere carattere di ulteriore sanzione".

Quanto al *rimborso*, la "tempestività nell'erogazione" è certo momento essenziale dello Stato di Diritto (in quanto garanzia a fronte di comportamenti anomali dell'amministrazione pubblica), ma non meno dello Stato Sociale.

Entrambi questi valori sono dunque violati dall'attuale disciplina processuale che rinvia alla definitività l'efficacia

esecutiva della sentenza di condanna. Disciplina qualificata da Basilavecchia come "obiettivamente iniqua".

E infine in uno Stato che sia di "Diritto e Sociale" ("utile socialmente"), Basilavecchia ha rivendicato con forza la necessità della "*immediatezza nella erogazione dei rimborsi, da attuare utilizzando i fondi della riscossione prima che siano definitivamente acquisiti al bilancio dello Stato*".

Riforma questa, qualificata come "epocale".

E così pure "epocale" sarebbe l'attuazione (dopo 14 anni) della disciplina generale della compensazione prevista dall'art. 8 dello Statuto del Contribuente, che potrebbe rendere minoritari e residuali le ipotesi di rimborso.

Svolte "epocali" che naturalmente interpellano associazioni come l'ANTI che dovrebbero instancabilmente proporre fino a che non fossero realizzate.

* * *

4. La relazione di Tesauro ha introdotto nei nostri lavori quel "vento nuovo" e innovante che è rappresentato dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (e dalla giurisprudenza della Corte EDU) con ricadute oggi non solo sul piano del diritto tributario sostanziale, ma anche processuale. Ripropongo alla vostra attenzione come tutelino i caratteri fondanti di uno Stato di Diritto le sentenze che hanno statuito la necessità di una predeterminazione normativa degli obblighi tributari (Corte EDU, 9 novembre 1999) e il diritto del contribuente alla chiarezza della norma, indispensabile per non essere soggetto all'arbitrio dell'Amministrazione (Corte EDU, 14 ottobre 2010).

Ma significativa e innovante per il nostro ordinamento è la giurisprudenza della Corte EDU che valorizza in materia tributaria il diritto di proprietà ricavandone principi di "giusto equilibrio" e proporzionalità tra esigenze collettive e "diritti fondamentali", con importanti applicazioni in tema di irragionevole differimento del diritto al rimborso, di sproporzionata applicazione di provvedimenti cautelari, di prelievo eccessivo (che costituisce oggettivo ostacolo alla ripresa economica).

In un ordinamento come il nostro in cui Corte costituzionale ed autorevole dottrina hanno escluso ricadute fiscali dalla tutela costituzionale del diritto di proprietà, è evidente come la Corte di Strasburgo garantisca soluzioni più equilibrate, che dovrebbero imporre nuovi orientamenti anche al nostro giudice delle leggi.

Ancora di tutto rilievo – ha ricordato Tesauro – è l'applicazione dell'art. 6 CEDU alla materia anche del processo tributario, da cui una tutela rafforzata alla effettività del "giusto processo" (peraltro rapportabile anche all'art. 111 Cost.) che contrasta con indirizzi recen-

ti della nostra Corte di cassazione volti all'interesse contrario della deflazione processuale, magari con formalistiche forzature che negano il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale (si pensi, ad esempio, alle sentenze in materia di autosufficienza, di quesiti di diritto, di produzione documentale, quest'ultima poi ripudiata dalle Sezioni Unite).

Si noti che la giurisprudenza della Corte EDU non applica norme sostanzialmente molto diverse da quelle già esistenti nella nostra Costituzione (la tutela del diritto di proprietà, la tutela dell'effettività del diritto al giudizio esistono anche nella nostra Costituzione); è figlia piuttosto di una diversa cultura, di un diverso approccio più libero e liberante, che non strozza i diritti in nome dei doveri e della "mistica" dell'interesse fiscale.

Ma questo vento nuovo entra (o deve entrare) ormai nel nostro ordinamento per quello che Tesauro ha definito come "rapporto simbiotico" tra Costituzione nazionale e Carte internazionali, per cui la prima deve essere letta "alla luce" delle seconde.

* * *

5. Parlare di Stato di Diritto e di Stato Sociale, significa porsi di fronte al Potere, potere che garantisce e potere che promuove.

Un volto del Potere è anche quello sanzionatorio e dunque non poteva mancare nel nostro convegno (sugerita dal prof. Caraccioli) anche una riflessione sul "sistema punitivo penale-tributario".

Marello, dopo attenta disamina, segnala in argomenti di fondo che richiedono una profonda modifica: se ci si affida ad una doppia risposta sanzionatoria, bisogna adeguatamente differenziare l'illecito penale dall'illecito amministrativo, essendo più ragionevole caratterizzare il primo (e a differenza dal secondo) con il *quid pluris* del comportamento fraudolento.

Prospetta inoltre, per le fattispecie suscettibili anche di rilevanza penale, una "fase di istruzione comune", affidata al P.M., con "sospensione contestuale dei poteri istruttori affidati all'Agenzia".

Infine propone di (quanto meno) limitare il "simulacro del doppio binario", ripristinando, ad esempio, l'efficacia nel giudizio tributario del giudicato penale quanto ai fatti accertati come era previsto nell'art. 12 della legge 1982 n. 516.

Condivido in pieno tale proposta, ripugnando all'esigenza di verità (potremmo dire, con Rodotà, al *diritto che ha ciascuno alla verità*) un doppio giudizio sugli stessi fatti.

L'emergenza-evasione è meglio contrastata in un quadro di reazioni proporzionate, ragionevoli e coerenti.

Lo Stato di Diritto deve essere giusto senza eccesso vendicativo e le duplicazioni sanzionatorie appartengono alla categoria dell'eccesso.

* * *

6. Venendo allo Stato Sociale, Stevanato si è fatto portavoce di una "filosofia" che si affida più alla spesa pubblica che non ad un assetto (per così dire sociale) dell'imposta e la stessa esenzione dei redditi minimi è da lui considerata non necessaria in presenza di una spesa pubblica finalizzata a fini sociali.

Mi permetto due osservazioni: la spesa pubblica (provvida e redistributiva) presuppone la contribuzione e a fronte di una contribuzione coattiva ogni uomo richiede giustizia.

Spostare dunque il momento della giustizia dall'imposta alla spesa, significa togliere consenso all'imposta, prosciugare il fiume (delle imposte) in un rigagnolo e impedire la redistribuzione stessa dell'acqua. Non c'è acqua per irrigare i campi se essa è prelevata a prescindere dalla capacità delle fonti.

Ma alla base delle *diverse tesi* c'è evidentemente una visione filosofica del rapporto tra le persone ed il potere politico.

Affidarsi alla spesa pubblica a prescindere dalla capacità di pagamento, significa fare un discorso che trascura il primato della persona che è proprio della nostra Costituzione e che è tale per l'esperienza statocentrica precedente.

Il discorso "spesa-centrico" è poi condannato dall'esperienza degli ultimi trent'anni, che ha portato al record mondiale di debito pubblico ed alla perdita di indipendenza economica del nostro Paese.

Questa scelta della spesa sociale a prescindere dalle capacità delle persone (addirittura a prescindere dai redditi minimi perché non sarebbero più tali grazie alla spesa sociale) ha una radice autoritaria, che, oltre ad essere estranea alla Costituzione italiana, è condannata dall'esperienza (fallimentare) di ieri e di oggi.

* * *

7. Il rapporto tra sistema di tassazione e promozione di valori costituzionali è invece riproposto nella relazione di Logozzo, in attuazione della sentenza della Corte Costituzionale n. 179/1976 che aveva richiamato il legislatore ad "un sistema di tassazione che agevoli la formazione e lo sviluppo della famiglia e consideri la posizione della donna casalinga e lavoratrice".

Rileva Logozzo come il sistema italiano dell'Irpef abbia dimostrato attenzione alla famiglia solo con l'istituto dell'impresa familiare (peraltro meramente consequen-

ziale alla disciplina civilistica); per il resto la disattenzione è totale malgrado i segnali economico-sociali di allarme (anche in termini di natalità e preoccupante invecchiamento della nostra società).

Numerosi progetti, ma nessuno andato a buon fine a fronte del pericolo di “rilevante perdita di gettito”.

Eppure – ricorda Logozzo – il problema esiste, ed alcune prime soluzioni potrebbero essere attuate operando almeno sul minimo vitale e/o sul sistema degli oneri deducibili e delle detrazioni.

Lasciare inascoltato un monito della Corte Costituzionale, affermato una prima volta nel 1976 e riproposto nel 1983, è di forte allarme perché attiene al grado in cui è avvertito il rispetto della Costituzione nel nostro Paese.

E non meno allarmante è se la Costituzione non può essere rispettata per l'avvenuto saccheggio delle risorse pubbliche.

Non si sa se sia peggio la perdurante insensibilità costituzionale o esserci cacciati in una situazione in cui è impossibile rispettare i valori primari della Costituzione.

* * *

8. Anche in materia di tutela ambientale la promozione di interessi collettivi può validamente avvalersi dello strumento fiscale.

Lunelli ci ha richiamato sia i principi europei (fondamentale l'art. 37 della Carta dei “diritti fondamentali”), sia i principi della Costituzione nazionale (vedasi il noto art. 9) in materia di tutela dell'ambiente, ed ha compiuto una rapida elencazione delle misure che già oggi esistono in proposito sia sul versante impositivo, sia su quello agevolativo.

Considerati poi i limiti posti dall'art. 53 Cost. (per cui il “concorso” deve essere pur sempre collegato ad una “capacità” economica di concorrere), ha ricordato che non esiste solo un uso funzionale dell'imposta (in funzione appunto dell'interesse ambientale), ma esistono anche misure di natura diversa, da ricondurre piuttosto ad una logica risarcitoria o sanzionatoria (amministrativa o penale).

In ogni caso anche qui il fine di tutela collettiva non giustifica qualsiasi mezzo.

Lunelli opportunamente ci ha ricordato che dalla normativa europea ci giunge tutto un insieme di principi (precauzione, prevenzione, correzione, responsabilità, sussidiarietà, proporzionalità), che mi sembrano indicativi di un approccio equilibrato e saggio per coniugare fini di interesse collettivo con mezzi accettabili.

Vorrei chiamarlo “approccio del giusto mezzo”, ricerca del mezzo efficace e non eccedente, che mi sembra

felice sintesi, nel campo specifico, di quello Stato Sociale ma anche di Diritto che vogliamo porre all'attenzione in questo convegno.

* * *

9. Non riferita ad un tema specifico, ma ad una riflessione generale sul dovere fiscale nel moderno Stato Sociale di Diritto, è la relazione di Frasoni.

Il prorompere dei diritti sociali nelle moderne Costituzioni comporterebbe un “*depotenziamento del nucleo di garanzia dei medesimi*”.

La garanzia vera è offerta per un verso dalla stessa Costituzione “*quale atto (non più di regolazione della condizione dello Stato e dei cittadini, ma) conformativo dell'ordine sociale e dell'equilibrio fra le diverse spinte e tensioni proprie della società pluriclasse, e, per l'altro, dai “procedimenti” legislativi in quanto uniche forme idonee a realizzare momenti di sintesi decisionale fra le predette spinte e tensioni*”.

L'intera relazione richiama alla necessità di un bilanciamento tra una pluralità di valori: nell'art. 53 coesistono *dovere e limite* in una visione non oppositiva, ma di “sintesi”; la realizzazione del principio cardine di eguaglianza “*deve avvenire nel quadro dei diritti di libertà*” e l'imposta ha una imprescindibile funzione redistributiva ma equilibrando eguaglianza e libertà; anzi “*il massimo dell'eguaglianza deve essere ricercato unitamente (e non a scapito) del massimo di libertà essendo tanto la compressione della libertà quanto la diseguaglianza parimenti di ostacolo all'obiettivo primario dello stato sociale di diritto costituito dalla autorealizzazione della personalità dei cittadini*”.

Quindi l'intervento di Frasoni vuole superare concezioni contrappositive e sottolineare “*l'esigenza di comporre e bilanciare valori distinti corrispondenti anche ad interessi e istanze di cui sono portatori i diversi (e mobili) gruppi sociali in cui si articola lo “Stato pluriclasse”*”.

Quanto al problema della imposta confiscatoria, si ammette sia che il diritto di proprietà è imprescindibile punto di riferimento che sembra operare come un valore “concorrente” rispetto al principio di capacità contributiva, sia che “la libertà di iniziativa economica costituisce un diritto “irrivocabile” sotto il profilo costituzionale”; entrambi questi limiti rilevano anche sul piano fiscale.

Si ritiene peraltro che il giudizio di confiscatorietà non sia formulabile rispetto ad un singolo tributo e ad uno specifico soggetto passivo, bensì nel rapporto tra un “*complesso di tributi*” e la “*ricchezza complessiva, intesa come generale capacità patrimoniale, di un gruppo di membri della collettività*”

Non si tratta di stabilire con precisione un parametro o un limite assoluto, ma la proporzionalità e ragionevolezza delle scelte del legislatore.

In tale “approccio globale” si deve tener conto anche dell’assetto della spesa pubblica e del rapporto tra imposta e indebitamento (rispetto al quale ultimo sussiste un “dovere di protezione” delle generazioni future).

È un intero “sistema” (integrato da imposte, spese ed indebitamento) che deve essere considerato, secondo il classico modello del giudizio di ragionevolezza.

Insomma, Fransoni ci vuole dire che non entra in gioco solo l’art. 53 (a sua volta inteso come sistema di valori), ma un “*giudizio complessivo sull’assetto del sistema e quindi sul piano del corretto bilanciamento degli interessi*”.

Riconosco in tale contributo una visione attenta a registrare una società complessa ed un ordinamento giuridico complesso; riconosco una visione di equilibrio tra valori costituzionali, con salvaguardia dei diritti di libertà, proprietà ed iniziativa economica; ma rimane, a me sembra,

che lo Stato di Diritto, per quanto influenzato dall’irruzione dei diritti sociali, richiede alcuni elementi irrinunciabili: il primato della legge, il primato del Parlamento, la certezza del diritto, il consenso all’imposta, la tutela dell’affidamento, una amministrazione ed un giudice non creatori ma servitori della legge;

e ancora, giudizio globale su imposte e spese pubbliche, non toglie che le seconde presuppongano le prime e queste non possano essere richieste a chi non è in grado di pagarle; e se non è in grado di pagarle, a nulla interessa che, grazie alle imposte (che non può pagare), sarà beneficiario di spese pubbliche;

quanto al giudizio sulle entità globali (la pressione tributaria di un complesso di tributi, rispetto alla ricchezza complessiva di un gruppo sociale), osserviamo che l’obbligazione, la pressione, la confisca, riguardano *in primis* il singolo e l’art. 53 ci ammonisce di ricordare “*tutti*” alle “*loro*” capacità contributive.

Avverto dunque, malgrado l’apprezzabile volontà di non incorrere nei massimalismi della teoria *dell’interesse fiscale*, una matrice comune con tali teorie: ragionare a livello macro, ragionare assumendo come interesse pri-

mario da tutelare la tenuta globale della società, la composizione e il bilanciamento degli “*interessi e delle istanze di cui sono portatori i diversi (e mobili) gruppi sociali in cui si articola lo Stato pluriclasse*”.

Ma questa rispettabile esigenza politica non toglie il punto di partenza: che paga Tizio con la capacità contributiva di Tizio.

Mi pare in fondo di avvertire un primato di grandi aggregati, di grandi bilanciamenti di interessi globali, che è ancora un modo sottile di considerare trascurabile la singola persona.

Che è esattamente il “*quod Deus avertat*” della ispirazione dei Padri costituenti.

* * *

10. La sintesi degli interventi ci fornisce un quadro globale di una esperienza fiscale nel nostro Paese ancora fortemente influenzata da cultura autoritaria.

Il Convegno ha avuto la indubbia funzione positiva di riportare il disegno di riforma fiscale ai principi costituzionali, ma sono altresì emersi approcci diversi nella concezione dello Stato di Diritto e nel bilanciamento tra Stato di Diritto e Stato Sociale.

C’è chi affida la giustizia alla spesa pubblica e chi non condivide che la spesa possa prescindere dalle capacità; c’è chi privilegia la tenuta globale del sistema e chi ritiene che il punto irrinunciabile di partenza sia la persona.

Dare primato a questo secondo aspetto significa: consenso all’imposta, certezza del diritto, pressione non confiscatoria anche ed *in primis* a livello del singolo contribuente, rimborsi immediati, amministrazione fiscale ausiliaria, giudici competenti e dedicati. In una parola, ritorno alla *contribuzione* come cittadini sovrani (Marongiu).

Ce lo impone sempre più anche il “vento nuovo” delle Carte internazionali (Tesauro).

Con queste “idee forza” riprendiamo il cammino riformatore, consci che la democrazia si crea quotidianamente e richiede l’impegno costante degli uomini di cultura.

L'A.N.T.I. Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nella sua lunghissima storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Giovanni Battista Adonnino, Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Victor Uckmar, Giuseppe De Angelis. Attualmente è presieduta dal Prof. Mario Boidi. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi. L'A.N.T.I. è socia della Confédération Fiscale Européenne, l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario e nell'anno 2004 è stato presieduto dal Prof. Mario Boidi.



SEDE LEGALE

Piazza della Croce Rossa, 2 • 00161 Roma • Tel. 06.45214794
E-mail: nazionale@associazionetributaristi.it • Sito Internet: www.associazionetributaristi.it

PRESIDENZA

Via Andrea Doria, 15 • 10123 Torino • Tel. 011.8126767 • Fax 011.8122300
E-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

SEGRETERIA NAZIONALE

Via Vannella Gaetani, 27 • 80121 Napoli • Tel. 081.2461600 • Fax 081.2479435
E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

TESORERIA NAZIONALE

Via Cosimo del Fante, 16 • 20122 Milano • Tel. 02.58310288 • Fax 02.58310285
E-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it • Sito Internet: www.associazionetributaristi.it