Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

RASSEGNA TRIBUTARIA

Approfondimenti di diritto tributario

diretta da: Massimo Basilavecchia, Michele Cantillo, Eugenio della Valle, Adriano Di Pietro, Franco Fichera, Giovanni Flora, Guglielmo Fransoni, Franco Gallo, Oliviero Mazza, Leonardo Perrone, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Tabet, Antonio Uricchio, Giuseppe Zizzo

In questo numero:

- Limiti del regionalismo differenziato
  Franco Gallo
- Codice della crisi d'impresa e privilegi fiscali: rivoluzionarie novità?
  Guglielmo Fransoni
- Per l'autonomia del diritto tributario
  Gaspare Falsitta
- Crisi della fattispecie, fonti multilivello e ruolo del giudice: il caso del diritto tributario
  Roberto Cordeiro Guerra
- Regime tributario della cessione di opere d'arte
  Ernesto-Marco Bagarotto
- Dovere fiscale e tributi extrafiscali
  Samuele Donatelli
- Inaugurazione dell'anno giudiziario
  Aurelio Cappabianca

P.I. S.p.A. - Sped. Abb. Post.
D.L. n. 353/2003
(conv. in L. 27/2/2004 n. 46)
art. 1 co. 1, DCB Milano

Wolters Kluwer

Aprile – Giugno
2/2019

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA InPratica
FALLIMENTO E CRISI D'IMPRESA

AGGIORNATO
con il d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14

VERSIONE ONLINE SEMPRE AGGIORNATA CON LE NOVITÀ EVIDENZIATE E SUBITO CONSULTABILI

INQUADRAMENTO COMPLETO, PRATICO E INTUITIVO DELL'INTERA MATERIA CONCORSUALE:

- **stato di crisi e gestione dei sistemi di allerta**
- **procedure di risanamento • concordati**
- **fallimento e liquidazione giudiziale • sovraindebitamento**
- **amministrazione straordinaria e l.c.a. • aspetti penali**
- **insolvenza transfrontaliera**

ACQUISTALO SUBITO!

Y05HCBN

shop.wki.it | www.wolterskluwer.it/rete-di-vendita | 02.82476.1 | info.commerciali@wki.it | Le migliori librerie professionali

Wolters Kluwer
When you have to be right

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RASSEGNA TRIBUTARIA

Trimestrale di diritto tributario diretto da:

Massimo Basilavecchia, Michele Cantillo, Eugenio della Valle, Adriano Di Pietro, Franco Fichera, Giovanni Flora, Guglielmo Fransoni, Franco Gallo, Oliviero Mazza, Leonardo Perrone, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Tabet, Antonio Uricchio, Giuseppe Zizzo

Fondatore di Rassegna Tributaria: ***Luigi Pietrantonio*** **- Direttore responsabile:** ***Giulietta Lemmi***
Redazione: Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3, 20142 Milano (MI)
Tel. 02 82476890 - E-mail: redazione.ilfisco@wki.it

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto il direttore ed il comitato di redazione

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3, 20142 Milano (MI)
Reg. St. Trib. di Roma n. 17486
Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A., Via Malcanton, 2 - 35010 Trebaseleghe (PD)
fascicolo incluso nel prezzo dell'abbonamento alla rivista "il fisco" se allegato alla stessa

Quote abbonamenti 2019

1) Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2019, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2019, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2019, 4 numeri, 6 Pocket 385,00 euro (Iva inclusa).
2) Abbonamento solo a Rassegna Tributaria 2019 (4 numeri) Euro 110,00 (per Estero Euro 220,00)
3) Una copia Euro 33,00

Il pagamento dell'abbonamento può essere effettuato con bonifico bancario sul c/c bancario iban IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181 o con versamento sul c/c postale n. 27303031 intestato a:

Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma

L'Iva corrisposta dall'editore ai sensi dell'art. 74, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del D.M. 29 dicembre 1989 (come sostituito dal D.M. 9 aprile 1993) e del D.M. 12 gennaio 1990, è conglobata nel prezzo di copertina. All'acquirente-abbonato non è consentita la detrazione dell'imposta (circolare ministeriale n. 63/490676 del 7 agosto 1990).

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia s.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. – Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 – 20142 Milano (MI).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Comitato per la valutazione

Andrea Amatucci - Fabrizio Amatucci - Mauro Beghin - Gianluigi Bizioli - Umberto Breccia - Beniamino Caravita di Toritto - Andrea Carinci - Giuseppe Maria Cipolla - Silvia Cipollina - Andrea Colli Vignarelli - Luigi Paolo Comoglio - Daria Coppa - Roberto Cordeiro Guerra - Lorenzo del Federico - Giacinto della Cananea – Gaspare Falsitta - Augusto Fantozzi - Andrea Fedele - Valerio Ficari - Stefano Fiorentino - Gianfranco Gaffuri - Alessandro Giovannini - Daniel Gutman - Salvatore La Rosa - Maurizio Logozzo - Francesco Paolo Luiso - Corrado Magnani - Enrico Marello - Giuseppe Marini - Gianni Marongiu - Valeria Mastroiacovo - Giuseppe Melis - Maurizio Sebastiano Messina - Marco Miccinesi - Salvatore Muleo - Salvatore Muscarà - Mario Nussi - Franco Paparella - Raffaele Perrone Capano - Franco Picciaredda - Maria Cristina Pierro - Francesco Pistolesi - Giovanni Puoti - Gaetano Ragucci - Tulio Rosembuj - Guido Salanitro - Roberto Schiavolin - Giuliana Scognamiglio - Dario Stevanato - Giuseppe Tinelli - Loris Tosi - Edoardo Traversa - Marco Versiglioni

Regolamento di Autodisciplina di Rassegna Tributaria

La pubblicazione dei contributi della sezione delle sezioni “Dottrina”, “Profili istituzionali” e “Giurisprudenza” è subordinata a due livelli di valutazione da parte della Direzione della Rassegna e del Comitato per la Valutazione

Il Comitato per la Valutazione è formato da almeno 12 membri, individuati dalla Direzione fra professori ordinari di ruolo o fuori ruolo, indicati in un elenco periodicamente aggiornato. Il numero dei revisori può essere aumentato fino a 36.

I contributi devono essere previamente inviati alla Redazione di Rassegna che provvede a trasmetterli ai Direttori anche in forma digitale.

Il contributo approvato collegialmente dalla Direzione è sottoposto, in forma anonima, al giudizio di un membro del Comitato per la Valutazione designato a rotazione sulla base delle specifiche competenze in relazione all’argomento del contributo. Il giudizio è comunicato entro 15 giorni. La valutazione può essere positiva, negativa o subordinata a ulteriori interventi da parte degli autori. In quest’ultimo caso, l’autore è tempestivamente informato delle indicazioni formulate e degli interventi suggeriti e provvede all’ulteriore elaborazione; la Direzione, a sua volta, valutata la significatività dell’ulteriore elaborazione, decide in ordine alla pubblicazione.

Nel Colophon di ciascun numero di Rassegna sono indicati i membri del Comitato per la Valutazione. Nell’indice di ogni numero di Rassegna, i contributi pubblicati a seguito di una valutazione positiva sono contrassegnati da un asterisco.

Ferma restando comunque l’approvazione collegiale della Direzione, possono essere pubblicati contributi che non siano stati sottoposti al giudizio del Comitato per la Valutazione entro il limite del 40%.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

INDICE

DOTTRINA

Franco Gallo - I limiti del regionalismo differenziato 239

Guglielmo Fransoni - Codice della crisi d'impresa e privilegi fiscali: rivoluzionarie novità? (*) 247

Gaspare Falsitta - Per l'autonomia del diritto tributario..... 257

Roberto Cordeiro Guerra - Crisi della fattispecie, fonti multi-livello e ruolo del giudice: il caso del diritto tributario (*) 265

Ernesto-Marco Bagarotto - Regime tributario della cessione di opere d'arte (*) 290

Samuele Donatelli - Dovere fiscale e tributi extrafiscali (*).... 312

PROFILI ISTITUZIONALI

Aurelio Cappabianca - Inaugurazione dell'anno giudiziario 347

Fabio Saponaro - La leva fiscale come strumento di *governance* economica dell'eurozona (*) 353

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

Valeria Nucera - Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso (*) 402

[CORTE DI CASSAZIONE, Sez. trib., sentenza n. 14956 dell'8 giugno 2018, Pres. Di Iasi, Rel. Delli Priscoli] 397

Marco Cedro - Sequestro preventivo e rilevanza del giudizio tributario (*) 422

[CORTE DI CASSAZIONE, Sez. III pen., sentenza n. 355 del 7 gennaio 2019, Pres. Lapalorcia, Rel. Macrì] 421

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

INDICE CRONOLOGICO

GIURISPRUDENZA

CORTE DI CASSAZIONE, Sez. trib., sentenza	8 giugno 2018	n. 14956	397
CORTE DI CASSAZIONE, Sez. III pen., sentenza	7 gennaio 2019	n. 355	421

Gli articoli contraddistinti da un asterisco sono stati giudicati positivamente, su base anonima, da un membro del Comitato per la Valutazione designato a rotazione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DOTTRINA

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I limiti del regionalismo differenziato*

Franco Gallo

Estratto: Si sostiene che il principio del regionalismo differenziato è pienamente valido. La sua attuazione, però, non dovrebbe essere disgiunta dall'impegno del legislatore a recuperare l'interrotto processo di decentramento le cui linee sono indicate dalla Legge delega n. 42/2009 sul federalismo fiscale e dai D.Lgs. nn. 68/2011 e 56/2000. Se essa non sarà adeguatamente accompagnata dall'attivazione del regionalismo cooperativo e integrativo, presupposto dall'art. 5 e dal titolo V, parte II, della Costituzione, si corre infatti il rischio di indebolire piuttosto che rianimare le realtà regionali nel loro complesso.

Abstract: It is argued the differentiated regionalism principle is fully valid. However, its implementation should not be separated from the legislator's commitment to recover the interrupted decentralization process whose lines are indicated by the law about fiscal federalism n. 42 of 2009 and by the decree n. 68/2011 and n. 56/2000. If it is not adequately accompanied by the activation of cooperative and integrative regionalism, assumed by the art. 5 and title V, part II, of the Constitution, there is the risk in fact of weakening rather than reviving the regional realities as a whole.

SOMMARIO: **1.** L'attuale crisi del federalismo solidaristico e cooperativo - **2.** Il regionalismo differenziato può essere una via interlocutoria per uscire dalla crisi? - **3.** Alcune considerazioni conclusive.

1. *L'attuale crisi del federalismo solidaristico e cooperativo* - In questa fase storica l'attuazione del regionalismo differenziato, inteso quale espressione accentuata e distinta dell'autonomia, va inquadrata nel contesto dell'attuale crisi del federalismo solidaristico e cooperativo regolato dal titolo V, parte II, della Costituzione.

Tutti sappiamo che questa crisi è la conseguenza sia delle modifiche apportate, nel 2012, agli artt. 81, 117 e 119 Cost., sia dell'entrata in vigore della Legge rinforzata n. 243 dello stesso anno, sia della carente - sarebbe forse meglio dire mancata - applicazione della Legge delega n. 42/2009 sul federalismo fiscale e del D.Lgs. n. 68/2011. Questo complesso di interventi a

* È il testo della relazione introduttiva svolta dall'autore al convegno su "Il regionalismo differenziato" tenutosi a Verona il 28 marzo 2019.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

livello costituzionale e di legge rinforzata ha, infatti, aumentato in modo rilevante i vincoli che il legislatore statale può unilateralmente imporre alle Regioni e agli altri enti territoriali, ordinari e speciali, sul fronte sia delle entrate che della spesa con riguardo anche alle materie di loro stretta competenza.

Devo dire che la centralizzazione che ne è conseguita non è in via di principio disdicevole. L'inderogabilità degli impegni assunti dal nostro Paese aderendo al *Fiscal compact,* al *Six Pack* e ad altri atti a questi successivi, aggiunta alla stasi del processo di riforma, hanno dato, però, l'impressione che si sia andati oltre un semplice adeguamento dell'assetto costituzionale della forma di Stato alle esigenze temporanee della crisi economico-finanziaria. In nome dell'unitarietà della finanza pubblica, pare essersi messo in moto in via trasversale un processo, in termini politico-culturali, inverso rispetto ai modelli classici di federalismo fiscale e, comunque, non del tutto coerente con i principi costituzionali di autonomia e di sussidiarietà.

Molti di tali interventi erano nella contingenza inevitabili, perché imposti dall'ordinamento UE e da accordi intergovernativi (seppur con la garanzia di un certo grado di elasticità) e perché giustificati, per la maggior parte, dalle richiamate esigenze di armonizzazione interna delle regole dei bilanci pubblici in tempi di crisi. È, però, la loro forte incidenza sull'autonomia finanziaria in ambedue le componenti della spesa e dell'entrata e le modalità dettagliate e perentorie di tale incidenza che sono apparse subito discutibili e disarmoniche rispetto all'essenza del federalismo fiscale.

Solo per fare un esempio, l'attribuzione allo Stato della potestà esclusiva di armonizzazione dei bilanci pubblici è accettabile, ma non fino al punto di valorizzarla per assorbire in essa, annullandola di fatto, anche la vigente regola costituzionale dell'art. 117, comma 3, Cost. che in tema di coordinamento della finanza pubblica limita il potere dello Stato alla fissazione dei principi fondamentali. Viene il dubbio che si sia voluto ridurre l'autonomia finanziaria degli enti territoriali agendo solo sul quadro istituzionale e competenziale, lasciando ai margini, un po' ambiguamente, i principi cardine del federalismo fiscale e rimettendo, da una parte, le scelte di prelievo tributario esclusivamente al potere centrale e, dall'altra, il riparto delle risorse a complesse procedure concertative non sufficientemente definite e difficilmente definibili.

Il fatto più preoccupante è che la più recente legislazione statale ha portato avanti la ricentralizzazione in un contesto di deresponsabilizzazione del potere pubblico e, quindi, senza prendere iniziative di sviluppo sul piano sociale. Ad esempio, lo Stato, chiamato ad assumersi la responsabilità riguardo al finanziamento dei Livelli Essenziali delle Prestazioni dei servizi sociali (i c.d. LEA e LEP di cui all'art. 117, lett. m), comma 2, Cost.), a seguito del venir meno delle risorse disponibili ha preferito seguire la discutibile via, da un lato, di lasciare invariati tali livelli o, peggio ancora, non definirli (è il

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

caso di materie come l'assistenza sociale), dall'altro, di attuare il sistema di tagli lineari della spesa verso il basso, accompagnandolo per di più dalla riduzione delle imposte statali.

Indubbiamente, se si va avanti di questo passo, il rischio potrebbe essere l'abbandono, di fatto, del modello costituzionale di pluralismo istituzionale e paritario che era alla base della riforma del 2001. Pur nei suoi difetti, tale riforma aveva infatti il pregio di essere finalizzata ad aumentare su tutto il territorio nazionale il tasso di attuazione concreta dei principi costituzionali di democrazia, autonomia e sussidiarietà tra loro inscindibilmente connessi e dei loro corollari di *accountability* e del c.d. doppio dividendo.

Se si volesse rinnovare l'attuale impianto costituzionale di tipo federale fuori dalla logica parziale della differenziazione, il primo passo da fare dovrebbe essere quello di dare maggiore spazio al principio di leale collaborazione tra Stato e Regioni e, soprattutto, aderire a quelle proposte - avanzate da qualificata dottrina e suggerite anche dall'OCSE - dirette, sul lato delle entrate, a realizzare un'effettiva autonomia tributaria degli enti sub-statali (il riferimento è, in particolare, ai tributi propri in senso stretto cc.dd. tributi controprestazione, diretti cioè a finanziare funzioni prettamente locali) e, sul lato delle spese, a semplificare e ridefinire il complesso quadro normativo recato sia dalle Leggi n. 243/2012 e n. 164/2016, sia dalle annuali leggi di bilancio.

Sotto quest'ultimo aspetto si tratterebbe di rinunciare a porre vincoli analitici e dettagliati alla finanza regionale e locale, che finora sono stati la maggiore causa del contenzioso costituzionale, mantenendo solo i due vincoli principali: il primo, "di flusso", legato ad un indebitamento netto, naturalmente calcolato in termini di compatibilità con gli obblighi europei; il secondo, di *stock*, che guarda cioè al debito *pro-capite* o al debito rapportato alla parte corrente del bilancio. In tal modo, il legislatore statale stabilirebbe due soli ma fondamentali obiettivi, lasciando che gli enti territoriali li raggiungano in autonomia.

Sempre sul fronte dell'autonomia della spesa dovrebbero, poi, essere sviluppate come punti di forza per il rilancio del federalismo fiscale quelle norme dettate dai D.Lgs. nn. 68/2011 e 216/2010 (attuativi della citata Legge delega n. 42) riguardanti il finanziamento "a costi e fabbisogni *standard*" delle funzioni attribuite agli enti sub-statali. Sarebbe, in particolare, sufficiente proseguire nella realizzazione in via generale di quegli interventi strutturali, previsti da tali decreti, diretti ad avviare una dinamica che permetta di passare dal criterio della spesa storica a quello dei costi e dei fabbisogni *standard*.

Come ha ammonito la Corte costituzionale con la sentenza n. 193/2012, il legislatore statale non può continuare a fare interventi episodici e frammentari e, di conseguenza, a prevedere tagli estemporanei limitati nel tempo per poi estenderli agli anni a venire. Deve fare interventi di ristrutturazione

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

delle spese in via definitiva (direi, meglio, ordinaria e continuativa), concependo e attuando vere e proprie riforme.

2. *Il regionalismo differenziato può essere una via interlocutoria per uscire dalla crisi?* - **2.1.** È in queste condizioni e in questa prospettiva che si pone la domanda se la valorizzazione del "regionalismo differenziato" di cui al comma 3, dell'art. 116 Cost., da perseguire attraverso l'introduzione della c.d. clausola di asimmetria, debba precedere gli interventi generali di cui ho detto e possa, comunque, costituire una scorciatoia per uscire dal tunnel in cui sono entrati il principio autonomistico e quello di sussidiarietà. Il che equivale a domandarsi anche se il principio di differenziazione possa essere applicato senza mettere in crisi sul piano finanziario la regola costituzionale della c.d. neutralità perequativa risultante dalla lettura congiunta del comma 2 e comma 3 dell'art. 119 Cost. richiamato espressamente dall'art. 116, comma 3.

Dico subito che una risposta positiva al riguardo sarebbe accettabile, ma solo se ricorressero determinate condizioni.

Intanto, va subito detto che sono apprezzabili le originarie motivazioni d'ordine generale che la Regione Emilia-Romagna ha a suo tempo posto alla base della sua richiesta di competenze amministrative e legislative differenziate, diretta a ricercare un'intesa con lo Stato. Come risulta dalla risoluzione che accompagna la proposta n. 5321 (votata il 3 ottobre 2017 dall'assemblea legislativa della Regione) e dal documento di indirizzo del 16 novembre 2017, l'obiettivo che essa ha inteso raggiungere è quello di valorizzare le vocazioni territoriali e le capacità di governo della Regione, senza minare, però, i capisaldi dell'ordinamento costituzionale e i valori solidaristici e cooperativi che regolano i meccanismi di finanziamento delle funzioni pubbliche territoriali.

Non ha convinto, invece, l'iniziale impostazione seguita nel 2016 dalla Regione Veneto. Dagli atti ufficiali sembra risultare, infatti, un'idea ispirata solo al decentramento delle competenze e al loro esercizio territorialmente differenziato, piuttosto che anche all'autonomia cooperativa fondata - come vogliono gli artt. 5, 117 e 119 Cost. - sul solidarismo, sulla mutualità e sullo sviluppo delle relative istituzioni. L'idea di fondo è, evidentemente, che il regionalismo cooperativo non consentirebbe di distinguere fra Regioni e Regioni secondo le prestazioni di efficienza, La logica che è alla base di tale ragionamento è, insomma, che solo l'inserimento di un fattore competitivo e incentivante che faccia risaltare le *performance* migliori su quelle peggiori potrebbe rilanciare l'autonomia, premiando i migliori e responsabilizzando i meno bravi attraverso una redistribuzione a geometria variabile delle competenze e delle relative risorse strumentali.

Tale logica è parsa subito discutibile, specie sul piano della strumentazione finanziaria che avrebbe dovuto accompagnarla. Essa avrebbe portato, in termini generali, alla seguente situazione: se i più meritevoli ottengono

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

più competenze e più risorse, i meno meritevoli manterranno le stesse competenze, ma avranno minori risorse, considerato che i mezzi finanziari disponibili sono, per definizione, limitati e che non si può tirare una coperta troppo corta da una parte, senza scoprirne un'altra. Dovendo garantire la neutralità perequativa richiesta dall'art. 119 Cost., espressamente richiamato dall'art. 116, spetterebbe alla finanza statale di sopportare il peso della rinuncia. E nessuno può garantire che nella presente fase storica questa disponibilità al sacrificio ci sia da parte dello Stato, né, tantomeno, si può pensare ad un processo decisionale costruito in modo tale da costringerlo a tale sacrificio.

In ogni caso, deve essere chiaro che le modalità di finanziamento delle competenze differenziate non possono costituire un espediente per consentire alle Regioni "ricche" di sottrarsi al dovere costituzionale di solidarietà verso le aree economicamente più deboli del Paese. È invece a questo espediente che sembra aver fatto ricorso, in un primo momento, la Regione Veneto quando, per raggiungere sul piano finanziario l'obiettivo della differenziazione, ha presupposto un collegamento della rivendicazione di nuove funzioni (le c.d. competenze aggiuntive) con la pretesa di trattenere una quota rilevante delle imposte erariali (IRPEF, IRES e IVA) pagate dai contribuenti regionali e raccolte nel territorio, non commisurata alla spesa storica statale di cui si chiede la devoluzione (il c.d. residuo fiscale).

La proposta - che prevedeva altresì il conseguente allineamento al modello delle Regioni a statuto speciale (in modo particolare, a quello del Trentino-Alto Adige) - è stata formalizzata nella delibera di Giunta del 2 marzo 2016, con cui si sono avviati la procedura per la negoziazione col Governo e il *referendum* consultivo dell'ottobre 2017. È stata, però, esclusa successivamente dai quesiti referendari per decisione della Corte costituzionale, la quale, con la sentenza n. 118/2015, ha affermato che interventi di questo genere contraddicono la regola costituzionale della neutralità perequativa perché "producono alterazioni stabili e profonde degli equilibri della finanza pubblica, incidendo sui legami di solidarietà tra le popolazioni regionali e il resto della Repubblica".

È evidente che, se il corrispondente quesito fosse stato ammesso, si sarebbero confusi e contaminati due piani differenti, e cioè il piano del finanziamento e quello del trasferimento delle competenze. Da un lato, ci sarebbe stata la richiesta di autonomia aggiuntiva, *ex* art. 116, comma 3, retta dalla convinzione di saper svolgere determinate funzioni pubbliche in maniera più efficiente dello Stato a parità di risorse finanziarie. Dall'altro, ci sarebbe stata la richiesta di ridurre l'entità della perequazione interregionale di cui le Regioni ricche sono finanziatrici, appropriandosi, contro il disposto degli artt. 119 e 2 Cost., di una quota maggiore delle risorse fiscali erariali che scaturiscono dal proprio territorio.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.2. L'accordo, raggiunto con il Governo dal Veneto, dall'Emilia-Romagna e dalla Lombardia, sembra essersi tenuto scaltramente fuori da questa problematica. Per quanto è possibile desumere dalle bozze dell'intesa circolate nel mese di marzo del 2019, esso è stato preciso nell'individuazione della sua durata (10 anni) e delle materie oggetto dell'autonomia differenziata, che sono state le politiche del lavoro, l'istruzione, la tutela dell'ambiente e della salute a cui se ne sono aggiunte successivamente altre numerose (23 per la Lombardia e il Veneto, 13 per l'Emilia-Romagna). Detto accordo appare, però, abbastanza generico riguardo all'individuazione delle modalità di attribuzione delle risorse finanziarie necessarie all'esercizio delle ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia trasferite o assegnate dallo Stato alle Regioni. Rimette, infatti, in via interlocutoria la determinazione delle modalità di attribuzione delle risorse ad un'apposita commissione paritetica Stato-Regioni, la quale dovrà fare le sue scelte in termini di:

- compartecipazione e riserva di aliquote al gettito di uno o più tributi erariali maturate nel territorio regionale, di entità tale da consentire la gestione delle competenze trasferite o assegnate;
- spesa sostenuta dallo Stato nella Regione riferita alle funzioni trasferite o assegnate;
- fabbisogni *standard*, i quali dovranno essere, in un'ottica di superamento della spesa storica, il termine di riferimento in relazione alla popolazione residente e al gettito dei tributi maturati nel territorio regionale in rapporto ai rispettivi valori nazionali, fatti salvi gli attuali livelli di erogazione dei servizi.

La mia opinione al riguardo è che nel testo del relativo disegno di legge governativo in fase di elaborazione - che, dopo l'adesione delle Regioni interessate, dovrà essere portato all'approvazione delle Camere (senza possibilità di emendamenti?) - il principio del regionalismo differenziato può essere accolto e disciplinato, ma la sua attuazione non deve essere disgiunta dall'impegno reale del legislatore a recuperare l'interrotto processo di decentramento e a fissare criteri uniformi di perequazione finanziaria. Voglio dire con ciò che il regionalismo differenziato, se non sarà adeguatamente accompagnato dall'attivazione del regionalismo cooperativo e integrativo, presupposto dall'art. 5 e dal titolo V, parte II, della Costituzione e tratteggiato dai richiamati Legge delega n. 42/2009 e D.Lgs. n. 68/2011 (cui va aggiunto il D.Lgs. n. 56/2000), rischia di indebolire, piuttosto che rianimare, le realtà regionali nel loro complesso, fino a far dimenticare che il principio autonomistico deve promuovere l'integrazione statale, non la separazione fra Stato e Regioni e tra le Regioni stesse.

Questo rischio permarrebbe anche se si procedesse ad attuare l'art. 116, comma 3, non essendosi ancora data, allo stato, completa e soddisfacente attuazione ai suddetti atti normativi. Il che non deve meravigliare, considerato che le diverse maggioranze politiche che si sono alternate al potere in

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quest'ultimo ventennio hanno impiegato sei anni per arrivare alla riforma del Titolo V, parte II, della Costituzione, otto anni per varare la più volte citata Legge n. 42/2009 e, oggi, dopo dieci anni, ancora discutono della sua attuazione.

In questo contesto e con queste limitazioni le Regioni, utilizzando l'art. 116, comma 3, possono legittimamente aspirare, in nome di una maggiore (presunta?) efficienza gestionale, a conquistare una più ampia autonomia come reazione all'eccessiva centralizzazione statale con riguardo a specifiche materie. Ma se il quadro generale dell'integrazione e della cooperazione Stato-Regioni, entro il quale deve svilupparsi l'autonomia differenziata, resta incompleto (specie sul piano del rispetto dei principi alla base della perequazione interregionale finanziaria), il rischio è - lo ripeto - che la maggiore autonomia produca l'aumento delle disuguaglianze a dispetto dell'accordo medesimo. Per colmare il divario servirebbero invece più politiche attive di convergenza tra le diverse Regioni.

3. *Alcune considerazioni conclusive* - **3.1.** Quanto finora detto significa che sul fronte delle risorse deve preoccupare non tanto che a una asimmetria nella distribuzione delle competenze non possa corrispondere una asimmetria in quelle modalità di finanziamento indicate genericamente nel richiamato accordo, quanto il fatto che, a dieci anni dall'approvazione della Legge n. 42, si è ancora lontani dall'aver raggiunto, a monte, un assetto organico della finanza regionale e locale rispettoso dell'unità nazionale e dei principi costituzionali di solidarietà e coesione sociale.

Il che fa emergere il rischio che la differenziazione sia avviata creando conflitti istituzionali e incertezze nella dotazione delle risorse. Ad esempio, con riguardo alle funzioni aggiuntive relative ai diritti civili e sociali richiedenti livelli essenziali di protezione (la salute e l'istruzione), che dovrebbero essere fissate dallo Stato *ex* art. 117, comma 2, Cost., ci si deve domandare quale compatibilità possa esservi tra il futuro sistema di finanziamento differenziato e le ancora incerte e frammentarie regole perequative a livello nazionale, anche se un giorno il sistema fosse basato su fabbisogni *standard* e sulla capacità fiscale. Non è sufficiente fare riferimento nell'accordo tra Governo e Regioni interessate ai criteri del fabbisogno *standard* (peraltro, tutti da costruire), alla necessità del superamento della spesa storica e alla garanzia che il finanziamento delle materie attribuite alle Regioni interessate non comporti sottrazione di risorse alle altre Regioni. È anche necessario che le condizioni particolari di autonomia presuppongano la - e, comunque, si accompagnino alla - assunzione, da parte dello Stato, di un impegno minimo parallelo, indirizzato a riempire i gravi, numerosi vuoti ancora esistenti a monte nella materia complessiva della finanza decentrata.

3.2. Ciò detto in via generale, una considerazione particolare richiede la problematica del finanziamento delle materie che le tre Regioni intendono

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

attribuire a sé stesse attraverso l'intesa e delle possibili discriminazioni che le relative regole potrebbero produrre. Provo a darne sinteticamente conto.

Anche volendo superare le questioni di opportunità circa la centralizzazione o meno di determinate funzioni (*in primis* l'istruzione), l'attuazione del regionalismo differenziato potrebbe far emergere una lesione del principio di uguaglianza laddove (art. 119 Cost.) si prevede un collegamento fra l'ammontare finanziario da trasferire alle Regioni richiedenti e il gettito dei tributi maturato nel territorio regionale. Va infatti considerato che, anche se fossero definiti i costi *standard* delle singole funzioni, questo collegamento comporterebbe pur sempre che la determinazione delle risorse destinate al loro funzionamento non dipenderebbe più solo dall'ammontare dei costi *standard* e della popolazione, ma anche dall'ammontare del gettito dei tributi maturato nel territorio della Regione richiedente. Il che, come dice Mario Dogliani (*Quel pasticciaccio brutto del regionalismo italiano, Il Piemonte delle autonomie*, 8 febbraio 2019) significa che, anche a parità di costi *standard*, a chi più ha e, quindi, a chi paga più tasse, più sarà dato; con la conseguenza che funzioni vitali per tutti i cittadini italiani verranno finanziate diversamente a seconda della maggiore ricchezza del territorio di residenza.

Provo a spiegarmi meglio. È molto probabile che, una volta attribuita alle Regioni una percentuale dei tributi erariali, sarà la crescita di questa percentuale che determinerà automaticamente le risorse a disposizione delle Regioni per finanziare una nuova spesa. Ne deriva che, se la dinamica del gettito dei tributi compartecipati è superiore nelle Regioni Lombardia e Veneto rispetto alla media nazionale (come è stato negli ultimi decenni), queste due Regioni avranno più soldi delle altre per finanziare la propria spesa. E tutto ciò - come fa rilevare Massimo Bordignon (*La posta in gioco con l'autonomia del Nord, lavoce.info,* 15 febbraio 2019) - senza che possa accadere l'opposto. Con l'intesa, infatti, le Regioni si sono garantite che, comunque, le risorse derivanti dalle compartecipazioni non possono generare un gettito inferiore alla spesa media dello Stato per le funzioni delegate su tutto il territorio nazionale.

Si tenga, comunque, anche conto che la determinazione delle risorse derivanti dalla compartecipazione ai tributi erariali avverrebbe non ad opera del Parlamento, ma della Commissione paritetica di cui ho detto, considerato che l'art. 116, comma 3, letteralmente interpretato, sembra non ammettere la possibilità per il Parlamento stesso di legiferare in materia senza l'assenso della Regione.

FRANCO GALLO

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Codice della crisi d'impresa e privilegi fiscali: rivoluzionarie novità?

Guglielmo Fransoni

Estratto: Con una disposizione totalmente innovativa, l'art. 15 del Codice della crisi d'impresa stabilisce che l'Agenzia delle entrate perde il proprio privilegio in caso di violazione dell'obbligo di allerta. Il collegamento così istituito fra il privilegio e la tutela degli interessi in funzione dei quali è previsto l'obbligo di segnalazione induce a interrogarsi circa l'assunzione di un possibile ruolo diverso dell'Agenzia ovvero del riconoscimento nell'ordinamento tributario di altri valori potenzialmente "bilanciabili con quello fiscale".

Abstract: Through a very innovative rule set forth in article 15 of the newly enacted law concerning insolvency procedures the Italian Tax Authority is now liable to lose its position as preferential creditor of the company whenever it violates its duty to give the alarm about its debtor crisis. The link thus established between the preferential position of the Tax Authority and the protection of those interests in view of which the alarm duty is provided raises the question about the possibility that the Tax Authority has changed its role or, in other words, about the existence, within the Italian tax system, of new values which might be balanced with fiscal interests.

SOMMARIO: **1.** Il dato normativo - **2.** Il fondamento del privilegio dei crediti tributari (quale risultante dalla disciplina di cui all'art. 15 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) - **3.** L'interesse per la cui tutela è stabilita la decadenza dal privilegio - **4.** Un nuovo ruolo per l'Agenzia delle entrate? - **5.** Privilegio e surrogazione - **6.** Conclusioni.

1. *Il dato normativo* - L'art. 15 del recentissimo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 12 febbraio 2019, n. 14) prevede, per quanto qui d'interesse[1], che l'Agenzia delle entrate[2] ha l'obbligo di avviare, mediante

[1] Il medesimo obbligo di "segnalazione" grava sull'INPS e produce il medesimo effetto di degradazione del credito. Sebbene molte delle considerazioni qui svolte possono probabilmente estendersi anche ai crediti previdenziali, in questa sede l'attenzione sarà rivolta solo ai crediti tributari.

[2] L'art. 15, pur riferendo l'obbligo di segnalazione anche al soggetto titolare della funzione della riscossione, dispone che l'osservazione di questo dovere è prevista "a pena di inopponibilità del credito per spese ed oneri di riscossione" e, quindi, non dovrebbe produrre

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

un'apposita segnalazione, la c.d. procedura di allerta e ciò "a pena d'inefficacia del titolo di prelazione spettante sui crediti dei quali [è] titolare".

Senza indugiare oltremodo sul contenuto di tale obbligo, è sufficiente rilevare che, nel sistema della disciplina della crisi d'impresa, l'adempimento degli obblighi di segnalazione (costituente la fase iniziale della procedura di allerta) riveste un ruolo di assoluto rilievo sul piano sistematico. Infatti, uno dei profili che caratterizzano la nuova disciplina è quello di perseguire "l'obiettivo di una precoce rilevazione della crisi dell'impresa, in vista della tempestiva adozione delle misure idonee a superarla o regolarla"[3].

Cosicché, in coerenza con l'obiettivo suddetto, si pone a carico di taluni soggetti, cui è attribuito espressamente - dalla Legge delega, prima, e dalla rubrica dell'art. 15 cit., poi - lo *status* di "creditori pubblici qualificati", un obbligo la cui violazione è sanzionata[4] con la degradazione del relativo credito da privilegiato a chirografario.

Il "dato normativo" è del tutto chiaro. Ma quella che *prima facie* sembrerebbe essere una disciplina puramente funzionale al corretto governo delle situazioni di crisi d'impresa, risulta, a una più attenta considerazione, densa di riflessi sulla natura del credito tributario e sulla posizione dell'Agenzia.

In altri termini, a noi sembra che le poche parole di cui si compone questa disposizione dischiudono conseguenze sistematiche di assoluto rilievo per il diritto tributario.

---

conseguenze sistematiche analoghe a quelle determinate dalla sanzione a carico dell'Agenzia delle entrate.

In merito, la Relazione allo schema di Decreto legislativo chiarisce che "La differenziazione si è resa necessaria in considerazione del fatto che è parso iniquo penalizzare l'ente impositore, degradando il credito al rango chirografario, per omissioni imputabili all'agente incaricato della riscossione".

Si tratta, evidentemente, di una giustificazione inattuale - così come è inattuale nella formula legislativa la denominazione "agente della riscossione" - in quanto fondata sulla non più esistente "terzietà" dell'agente della riscossione rispetto all'Agenzia delle entrate. Il che potrebbe condurre a futuri svolgimenti sia sul piano dell'interpretazione (anche adeguatrice), sia su quello del giudizio di costituzionalità. Invero, l'art. 4, comma 1, lett. d) della Legge 19 ottobre 2017, n. 155 prevedeva, fra i criteri e principi direttivi per il legislatore delegato, un'unica e medesima conseguenza (ossia la "inefficacia dei privilegi accordati ai crediti di cui sono titolari") come reazione all'inosservanza del dovere di segnalazione qualunque fosse il soggetto titolare di tale obbligo. Se, quindi, lo scostamento dai principi direttivi della Legge delega potrebbe essere ritenuto tollerabile a fronte della distinzione soggettiva fra agente della riscossione e Agenzia delle entrate, esso risulta meno giustificabile a seguito dell'unificazione soggettiva peraltro esistente a tutti gli effetti nel momento in cui la delega è stata attuata. Di qui la non implausibile violazione dell'art. 76 Cost. che potrebbe essere rilevata, come meglio si evidenzierà nel prosieguo, dagli altri creditori aventi un grado di privilegio inferiore (o anche chirografari).

[3] Così, testualmente, la Relazione allo schema di Decreto legislativo predisposto dalla Commissione Rordorf.

[4] La qualifica come "sanzione" della degradazione conseguente alla mancata ottemperanza all'obbligo di segnalazione è affermata espressamente dalla Relazione allo schema di Decreto legislativo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ed è appunto su tali conseguenze che vogliamo richiamare l'attenzione nella evidente consapevolezza che, anche in attesa della concreta esperienza operativa e giurisprudenziale, le osservazioni che seguono possono solo avviare una riflessione sul tema.

È anche il caso di avvertire che, in questa sede, l'indicazione delle potenziali trasformazioni del ruolo dell'Agenzia è fatta prescindendo da qualsivoglia giudizio circa la loro opportunità e/o conformità ai valori del sistema nella prospettiva costituzionale. Un simile giudizio, invero, richiederebbe una trattazione del tutto eccedente l'economia del presente lavoro e, in ogni caso, non può che essere rinviato al momento in cui l'interpretazione della disposizione in esame avrà incominciato a sedimentarsi nell'esperienza applicativa.

2. *Il fondamento del privilegio dei crediti tributari (quale risultante dalla disciplina di cui all'art. 15 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza)* - La prima considerazione da cui occorre muovere è che l'art. 15 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza modifica radicalmente la "giustificazione" e il fondamento del privilegio che la legge accorda ai crediti tributari.

Prima dell'introduzione dell'art. 15 cit., il privilegio dei crediti tributari era, come tutti i privilegi, fondato, *ex* art. 2745 c.c., sulla considerazione della "causa del credito"[5]. In altri termini, la deroga al principio della *par condicio* - affermata in linea generale dall'art. 2741 c.c. - si giustificava per il solo interesse ordinamentale alla soddisfazione dell'interesse del creditore. Il privilegio, cioè, aveva un fondamento esclusivamente "oggettivo".

A seguito della disposizione della quale ci occupiamo in questa sede, il privilegio dei crediti tributari risulta collocato in una posizione distinta rispetto a quella di tutti gli altri crediti privilegiati perché assume, unitamente al predetto fondamento "oggettivo", anche un presupposto "soggettivo".

Prescindendo dalla correttezza della qualifica della degradazione come una sanzione in senso tecnico - costituendo la nozione di "sanzione" un tema assai discusso nell'ambito della teoria generale del diritto - appare indubitabile che nella disciplina dei crediti tributari risulta adesso introdotta - caso unico rispetto alla generalità dei crediti privilegiati - una causa di decadenza

[5] Cfr. S. Ghinassi, "Privilegi fiscali", in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998, pag. 722, secondo il quale "Il privilegio fiscale non si differenzia pertanto per sua natura da quello che assiste gli altri crediti e partecipa quindi dei medesimi caratteri". Sul tema, ampiamente, F. Batistoni Ferrara, "I privilegi", in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova 1994, II, pag. 313 ss. nonché, da ultimo, A. Giovannini - A. Marinello, "I privilegi del credito d'imposta", in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali* (a cura di F. Paparella), Milano, 2013, pag. 503 ss. In merito ai rapporti e alle interferenze fra procedure concorsuali e riscossione, cfr. A. Carinci, "L'ammissione al passivo dei crediti tributari", in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali* (a cura di F. Paparella), Milano, 2013, pag. 547 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dal privilegio costituita dalla condotta del creditore, ossia dipendente dall'adempimento, o meno, all'obbligo di segnalazione.

Se, quindi, si rapporta questo elemento alla definizione di privilegio è necessario concludere che i crediti tributari godono di un regime di prelazione - derogatorio rispetto al principio della *par condicio* - accordato dalla legge in ragione di due elementi: la causa del credito (al pari degli altri crediti privilegiati) e il corretto assolvimento degli obblighi che incombono sui "creditori pubblici qualificati" che ne sono titolari.

Prima di procedere oltre, è opportuno svolgere due precisazioni.

In primo luogo, si deve porre in evidenza che questa modifica del fondamento del privilegio che assiste i crediti tributari riguarda tutti i crediti di tal genere amministrati dell'Agenzia delle entrate. Questa precisazione è necessaria perché l'obbligo di segnalazione sussiste solo se - ai sensi del comma 2, lett. a), del citato art. 15 - l'importo del debito relativo all'imposta sul valore aggiunto supera il livello ivi stabilito. Sebbene sia solo l'esposizione debitoria dell'imprenditore rispetto all'IVA che rende attuale l'obbligo di segnalazione, tuttavia, la degradazione al rango di crediti chirografari, riguarda, invece, la totalità dei crediti tributari (amministrati dall'Agenzia delle entrate).

In secondo luogo, è questa la sede per evidenziare che, nonostante l'art. 15 implicitamente assuma che l'Agenzia delle entrate sia il soggetto titolare del credito[6], è evidente e ben noto, in realtà, che l'Agenzia delle entrate è titolare solo dei poteri e dei doveri strumentali all'attuazione dei tributi (*rectius* dei tributi erariali).

Cosicché l'affermazione fatta in precedenza circa il fondamento del privilegio deve essere rettificata nel senso che esso, relativamente ai crediti tributari e in dipendenza della nuova disposizione, ha come fondamento (i) la causa del credito e (ii) l'osservanza degli obblighi riferibili a taluni soggetti che, pur denominati "creditori pubblici qualificati", sono in realtà gli enti investiti della funzione di gestione del credito (la cui titolarità, in ultima analisi, è sempre riferibile al soggetto attivo del tributo, ossia allo Stato quale soggetto nel cui patrimonio si realizza l'incremento patrimoniale al

[6] Questa assunzione è evidente, altresì, nel brano della Relazione allo schema di Decreto legislativo (già citato) nel quale si dà conto della differenza delle conseguenze che scaturiscono dalla violazione dell'obbligo di segnalazione riferibile all'Agenzia delle entrate e all'agente della riscossione. Come si è evidenziato, tale differenza dipenderebbe dalla circostanza che il legislatore delegato ha reputato "iniquo penalizzare l'ente impositore, degradando il credito al rango chirografario, per omissioni imputabili all'agente incaricato della riscossione". Si evidenzia, così, che l'art. 15, mentre correttamente configura l'Agenzia delle Riscossione (oggi "unificata" all'Agenzia delle entrate) come un ente strumentale, viceversa assume che l'Agenzia delle entrate sia l'"ente impositore" inteso quale soggetto attivo del tributo. L'erroneità di tale presupposto priva di validità la giustificazione del trattamento differenziato della violazione degli obblighi di segnalazione incombenti sull'ormai unica Agenzia e accentua i profili di legittimità costituzionale anche nella prospettiva dell'art. 3 Cost.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quale è ordinato il complesso di situazioni giuridiche soggettive disciplinate dalla legge tributaria)[7].

3. *L'interesse per la cui tutela è stabilita la decadenza dal privilegio* - Se, come si è detto, il fondamento comune a tutti i privilegi è la causa del credito, ossia la particolare meritevolezza - a livello ordinamentale - dell'interesse del creditore alla soddisfazione della propria pretesa, la previsione di una causa di decadenza dal privilegio deve rinvenirsi in un interesse diverso e poziore o, quantomeno, equiordinato e "bilanciabile" con l'interesse sotteso alla "causa del credito".

Nel caso dei crediti fiscali la "causa del credito" che giustifica il privilegio è, evidentemente, l'interesse dell'ordinamento a che sia massimamente assicurata, per quanto possibile, "la pronta ed efficace riscossione dei tributi [che] costituisc[e] una assoluta necessità affinché lo Stato sia in grado di svolgere le sue essenziali funzioni a favore della collettività"[8].

Ne consegue che la legittimità della disciplina di cui all'art. 15 presuppone che il corretto adempimento dell'obbligo di segnalazione possa essere considerato come funzionale alla realizzazione di un interesse reputato altrettanto meritevole di tutela.

Occorre, quindi, mettere meglio a fuoco qual è tale interesse.

Innanzi tutto, è quasi superfluo precisare che esso non è quello del debitore.

I privilegi, come si è detto, configurano un'alterazione della parità di trattamento fra i creditori sancita dall'art. 2741 c.c. e, quindi, il loro venir meno non fa altro che avvantaggiare i creditori che sarebbero altrimenti pregiudicati dalla predetta alterazione.

Conseguentemente, la previsione di una causa di decadenza dal privilegio (mentre è, sostanzialmente, indifferente per il debitore) trova la sua giustificazione essenziale nella tutela dell'interesse della generalità del ceto creditorio.

Considerata la specificità della causa di decadenza prevista dall'art. 15 cit. (consistente dalla violazione dell'obbligo di segnalazione), pare, allora, possibile affermare che essa è disposta, innanzi tutto, in funzione della tutela dell'interesse proprio della generalità dei creditori a quell'intervento anticipato, rispetto al conclamarsi della crisi, che è garantito dalle

[7] Già questa prima conclusione modifica e ribalta la corretta conclusione cui pervenivano A. Giovannini - A. Marinello, *I privilegi del credito d'imposta*, cit., pag. 511 ss. i quali rilevavano che il privilegio garantisce una posizione di favore della Agenzia delle entrate sul piano sostanziale, ma non su quello procedimentale (nel senso che nessun'altra agevolazione compete all'Agenzia sul piano dell'esecuzione). Invero, si potrebbe oggi affermare - e in questo sta il ribaltamento dell'assetto pre-esistente - che, invece, il privilegio, pur continuando ad operare sul piano sostanziale, presenta importanti riflessi procedimentali, ma non nel senso di favorire, bensì in quello di aggravare le responsabilità dell'Agenzia quale creditore.

[8] Così ancora S. Ghinassi, *Privilegi fiscali*, cit., pag. 722.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

procedure di allerta e, in particolare, dall'obbligo di segnalazione che ne costituisce la fase di attivazione[9].

A ben vedere, tuttavia, la procedura di allerta è stata introdotta anche, e forse soprattutto, a tutela della sopravvivenza dell'impresa. E questo è un evidente riflesso dei valori unionali posto che, non casualmente, la previsione di misure di allerta costituisce uno degli oggetti della raccomandazione della Commissione n. 2014/135/UE del 12 marzo 2014 nella quale si afferma, in particolare, che una riforma del sistema delle procedure concorsuali deve fondarsi sulla istituzione di "un quadro giuridico che consenta la ristrutturazione efficace delle imprese sane in difficoltà finanziaria e dare una seconda opportunità agli imprenditori onesti, promuovendo l'imprenditoria, gli investimenti e l'occupazione e contribuendo a ridurre gli ostacoli al buon funzionamento del mercato interno".

I valori al cui presidio sono ordinate le procedure di allerta - e, conseguentemente, l'obbligo di segnalazione - sono, quindi, molteplici: tutela dei creditori, dell'occupazione, dell'impresa e del mercato nel quale essa opera.

Volendo tradurre questo complesso di valori in una formula unitaria e, soprattutto, compatibile con il nostro ordinamento costituzionale, si è indotti a pensare che il valore di fondo complessivamente tutelato da questa disciplina sia l'utilità sociale dell'iniziativa economica costituente uno dei presupposti del riconoscimento della stessa operato dall'art. 41 Cost.[10].

Pur così configurato l'interesse tutelato dall'art. 15 (e, in generale, dalle procedure di allerta) resta evidente la problematicità di questo assetto nella misura in cui esso postula, per le ragioni prima evidenziate, la possibilità che l'utilità sociale dell'impresa possa implicare una tutela tale da prevalere sull'interesse ordinamentale alla tempestiva e sicura attuazione dei crediti tributari.

In questa sede, come anticipato, dobbiamo necessariamente arrestarci alla segnalazione di questo dato il quale non può che sollecitare approfondimenti ulteriori che esorbitano, ovviamente, dai limiti di questo breve saggio.

Non si può omettere di rilevare, tuttavia, alcune implicazioni ulteriori di questa possibile chiave ricostruttiva.

4. *Un nuovo ruolo per l'Agenzia delle entrate?* - Il discorso fin qui svolto denota, come si è detto, una "mutazione genetica" del privilegio che assiste i crediti fiscali. Ma questo rilievo non esaurisce le osservazioni sollecitate dall'art. 15 cit.

[9] Per un accenno, in tal senso, cfr. E. Ceccarelli - F. Valerini, "Le procedure di allerta e di composizione assistita della crisi", in AA.VV., *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza* (a cura di M.C. Giorgetti), Pisa, 2019, pag. 18.

[10] Sul tema, ampie e persuasive riflessioni in M. Luciani, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, 1983, pag. 77 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per le ragioni già esposte, le conseguenze che derivano dalla violazione dell'obbligo di segnalazione e la stessa qualifica dell'Agenzia delle entrate come "creditore pubblico qualificato" potrebbero implicare anche una "mutazione" non meno profonda del ruolo svolto dall'Agenzia nel nostro ordinamento.

L'art. 97 Cost. unitamente alle previsioni dello Statuto dei diritti del contribuente sottopongono l'agire dell'Agenzia a doveri di imparzialità, di buona fede, di correttezza, di collaborazione. Ma tali doveri non escludono in alcun modo che l'Agenzia operi al mero fine dell'attuazione del solo interesse pubblico all'accertamento e alla riscossione dei tributi.

L'eventualità che il perseguimento di siffatto interesse possa confliggere con altri interessi eventualmente tutelati dall'ordinamento è, in questa prospettiva, estranea alla disciplina dell'azione dell'Agenzia delle entrate, ossia non conforma le regole in forza delle quali l'Agenzia opera.

Ovviamente, non si può escludere che, rispetto a un simile conflitto, la soluzione possa comportare anche un sacrificio dell'interesse erariale: è stato rilevato, ad esempio, che nell'ambito della tutela cautelare di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 possano essere valutate, quale elemento di quel pregiudizio grave e irreparabile che, unitamente al *fumus boni iuris*, legittima l'inibitoria dell'azione esecutiva, anche le conseguenze che il pagamento del debito potrebbe determinare in ordine alla prosecuzione dell'attività d'impresa. Tuttavia, questa eventuale soluzione del contrasto fra interessi comunque tutelati è affidata a un soggetto terzo.

È evidente che le cose stanno diversamente nel caso dell'art. 15 cit., ma questa constatazione è la premessa a riflessioni ulteriori.

Occorrerà valutare se l'art. 15 cit. è norma eccezionale - come d'altronde tutte quelle in materia di privilegi - ovvero se la responsabilità posta a carico dell'Agenzia e la veste di "creditore pubblico qualificato" alla stessa attribuita costituiscono l'epifania di una diversa configurazione delle regole d'azione riferibili all'attuazione e alla riscossione dei tributi.

In altri termini, non si può escludere l'eventualità che la previsione dell'art. 15 possa offrire una base per estendere l'ambito dei doveri che presiedono all'esercizio dei poteri e delle facoltà propri dell'Agenzia oltre quelli di imparzialità, buona fede, collaborazione inserendo in tale catalogo anche il dovere di valutare, in fase di riscossione, l'esigenza di tutelare l'impresa (almeno in considerazione della sua utilità sociale).

Più in particolare, tale prospettiva potrebbe assumere particolare rilevanza nelle ipotesi in cui all'Agenzia è già adesso attribuita (almeno secondo talune prospettive interpretative) la possibilità di operare giudizi di "opportunità".

Viene qui in rilievo, in particolare, la disciplina della c.d. transazione fiscale in sede accordi di ristrutturazione e di concordato preventivo (già disciplinata dall'art. 182-*ter* della l.f. e oggi riproposta negli artt. 63 e 88 del Codice).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con riferimento alla disciplina previgente, l'Agenzia aveva già affermato che "in considerazione delle finalità dell'istituto in esame, è opportuno che gli Uffici, in sede di valutazione dell'accordo, tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva"[11].

Questa indicazione lasciava in ombra l'effettivo rilievo giuridico attribuibile a tale valutazione di "opportunità". Era cioè dubbio, innanzi tutto, se davvero tale valutazione competesse all'Agenzia e, secondariamente, se essa assumesse una consistenza tale da connotare in senso giuridicamente "discrezionale" il potere esercitato dall'Agenzia in tale occasione.

La nuova previsione non consente di risolvere tali dubbi.

Si potrebbe affermare, infatti, che, in forza dell'art. 15 cit., il bilanciamento dei diversi interessi coinvolti è operato proprio dal legislatore; cosicché, al di fuori delle ipotesi normativamente considerate, non è dato ipotizzare che un'analoga competenza possa essere attribuita all'Agenzia.

Ma è anche plausibile una diversa soluzione interpretativa che, facendo leva sul ruolo di "creditore qualificato" attribuito all'Agenzia e sulle implicazioni che tale *status* comporta, giunga a investire strutturalmente l'Agenzia di più complesse responsabilità connesse alla gestione della propria posizione creditoria.

In altri termini, se i dubbi restano, l'art. 15 certamente fornisce anche ulteriori prospettive e argomenti per affrontare questa complessa tematica.

5. *Privilegio e surrogazione* - Vi sono, quindi, taluni riflessi sistematici derivanti dalla previsione dell'obbligo di segnalazione e dalla degradazione del credito conseguente alla sua violazione che coinvolgono alcune questioni apicali dell'ordinamento tributario.

Ma vi possono essere anche riflessi della disciplina in esame relativi ad aspetti più specifici.

L'individuazione di questi ulteriori aspetti richiede, tuttavia, un'indagine più capillare che non può essere compiutamente svolta, evidentemente, in questa sede.

Ci limitiamo, pertanto, a segnalare uno di questi possibili riflessi che ci sembra meritevole di attenzione sia isolatamente considerato, sia quale esempio del possibile "irraggiamento" della modifica normativa sulla disciplina delle obbligazioni tributarie e della loro attuazione.

È' noto che secondo la regola generale la surrogazione che, ai sensi dell'art. 1203, n. 3, c.c., opera a favore di chi paga un debito cui era tenuto insieme con altri o per altri, implica la successione anche nei privilegi. Il *solvens*, in altri termini, subentra integralmente nella posizione del creditore anche con riferimento alle cause di prelazione che assistono il credito.

[11] Così la circolare 18 aprile 2008, n. 40/E.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'applicabilità di questa disciplina anche ai crediti tributari[12] non è, tuttavia, pacifica perché ci si è interrogati circa la possibilità di estendere a un soggetto privato un regime di favore che la legge accorda al credito tributario proprio per tutelare quell'interesse fiscale che, con il pagamento, cessa di esistere[13].

I dubbi di cui si è appena detto sembrerebbero destinati a trovare, a nostro avviso, nuovi argomenti sulla base dell'art. 15 cit. il quale pare attribuire al privilegio una connotazione "strettamente personale".

Altrimenti detto, nella misura in cui l'operatività del privilegio è condizionata alla condotta del creditore e solo di quel creditore (in quanto "creditore pubblico qualificato"), lo *status* del creditore e la sua condotta diventano direttamente elementi della fattispecie costitutiva del privilegio. E ciò potrebbe legittimare la conclusione per cui la riferibilità del credito a un soggetto diverso non può accompagnarsi all'attribuzione a tale soggetto anche delle prerogative specificamente attribuite a chi riveste una determinata posizione e svolge specifiche funzioni (e ciò anche nell'ipotesi in cui si vi sia stata una successione nelle ragioni creditorie ai sensi dell'art. 1203, n. 3), c.c.).

6. *Conclusioni* - Il quadro - forse anche troppo sommariamente - tracciato appare comunque sufficiente a fare un primissimo bilancio e trarre una indicazione per ulteriori indagini.

La conclusione cui si può preliminarmente pervenire è nel senso della conferma di un dato ovvio per ogni giurista, ossia che il sistema si regge su

[12] In generale, sul tema, anche con perspicui riferimenti alla materia tributaria, cfr. B. Carpino, "Pagamento con surrogazione", in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna, 1988, pag. 104 ss. Sulle oscillazioni giurisprudenziali in materia, sebbene con riferimento a precedenti non più recenti, si veda M. Miglietta - F. Prandi, "I privilegi", in *Giur. sist. dir. civile e commerciale*, Torino, 1995, pag. 44 ss. Relativamente, alla particolare ipotesi di surroga di cui all'art. 58 T.U.R., oltre alla già citata opera di Carpino, cfr. S. Ghinassi, "La surrogazione nei diritti dell'Amministrazione finanziaria", in A. Fedele - G. Mariconda - V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, pag. 322. Sulla disciplina fiscale della surrogazione nell'ambito dell'imposta di registro, cfr. P. Rossi, "La surrogazione per pagamento nell'imposta di registro", in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, pag. 235 ss.

[13] Sembra deporre per il carattere eccezionale dell'art. 58, comma 1, T.U.R. e, quindi, per l'esclusione della surrogazione del debitore solidale che paga l'intero debito nelle ragioni dell'Agenzia dell'entrate nei confronti degli altri condebitori, Corte cost., ord. 19 giugno 2000, n. 215. Invero, nel dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 58 T.U.R. nella misura in cui attribuisce la surrogazione solo ai notai e ai cancellieri, tale ordinanza afferma che, comunque, agli altri condebitori solidali spetta la generale azione di regresso *ex* art. 1299 c.c. Cosicché, nella misura in cui tale ordinanza parrebbe non ritenere riferibile ai condebitori (anche) la possibilità di surrogarsi *ex* art. 1203, n. 3, c.c. (così circoscrivendo la specialità dell'art. 58 T.U.R. al solo comma 2) e ove si tenga conto che surrogazione e regresso, pur avendo le medesime finalità, "si differenziano per struttura e disciplina" (così B. Carpino, *Pagamento con surrogazione*, cit., pag. 82), si dovrebbe concludere che la Corte abbia implicitamente escluso l'operatività della surrogazione "generale" relativamente alle obbligazioni solidali tributarie.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

equilibri sempre assai delicati e le interconnessioni fra i diversi settori dell'esperienza giuridica sono molto intense, cosicché anche modifiche normative apparentemente circoscritte quanto a estensione e settore di riferimento possono determinare conseguenze di non lieve momento o, addirittura, produrre "rivoluzioni" (come potrebbe dirsi avvenuto nel caso di specie se alcune ipotesi ricostruttive prima delineate trovassero conferma nella realtà applicativa).

Ferma restando, quindi, l'esigenza di verificare quale sarà l'effettiva esperienza conseguente all'introduzione dell'art. 15 cit., è evidente che questa disposizione dischiude un campo meritevole di ulteriori riflessioni e indagini.

GUGLIELMO FRANSONI

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per l'autonomia del diritto tributario

Gaspare Falsitta

Estratto: L'autore affronta il problema dell'autonomia del diritto tributario ponendosi il quesito seguente: quali caratteri peculiari, quali aspetti distintivi, un ramo del diritto deve presentare per assurgere a ramo autonomo dello stesso?
L'autore, nello scritto in esame, non affronta il problema nella sua universalità e lo circoscrive precipuamente al diritto tributario chiedendosi, appunto, quali caratteri di autonomia questo ramo del diritto debba presentare per poter essere qualificato ramo dell'ordinamento giuridico generale.
Le caratteristiche che l'autore individua per rispondere affermativamente, nel senso che il diritto tributario gode di una autonomia quasi assoluta, che esso ha caratteri ontologici che ne fanno un insieme di regole distinte da quelle che caratterizzano ogni altro ramo del diritto sono molteplici. Occorre considerare che il diritto tributario è la radice e la chiave di volta di tutto l'ordinamento giuridico. Gli altri rami dell'ordinamento non possono esistere se manca il diritto tributario.
Il filosofo Hegel, nel suo libro sulla Costituzione della Germania (in Scritti politici, 1972, pag. 47), approfondisce questo profilo e fa notare che, se una moltitudine di individui è stanziata in un territorio, ma non è capace di organizzare la forza militare e la forza finanziaria, cioè un ordinamento tributario come sistema di regole volte al prelevamento necessario per il finanziamento di tutti i bisogni di quella organizzazione, lo Stato non può esistere. Se il diritto finanziario viene meno, lo Stato deve scomparire perché gli manca uno dei due supporti fondamentali che, come ho detto, sono la forza militare e la forza finanziaria.
Altri aspetti caratteristici del diritto tributario riguardano la sua natura di regole governate da una moltitudine di principi costituzionali, da regole di interpretazione che presentano peculiarità rispetto alle consimili regole ermeneutiche dell'ordinamento generale. Infine, non va dimenticato che il diritto tributario è tenuto a salvaguardare i principi di perequazione e di giusta imposta. Altri aspetti caratteristici essenziali di questo ramo del diritto sono il rispetto del principio costituzionale di eguaglianza che modella sia i rapporti tra l'ente di imposizione e i contribuenti sia i rapporti, conformi a principi di eguaglianza, tra contribuenti.

Abstract: The author deals with the tax law autonomy issue by asking the following question: *Which distinctive features,* a *branch of the law must have to become an autonomous branch?"*.
The author does not address the problem in its entirety and circumscribes it to tax law by asking which autonomy features this branch of law must have to be qualified branch of the general legal system.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

As tax law has an almost absolute autonomy, one of the features that the author identifies as favourable is that it has many ontological characteristics that make it a set of rules distinct from every other branch of law. Tax law is the root and the keystone of the legal system and other system branches cannot exist without it.
In his book the "The German Constitution" (in Political Writings, 1972, p. 47), the philosopher Hegel delves into this and points out that if a number of individuals located in a particular area cannot organise military force and financial strength (i.e. a tax system which contains the rules for providing the means for financing all organisation needs) the State cannot exist. If financial law fails, the state disappears because it lacks one of the two fundamental supports – military force and financial strength.
Other features of tax law concern its rules being governed by many constitutional principles, and interpretations that present peculiarities compared to similar hermeneutical rules of the general system. Tax law is required to safeguard taxation equality and fairness principles. Other features of this branch of law include the respect of the constitutional equality principle which shapes the relationships between the taxing body and tax payers and those between taxpayers.

1. Il problema dell'autonomia o della eteronomia del diritto tributario è sorto perché storicamente il diritto tributario si è presentato, ora, come "branca" della scienza delle finanze, ora, come settore del diritto amministrativo. Ciò è tanto vero da potersi con sicurezza constatare che fino all'inizio degli anni trenta del secolo ventesimo le più accreditate trattazioni di diritto tributario risalivano o a scienziati di finanza o ad amministrativisti.

È un problema importante anche perché ha ricadute nel modo in cui questo ramo del diritto viene applicato ed organizzato dal punto di vista istituzionale.

Per risolverlo mi pare indispensabile chiarire preliminarmente il concetto di autonomia.

Quando il diritto è autonomo? Quali requisiti necessitano perché si possa parlare di esistenza di un autonomo ramo del diritto? La risposta che si deve dare è, a mio avviso, la seguente: un ramo del diritto è autonomo rispetto a tutti gli altri che compongono l'ordinamento giuridico qualora possieda delle spiccate peculiarità rispetto agli altri contigui rami del diritto. In che possono consistere queste peculiarità? Quale spessore caratteriologico devono assumere per dare consistenza all'idea dell'autonomia?

Esse, innanzitutto, riguardano la natura e la funzione del ramo del diritto in questione. Altri aspetti sono in quale categoria della giustizia il tributo si debba collocare e quali rapporti intercorrono tra il diritto tributario e i principi della Costituzione italiana.

Infine, per cercare le peculiarità bisogna scoprire se il diritto tributario è campo di applicazione di regole di interpretazione diverse e distinte rispetto a quelle imperanti in altri rami del diritto.

Quindi, procederò ad una sorta di analisi di questi aspetti che, come ho detto, costituiscono le indispensabili peculiarità che caratterizzano in senso autonomistico un ramo del diritto in esame.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Si può cominciare partendo dalla natura e funzione del diritto tributario. La radice di questo vocabolo è nella parola latina *tribus,* perché il diritto tributario nasce come diritto che governa la *polis* vale a dire la particella più piccola delle aggregazioni sociali in cui si articolava e scomponeva l'antica Roma. Le tribù contribuivano con del denaro al finanziamento dell'organizzazione, ed ecco allora il principio fondamentale: *nulla civitas sine tributo*: non può esistere nessuna organizzazione sociale che non sia fondata sul tributo.

Qui si vede un primo, fondamentale aspetto distintivo che rende il diritto tributario un ramo del tutto autonomo rispetto agli altri rami dell'ordinamento: in assenza delle norme che costituiscono il diritto tributario, lo stato non può sorgere e, quindi, non può esistere l'ordinamento nella sua globalità e nei suoi rami. Il diritto tributario è base d'appoggio, fondamento, chiave di volta ed elemento strutturale dell'ordinamento: se non c'è il diritto tributario, non c'è l'ordinamento.

Quindi, più che diritto autonomo, esso è elemento essenziale per l'esistenza di tutto l'ordinamento giuridico generale e dello Stato.

Il filosofo Hegel, nel suo libro sulla Costituzione della Germania (in *Scritti politici*, 1972, pag. 47), approfondisce questo profilo e fa notare che, se una moltitudine di individui è stanziata in un territorio ma non è capace di organizzare la forza militare e la forza finanziaria, cioè un ordinamento tributario come sistema di regole volte al prelevamento necessario per il finanziamento di tutti i bisogni di quella organizzazione, lo stato non può esistere. Se il diritto finanziario viene meno, lo stato deve scomparire perché gli manca uno dei due supporti fondamentali che, come ho detto, sono la forza militare e la forza finanziaria. Detto altrimenti e facendo riferimento all'insegnamento di un filosofo italiano, deve riconoscersi che "la società statuale non può esistere se non mediante il denaro: ella paga gli impiegati e la milizia, fa eseguire opere pubbliche, etc.: nulla fa senza danaro. Dunque ella è una società di contribuenti" (Rosmini, *Progetti di Costituzione*, saggi editi e inediti nello Stato, fratelli Bocca edit., Milano, 1852, pag. 33).

2. Ciò chiarito, va considerato un ulteriore profilo del diritto di cui ci occupiamo: con il diritto tributario siamo di fronte ad un diritto che ha la stessa natura di altri tipi di diritto quali ad esempio il diritto commerciale o il diritto del lavoro? La risposta è negativa. Il diritto tributario fa parte della giustizia distributiva, a differenza, ad esempio, del diritto commerciale, che fa parte della giustizia commutativa e sinallagmatica. Quindi, il diritto tributario è il diritto della giusta ripartizione dei carichi. Questo comporta una strutturazione particolare delle regole del diritto tributario. Nel diritto tributario troviamo, come insegna Vico, un rapporto che viene ad interporsi tra un soggetto attivo della potestà di imposizione, che chiameremo *rector*, ed un soggetto passivo della potestà d'imposizione, che chiameremo *rectum*. La giustizia tributaria è, innanzitutto, nel suo aspetto di giustizia distributiva, una relazione in pari tra il *rector* ed il *rectum* e, naturalmente, è una

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

relazione proporzionata alla forza economica del soggetto colpito, cioè *iuris proportio* basata sulla ricchezza tassata.

Accanto a questo rapporto tra *rectum* e *rector,* ci deve essere un rapporto *inter rectos*, cioè un rapporto corretto tra la platea (spesso sterminata) dei soggetti passivi del tributo. Ed il rapporto deve essere tale per cui, rispetto ai vari soggetti, se due di essi posseggono la stessa forza economica, devono soggiacere allo stesso prelievo ma, se possiedono forza economica diversa, devono sottostare ad un prelievo differenziato. Quindi è fondamentale, nel tributo e nella giustizia tributaria, il principio della eguaglianza, che si manifesta come parità tra coloro che hanno la stessa forza contributiva e disparità tra coloro che hanno capacità contributiva differenziata.

Sostiene Vico che, se nelle norme sulla giustizia di questo tipo viene meno il principio di uguaglianza (cioè la parità di trattamento *inter rectos*), allora viene meno la stessa giustizia distributiva.

Questa, per vivere ed esistere, ha bisogno che il trattamento dei pari sia pari ed il trattamento di coloro che hanno forze dispari, sia dispari. Se tutto questo è violato, muore la stessa giustizia tributaria.

3. Altro profilo molto significativo della c.d. peculiarità riguarda la Costituzione. La Costituzione è formata da 139 articoli e tratta di varie questioni, dalla famiglia alla formazione delle leggi. Quasi 40 ma, soprattutto, almeno 15 di queste regole costituzionali forniscono la regolamentazione costituzionale del tributo. Si potrebbe dire che il diritto tributario moderno, negli stati costituzionali ben organizzati, è un diritto costituzionalizzato perché interamente governato da una moltitudine di regole che attengono ad aspetti e campi in cui si articola la complessiva disciplina costituzionale-tributaria. Naturalmente, non tutte queste regole hanno la stessa importanza ma ce ne sono alcune che sono notissime e che abbiamo sempre intensamente studiato, come gli artt. 2, 3, 23, 41, 42, 53, 97 e 117 Cost. Un'enorme rete di principi costituzionali governa dunque il diritto tributario. Quale altro ramo del diritto presenta questa caratteristica fondamentale e peculiare?

Nessuno, perché negli altri campi, quasi sempre, non occorre l'intervento della regolamentazione costituzionale.

Quando in Francia, in quella che fu definita la "sublime notte" del 4 agosto del 1789, furono aboliti tutti i privilegi fiscali e fu approvato il principio della tassazione a carico di tutti i cittadini indistintamente in base alla loro forza economica, uno scrittore (J.J. Clamageran, *L'imposta dei tempi romani barbari e feudali in Francia*), parla, appunto, della notte sublime e meravigliosa in cui la Francia passava dal punto di vista fiscale dal regime dell'oppressione, della dittatura e dei privilegi, al regime della giustizia tributaria, il cui perno è costituito dalla parità di trattamento nella distribuzione dei carichi, indispensabili allo stato per esistere e sopravvivere.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4. Un accenno conclusivo va ora dedicato al problema dell'interpretazione, altro profilo che caratterizza in senso autonomistico o meno un ramo del diritto.

L'interpretazione della legge tributaria è governata da regole peculiari?

Spesso il diritto tributario è stato, specialmente all'inizio del secolo scorso, costituito da un ammasso di norme farraginose, lacunose, contraddittorie ed oscure.

Come si doveva procedere alla loro interpretazione?

Taluno (O. Ranelletti) osò affermare che si trattava di norme di stretta interpretazione, il che significa che l'interprete avrebbe dovuto applicare tutte quelle disposizioni implicanti disparità e trattamenti discriminatori, ma non fu così. Benvenuto Griziotti, cui si devono studi profondi sull'interpretazione della legge tributaria, fece notare che il principio cardine fondamentale per interpretare questo ammasso di regole deve essere quello dell'uguaglianza, della parità di trattamento. Lo Statuto, del resto, diceva che tutti i regnicoli, indistintamente, dovevano partecipare ai carichi dello stato in ragione dei loro averi, cioè della loro forza economica.

Emerge a questo punto, come strumento fondamentale dell'interpretazione, non solo l'interpretazione logica, sistematica e adeguatrice, ma anche l'applicazione dell'analogia *legis* e dell'analogia *iuris*. Del resto, uno degli istituti giuridici del diritto tributario su cui più si è discusso, su cui più monografie sono state scritte e su cui più cause si sono svolte, riguarda l'interpretazione antielusiva della norma tributaria. L'interpretazione antielusiva è una regola propria del diritto tributario e che, solo nel diritto tributario, trova la sua radice e la sua giustificazione razionale.

La questione dell'interpretazione antielusiva si risolve nella circostanza in cui vi è un soggetto che applica una norma rispetto ad una fattispecie che potremmo chiamare "norma elusa" e vi è un altro soggetto, più astuto, che decide di creare una concatenazione di atti, fatti, negozi allo scopo di ottenere un analogo risultato, ma con una minore tassazione. Quale principio viene violato nella ipotesi dell'interpretazione antielusiva? La risposta è semplice: la lesione concerne la parità di trattamento tra soggetti muniti di pari forza economica e in definitiva viene infranto per tal via il principio della giusta imposta e dell'obbligo della parità di trattamento tra soggetti con pari forza economica.

L'ordinamento non può accettare questo sistema. L'interpretazione antielusiva è la risposta che l'ordinamento dà a queste forme di discriminazione ed è volta a restaurare la parità. Trattandosi di interpretazione antielusiva, la reazione dell'ordinamento è ben nota: si riconosce piena validità ai negozi giuridici mediante i quali è stata costituita la sequenza elusiva ma, nello stesso tempo, questa serie di atti giuridici deve considerarsi inopponibile alla finanza. La finanza non applica, quindi, la sequenza che ha effettuato l'elusione, applica, invece, la fattispecie elusa.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In sostanza l'interpretazione antielusiva ha il suo perno nel fenomeno della inopponibilità della norma elusa.

5. Un altro punto che denota la peculiarità del diritto tributario è l'istituto dell'abuso del diritto.

Descrivere analiticamente la nascita e gli sviluppi di questo istituto non è possibile. Voglio solo dire che, a mio modo di vedere, l'abuso non ha niente a che vedere con l'interpretazione antielusiva, sicché è da contestare in radice la sistemazione che, a questo riguardo, il legislatore ha voluto attribuire ad entrambi gli istituti. A mio avviso, "abuso del diritto" significa utilizzo di una moltitudine di atti, negozi e contratti caratterizzati dalla falsità, atti di puro artificio che non rappresentano fattispecie giuridiche capaci di produrre effetti concreti nel mondo del diritto, e che vengono organizzati a puro fine di evasione tributaria. Tutti gli atti che concretizzano l'abuso del diritto, a mio avviso, vanno disconosciuti e sono da considerare inesistenti. Sappiamo che il legislatore, con l'interpretazione antielusiva, utilizza il concetto dell'inopponibilità. Lo stesso legislatore, a proposito dell'abuso del diritto, ripudia l'istituto dell'inopponibilità ed afferma che tutti gli atti che concretizzano l'abuso del diritto si devono considerare come inesistenti. Quindi, è obbligatorio l'accertamento della loro inesistenza ed è necessario applicare il diritto che è stato nascosto attraverso queste convenzioni di puro artificio, per poi poter ricostruire la materia imponibile sulla base della verità dei negozi giuridici reali, che sono la controfaccia dei negozi giuridici che formano l'abuso.

6. Queste, erano le caratteristiche fondamentali del diritto tributario allorché sedici mesi orsono, del tutto all'improvviso, una tempesta ha investito il diritto tributario, vale a dire quel settore dell'ordinamento giuridico al quale con spirito di servizio abbiamo dedicato la nostra vita professionale.

I provvedimenti adottati dall'Autorità potrebbero dar luogo nella loro totalità ad una presa di posizione demolitoria di questo ramo del diritto tributario, al di fuori di ogni sensata giustificazione. È stata ventilata la possibilità che il diritto tributario perda la sua autonomia di autonomo settore dell'ordinamento giuridico e ritorni, per così dire a confluire nel campo e nei settori giuridici di carattere amministrativistico. Questa circostanza ci induce ad invocare e spiegare le ragioni per le quali il negare la essenza di un insieme di regole che ontologicamente hanno la funzione di disciplinare la distribuzione dei carichi pubblici, secondo regole di giustizia distributiva, è solo una inammissibile aberrazione, frutto della non conoscenza del carattere ontologico di questo ramo dell'ordinamento giuridico, delle sue origini e della sua natura.

Analogamente sarebbe reazione assurda non rendersi conto delle peculiarità del settore disciplinare in questione e procedere a passo di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

gambero per tentare di riportare indietro questa materia ignorandone i principali caratteri essenziali.

Tentare di farlo confluire nel diritto processuale, significa non capire in definitiva che cosa è il diritto tributario, distorcerne l'essenza e le caratteristiche ontologiche, farlo diventare un insieme di norme che disciplinano procedure ma che non colgono affatto la natura del fenomeno quale fondamento della civitas (*nullum civitas sine tributo)*.

Il diritto tributario come coerente sistema di regole disciplinanti la raccolta e l'utilizzo dei carichi pubblici, un diritto che deve disciplinare secondo regole di giustizia distributiva, non può essere né cancellato, né degradato, ad una funzione procedimentale.

Analogamente, il diritto tributario non può essere svilito a disciplina di pratica professionale oppure ad un coacervo di regole di natura procedurale.

La eliminazione o lo snaturamento della materia, recherebbe una ferita profonda se non mortale, alla natura di questa branca del diritto e alla cultura giuridica di questo Paese. Gli insegnamenti universitari sono preposti a fornire conoscenze scientifiche necessarie affinché lo studio dei singoli rami, ma in specie del diritto tributario, forniscano le conoscenze necessarie per la creazione di ordinamenti rispettosi delle caratteristiche fondamentali di vari rami, il cui insieme costituisce l'ordinamento giuridico.

In definitiva, tentare di fagocitare il diritto tributario attraverso l'utilizzo strumentale di altri rami del diritto, significa ignorare le origini e la natura profonda del diritto tributario ossia di regole che non possono non esistere autonomamente, essendo indispensabili ad assicurare la copertura dei costi, dei servizi pubblici nazionali.

È veramente singolare che si voglia ridare dignità e onestà a studi giuridici, a materie giuridiche, fondative dell'universo giuridico e, per farlo, si proceda furbescamente ad operazioni di metamorfosi e di negazione tra natura degli ordinamenti con l'incredibile trasformazione di un ramo del diritto (diritto tributario) in un ramo completamente diverso, presumibilmente per scopi volti alla moltiplicazione delle materie processualistiche e la loro trasformazione in materie di tutt'altra natura e funzione.

L'insegnamento del diritto tributario è in definitiva, volto alla conoscenza scientifica dell'insieme delle norme di carattere sostanziale che lo compongono.

La situazione di questa branca del diritto si presentava con queste caratteristiche risalenti agli studi di Hensel, Pugliese, Vanoni, Giannini, Jarach, Griziotti.

Le relative cattedre universitarie avevano lo scopo di fornire e, conservano il compito di fornire agli studenti delle università giuridiche italiane, la conoscenza scientifica del diritto tributario, innanzi tutto come diritto sostanziale sulla disciplina dei carichi pubblici, sia in tutte le restanti articolazioni che gli attribuiscono natura peculiare e specifica.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sopprimere o svilire le cattedre di diritto tributario significa amputare e menomare il più antico dei diritti.

Per tutte queste ragioni, non posso che condividere nel modo più pieno e completo l'insieme delle considerazioni datate 8 febbraio, che sono state predisposte dai colleghi Franco Gallo, Leonardo Perrone, Franco Fichera e Gianni Puoti, che concernono una serie di temi quali la unificazione delle Associazioni di diritto tributario, la rinascita dei profili deontologici e di serietà scientifica della materia, una disciplina della valutazione della produzione scientifica, effettuate con regole che debbono essere rinnovate, una revisione profonda delle modalità attuative dell'effettuazione dei concorsi di ogni ordine[1].

GASPARE FALSITTA

[1] Questo è il testo della lettera cui l'Autore fa riferimento: "Care colleghe, cari colleghi, cari amici, la nostra materia vive un momento difficile che, se non si apprestano con urgenza opportuni rimedi, può mettere in discussione la sopravvivenza stessa del Diritto tributario come disciplina autonoma.

Sono trascorsi più di 16 mesi da quando un'indagine sulle modalità di svolgimento delle abilitazioni scientifiche nel nostro settore disciplinare, avviata dalla magistratura fiorentina, ha coinvolto a vario titolo colleghi aderenti alle due Associazioni rappresentative dei professori di Diritto tributario. Vicende giudiziarie, tuttora in corso che hanno ingenerato uno stato di incertezza che tarda ad essere superato.

A ciò si sono recentemente aggiunte le note difficoltà nel regolare svolgimento dei concorsi della nostra materia. L'avvio delle procedure per il nuovo ciclo di abilitazioni da parte del MIUR ci espone al rischio che le Commissioni per l'Abilitazione Scientifica Nazionale e quelle per i concorsi nelle singole università per la qualifica di professore di I e di II fascia siano costituite in maggioranza da professori di altre materie: un salto all'indietro di mezzo secolo che deve essere contrastato decisamente.

In questa situazione il pericolo è che il Diritto tributario si riduca a mera chiosa della pratica professionale e così scompaia come disciplina autonoma dall'orizzonte dei saperi giuridici.

Ciò richiede una reazione forte ed inequivoca che contrasti questi rischi, superi l'attuale smarrimento e riprenda con le opportune correzioni il cammino interrotto.

I sottoscritti sulla scia dell'insegnamento dei Maestri - quali Allorio, Capaccioli, Micheli, per non parlare di A.D. Giannini, Griziotti, Pugliese, Vanoni - che hanno imposto l'autonomia scientifica del Diritto tributario, sono convinti che per affrontare i compiti che oggi abbiamo di fronte occorra procedere con unità di intenti e spirito nuovo alla rifondazione della rappresentanza della materia. Pertanto, invitano i colleghi tutti a rendersi partecipi di queste esigenze e dell'urgenza di affrontarle e chiedono ai colleghi Mario Nussi e Franco Paparella, quali Presidenti delle due Associazioni, di convocare un'Assemblea di tutti i professori di Diritto tributario, ordinari e associati, di ruolo e fuori ruolo e dei ricercatori, per discutere del futuro della nostra materia e procedere alla costituzione di una associazione unitaria che non sia la mera sommatoria delle rappresentanze esistenti e con rinnovata autorevolezza inauguri una nuova stagione.

Una Associazione che, in ossequio al principio costituzionale di promozione dello sviluppo della cultura e della ricerca scientifica, assuma una posizione netta di rigoroso rispetto delle normative vigenti in tema di procedure di valutazione nei concorsi; che si batta per l'eliminazione delle anomalie nelle attuali procedure concorsuali; che riaffermi e rilanci l'autonomia degli studi e dell'insegnamento del Diritto tributario; che sia pienamente rappresentativa e consenta l'accesso *optimo iure* a tutti i professori e i ricercatori".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Crisi della fattispecie, fonti multilivello e ruolo del giudice: il caso del diritto tributario

Roberto Cordeiro Guerra

Estratto: Lo scritto affronta il tema della sempre più marcata tendenza del giudice a risolvere le controversie non più secondo lo schema meccanicistico della riconducibilità del fatto oggetto di giudizio alla fattispecie che ne regola gli effetti, quanto piuttosto traendone la disciplina da norme e principi che esprimono valori; valori ai quali il giudice risale, per poi risolvere aporie, contraddizioni o apparenti lacune delle disposizioni legislative. Di tale fenomeno si indagano cause e conseguenze nello specifico settore del diritto tributario, evidenziando alcune vicende, come quella dell'abuso del diritto, che per un verso presentano evidenti analogie con l'esperienza di altri settori del diritto e per l'altro - pur testimoniando un lodevole sforzo propulsivo della giurisprudenza per la soluzione di problemi lasciati aperti dal legislatore - hanno rischiato di minare principi cardine del rapporto tributario come quello di certezza del diritto e della tutela dell'affidamento. All'esito della ricognizione, si auspica una reazione forte sia sul versante giudiziario che su quello legislativo: in particolare, al giudice si richiede, senza far venir meno la sua forza propulsiva, di verificare se nel ricostruire il significato delle norme risalendo ai valori che le ispirano non si finisca col proporre soluzioni fuori dal perimetro interpretativo o che comunque invadono il terreno di ponderazioni di interessi riservate alla legge; nei confronti del legislatore si invoca l'abbandono degli interventi a fiato corto, ponendo mano a un sistematico adeguamento dei sistemi normativi alla veloce evoluzione della scala dei valori, in modo da evitare di costringere il giudice ad una supplenza oltre le righe.

Abstract: The article deals with the increasing inclination of tax courts to settle disputes no longer according to the mechanistic scheme of the legal subject matter, but rather by drawing the discipline from the principles that express values. Therefore, nowadays, Judges trace back to the relevant values in order to use them to resolve aporia, contradictions and apparent gaps in legal provisions. Causes and consequences of this tendency are examined in the specific area of tax law, which has particularly focused on some cases, such as the abuse of law. The afore-mentioned cases, on the one hand, show clear similarities with other areas of law and, on the other hand - notwithstanding the praiseworthy propulsive effort made by tax courts in order to resolve disputes and loopholes - have seriously jeopardized fundamental principles such as the certainty of law and the protection of taxpayers' legitimate reliance. It follows that a strong commitment from the legislative and the judiciary side is finally demanded. In particular, the Judge,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

without prejudice to the abovementioned propulsive effort, is required to ascertain whether a value-based judgment could lead to decisions which fall out of the scope of the norm. The Legislator is instead required to refrain from narrow-minded solutions and to opt for a longsighted reform of the tax system, in order to conform it to the ever-changing values of our society.

SOMMARIO: **1.** Dallo Stato "legislativo" allo Stato "giurisdizionale" - **2.** Il caso del diritto tributario - **3.** Nullità totale o parziale della clausola che contempla la caparra confirmatoria e divieto di abuso del diritto in materia fiscale: due vicende emblematiche - **4.** L'estensione pretoria del divieto di abuso del diritto - **5.** Forza adeguatrice del giudice e costo dell'inerzia legislativa - **6.** Determinatezza e irretroattività quali principi fondamentali dell'ordinamento: il monito della Corte costituzionale nella vicenda "Taricco" - **7.** Brevi considerazioni conclusive.

1. *Dallo Stato "legislativo" allo Stato "giurisdizionale"* - Da qualche tempo i più attenti studiosi del nostro sistema delle fonti sono attratti e insieme perplessi di fronte all'intensità di un fenomeno che avanza, in ogni settore del diritto, in modo pervasivo ed inesorabile: si tratta, in ultima analisi, di un deciso e costante scivolamento della funzione regolatrice dal potere legislativo a quello giudiziario.

L'eterogeneità dei settori coinvolti e l'intensità delle cangianti forme di manifestazione hanno indotto ad affermare che siamo di fronte ad una svolta epocale del nostro ordinamento, rappresentata in modo plastico come abdicazione dello stato legislatore verso lo stato giurisdizionale, che andrebbe in modo sempre più imperioso conquistando territori un tempo stabilmente assoggettati al dominio del primo[1].

Certo è che l'idea illuministica del giudice bocca delle legge è travolta dall'onda del giudizio per valori, che abbondonato più o meno consapevolmente lo schema meccanicistico della fattispecie come applicazione della norma ad un fatto ad essa riconducibile, approccia il caso traendone la disciplina da norme e principi che esprimono valori; valori ai quali il giudice può (e deve) risalire, per poi risolvere aporie, contraddizioni o apparenti lacune delle disposizioni regolamentari, al fine ultimo della sentenza giusta che riesca a plasmare nello stampo del caso concreto una ponderata attuazione dei valori fondamentali dell'ordinamento.

Il torto e la ragione, dunque, son attribuiti non (o non esclusivamente) sulla scorta di una disposizione che detta una regola, ma tramite l'applicazione di principi espressivi di valori da tutelare.

[1] Così, in apertura del suo noto saggio, Ruggeri, "Dal legislatore al giudice, sovranazionale e nazionale: la scrittura delle norme in progress, al servizio dei diritti fondamentali", in www.federalismi.it., secondo il quale "si tratta in realtà di descrizioni largamente approssimative, meramente allusive di una realtà assai più composita e refrattaria a farsi ingabbiare entro etichette eccessivamente semplificanti".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Prende corpo il rischio che in nome della *vis* propulsiva di siffatto approccio sia dato troppo facilmente tracimare oltre i confini della disciplina positivamente fissata[2]; e mentre alcuni reagiscono evidenziando criticità ed inconvenienti di una temuta deriva in tal senso, evocando "la giurisprudenza che si fa dottrina" o l'avanzare di "un nuovo super potere giudiziario"[3], altri provano a guardare oltre cercando di intuire il ruolo del giurista in questa nuova prospettiva balenata dalla "crisi della fattispecie"[4].

Per capire se si è o meno di fronte ad una irreversibile trasformazione epocale si sono indagate le cause del fenomeno.

L'idea che il legislatore crei il diritto, di cui ha il monopolio, al fine di attuare il proprio programma politico, ha trovato un primo punto di rottura - si è acutamente osservato- nel varo delle costituzioni democratiche dell'Europa occidentale, con l'entrata in funzione dei meccanismi di controllo di costituzionalità delle leggi ordinarie, affidate a corti costituzionali[5].

A partire da questo momento storico, che segna una prima inversione di tendenza, plurimi fattori hanno iniziato ad erodere ed indebolire la centralità del diritto positivo statale.

Rapide evoluzioni sociali e culturali fanno sì che il giudice si trovi sempre più di frequente a confrontarsi con problematiche prive di regolamentazione o da approcciare comunque in presenza di frammenti positivi inidonei a desumerne principi e perciò a fornire regole di soluzione dei giudizi.

Il monismo legislativo statale è altresì eroso dalla crescente internalizzazione dei rapporti sociali ed economici, cui segue il diffondersi di fonti normative sovranazionali che conquistano progressivamente spazi più ampi e gerarchie più nitidamente definite.

Il legislatore statale resta vittima della sua inettitudine non solo a causa di una fisiologica inidoneità a governare fenomeni transnazionali sempre

[2] Come evidenziato da Mastroiacovo, "Abuso del diritto ed elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti", in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di della Valle- Ficari-Marini, amplia è la riflessione critica sul punto nei diversi rami del diritto. Tra gli altri cfr. Ferrajoli, *Contro il creazionismo giudiziario*, Mucchi, 2018; Idem, *La logica del diritto. Dieci aporie nell'opera di Kelsen*, Laterza, pag. 221ss.; Castronovo, *Eclissi del diritto civile*, Milano, 2015; Grossi, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano, 2007, *passim*; Zagrebelski, Sugli inattuali presupposti del vigente ordinamento giuridico, in *Foro it.*, 2014, V, 110.

[3] Pardolesi, "Un nuovo super potere giudiziario: la buona fede adeguatrice e demolitoria", in *Foro it.*, 2014, c. 2041; Roppo, "Causa concreta: una storia di successo? Dialogo compiacente (né reticente) con la giurisdizione di legittimità e di merito", in *Riv. dir. civ.*, 2013, pag. 1527.

[4] Irti, "La crisi della fattispecie", in *Riv. dir. proc*., 2014, pag. 38 ss.; Irti, "Calcolabilità weberiana e crisi della fattispecie", in *Riv. it. dir. civ*., 2014, pag. 987 ss.

[5] Caponi, "Dialogo tra Corti nazionali e corti internazionali", in *Enciclopedia Treccani. It. Libro dell'anno 2013*; Pizzorusso, *Comparazione giuridica e sistema delle fonti del diritto*, Torino, 2005, pag. 41; Grossi, *Il diritto tra potere e ordinamento*, Napoli, 2005, pag. 16.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

più diffusi, ma altresì in ragione - e nella misura- di una propria incapacità ad esercitare la sua funzione in modo tempestivo, ordinato e sistematico.

Spesso gli interventi normativi sono tardivi, di pessima qualità e perciò tali da creare più problemi di quanti ne risolvono.

Lo spostamento di una fetta di sovranità verso istituzioni sovranazionali (si pensi al caso della comunità europea) porta con sé la parallela allocazione fuori dai confini domestici di una porzione del potere giurisdizionale; potere devoluto a Corti sovranazionali con le quali si instaura un dialogo ora collaborativo, ora perplesso, ora addirittura conflittuale[6].

Tutti fattori che, interagendo in modo complesso ed esponenziale, concorrono indubbiamente ad amplificare i compiti del giudice ma anche a potenziarne la discrezionalità; sicché è dato chiedersi se garanzie ed anticorpi presenti nella carta per proteggere il potere giudiziario e garantirne l'indipendenza siano del pari idonei per l'opposta ed imprevista eventualità di contenerne la straripanza.

---

[6] Senza pretesa di completezza, cfr. in materia Cassese, *I tribunali di Babele. I giudici alla ricerca di un nuovo ordine globale*, Roma, 2009; De Vergottini, *Oltre il dialogo tra le Corti. Giudici, diritto straniero, comparazione*, Milano, 2010; Ruggeri, "Rapporti tra Corte costituzionale e Corti europee, bilanciamenti interordinamentali e 'controlimiti' mobili a garanzia dei diritti fondamentali", in www.rivistaaic.it, 2011; Ruggeri, "Dal legislatore al giudice, sovranazionale e nazionale: la scrittura delle norme *in progress*, al servizio dei diritti fondamentali", in www.federalismi.it; Ruggeri, "'Dialogo' tra Corti europee e giudici nazionali, alla ricerca della tutela più intensa dei diritti fondamentali (con specifico riguardo alla materia penale e processuale)", in dirittifondamentali.it, 2013; D'andrea - Moschella - Ruggeri - Saitta (a cura di), *Crisi dello Stato nazionale, dialogo intergiurisprudenziale tutela dei diritti fondamentali*, Torino, 2015, pag. 55 ss.; Sperti, "Il dialogo tra le Corti costituzionali ed il ricorso alla comparazione giuridica nell'esperienza più recente", in *Riv. dir. cost.*, 2006, pag. 125 ss.; Alpa (a cura di), *Il giudice e l'uso delle sentenze straniere. Modalità e tecniche della comparazione giuridica*, Milano, 2006; Conti, "Il dialogo della Cassazione tributaria con le giurisdizioni sovranazionali. Nuove prospettive all'orizzonte", in *Diritto e processo tributario*, 2015, pag. 197 ss.; G. De Vergottini, *Il dialogo transnazionale fra le Corti,* Napoli, 2010, pag. 7; A. Meuwese - M. Snel, "*'Constitutional dialogue': An Overview*", in *Utrecht Law Review*, vol. 9, n. 2/2013, pag. 123 ss.; Rosas, "*The European Court of Justice in Context: Forms and Patterns of Judicial Dialogue*", in *European Journal of Legal Studies 1*, no. 2, 2007, pagg. 1-16; Rosas, "*Methods of Interpretation - Judicial Dialogue*", in Baudenbacher C. & Busek E. (eds.), *The Role of International Courts*, 2008, pag. 187; S. Cassese, "La funzione costituzionale dei giudici non statali. Dallo spazio giuridico globale all'ordine giuridico globale", in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2007, pag. 662; Bakker, "*Blogs as Constitutional Dialogue: Rekindling the Dialogic Promise?*", in *New York University Annual Survey of American Law,* n. 63/2008, pag. 215 ss.; Dor, "*Constitutional Dialogues in Action: Canadian and Israeli Experiences in Comparative Perspective*", *in Indiana International & Comparative Law Review*, n. 11/2000, pag. 1 ss.; Claes - De Visser, "*Are You Networked Yet? On Dialogues in European Judicial Networks*", in *Utrecht Law Review*, 8, n. 2/2012, pag. 105; Meuwese - Snel, "'*Constitutional dialogue': An Overview*", in *Utrecht Law Review*, vol. 9, n. 2/2013, pag. 123 ss.; Groppi - Lecis Cocco-Ortu, "Le citazioni reciproche tra la Corte europea e la Corte interamericana dei diritti dell'uomo: dall'influenza al dialogo?", in federalismi.it, n. 19/2013; De Burca - Gerstenberg, "*The Denationalization of Constitutional Law*", in *Harvard International Law Journal*, vol. 47, n. 1/2006.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2. *Il caso del diritto tributario* - Non v'è dubbio che anche il diritto tributario stia vivendo gli effetti di questa trasformazione epocale, per certi versi anticipandola o comunque ponendosi all'avanguardia nelle rapide evoluzioni che la accompagnano.

In effetti, quelle cause che gli studiosi hanno enucleato come propulsive delle trasformazioni in atto nell'intero mondo del diritto manifestano intensità ed evidenza significativa proprio nel settore fiscale.

Gli esempi sono talmente numerosi che è difficile selezionarli.

Il richiamo da parte della legislazione interna a quella sovranazionale è sempre più serrato e pervasivo.

Le disposizioni domestiche in campo fiscale non solo perseguono l'adeguamento a fonti sovranazionali vincolanti, ma sempre più di frequente recepiscono raccomandazioni, pareri ed in generale atti di *soft law* che in tal modo acquisiscono in fatto una rilevanza che non avrebbero in diritto.

Un notevole impatto in tal senso ha avuto da ultimo il progetto Beps (*Base erosion and profit shifthing*), elaborato dall'OCSE e conclusosi nel 2015 con la raccomandazione agli stati membri di adottare una serie di *Action*, per la precisione quindici, di natura sia sostanziale che procedurale[7].

Nonostante si fosse in presenza di mere raccomandazioni, prive di effetti vincolanti, esse hanno di fatto sortito un enorme impatto.

Per un verso, infatti, esse hanno innescato iniziative legislative dirette da parte di singoli Stati[8], per l'altro hanno stimolato un intervento da parte dell'Unione Europea, in particolare tramite l'emanazione delle Direttive

[7] Sebbene recente, il progetto BEPS ha dato vita ad un ampio dibattito dottrinale. Per un inquadramento generale dei contenuti e dei possibili effetti delle azioni dell'OCSE cfr. tra gli altri Lang - Pistone - Rust - Schuch - Staringer (a cura di), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The proposals to revise the OECD Model Convention*, Wien, 2016; Piantavigna, "*Tax abuse and aggressive tax planning in the BEPS era: how EU law and the OECD are establishing a unifying conceptual framework in international tax law, despite linguistic discrepancies*", in *World Tax J.*, 2017, pag. 47; Pistone, "La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, pag. 395; Dorigo - Mastellone, "L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del Progetto BEPS", in *Riv dir. trib.*, 2015, V, pag. 35; Greggi, "Coordinamento fiscale e doppie deduzioni internazionali nel quadro dell'iniziativa BEPS", in *Riv. dir. trib.* int., n. 3/2013, pag. 73; Lang, "*Tax rulings and State aid law*", in *Brit. Tax Rev.*, 2015, pag. 391; Guermani, "*Triangular cases in individuals' residence transfers (Action No. 15 BEPS Action Plan)*", in *Riv. dir. trib. int.*, 2013, pag. 265 ss.; Pleijsier, "*The agency permanent establishment in BEPS Action 7: treaty abuse or business abuse?*", in *Intertax*, 2015, pag. 147, Traversa, "*Interest deductibility and the BEPS Action Plan: nihil novi sub sole?*", in *Brit. Tax Rev.*, 2013, pag. 607; Wagenaar, "*The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on developing countries*", in *Bull. Int'l Tax'n*, 2015, pag. 84.

[8] Ciò si è verificato, in particolare, negli Stati del sud-est asiatico (Cina e India, tra i più importanti), i quali subito dopo la pubblicazione del *Final Report* BEPS da parte dell'OCSE hanno iniziato a introdurre nuove normative finalizzate a darvi adeguata attuazione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

antiabuso Atad (Anti *tax avoidance Directive*) 1 e Atad 2, recepite nel nostro ordinamento con D.Lgs. n.142/2018[9].

In sostanza, una sorta di procedimento inverso, che prende le mosse dalla c.d. *soft law* e termina ad un livello di *hard law* statale meramente riproduttiva di contenuti altrove "pensati e progettati"[10]. Fenomeno che ha spinto a definire come "eterodirette" le scelte del legislatore nazionale, indotto all'approvazione di norme tributarie a contenuto predeterminato, sollevando profili di dubbia compatibilità con la tradizionale funzione svolta dal principio di legalità del tributo[11].

Significativo, in proposito, anche il caso di uno degli ultimi tentativi di riforma fiscale, contenuto nella Legge delega n. 23/2014, emanata per rendere il sistema tributario più equo, trasparente ed orientato alla crescita.

L'enunciazione delle linee guida alle quali orientare un così ambizioso intervento di riforma/revisione del nostro sistema impositivo[12] avrebbe dovuto rappresentare un momento cruciale, programmatico e sistemico, di esercizio del potere legislativo in campo fiscale.

---

[9] Si tratta delle Direttive 2016/1164/UE e 2017/952. Esse sono state precedute da una serie di interventi della Commissione, tra cui la comunicazione COM(2016) 23 *final* del 28 gennaio 2016, intitolata "Pacchetto anti-elusione: prossime tappe per assicurare un'imposizione effettiva e una maggiore trasparenza fiscale nell'UE". Ivi, significativamente, si richiamano le elaborazioni effettuate nel contesto del progetto BEPS e si sottolinea l'esigenza che, nell'ambito europeo, si realizzi una forma unitaria e coordinata di attuazione delle azioni BEPS per evitare una frammentazione che sarebbe negativa per la tenuta dello spazio giuridico comune.

[10] Sull'attuazione della strategia di contrasto all'erosione nell'ordinamento italiano e sul dibattito relativo alla tassazione delle multinazionali digitali: Amatucci, "L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, pag. 3; Brunelli - Di Cave, "Il fenomeno dell'erosione fiscale in Italia: una *spending review* mai avviata veramente", in *Riv. G. d.F.*, 2014, pag. 989; Del Federico, "La via italiana alla tassazione del *web*: un intervento poco meditato, ma dalle condivisibili finalità", in *Riv. trim. di. trib.*, 2014, pag. 913; Ianni, "*Countering international tax evasion and tax avoidance in the BEPS framework: the experience of the 'Guardia di Finanza'*", in *Riv. dir. trib. int.*, n. 2/2013, pag. 251; Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, Roma, 22 novembre 2011; Santoro - Lupi - Manzitti, "Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la 'cooperative *compliance*' della delega fiscale?", in *Dial. trib.*, 2014, pag. 127; Scaglioni, "La fiscalità delle 'multinazionali digitali': il caso italiano", in *Riv. dir. trib. int.*, n. 2/2013, pag. 231; Trenta, "La 'Google *tax*' italiana. Il Regime fiscale italiano e la *e-economy* europea", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, pag. 889.

[11] Su questo aspetto v. da ultimo l'interessante e acuta analisi di Pistone, "I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale", in *Per un nuovo ordinamento tributario. Contributi coordinati da Victor Uckmar in occasione dei novant'anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2019, pag. 655 ss.

[12] Cfr. al riguardo Gallo, "L'attuazione della Legge delega fiscale n. 23 del 2014: vera riforma o manutenzione dell'ordinamento fiscale", in *Per un nuovo ordinamento tributario. Atti preparatori*, vol. I, 2016, pag. 443 ss., secondo il quale "gli interventi effettuati in attuazione della Legge delega fiscale solo più che altro dei tentativi di aggiustare pezzi del sistema e, se li si vuole guardare in positivo, di rinvigorirli e razionalizzarli sia pure parzialmente".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tuttavia, molte delle disposizioni centrali della Legge delega assomigliano ad una *sub*-delega a fonti sovranazionali, espressamente indicate come punto di riferimento dell'intervento del legislatore delegato.

Ad esempio, l'emanazione di Decreti legislativi per ridurre l'incertezza nella determinazione del reddito d'impresa e per favorire l'internalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia è disposta "in applicazione delle raccomandazioni internazionali e dell'Unione Europea"[13]; e così pure la delega per l'introduzione di nuove forme di fiscalità energetica ed ambientale è contemplata dall'art. 15 in considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione Europea per lo sviluppo sostenibile e per la *green economy*[14].

Si è accennato, ancora, al ruolo delle fonti sovranazionali come uno dei fattori di perdita di sovranità del legislatore domestico[15]: in effetti questioni fondamentali per la razionale articolazione del nostro sistema, come da ultimo quello dell'assetto del sistema punitivo fiscale (rapporto tra pena pecuniaria tributaria e sanzione penale) dipendono in modo sempre più preponderante dal dialogo tra corti nazionali e sovranazionali, coinvolte ad esempio sul divieto di *ne bis in idem* e sulla delicata materia del regime del termine di prescrizione in ordine a reati tributari contestati con riguardo a fenomeni di frodi carosello.

Pienamente vissuto anche in ambito fiscale, infine, lo spostamento del *focus* dell'esperienza giuridica dalla fattispecie prevista dalla legge alle

[13] Art. 12: Il Governo è delegato ad introdurre, con i Decreti legislativi di cui all'art. 1, norme per ridurre l'incertezza nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia.

[14] Art. 15: In considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione Europea per lo sviluppo sostenibile e per la *green economy*, il Governo è delegato è delegato ad introdurre, con i Decreti legislativi di cui all'art. 1, nuove forme di fiscalità, in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale, finalizzate a orientare il mercato verso di produzione d i consumo sostenibili, e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo, in conformità con i principi che 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, prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla *green economy*, alla diffusione ed 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 alla produzione di energia da fonti rinnovabili. La decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei Decreti legislativi adottati in attuazione del presente articolo è coordinata con la data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di Direttiva negli Stati membri dell'Unione Europea.

[15] Pure con riguardo ad un tema centrale come quello della disciplina dell'abuso del diritto, l'art. 5, comma 1, della citata Legge delega ha imposto di coordinare i principi e criteri direttivi formulati nelle lett. da a) ad f), con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, pubblicata in G.U. L 338 del 12 dicembre 2012.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

scelte della giurisprudenza: al riguardo la dottrina ha parlato di supplenza normativa esercitata dal giudice di legittimità[16], di giurisprudenza più attenta al traguardo che al percorso[17], od ancora di incontrollabile soggettivismo della decisione sganciata dall'oggettività delle norme[18].

Emblematica in quest'ultima ottica la vicenda del pregnante intervento giurisprudenziale in tema di divieto di abuso del diritto in materia fiscale, sfociata poi nella riforma della normativa di riferimento tramite l'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

Oggi l'attenzione si concentra, in chiave di diritto positivo, sui connotati del nuovo regime[19]; dal nostro punto di vista è invece opportuno analizzare il ruolo che la giurisprudenza ha rivestito nella fase precedente, sia per il carattere spiccatamente paradigmatico della vicenda ai fini che ci interessano, sia per la forza con la quale affiora in essa la tecnica del giudizio per valori[20].

---

[16] Tabet, "L'applicazione dell'art. 20 t.u. registro come norma di interpretazione e/o antielusiva", in questa *Rivista*, 2016.

[17] Zizzo, "Condotte antieconomiche e determinazione del reddito d'impresa", in questa *Rivista*, 2016, pag. 860.

[18] Così Gallo, "L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione", in questa *Rivista*, 2016, pag. 849.

[19] In proposito cfr. Gallo, "L'attuazione della Legge delega fiscale n. 23 del 2014: vera riforma o manutenzione dell'ordinamento fiscale", in *Per un nuovo ordinamento tributario. Atti preparatori*, vol. I, 2016, pag. 443 ss.; Gallo, "La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale", in questa *Rivista*, 2015, pag. 1331; Gallo, "L'abuso del diritto nell'art. 6 Della Direttiva 2016/1164/UE e nell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente: confronto tra le due nozioni", in questa *Rivista*, 2018, pag. 271 ss.; Tabet, "Sull'efficacia temporale della nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale", in questa *Rivista*, 2016, pag. 11 ss.; Basilavecchia, "L'art. 10-*bis* dello Statuto: *'the day after'*", in *Giur. Trib.*, 2016, pag. 5 ss.; Beghin, "La tassazione differenziale e la non opponibilità al Fisco delle operazioni elusive", in *Riv. dir. trib.*, 2016, pag. 295 ss.; Giovannini, "L'abuso del diritto nella Legge delega fiscale", in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, pag. 231; Del Federico - Traversa, "Il nuovo regime punitivo dell'abuso del diritto in materia tributaria: disciplina nazionale e quadro europeo", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, pag. 597 ss.; Zizzo, "Il criterio della prevalenza della sostanza sulla forma negli IAAS/IFRS e l'elusione tributaria", in *questa Rivista*, 2018, pag. 631 ss.; Ficari, "Vizi e virtù della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria *ex* art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, pag. 319; Fransoni, "Abuso ed elusione del diritto", in *Treccani, Il libro dell'anno del diritto 201*5, Roma, 2015, pag. 407 ss.; Fransoni, "Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento", in questa *Rivista*, 2017, pag. 299 ss.

[20] "A ben vedere la stessa creazione del principio dell'abuso del diritto nella materia tributaria può essere ricondotta ad un fenomeno generale frutto dell'attuale tendenza della giurisprudenza di Cassazione a superare il mero ruolo di interprete (che applica ad altra fattispecie lo stesso apprezzamento rinvenuto nella norma di legge) ed essere essa stessa fonte di apprezzamento degli interessi in gioco, operando il bilanciamento di valori o diritti in forza di clausole generali o principi immediatamente desunti dal dettato costituzionale". Così, efficacemente, Mastroiacovo, "L'abuso del diritto e l'elusione nell'imposta di registro", cit., pag. 246. Per interessanti considerazioni sul ruolo della giurisprudenza rispetto all'abuso del diritto cfr. Fransoni, *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2017, pag. 55 ss.; Fedele, "Il valore di principi nella giurisprudenza tributaria", in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, pag. 875.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. *Nullità totale o parziale della clausola che contempla la caparra confirmatoria e divieto di abuso del diritto in materia fiscale: due vicende emblematiche* - Considerata la natura interdisciplinare del fenomeno oggetto della nostra attenzione, è stimolante esaminare il tema dell'abuso del diritto in campo fiscale in parallelo ad altra vicenda giurisprudenziale che pur interessando un settore diverso dell'ordinamento, ossia il diritto civile, presenta forti caratteri di analogia con la nostra.

L'art. 1385 c.c. disciplina la caparra confirmatoria, stabilendo in sintesi che in caso di inadempimento essa può essere trattenuta da chi l'ha ricevuta se l'inadempienza è altrui, o restituita in misura doppia se è propria.

A differenza di quanto stabilito negli articoli che riguardano la penale (artt. 1382-1384), la disposizione non contempla la possibilità di riduzione della caparra ad opera del giudice.

Sullo sfondo di questo dato positivo, due ordinanze di rimessione pongono all'attenzione della Corte costituzionale la questione della riducibilità della caparra confirmatoria manifestamente eccessiva, interrogandosi sul rimedio invocabile in queste ipotesi, dal momento che per l'appunto nella disciplina della caparra confirmatoria, differentemente da quella della clausola penale, non è prevista una disposizione analoga all'art. 1384 c.c., che ne consenta la riducibilità d'ufficio in caso di manifesta sproporzione.

La Corte costituzionale[21] respinge la questione della incostituzionalità dell'art. 1385 c.c. nella parte in cui non lascerebbe spazio ad un intervento correttivo del giudice. E ciò affermando che in questi casi vada riconosciuto al giudice un potere di intervento ufficioso volto a dichiarare la nullità, *ex* art. 1418 c.c., della clausola, per contrasto con il precetto dell'art. 2 Cost., "che entra direttamente nel contratto in combinato contesto con il canone della buona fede, cui attribuisce vis normativa"; in tal modo, viene funzionalizzato "il rapporto obbligatorio alla tutela anche dell'interesse del partner negoziale nella misura in cui non collida con l'interesse proprio dell'obbligato".

Dunque il giudice, a fronte di una clausola negoziale che rifletta un regolamento degli opposti interessi non equo e gravemente sbilanciato in danno di una parte, può intervenire d'ufficio dichiarando la nullità totale o parziale *ex* art. 1418 c.c. della previsione contrattuale per contrasto con il precetto dell'art. 2 Cost. (sui doveri inderogabili di solidarietà) che entrano direttamente nel contratto, in combinato contesto con il canone della buona fede[22].

[21] Ordinanze 24 ottobre 2013, n. 248, in *Foro it.,* 2014, I, c. 382 e 22 aprile 2014, n. 77, in *Foro it.,* 2014, I, c. 2035.

[22] In dottrina cfr. al riguardo Astone, "Riduzione della caparra manifestamente eccessiva, tra riqualificazione in termini di 'penale' e nullità per violazione del dovere generale di solidarietà e di buona fede", in *Giur. cost.*, 2013, pag. 3770 ss.; Cataudella, "L'uso abusivo

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Di estremo interesse i plurimi temi affrontate dalla Corte. In primo luogo, quello della applicabilità delle norme costituzionali nei rapporti tra privati (c.d. *Drittwirkung*), affrontato non solo nell'ambito del controverso problema della riducibilità della caparra manifestamente eccessiva, ma anche e soprattutto sullo sfondo del più generale tema del potere del giudice di intervenire su contratti recanti pattuizioni squilibrate. Nell'optare per il rimedio della nullità per contrasto con l'art. 1418 c.c. in relazione all'art. 2 Cost., la Consulta aderisce a quella giurisprudenza di legittimità[23] che già in altre occasioni ha riconosciuto al giudice il potere di intervenire sul contratto in funzione correttiva del regolamento manifestamente squilibrato. Si segue così l'alveo di quell'orientamento giurisprudenziale che, attraverso l'uso dei principi e delle clausole generali, arriva a riconoscere ai privati una forma di tutela del caso concreto anche nell'ambito di situazioni non espressamente disciplinate dalla legge, per garantire, attraverso l'apposizione di limiti all'autonomia negoziale, un risultato più equo.

dei principi", in *Riv. dir. civ.*, n. 4/2014, pag. 474 ss.; G. D'amico, "Applicazione diretta dei principi costituzionali e nullità della caparra confirmatoria 'eccessiva'", in *Contr.*, n. 10/2014, pag. 926 ss.; Di Majo, "Clausole generali e diritto delle obbligazioni", in *Riv. crit. dir. priv.*, 1984, pag. 539 ss.; Granelli, "Autonomia privata e intervento del giudice", in *Juscivile*, n. 3/2018, pag. 396 ss.; Lipari, "Costitituzione e diritto civile", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2018, pag. 4; Macario, "La (ir)riducibilità della caparra (eccessiva) e il (mancato) dialogo tra le Corti", in *Foro it.*, 2015, I, c. 1044 ss.; Morelli, "Materiale per una riflessione sulla applicazione diretta delle norme costituzionali da parte dei giudici", in *Giur. cost.*, 1999, II, pag. 3 ss.; Pagliantini, "L'equilibrio soggettivo dello scambio (e l'integrazione) tra Corte di Giustizia e Corte costituzionale: 'il mondo di ieri' o un *trompe l'oleil* concettuale?", in *Contr.*, 2014, pag. 854 ss.; Pardolesi, *Un nuovo super-potere giudiziario…*, cit., pag. 2042 ss.; Patti, "Il controllo giudiziale della caparra confirmatoria", in *Riv. dir. civ.*, 2014, pag. 685 ss.; Pennasilico, "Interpretazione e integrazione dei contratti nel dialogo tra dottrina e giurisprudenza", in *Rass. dir. civ.*, n. 1/2017, pag. 163 ss.; Piraino, "Il diritto europeo e la 'giustizia contrattuale'", in *Eu. dir. priv.*, n. 2/2015, pag. 230 ss.; Rodotà, "Il tempo delle clausole generali", in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, pag. 709 ss.; Scoditti, "Il diritto dei contratti fra costruzione giuridica e interpretazione adeguatrice", in *Foro it.*, 2014, I, c. 2039 ss.; Id., "Contratto, giudice e Costituzione", in *Juscivile*, n. 3/2018, pag. 420 ss.; Scognamiglio, "Principi costituzionali e controllo sull'atto di autonomia privata. Spunti di comparazione tra esperienza italiana e brasiliana", in *Giust. civ.*, n. 1/2018, pag. 229 ss.; Vettori, "Controllo giudiziale del contratto ed effettività delle tutele. Una premessa", in *Persona e Mercato*, n. 3/2014, pag. 101 ss.; Vettori, "Contratto giusto e rimedi effettivi", in *Riv. trim. di dir. e proc. civ.*, 2015, pag. 803; Vettori, "Regole e principi. Un decalogo", in *Persona e Mercato*, n. 2/2015, pag. 51 ss.; Vettori, "La giurisprudenza come fonte del diritto privato", in *Persona e Mercato*, n. 4/2016, pag. 137 ss.

[23] Cfr. in tal senso Cass. 20 aprile 1994, n. 3775 (ricorre alla buona fede per valutare l'inadempimento e il risarcimento del danno); Cass. 24 settembre 1999, n. 10511; Cass., SS.UU., 13 settembre 2005, n. 18138 (riconosce al giudice il potere di ridurre d'ufficio la penale); Cass. 18 settembre 2009, n. 20106 (esclude gli effetti del recesso esercitato con abuso del diritto). Si tratta dei precedenti di legittimità, richiamati dalla stessa Corte costituzionale, in cui è stata ammessa la possibilità per il giudice di intervenire sulle pattuizioni afflitte da manifesta sproporzione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Più precisamente, la soluzione al problema viene elaborata in qualche modo aggirando la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1385 c.c.: benché la disposizione non preveda uno specifico potere di correzione della caparra manifestamente eccessiva, essa è ritenuta legittima ritenendo sussistente un generale potere del giudice di intervenire sul contenuto del contratto, a prescindere dall'esistenza di una disposizione che espressamente lo consenta.

Ciò sull'assunto che i principi costituzionali e le clausole generali come la buona fede costituiscano un limite dell'autonomia privata, dalla cui violazione può derivare la nullità delle convenzioni tra privati.

Secondo la Corte, dunque, il principio di solidarietà e la clausola generale opererebbero in "combinato contesto", cioè la norma costituzionale avrebbe la funzione di integrare la clausola generale.

Inoltre, affermando che il principio di solidarietà costituisce un limite applicabile in via diretta (assieme alla clausola generale di buona fede) nei rapporti tra privati, si esprime la necessità di rilevare il nesso funzionale tra le due norme: la clausola generale deve essere concretizzata nel rispetto delle istanze sociali e politiche ricavabili dal principio costituzionale.

Viene superata, come è stato efficacemente osservato, l'idea della centralità del volere dei privati per far emergere l'interesse primario dell'ordinamento al controllo dell'autonomia; e tale controllo non può che essere affidato al giudice, il cui ruolo risulta così esaltato quale custode di un effettivo bilanciamento dei valori di pari rilevanza costituzionale che confluiscono nel regolamento negoziale[24].

Significative le perplessità della dottrina con riguardo ad un'impostazione che rischierebbe di sovvertire il sistema, ponendo al centro di esso non le regole, ma i principi e le clausole generali.

Il problema sta dunque nel fatto che l'indeterminatezza di clausole, principi e valori finirebbe per attribuire al giudice margini di discrezionalità valutativa molto estesi, traducendosi in una indebita forma di controllo dell'atto di autonomia. Con il rischio che qualunque atto di esercizio dell'autonomia privata potrebbe essere sottoposto a un sindacato giudiziale di conformità con un qualunque principio costituzionale, senza riferimento a parametri predeterminati[25].

Nonostante le criticità sopra evidenziate, altra parte della dottrina evidenzia che queste ordinanze costituzionali esprimono la imprescindibile consapevolezza della necessaria rilettura del Codice civile alla luce del testo

[24] Così Vettori, "Contratto giusto e rimedi effettivi", in *Riv. trim. di dir. e proc. civ.*, 2015, pag. 803; Addis, "Sulla distinzione tra norme e principi", in *Eu. dir. priv.*, n. 4/2016, pag. 100 ss.

[25] Sempre in chiave critica si evidenzia che lo stesso orientamento giurisprudenziale richiamato dalla Consulta a sostegno della propria posizione non si è mai spinto fino al punto di riconnettere il rimedio della nullità alla violazione del dovere di solidarietà e della clausola di buona fede. La violazione della regola di buona fede, in quanto regola di comportamento, dovrebbe aprire la strada al rimedio risarcitorio, non a quello della invalidità.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

costituzionale. Esse, in particolare, si farebbero portatrici di quel mutamento dei tempi sintetizzabile nella formula "crisi della fattispecie": occorre prendere atto che la diffusione di norme senza fattispecie impone all'interprete di andare oltre le norme alla ricerca dei valori sostanziali alla base delle stesse[26].

Tornando al diritto tributario, è noto che ha di recente trovato assetto definitivo, a seguito dell'intervento del legislatore, la tormentata vicenda dell'abuso del diritto.

Ai nostri fini, interessa semplicemente evidenziare il punto topico dell'approccio giurisprudenziale alla questione, ossia quello in cui le Sezioni Unite della Cassazione, abbondonati i confini che il legislatore aveva fissato alla rilevanza del fenomeno dell'abuso tramite l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, scioglie gli indugi e riconosce l'esistenza di un generale principio antielusivo: con la precisazione che la fonte di tale principio in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuto non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, di talché "non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"[27].

Immediato il tratto comune delle due vicende giurisprudenziali brevemente descritte: valorizzando con riferimento al contratto l'art. 2 Costituzione e quanto ai tributi l'art. 53 Cost., si perviene in ultima analisi a dirimere la controversia estrapolando la regola di giudizio dalla diretta applicazione di principi costituzionali espressivi di valori fondamentali;

[26] Vettori, *Contratto giusto e rimedi effettivi*, cit., pag. 803. In questa ottica, si possono, segnalare altre sentenze nelle quali i giudici hanno invocato il dovere di solidarietà sociale in combinato disposto con la buona fede contrattuale. Si tratta di Cass. 24 aprile 2015, n. 8412, relativa a un contratto di assicurazione rispetto al quale il consumatore lamentava una violazione dell'obbligo di buona fede in fase di trattava da parte dell'assicuratore, per l'insufficiente informazione sulle caratteristiche della polizza assicurativa. In quella occasione, la Corte ha affermato che "il dovere di una informazione esaustiva chiara e completa e quello di proporre al contraente polizze assicurative realmente utili per le esigenze dell'assicurato, sono doveri primari dell'assicuratore e dei suoi intermediari o promotori. Tali doveri scaturiscono dagli artt. 1175, 1337 e 1375 c.c. e la loro violazione costituisce una condotta negligente ai sensi dell'art. 1176, comma 2, c.c.". Nella sentenza Cass. 12 maggio 2015, n. 9636, con riferimento ai doveri informativi della Pubblica amministrazione nei confronti della controparte, la buona fede, insieme alla solidarietà, sono funzionali a modulare l'obbligo di informazione a carico della P.A., proprio in considerazione del particolare *status* di uno dei contraenti.

[27] Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30057.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

valori ai quali il giudice può (e deve) risalire per risolvere contraddizioni o apparenti lacune delle norme positive di riferimento[28].

Del pari evidente il possibile smarrimento dell'operatore giuridico che all'esito di siffatto procedimento argomentativo vede il disposto della norma cedere alla forza dei valori superiori in nome della quale la singola disposizione deve essere riplasmata: tant'è che in relazione ad entrambe le vicende non mancano accorate reazioni incentrate sul pericolo che la forza propulsiva di tale nuovo approccio si trasformi nella deriva degli irrinunciabili valori costituenti l'*humus* della regolamentazione per fattispecie.

In entrambi i casi è evidente la frizione con il dato normativo; in particolare sul versante della vicenda dell'elusione in materia tributaria, l'orientamento giurisprudenziale della Cassazione riscrive i confini dell'elusione in maniera diversa da quella cristallizzata nel diritto positivo dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, cancellando di fatto l'espressa limitazione della sua applicabilità ad un elenco di operazioni predeterminate.

Già ad una prima ricognizione emerge tuttavia una differenza non di poco conto. La vicenda della caparra confirmatoria intinge il suo retroterra nella materia dell'assetto volontario dei rapporti tra privati, disciplinati da norme codicistiche talvolta precettive, talvolta dispositive, quella dell'abuso del diritto in ambito tributario impatta su materia soggetta a riserva di legge e concernente il perimetro di limitazione della sfera patrimoniale privata al fine di attuare l'obbligo di contribuzione alle pubbliche spese.

Ciò significa, dal nostro punto di vista, che se non sono mancate critiche della dottrina al creazionismo della giurisprudenza in una materia non soggetta a riserva di legge, e che comunque attiene a rapporti pariordinati tra privati, in modo ancor più vigile occorrerà porsi davanti al medesimo fenomeno nel diverso campo dell'imposizione, nel quale vengono in gioco i confini necessariamente tracciati dalla legge all'obbligo di contribuzione.

4. *L'estensione pretoria del divieto di abuso del diritto* - Soffermiamoci più attentamente sull'approccio della giurisprudenza al tema dell'abuso del diritto in materia fiscale.

L'idea portante ispiratrice dell'indirizzo culminato negli arresti delle Sezioni Unite del 2008 consiste nella convinzione che l'equa ripartizione

[28] Tant'è che la vicenda dell'abuso in campo tributario suscita l'interesse degli studiosi di altri rami del diritto: cfr. Gentili, "Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche", in *Ianus*, I, 2009; Prosperi, "L'abuso del diritto nella fiscalità visto da un civilista", in *Dir. e prat. trib.*, 2012, I, pag. 717; Addis, "L'abuso del diritto tra diritto civile e diritto tributario", in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pag. 872; Salvi, "Note critiche in tema di abuso del diritto e di poteri del giudice", in *Riv. critica di dir. priv.*, 2014, I, pag. 27; Furgiuele (a cura di), *Abuso del Diritto. Significato e valore di una tecnica argomentativa in diversi settori dell'ordinamento*, Napoli, 2017.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

delle pubbliche spese impone di tassare allo stesso modo il contribuente che persegue un determinato assetto di interessi attraverso gli usuali strumenti negoziali che l'ordinamento ha apprestato a tal fine e quello che ricorre a percorsi negoziali alternativi, sovente complessi e combinati, al fine di ottenere un risparmio fiscale in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che ne giustifichino l'adozione.

Analogamente alla vicenda sopra esaminata della caparra confirmatoria, i giudici, in modo più o meno consapevole, sono spinti a superare l'ordinario perimetro del loro ruolo dalla percezione della scorrettezza del comportamento di chi intende trarre giovamento dalla regolamentazione positiva in difetto di buona fede; percezione che in qualche modo insieme giustifica ed esalta la *vis* creativa del giudice in nome dell'equità dell'obiettivo perseguito.

Non è mia intenzione approfondire in questa sede le diverse sfaccettature del divieto di abuso in materia fiscale, già autorevolmente analizzate da numerosi contributi[29]; piuttosto intendo qui evidenziare che il ruolo incarnato dal giudice di legittimità nel ridisegnare il perimetro dell'abuso del

[29] Senza pretesa di completezza cfr., prima dell'introduzione del nuovo regime, Stevanato, "Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche. Anatomia di un equivoco", in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 695 ss.; Gallo, "Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge", in *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Milano, 1989, pag. 2041; Gallo, "Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione", in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, pag. 1761; Munari, "Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'unione europea", in *Dir prat. trib.*, 2015, pag. 519 ss.; Montanari, "Diritto giurisprudenziale, contrasto ai comportamenti abusivi e certezza nei rapporti tributari", in *Riv. dir. trib.*, 2016, pag. 211 ss.; Beghin, *L'elusione fiscale ed il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013; Falsitta, "L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria", in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 569; Falsitta, "L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali", in Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2010, pag. 3 ss.; Zizzo, "L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: *definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*", *ivi*, pag. 57 ss.; Pelosi, "Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali di causa del contratto e di abuso del diritto", *ivi*, pag. 49 ss.; Cordeiro Guerra, "Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale", *ivi*, pag. 211 ss.; Pistone, "Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale", ivi pag. 311; Tassani, "L'abuso del diritto in materia tributaria", in *Studi e Materiali. Quaderni trimestrali del Consiglio Nazionale del Notariato*, n. 1/2011, pag. 157; Mastellone, "Fenomenologia dell'abuso del diritto tributario nella prospettiva comparata", in *Riv. dir. trib. intern.*, 2014, pag. 295 ss.; Melis, "Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni", in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 413 ss.; Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011; Zoppini, "Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)", in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pag. 809; Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; Basilavecchia, "Elusione e abuso del diritto: un'integrazione possibile", in *Riv. giur. trib.*, 2008, pag. 741; Cipollina, "Elusione fiscale", in *Digesto/comm.*, V, Torino, 1990, pag. 220; Cipollini, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992; Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1989; Vanz, "L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica", in *RT*, 2002, pag. 1606.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

diritto costituisce tangibile e immediata dimostrazione del tendenziale spostamento del fiume della giurisprudenza dall'alveo dell'interpretazione a quello della produzione del diritto[30]; ed ancora che tale straripamento è avvenuto non senza trascurare valori rilevanti sia sul piano interno che comunitario.

Lo schema operativo del divieto di abuso del diritto è di per sé potenzialmente deflagrante nei sistemi di *civil law*[31], costruiti sull'archetipo della fattispecie giuridica, rispetto alla quale il giudice è chiamato ad interpretare la norma onde chiarirne la portata ed a verificare se i fatti di cui è causa ne integrano la previsione; tanto ciò è vero che prima dell'apertura del nostro ordinamento alla ricezione di modelli giuridico-culturali diversi, fattispecie di abuso come quelle del divieto di atti emulatori enunciate nel Codice civile del 1942 erano ritenute eccezionali e non suscettibili di interpretazione analogica, osservandosi che laddove il legislatore nulla ha disposto appare

[30] Su quest'ultimo profilo cfr. Altieri, "La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o *'wild west'*?", in questa *Rivista.*, 2014, pag. 521; Basilavecchia, "Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, pag. 601; Beghin, "Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto", in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, pag. 465; Beghin, "Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente", in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, pag. 408; Carpentieri, "L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto", in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 1053; Cipollina, "Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari", in *GI*, 2010, pag. 1724; Contrino, "Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti)fondamenti giuridici e connotati strutturali", in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, pag. 463; De Caria, "La nuova fortuna dell'abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità: la Cassazione sta 'abusando dell'abuso'? Una riflessione sul piano costituzionale e della politica del diritto", in *GiC*, 2010, pag. 3627; Ficari, "Clausola generale antielusiva, Art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali", in questa *Rivista*, 2009, I, pag. 390; La Rosa, "Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze", in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pag. 707; Lovisolo, "Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte", in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, pag. 723; Lovisolo, "Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio", in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pag. 49; Lupi, "Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative", in questa *Rivista*, 1995, I, pag. 409; Moschetti, "Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di 'utilizzo abusivo di norme fiscali di favore'", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, pag. 197; Pistone, "L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea", in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, pag. 431; Tesauro, "*The EU prohibition of abuse of law and the limits of the principle of "external" res judicata in conflict with European law*", in P. Pistone (a cura di), *Legal remedies in European tax law*, Amsterdam, 2009, pag. 507; Tesauro, "Elusione e abuso nel diritto tributario italiano", in *Dir prat. trib.*, 2012, I, pag. 683; Visco, "Evasione fiscale e contrasto all'evasione in Italia: reticenze, resistenze e ipotesi di intervento", in *Riv. trib. dir. int.*, 2015, pag. 967.

[31] "È probabile che la cultura giuridica di *civil law* non sia ancora sufficientemente attrezzata per apprezzare la diversità tra formazione legislativa e formazione giurisprudenziale del diritto". Così Caponi, "Dialogo tra Corti nazionali e corti internazionali", in *Enciclopedia Treccani. It. Libro dell'anno 2013*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

pericoloso affidare al giudice poteri discrezionali nell'individuazione caso per caso di variabili confini di liceità dell'uso normale del diritto[32].

Certo è che nel paradigma dell'abuso v'è una fattispecie pacificamente integrata dal contribuente, ancorché al fine di ottenere un vantaggio fiscale; sicché il primo e più forte ostacolo alla reazione dell'ordinamento è costituito dal disconoscere gli effetti che la legge abbina a quel determinato fatto tipico.

Si pensi al caso del conferimento di azienda e successiva cessione di quote: il contribuente ha posto in essere due operazioni e tuttavia, laddove esse siano ritenute costituire una via tortuosa per conseguire l'effetto economico della cessione del bene plusvalente azienda[33], la reazione antielusiva consisterà nel ritenere che la tassazione non vada ancorata alle operazioni perfezionate ma a quella elusa (cessione diretta di azienda).

Insomma, come è stato efficacemente detto, in presenza di fattispecie abusive, lo schema di applicazione del tributo è connotato da una sorta di effetto sostitutivo: si manda a tassazione un'operazione in luogo di un'altra e, nel far ciò, si applica una disposizione (quella relativa alla fattispecie elusa) in luogo di un'altra (quella riguardante l'operazione elusiva)[34].

Ebbene, quale che sia l'oggetto dell'abuso, ossia il dovere di contribuzione o, come diversamente prospettato la libertà di iniziativa economica tutelata dall'art. 41 Cost.[35], emerge ad evidenza che proprio il meccanismo di reazione all'abuso sopra tratteggiato impone che sia legge a dettarne rilevanza e regolamentazione, previa attenta ponderazione dei valori in gioco, ossia la libertà di iniziativa economica privata e la certezza dei rapporti giuridici da una parte, e il fondamentale dovere di contribuzione alle pubbliche spese, dall'altra.

---

[32] Torrente - Schlesingher, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1999, pag. 65, ove si conclude che "fuori dei casi espressamente contemplati l'esigenza di certezza che - come abbiamo visto- è fondamentale nell'ordinamento giuridico, impedisce di prendere in considerazione l'abuso del diritto soggettivo".

[33] Saremmo cioè di fronte a quelli che la dottrina ha efficacemente definito "diversi percorsi, in genere più tortuosi, spesso con opportune combinazioni contrattuali che permettono di raggiungere gli stessi risultati, evitando però di dare compimento alla fattispecie imponibile". Così Gaffuri, *Diritto tributario*, Padova, 2016, pag. 166.

[34] Così testualmente Beghin, *La tassazione differenziale e la non opponibilità al fisco delle operazioni elusive*, cit., pag. 297.

[35] Cfr. in tal senso Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione*, cit., pag. 6 secondo il quale, premesso che l'art. 53 enuclea in capo al contribuente una situazione giuridica passiva, un dovere, e non un diritto suscettibile in quanto tale di abuso, la norma costituzionale idonea a fungere da fondamento con riguardo all'abuso va individuata piuttosto nell'art. 41 Cost., il quale, dopo aver proclamato che l'iniziativa economica privata è libera, essa assurgendo ad oggetto di un vero e proprio diritto, vi appone tuttavia un limite stabilendo che essa non può svolgersi, tra l'altro, in contrasto con l'utilità sociale. Onde emerge ad evidenza che il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito si ponga in antitesi con quell'utilità sociale individuata dall'art. 41 Cost. quale limite invalicabile in sede di svolgimento dell'attività economica dei privati.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Altrimenti detto: in un sistema impositivo custodito dalla riserva di legge[36] e tradizionalmente articolato su fattispecie impositive che selezionano e cristallizzano la ricchezza tassabile, il passaggio da una imposizione a numero chiuso -peraltro presidiata dal divieto di analogia- ad una aperta all'inclusione di fattispecie ad effetto equivalente (dal punto di vista della capacità contributiva sottesa) è decisione strategica e fondamentale, e come tale riservata nell'*an* e nel *quomodo* al più rappresentativo organo di ponderazione degli interessi della collettività, ossia il Parlamento.

Non v'è dubbio che nel tempo l'equilibrio tra i due piatti della bilancia idealmente rappresentativi dei contrapposti valori in gioco evolve, a seconda della diversa ponderazione attribuita a ciascuno di essi nella loro dinamica coniugazione ed attuazione; ma deve restare fermo che spetta esclusivamente al legislatore- cui l'ordinamento l'ha demandata, tanto più se in via rafforzata tramite la riserva di legge- la funzione di mettere mano all'aggiornamento delle regole positive onde allinearle ai nuovi punti di equilibrio che nel tempo possono essere raggiunti tra gli interessi antagonisti. In altre parole, e come è stato efficacemente sintetizzato seppure in relazione ad altra tematica[37], "non è forse il mestiere del legislatore di emettere e prendersi la responsabilità di questi giudizi di valore?".

È accaduto nel nostro ordinamento che in parallelo alla progressiva valorizzazione della centralità dell'obbligo di contribuzione in virtù della sua diretta riconducibilità al nocciolo duro degli inderogabili doveri di solidarietà politica, sociale ed economica, il nostro legislatore ha deciso di intervenire per passi progressivi -ma pur sempre parziali- dapprima incrementando l'emanazione di disposizioni antielusive *ad hoc* e di poi introducendo nel 1997 una disciplina antielusiva che delinea gli elementi costituitivi del comportamento elusivo, optando tuttavia per una rilevanza del medesimo a spettro limitato.

Di questa opzione può seriamente discutersi l'opportunità, soprattutto in funzione dei mutamenti cui si è appena accennato, maturati tendenzialmente dopo l'introduzione della disposizione; ciò che invece non può essere messo in dubbio, tanto alla stregua della lettera della legge (il comma 3 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973) che avuto riguardo al dibattito che ne ha animato l'introduzione, è che la legge aveva inteso limitare la sindacabilità dell'elusione a determinati settori e ad un elenco tassativo di operazioni.

[36] Sui rapporti tra abuso del diritto e riserva di legge cfr. Mastroiacovo, "L'economicità delle valide ragioni economiche (note minime a margine della recente evoluzione del principio dell'abuso del diritto)", in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 456; Fransoni, "Abuso del diritto e valide ragioni economiche", in questa *Rivista,* 2010, I, pag. 945.

[37] Così, in relazione alla problematica della costruzione di un sistema volto ad evitare la sovrapposizione di sanzioni amministrative e penali in materia tributaria Gallo, "Il né *bis in idem* in campo tributario: un esempio per riflettere sul 'ruolo' delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie", in questa *Rivista*, 2017, pag. 928.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Elenco peraltro più volte ampliato ed aggiornato con l'aggiunta di ulteriori operazioni, così fornendo un altro inequivocabile indizio della sua tassatività, giacché del tutto inutile risulterebbe intervenire con legge per ampliare la portata di una previsione aperta o comunque meramente esemplificativa.

Ebbene, una volta che una disposizione positiva come l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 abbia optato per una reazione a spettro limitato all'abuso del diritto che è parsa al legislatore in quell'epoca storica il modo migliore di comporre il conflitto di valori in gioco, non potrà il giudice, senza inferire una ferita profonda al fondamentale canone della certezza del diritto (e forse finanche della separazione dei poteri), cancellare i limiti di operatività della disposizione, per di più con la pretesa di estendere gli effetti del proprio intervento creativo a comportamenti tenuti nella vigenza della norma sostanzialmente sostituita con intervento pretorio.

Ciò è effettivamente accaduto nel nostro ordinamento, come emerge ripercorrendo a volo d'uccello l'intera vicenda. In buona sostanza:

- fino al 1990 sono state considerate dalla dottrina e dalla giurisprudenza fiscalmente illecite solo quelle operazioni elusive-abusive previste come tali e perciò vietate da una specifica norma;

- con disposizioni emanate nel 1990 (Legge n. 408/1990) e nel 1997 (art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973) il fenomeno ha trovato una sua più organica disciplina nella legge;

- dal 2008 al 2016, la rilevanza e la regolamentazione dell'abuso del diritto nel nostro sistema tributario sono stati fissati dalla giurisprudenza di legittimità;

- a partire dall'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* dello Statuto, la disciplina ha ritrovato una sua cornice positiva.

5. *Forza adeguatrice del giudice e costo dell'inerzia legislativa* - Sarebbe semplicistico imputare alla giurisprudenza, sicuramente animata da una apprezzabile funzione di stimolo ad un sollecito intervento del legislatore[38], l'esclusiva responsabilità di tale forzatura; è bene però aver chiaro quali siano stati gli inconvenienti di siffatta soluzione.

Vi è in primo luogo un evidente problema di affidamento del cittadino nella legge.

Tanto ciò è vero che fino al 2005 la stessa giurisprudenza della Corte di cassazione aveva ritenuto che prima dell'entrata in vigore dell'art. 37-*bis* -del quale veniva sottolineata la mancanza di efficacia retroattiva- l'Amministrazione, in assenza di una norma *ad hoc*, non aveva il potere di

[38] Cfr. in proposito Giovannini, "Certezza del diritto in materia tributaria: il ruolo della giurisprudenza", in *Innovazione e Diritto*, n. 5/2014, pag. 6 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

disconoscere, a fini antielusivi, gli effetti degli atti compiuti dal contribuente allo scopo di beneficiare di trattamenti fiscali più favorevoli[39].

Insomma, esclusivamente la legge - non retroattiva - quale fondamento del potere di disconoscere gli effetti degli atti compiuti dal contribuente.

Quando muta l'indirizzo giurisprudenziale e si perviene non tanto ad una diversa interpretazione della norma, quanto al suo radicale superamento, anche con riferimento a comportamenti posti in essere nella vigenza dell'art. 37-*bis*, si infrangono perciò insieme due principi: l'affidamento nella legge e il divieto di retroattività, predicato a livello comunitario anche rispetto ai mutamenti di indirizzo giurisprudenziale (c.d. *over ruling*).

Ma v'è di peggio. L'area di operazioni che la legge escludeva in precedenza dal perimetro dell'elusione (operazioni diverse da quelle elencate dall'art. 37-*bis*), pur divenendo soggetta al divieto di abuso delle norme fiscali, si colloca in un vuoto di regolamentazione che impedisce o mette seriamente in discussione l'applicazione del corredo di garanzie procedimentali previste dal medesimo art. 37-*bis*[40].

Di talché per la fattispecie più labile nelle sue fondamenta positive -divieto di abuso- si prospettano le conseguenze più severe sul terreno procedurale e perfino punitivo, ritenendosi applicabile la sanzione amministrativa per infedele dichiarazione anche a quei comportamenti abusivi posti in essere prima del mutamento giurisprudenziale ed in sostanziale difetto di un precetto normativamente predefinito.

Si aggiunga, per finire, che negli stessi anni nei quali andava allargandosi l'area di operatività dell'elusione, si discuteva, con alterni indirizzi, circa la rilevanza penale dei comportamenti elusivi, con correlativa possibilità che alla qualificazione in termini di elusione di un determinato comportamento potesse unirsi la configurabilità del reato di infedele dichiarazione a carico del soggetto interessato.

Resta da chiedersi se l'obiettivo - in sé meritevole - di ispirare un ripensamento della normativa antiabuso, poi attuato dal legislatore solo molti anni dopo, avrebbe potuto perseguito in modo diverso.

Il punto critico centrale della disciplina previgente consisteva indubbiamente nella limitazione dell'area di applicabilità dell'elusione a fattispecie

[39] Cfr. in tal senso Cass., Sez. trib., 3 settembre 2001, n. 3979; Cass., Sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979; Cass., Sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3345.

[40] Cfr. in proposito Marcheselli, "La rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto tra regole processuali e garanzie di difesa del contribuente", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, pag. 436; Marello, "Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedimentali e processuali", in *GI*, 2010, pag. 1731; Marino, "Il principio del contraddittorio tributario tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'Unione Europea", in *GCo*, 2014, II, pag. 570; Tundo, "Illegittimo il diritto al contraddittorio nell'accertamento antielusivo per disparità con l'abuso del diritto", in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 29; Fransoni, "La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione", in *Riv. dir. trib.* , 2014, II, pag. 47.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

predeterminate; risultato perseguito limitando la rilevanza del comportamento elusivo, pur enucleato nei suoi elementi costituitivi, alle operazioni indicate dal comma 3 dell'art. 37-*bis*.

L'intervento più rapido e tecnicamente semplice sul piano normativo avrebbe potuto essere quello dell'abrogazione del suddetto comma 3 ad opera del legislatore.

Una possibile strada alternativa consentita dal nostro sistema avrebbe potuto essere quella di sollevare la questione del contrasto dell'art. 37-*bis*, comma 3 con gli artt. 3 e 53 della Costituzione.

La Corte avrebbe potuto in tal caso risolvere una volta per tutte la questione, chiarendo *erga omnes* la portata della norma.

6. *Determinatezza e irretroattività quali principi fondamentali dell'ordinamento: il monito della Corte costituzionale nella vicenda "Taricco"* - A distanza di qualche anno rispetto alla vicenda dell'abuso del diritto, la nostra Corte costituzionale ha emesso dapprima la nota ordinanza n. 24/2017[41] e successivamente la sentenza n. 115/2018.

La questione si è inizialmente posta poiché, secondo i giudici rimettenti[42], la disapplicazione degli artt. 160, ultimo comma, e 161, comma 2, c. p. in tema di prescrizione, in quanto concernente anche le condotte anteriori alla data di pubblicazione della nota sentenza Taricco della Corte di Giustizia[43], avrebbe determinato un aggravamento del regime della punibilità di natura retroattiva; sarebbe mancata, inoltre, una normativa adeguatamente determinata, perché non è chiarito, né quando le frodi devono ritenersi gravi, né quando ricorre un numero così considerevole di casi di impunità da imporre la disapplicazione delle suddette disposizioni del Codice penale, cosicché la relativa determinazione verrebbe rimessa al giudice.

[41] Corte cost. ord. 23 novembre 2016, n. 24. Per un primo commento in dottrina cfr. Viganò, "Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di IVA?", in *Diritto penale contemporaneo*; Viganò, "Il caso Taricco davanti alla Corte costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni e sulle reale posta in gioco", *ivi*; Cupelli, "La Corte costituzionale non decide ancora sul caso Taricco e rinvia la questione alla Corte di Giustizia europea", *ivi*; Pulitanò, "La posta in gioco nella decisione della Corte costituzionale sul caso Taricco", *ivi*; Palazzo, "La Consulta risponde alla Taricco: punti fermi, anzi fermissimi e dialogo aperto", in *Il quotidiano giuridico*, 31 gennaio 2017; Flora, "La saga Taricco alle battute finali: verso la rivincita della legalità *made in Italy*"; in questa *Rivista*, 2018, pag. 187 ss.; Paonessa, "Lo strano caso Taricco ovvero le garanzie del tempori cedere alla merce di una eccentrica decisione europea?", in Paonessa - Zilletti (a cura di), *Atti del convegno organizzato a Firenze il 30 ottobre 2015 dal Centro studi giuridici e sociali Aldo Marongiu, dall'Unione delle Camere Penali Italiane, dalla Camera Penale di Firenze e dalla Fondazione Forense dell'Ordine degli Avvocati di Firenze*.

[42] Cass. pen., Sez. III, ord. n. 28346/2016, con la quale viene sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, Legge n. 130/2008 per contrasto con gli artt. 3, 11, 25, comma 2; art. 27, comma 3, e art. 101, comma 2, Cost.

[43] CGE, Grande Sezione, 8 settembre 2015, causa C-105/2014 (Taricco).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Corte evidenzia in primo luogo che in campo penale costituisce principio fondamentale quello che le scelte relative al regime della punibilità siano assunte esclusivamente dal legislatore mediante norme sufficientemente determinate e applicabili solo a fatti commessi quando esse erano già in vigore[44].

Corollario di tale principio è che le norme penali (comprese quelle sulla prescrizione) devono essere formulate in termini chiari, precisi e stringenti, sia allo scopo di consentire alle persone di comprendere quali possono essere le conseguenze della propria condotta sul piano penale, sia allo scopo di impedire l'arbitrio applicativo del giudice.

Profilo, quest'ultimo, che chiama in causa sia il rispetto della riserva di legge, sia il grado di determinatezza assunto dall'ordinamento penale con riguardo al potere del giudice, al quale non possono spettare scelte basate su discrezionali valutazioni di politica criminale. In particolare, la decisione del giudice deve essere frutto dell'applicazione di regole legali sufficientemente determinate; in caso contrario, il contenuto di queste regole sarebbe deciso da un Tribunale caso per caso, cosa che è senza dubbio vietata dal principio di separazione dei poteri di cui l'art. 25, comma 2, Cost. declina una versione particolarmente rigida nella materia penale.

Nell'ordinamento italiano, come anche nell'ordinamento europeo, l'attività giurisdizionale è soggetta al governo della legge penale; mentre quest'ultima, viceversa, non può limitarsi ad assegnare obiettivi di scopo al giudice.

Con la successiva sentenza n. 115/2018, la Corte costituzionale, chiarisce definitivamente che il giudice comune penale non può applicare la regola Taricco, indipendentemente dal perimetro temporale dei fatti, perché essa è in contrato con il principio di determinatezza in materia penale, che ha un duplice direzione, in quanto non si limita a garantire, nei riguardi del giudice, la conformità alla legge dell'attività giurisdizionale mediante la produzione di regole adeguatamente definite per essere applicate, ma assicura a chiunque una percezione sufficientemente chiara ed immediata dei possibili profili di illiceità penale della propria condotta[45].

È evidente che nella vicenda giurisprudenziale dell'abuso del diritto sono venute in considerazione problematiche analoghe; si tratta dunque

[44] Sempre secondo la Corte "non vi è inoltre dubbio che il principio di legalità in materia penale esprima un principio supremo dell'ordinamento, posto a presidio dei diritti inviolabili dell'individuo, per la parte in cui esige che le norme penali siano determinate e non abbiano in nessun caso portata retroattiva. Tale principio è formulato dall'art. 25, comma 2, Cost., per il quale "Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso".

[45] Così Corte cost., sent. n. 115/2018 cit., ove si osserva altresì al riguardo che la persona, prendendo contezza dell'art. 325 TFUE, non potesse e (neppure possa oggi in base a quel solo testo) immaginare che da esso sarebbe stata estrapolata la regola che impone di disapplicare un particolare aspetto del regime legale della prescrizione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di comprendere se la diversità della materia coinvolta (norme impositive piuttosto che penali) escluda l'operatività di tali principi o ne declini in modo radicalmente diverso la portata.

Certamente non viene in gioco, nel diritto tributario, la libertà personale, quanto piuttosto quella patrimoniale; e la riserva di legge ha carattere relativo invece che assoluto.

Pur tenendo in considerazione tali diversità, sembra a noi che pure al contribuente debba essere garantito, tramite disposizioni formulate in termini chiari, precisi e stringenti, il diritto di comprendere quali possono essere le conseguenze della propria condotta sul piano impositivo; e che tale diritto risulti violato allorché sulla base delle norme in vigore al momento dell'integrazione del presupposto non era possibile immaginarne l'interpretazione poi datane dalla giurisprudenza.

Tanto ciò è vero che, in modo quasi beffardo, qualche anno più tardi rispetto alla decisione delle Sezioni unite del 2008, la Corte di cassazione nel 2015[46], tornando sui propri passi, ha ritenuto che la fattispecie dell'abuso del diritto non opera *tout court* nei casi di accertamento che concerna le imposte dirette, "poiché il legislatore, con l'art. 37-*bis*, ha scelto di tipizzare la figura dell'abuso del diritto convogliandola su specifici elementi caratterizzanti e determinate operazioni negoziali, in assenza dei quali non sono configurabili altre ipotesi (atipiche) di pratiche abusive: l'intento legislativo è stato infatti quello di ridurre quanto più possibile, in una materia, quella dei tributi diretti- di particolare rilevanza fiscale e nella quale non operano vincoli comunitari- il margine di errore valutativo dell'attività di accertamento degli Uffici finanziari, avuto riguardo alla notevole elasticità dei margini interpretativi del fenomeno negoziale altrimenti consentita dalla stessa indeterminatezza della nozione di abuso del diritto e degli elementi che lo caratterizzano, rispondendo pertanto l'intervento normativo alla esigenza di limitare il rischio di una indiscriminata applicazione della figura dell'abuso del diritto a qualsiasi fattispecie negoziale (con il conseguente rischio di frequenti valutazioni contraddittorie di una medesima fattispecie negoziale compiute dai diversi Uffici)".

7. *Brevi considerazioni conclusive* - Abbiamo cercato di valutare l'impatto nella nostra materia di una trasformazione di proporzioni tali da non poter essere scioccamente respinta e negata, ma neanche passivamente subita.

In particolare, occorre chiedersi se e quanto la peculiarità del diritto tributario -connotato da un forte bisogno di certezza ed efficace giustizia distributiva nella suddivisione delle spese pubbliche tra i consociati- tolleri un rapido passaggio verso un modello di regolamentazione diverso da quello classico costruito su fattispecie impositive rigidamente predeterminate, alle quali ricondurre i fatti economici espressivi di capacità

[46] Cass., sent. 25 novembre 2015, n. 24024, consultabile in www.cassazione.net.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

contributiva al duplice fine di perseguire razionalità ma anche certezza nella distribuzione dei carichi pubblici tra i consociati.

La vicenda dell'abuso del diritto è sintomatica; ma molte altre ce ne sono dalle quali emerge una sorta di abdicazione della funzione regolatoria da parte del potere legislativo[47].

Anche il diritto tributario punitivo, rispetto al quale un'efficace e razionale politica repressiva non può che essere affidata al ruolo progettuale del legislator, è oggetto di un serrato confronto tra Corti nazionali e sovranazionali su profili di disciplina di cospicua importanza sia sotto il profilo sistematico che in chiave applicativa.

Mi riferisco, in dettaglio, all'impatto del divieto del *ne bis in idem* sul nostro sistema punitivo[48].

Da tempo si discute nel nostro ordinamento su come comporre un'efficace risposta repressiva al fenomeno evasivo dosando l'utilizzo di sanzioni amministrative ancorate all'ammontare del tributo e di pene privative della libertà personale.

Il legislatore, oscillando tra esigenze sistematiche e rigurgiti di politica repressiva, non è mai riuscito a scolpire in modo convincente il diverso disvalore in funzione del quale ascrivere l'illecito all'area penale o amministrativa; mentre la giurisprudenza, per parte sua, ha in passato fortemente contribuito ad indebolire il ruolo del principio di specialità quale rimedio alla doppia rilevanza dell'illecito nei due ambiti.

In questo contesto, irrompe sulla scena del nostro ordinamento un criterio suscettibile di risolvere la questione secondo un approccio diverso ed assai più semplice e radicale rispetto a quello del principio di specialità: il divieto di sottoporre due volte la stessa persona ad un procedimento per l'irrogazione di misure afflittive a fronte di una medesima condotta.

---

[47] Significativo in proposito il caso di disposizioni le quali, piuttosto che disciplinare direttamente la materia, contenevano un diretto riferimento a quanto statuito da sentenze delle Corte di Giustizia. L'art. 166 T.U.I.R. - nel testo *ante* modifica arrecata dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.L. 14 settembre 2015, n. 147 - stabiliva che i soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'unione europea "possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto in conformità ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C-371-10, national Grid Indus B". Tecnica legislativa che, oltre a simboleggiare in modo davvero efficace la traslazione del potere regolamentare verso la giurisprudenza della CGE, innescava non pochi problemi circa l'individuazione dell'effettivo contenuto normativo dell'art. 166 e sollevava altresì l'annoso problema della sua sorte ove la Corte si fosse in futuro discostata dall'orientamento espresso in tale decisione.

[48] Gallo, "Il *ne bis in idem* nel campo tributario: un esempio per riflettere sul ruolo delle alte Corti e sugli effetti delle loro pronunce", in questa *Rivista*, 2017, pag. 915 ss.; Dova, "*Ne bis in idem* e reati tributari: a che punto siamo?", in *Diritto penale contemporaneo*, 2016; Corso, "Cumulo di sanzioni: il *bis in idem* non è automatico né contrario alla normativa comunitaria", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, pag. 304 ss.; Dorigo, "*Ne bis in idem* e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale", in *Riv. dir. trib.*, 2017, pag. 476 ss.; Tripodi, "Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?", in *Le Società*, 2018, pag. 80 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Va da sé che la soluzione che dovesse prendere forma all'esito del dialogo tra Corti, costituirebbe comunque solo un rimedio parziale ad una mancanza di sistematicità della politica repressiva sulla quale la latitanza del legislatore non può protrarsi oltre.

Molti alti potrebbero essere gli esempi. Da tutti traspare che dietro all'accresciuto ruolo del giudice si cela un indebolimento della funzione legislativa che finisce col legittimare l'attribuzione ad altro potere, ed in specie a quello giudiziario, della funzione regolatoria, deducendo regole da valori e principi sovraordinati e di non facile ponderazione.

V'è da chiedersi se tale supplenza, ancorché utile in un momento di evoluzione del sistema, sia sostenibile a regime.

Il caso del diritto tributario è emblematico: in una materia con un enorme impatto di massa nella quale la giustizia distributiva nella ripartizione delle spese pubbliche e la certezza delle regole rivestono centrale importanza, l'interesse alla riscossione dei tributi non può trovare attuazione a dispetto di altri valori fondamentali dell'ordinamento.

Se l'imposizione dei tributi è imprescindibile per la sopravvivenza della comunità[49] organizzata, la correttezza della loro regolamentazione incide profondamente sulla fiducia dei consociati nei valori fondanti della comunità medesima. Non solo. Nell'odierno sistema economico lo *standard* di certezza e stabilità delle regole del prelievo rileva anche quale fattore di attrazione di investimenti esteri.

È dunque indifferibile una duplice reazione positiva sia sul versante giudiziario che su quello legislativo.

Al giudice sarà richiesto, senza far venir meno la sua forza propulsiva, di verificare attentamente se nel ricostruire il significato delle norme risalendo ai valori che le ispirano non finisca col proporre soluzioni fuori dal perimetro interpretativo o che comunque invadono il terreno di ponderazioni di interessi riservate alla legge.

Al legislatore competono interventi ardui e indifferibili.

In primo luogo, un più attento monitoraggio sulle necessità di adeguare i sistemi normativi all'evoluzione della scala dei valori, intervenendo con maggiore prontezza: solo così potrà evitarsi di costringere il giudice ad una supplenza oltre le righe.

In secondo luogo, un intervento sistematico per mettere mano ad una cronica arretratezza del nostro ordinamento fiscale: mentre la velocità di evoluzione del mondo reale accelera, la capacità di innovazione ed

[49] Come evidenzia Boria, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini. Un progetto legislativo*, Napoli, 2018, "la funzione fiscale costituisce pertanto un fattore fondante delle democrazie attuali, in quanto correlato alle ragioni di fondo dell'adesione dei consociati alla comunità organizzata".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

evoluzione del sistema impositivo stagna[50], cosicché l'intelaiatura è ancora quella concepita negli anni settanta, oltre cinquanta anni fa.

Anche dal punto di vista della tecnica legislativa il ritardo è imbarazzante: si pensi, ad esempio, che mentre in campo penale si denuncia la perdita di centralità del codice, e ci si interroga sui possibili rimedi[51], il diritto tributario non è mai arrivato a dar vita ad un codice, indispensabile per sfrondare la fitta selva fiscale ed andare alla ricerca di un impianto sistematico.

ROBERTO CORDEIRO GUERRA

[50] "Il nostro sistema è concettualmente, culturalmente vecchio, palesemente inadeguato alle moderne dinamiche economiche e sociali". Così Giovannini, *Il re fisco è nudo*, Milano, 2017, pag. 63.

[51] Cfr. Papa, *Fantastic voyage. Attraverso la specialità del diritto penale*, Torino, 2017, *passim*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Regime tributario della cessione di opere d'arte*

Ernesto-Marco Bagarotto

Estratto: Il presente lavoro tratta del regime fiscale applicabile a quei soggetti, comunemente identificati come collezionisti, che acquistano, cedono e scambiano opere d'arte. La tesi sostenuta è che dalla cessione di opere d'arte possano emergere sia proventi imponibili (classificabili tra i redditi d'impresa o tra i redditi diversi) sia "arricchimenti" non rilevanti ai fini IRPEF, consistenti nelle plusvalenze ottenute mediante cessioni di beni, effettuate, non solo al di fuori di attività imprenditoriali, ma anche di attività occasionali, che possono essere definite come "cessioni isolate".

Abstract: The present paper deals with the tax regime applicable to those individuals, commonly identified as collectors, who buy, sell and exchange artworks. The argument given is that the sale of artworks can lead either to taxable income (business income or other income) or to non-taxable income, consisting in capital gains arising from sales carried out outside business or occasional activities, which can be defined as "isolated sales".

SOMMARIO: **1.** Introduzione - **2.** Le diverse tipologie di situazioni astrattamente riscontrabili: i redditi d'impresa - **3.** I redditi diversi e l'esistenza di una terza fattispecie - **4.** (segue) La difficile delimitazione dei redditi diversi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali non esercitate abitualmente - **5.** Il tentativo di intervento del legislatore: critiche e spunti di riflessione finali.

1. *Introduzione* - Nel presente lavoro ci si soffermerà sul regime fiscale applicabile a quei soggetti, comunemente identificati come collezionisti, che acquistano, cedono e scambiano opere d'arte.

Il tema, in realtà, potrebbe esser posto con riferimento ai soggetti che compravendono o scambiano qualsiasi bene, ma per le opere d'arte assume un particolare rilievo.

* Il presente lavoro costituisce frutto di una ricerca condotta nell'ambito del PRIN 2015 sul tema "Finanza pubblica e fiscalità per la salvaguardia e la promozione del patrimonio culturale storico ed artistico", al quale partecipano l'Università di Chieti-Pescara, l'Università di Teramo, l'Università di Firenze e l'Università Ca' Foscari di Venezia.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ciò, in particolare, perché, da un lato, le opere d'arte possono raggiungere valori economici rilevanti; dall'altro lato, il valore delle opere d'arte è estremamente variabile nello spazio e nel tempo[1], circostanza che sovente consente di realizzare redditi e che, conseguentemente, comporta l'insorgere di problemi di imposizione diretta[2].

A ciò si aggiunga che il fenomeno del collezionismo, negli ultimi anni, ha assunto dimensioni particolarmente diffuse, soprattutto grazie allo sviluppo di piattaforme *on line* che permettono di mettere in contattato, a costi tendenzialmente nulli, la domanda e l'offerta.

2. *Le diverse tipologie di situazioni astrattamente riscontrabili: i redditi d'impresa* - Al fine di affrontare il tema di cui si tratta è opportuno ragionare per gradi.

In prima battuta, è possibile ipotizzare che i soggetti operanti nel settore dell'arte e che compravendano o scambino opere possano realizzare un'attività commerciale e, conseguentemente, essere titolari di redditi d'impresa.

Come noto, in base all'art. 55 del T.U.I.R. conseguono redditi d'impresa (e, parallelamente, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, esercitano attività rilevanti ai fini IVA), tra gli altri, i soggetti che svolgono per professione abituale, ancorché non esclusiva, le attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c., seppur non siano organizzate in forma d'impresa[3].

Visto che tra le attività di cui all'art. 2195 c.c. rientra l'attività di intermediazione nella circolazione dei beni, non v'è dubbio che realizzino reddito d'impresa (e, parallelamente, svolgano un'attività rilevante ai fini IVA) i soggetti che compravendono opere d'arte per professione abituale[4] (soggetti che

[1] È noto che la quotazione delle opere di taluni artisti, a seguito di specifici eventi (come il successo di mostre, la scomparsa dell'artista, ecc.), può essere oggetto di vere e proprie "impennate". Senza dimenticare casi clamorosi in cui pezzi acquistati come opere di sconosciuti sono state attribuite ad autori di grande successo, come nel caso dell'acquisto per 50 dollari di un Pierre-Auguste Renoir ad un mercato delle pulci, descritto su www.corriere.it/cronache/12_settembre_08/compra-renoir-mercato-pulci_59d65976-f9a5-11e1-adf4-7366ac4f39ca.shtml.

[2] Problemi simili si pongono anche con altre tipologie di beni, quali automobili e moto d'epoca, dischi in vinile, collezioni di fumetti, ecc.

[3] Come rileva A. Fantozzi, "Impresa e imprenditore. Diritto tributario", in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, pag. 4, la scelta del legislatore dovrebbe derivare dalla sistematica presenza, nell'ambito delle citate attività, di capitale e lavoro, cioè dei fattori al centro dell'attività di organizzazione. Sulla finalità di semplificazione dei rapporti tra fisco e contribuente - considerate le difficoltà che si possono incontrare nell'accertare la effettiva sussistenza dell'organizzazione in forma d'impresa - vd. M. Beghin, "L'esercizio dell'impresa nell'IVA", in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pagg. 799-800.

[4] G. Fransoni, "La categoria dei redditi d'impresa", in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, pagg. 164-165, evidenzia come la professionalità e l'abitualità siano caratteri implicitamente richiesti in virtù del rinvio all'art. 2195 c.c., che a sua volta richiama il precedente art. 2082, che, come noto definisce l'imprenditore come colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o lo scambio di beni e servizi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

possono essere definiti "commercianti d'arte"), cioè che svolgono tale attività in modo non occasionale, con stabilità e regolarità nel tempo[5].

Di contro, non rileva né il fatto che l'attività sia esclusiva - per cui si può essere imprenditore ai fini fiscali anche se si svolgono altre attività - né il requisito dell'organizzazione, la cui ricorrenza non è necessaria per configurare la sussistenza di un'attività imprenditoriale ai fini delle imposte sui redditi allorquando si sia in presenza di attività sussumibili nell'art. 2195 c.c.[6] e che, semmai, può rilevare ai fini dell'assoggettamento ad IRAP[7].

[5] La convergenza dei concetti di professionalità ed abitualità viene sostenuta da parte della dottrina (per tutti vd. G. Tinelli, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pag. 79 e G. Zizzo, "I redditi di impresa", in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, pag. 235), nonché nelle istruzioni diramate dall'Amministrazione finanziaria. A tal proposito si veda la C.M. 30 aprile 1977, n. 7/1496: "per attività svolta in forma abituale deve intendersi un normale e costante indirizzo dell'attività del soggetto che viene attuato in modo continuativo: deve cioè trattarsi di un'attività che abbia il particolare carattere della 'professionalità'". Similmente, si veda la R.M. n. 550326/1988, in cui si afferma che i requisiti della abitualità e professionalità sussistono laddove il contribuente ponga in essere "con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo. In altri termini, i cennati presupposti non si realizzano solo nei casi in cui vengono posti in essere atti economici in via meramente occasionale". In termini sostanzialmente analoghi vd. la sentenza della Cass. 20 giugno 1988, n. 1052. La stessa Suprema Corte ha riconosciuto la occasionalità di "isolati atti di produzione o commercio" (sent. 3 ottobre 2007, n. 20716) e della "cessione di un singolo bene non riconducibile alla realizzazione di attività commerciali" (sent. 18 giugno 2003, n. 9776). L'Agenzia delle entrate, inoltre, ha negato la abitualità di un'attività che si svolgeva due giorni all'anno (R.M. 16 giugno 1994, n. 612). Diversamente, vd. C. Sacchetto, *La nozione tributaria di reddito di lavoro autonomo*, Milano, 1984, pag. 35, secondo cui "la professionalità implicherà la abitualità, ma non sempre sarà vero il contrario, e poiché i due termini non si pongono in relazione biunivoca il legislatore tributario ha dovuto enunciarli separatamente"; S. Sammartino, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA,* Milano, 1975, pag. 156 (in cui, con riguardo all'analoga locuzione impiegata nel sistema dell'IVA, si fa riferimento alla riconoscibilità dall'esterno dell'attività svolta per professione abituale); e di M. Ingrosso, "Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa", in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pag. 77 (in cui la professione abituale viene individuata in quella principale, ordinaria). Ed ancora, particolarmente articolata è la posizione di A. Giovannini, "La nozione di imprenditore", in F. Tesauro, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Imposta sul reddito delle persone fisiche*, II, Torino, 1994, pag. 459, il quale evidenzia come la professionalità abbia un ruolo autonomo, per esempio collegato all'elemento teleologico dell'attività e, in particolare, all'economicità della stessa. Sulla rilevanza della dimensione temporale rispetto all'attività imprenditoriale vd. V. Ficari, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, part. pag. 10 ss.

[6] Sul punto V. Ficari, "L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive", in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 809, rimarca che la "riconducibilità dell'oggetto dell'attività ad uno di quelli indicati nell'art. 2195 c.c. ha come effetto legale quello di rendere inutile l'accertamento dell'organizzazione in forma d'impresa". Sul rapporto tra organizzazione ed esercizio dell'impresa vd. anche A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, pag. 69 ss. e. G. Tabet, "Il reddito d'impresa nel quadro delle categorie di reddito", in Tabet (a cura di), *Il reddito d'impresa*, Padova, 1997, I, pag. 17 ss. (il quale si sofferma sull'irrilevanza dell'organizzazione delle c.d. attività intrinsecamente commerciali).

[7] La Suprema Corte, infatti, ha ritenuto di poter estendere anche agli esercenti attività d'impresa il principio, dapprima affermato con riferimento ai titolari di redditi

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Né assume rilievo la circostanza che il corrispettivo delle cessioni effettuate sia costituito, non da denaro, bensì da beni - come sovente accade nel settore di cui si tratta - atteso che, ai fini delle imposte sui redditi, all'art. 9 del T.U.I.R. è stabilito che i corrispettivi in natura rilevino nella misura del relativo valore normale[8].

Il confine tra ciò che è professione abituale e ciò che non lo è, tuttavia, risulta inevitabilmente caratterizzato da una zona grigia e deve essere individuato mediante un'analisi caso per caso[9], incentrata sulla valutazione di una serie di fattori, tra cui è possibile richiamare il numero di operazioni concluse, la distribuzione delle stesse nel tempo[10], i valori movimentati, i "margini" realizzati, la tipologia di contribuente[11], nonché l'analisi dei beni strumentali eventualmente impiegati[12].

---

di lavoro autonomo, secondo cui non realizzerebbero il presupposto del tributo soggetti titolari di reddito d'impresa, quali agenti di commercio e promotori finanziari, qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata, con la precisazione che l'autonoma organizzazione ricorre "quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle predette condizioni" (Cass., SS.UU., 26 maggio 2009, n. 12108).

[8] Nello stesso senso si veda la sentenza della Cass. 31 marzo 2008, n. 8196. Sulla irrilevanza della capitalizzazione del profitto, invece, si veda la sentenza della stessa Suprema Corte 7 febbraio 2008, n. 2809 (in cui è stato affermato che "ove un operatore economico acquisti beni e poi recuperi quanto speso attraverso la rivendita di una parte dei beni acquistati, i beni che rimangono in sue mani costituiscono un'entrata attribuibile al contribuente stesso (anche se non provveda a monetizzarli)"); nello stesso senso si veda la sentenza 8 febbraio 2008, n. 3039. Sulla irrilevanza dell'elemento lucrativo rispetto alla definizione di impresa, invece, vd. per tutti A. Giovannini, "Lucro e impresa commerciale nel sistema impositivo", in V. Ficari - V. Mastroiacovo, *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, Torino, 2014, pag. 220 ss., ove sono rinvenibili ulteriori riferimenti bibliografici.

[9] G. Tinelli, "Commento all'art. 55", in G. Tinelli (a cura di), *Commentario a testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pag. 500, pone l'accento sul carattere relativo del requisito di abitualità, nel senso che la regolarità e continuità nel tempo devono essere verificate volta per volta in base all'attività esercitata dal contribuente.

[10] Per esempio, la sentenza della Comm. trib. prov. di Roma, 2 aprile 2005, n. 7290, ha giudicato commerciale l'attività di vendita di orologi sul portale *ebay*, alla luce del numero di operazioni concluse e del periodo temporale interessato (alcune centinaia di cessioni nell'arco di tre anni). Similmente, si veda la sentenza della Comm. trib. prov. di Firenze, 16 giugno 2011, n. 56.

[11] Per esempio, la Corte di cassazione, nella sentenza 20 dicembre 2006, n. 27208, ha ritenuto legittimo presumere la natura imprenditoriale di un'attività di compravendita di pezzi di antiquariato svolta da una persona fisica, poiché era stato accertato che questa, da un lato, aveva una "comprovata esperienza" in tale settore e, dall'altro lato, aveva acquistato all'asta, nel corso di un anno, mobili antichi per un importo rilevante (lire 647.407.700), mobili poi venduti a persone delle quali non è stata in grado di fornire le generalità.

[12] Per un approfondimento sui requisiti della professionalità, abitualità ed occasionalità - con ampi riferimenti al rapporto tra diritto commerciale e diritto tributario - vd. il lavoro

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Pertanto, deporranno nel senso della professionalità ed abitualità la disponibilità di Uffici, di una galleria, di un sito internet, di collaboratori, di mezzi di trasporto, nonché il sostenimento di costi per servizi, ecc.[13] [14].

Si deve però sottolineare come sia tendenzialmente condiviso che anche l'attività isolata, l'affare unico, possa configurare un'attività commerciale e, dunque, un'attività rilevante ai fini IRPEF (ed IVA), laddove si riscontri la rilevanza economica e la complessità dell'operazione conclusa[15].

In tal senso si sono espresse anche giurisprudenza ed Amministrazione finanziaria con specifico riferimento a fattispecie in materia immobiliare, in cui si è riconosciuta la natura imprenditoriale di operazioni come la demolizione di un fabbricato (sebbene ricevuto per successione), la costruzione sull'area di un edificio e la successiva vendita degli appartamenti (Cass. 3 maggio 1986, n. 3690, riferita alla normativa previgente)[16] [17];

monografico di G. Salanitro, *Le attività occasionali nel sistema delle imposte sui redditi,* Catania, 2011, il quale, tra le altre cose, evidenzia come la presenza di un'organizzazione d'impresa comporti l'attrazione alla disciplina del reddito d'impresa anche in caso di compimento di un singolo affare.

[13] Ciò ancorché, come già evidenziato, l'organizzazione in forma d'impresa non sia richiesta dall'art. 55 del T.U.I.R. con riferimento alle attività di cui all'art. 2195 c.c. Sul punto vd. D. Stevanato, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, pag. 57, il quale ritiene che la presenza di una struttura organizzativa costituisca un "indice significativo ed esternamente rilevante della presenza della professionalità, e per conseguenza dell'impresa".

[14] V. Ficari, "L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive", in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 809 evidenzia come la abitualità possa essere rappresentata nella prospettiva "del rapporto tra la pluralità di atti di scambio sul mercato, il tempo ed il periodo di imposta".

[15] In dottrina, per esempio, vd. F. Paparella, "La nozione di reddito d'impresa", in Fantozzi (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 842; V. Ficari, "L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive", in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 809, il quale evidenzia come l'impresa possa sussistere anche in presenza di una singola operazione economica, a condizione che questa sia "articolata in più fasi realizzative e si svolga in diversi momenti anche temporalmente collocati in più periodi d'imposta" e che, al fine di verificare la sussistenza di impresa in tali fattispecie, sarà utile valutare elementi come "le dimensioni e la complessità dell'affare espressione dell'impegno nel tempo, la rilevanza dell'organizzazione utilizzata nonché le dimensioni dei costi e dei proventi riferibili all'operazione".

[16] La possibilità che l'esecuzione di un unico affare perfezioni un'attività imprenditoriale viene evidenziata anche dalla Comm. trib. reg. Veneto nella sent. 11 gennaio 2001, n. 118, che, al tempo stesso, precisa come questa, di contro, non possa considerarsi realizzata nel caso di operazioni occasionali non contraddistinte dalla preordinazione dell'acquisto rispetto alla successiva vendita: "Il requisito della professionalità che caratterizza la figura dell'imprenditore non può essere individuato commisurando l'abitualità dell'attività svolta a fini di lucro secondo parametri prestabiliti. Se, infatti, non può essere negata la figura dell'imprenditore quante volte l'unico affare compiuto appaia di notevole rilevanza economica e si articoli in una serie di operazioni di una certa complessità, non ricorre la figura dell'imprenditore nel caso di un soggetto che compia occasionalmente isolate operazioni speculative, in assenza di una serie di operazioni preordinate alla successiva vendita".

[17] Per alcune considerazioni critiche su tale orientamento giurisprudenziale vd. D. Stevanato, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, pag. 54,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

oppure il risanamento e la suddivisione di un complesso immobiliare in 49 box auto, poi venduti (risoluzione 20 giugno 2002, n. 204/E, che ha ravvisato un "comportamento logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione, e strumentale rispetto all'incremento di valore, che evidenzia l'intento di realizzare un arricchimento")[18].

Si tratta, in sostanza, di operazioni caratterizzate dalla rilevanza sotto il profilo economico e, al tempo stesso, dalla complessità ed onerosità gestionale, nonché dalla preordinazione alla successiva vendita[19].

Ebbene, tale regola potrebbe trovare applicazione anche nel settore dell'arte, in cui una singola operazione di vendita può comportare la movimentazione di importi rilevanti e, contemporaneamente, essere accompagnata dall'effettuazione di complesse attività finalizzate a conseguire un profitto.

Non ci si riferisce, dunque, agli atti che devono giocoforza esser realizzati per concludere la vendita (come la valutazione dell'opera, l'acquisizione dell'autentica, la conclusione delle pratiche presso la Sovrintendenza, ecc.), ma a quegli atti connotati da un *quid pluris* idoneo a dimostrare un rilevante impegno economico, quali l'organizzazione di specifici eventi promozionali, la pubblicizzazione dell'opera attraverso molteplici canali, la ricerca "pianificata" di un possibile acquirente, ecc.

In definitiva, alla categoria dei titolari di redditi d'impresa (e soggetti passivi ai fini dell'IVA) appartengono i soggetti che compravendono opere d'arte per professione abituale, nonché i soggetti che compiono singole attività di compravendita che comportino la movimentazione di importi rilevanti e, contemporaneamente, lo svolgimento delle citate complesse attività[20].

---

nonché R. Baggio, "I redditi a attività commerciali occasionali", in questa *Rivista*, 1990, I, pag. 88.

[18] Similmente vd. la risoluzione 7 agosto 2002, n. 273/E, riferita alla realizzazione di 31 box auto, di cui 28 destinati alla vendita. Ed ancora, si veda la risoluzione 11 ottobre 2007, n. 286/E, riferita al caso di costruzione e successiva locazione di un parcheggio costituito da n. 115 posti auto, realizzato mediante la stipulazione di contratti di appalto e l'accensione di un mutuo ipotecario.

[19] Da segnalare, in controtendenza con tale orientamento, la R.M. n. 531237/1992 che, richiamando un parere espresso dall'Avvocatura dello Stato, ha - sia pure in un particolare caso di fallimento dell'imprenditore - sostenuto che la cessione di 635 icone parte di una collezione privata non rientrerebbe nell'attività d'impresa, valorizzando altresì il fatto che il contribuente avesse acquisito le icone "nel corso di parecchi anni per la sua collezione privata".

[20] La sola rilevanza degli importi movimentati dal contribuente, non accompagnata dallo svolgimento di attività complesse, dovrebbe, invece, essere considerata, in termini astratti, neutrale rispetto alla natura - imprenditoriale o meno - dell'attività svolta. Solamente la presenza di operazioni complesse e la contemporanea rilevanza dei valori in gioco, infatti, può attendibilmente condurre a ritenere che l'attività svolta dal contribuente necessiti di un'adeguata organizzazione. Del resto, la cessione di una singola opera d'arte, ancorché di importo rilevantissimo, può perfezionarsi anche in modo semplice, senza, cioè, l'attuazione delle citate attività di organizzazione di eventi, di pubblicizzazione, ecc.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. *I redditi diversi e l'esistenza di una terza fattispecie* - Qualora un soggetto non realizzi i requisiti necessari affinché si perfezioni un'attività imprenditoriale, può comunque essere configurata un'attività rilevante ai fini dell'IRPEF, ma non dell'IVA.

Ciò, in particolare, per effetto della previsione contenuta nell'art. 67, lett. i), del T.U.I.R.[21], che, con una formula letterale alla quale è necessario dedicare particolare attenzione, comprende tra i redditi diversi anche quelli derivanti dalle attività commerciali non esercitate abitualmente, redditi da determinarsi - in base all'art. 71, comma 2, del T.U.I.R. - come differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

Da una prima lettura della norma, si potrebbe essere portati a ritenere che i redditi derivanti da cessioni di beni operate al di fuori di attività imprenditoriali costituiscano sistematicamente redditi diversi.

Questa conclusione implicherebbe l'imponibilità di tutte le plusvalenze originate da cessioni di opere d'arte realizzate al di fuori di un'attività imprenditoriale come sopra identificata[22].

In realtà, vi è spazio per pervenire ad una conclusione diversa.

Per affrontare correttamente il tema è opportuno prendere le mosse dall'analisi del testo dell'art. 67 del T.U.I.R., in combinato disposto con il precedente art. 55.

Ora, l'art. 67 del T.U.I.R. non si riferisce indistintamente ai redditi derivanti da qualsiasi cessione effettuata al di fuori del regime del reddito d'impresa, bensì richiama i redditi derivanti da "attività" commerciali non esercitate abitualmente.

Pertanto, condizione necessaria affinché il provento originato dalla cessione (o dalla permuta[23] o, ancora, da altre forme di

[21] La successiva lett. l), richiama i "redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere".

[22] Secondo G. Gaffuri, "Rilevanza fiscale del trasferimento non oneroso", in *Dir. prat. trib.*, 1974, I, pag. 1244 la finalità perseguita dal legislatore con il previgente art. 77 del D.P.R. n. 597/1973 (a mente del quale "I redditi derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente concorrono a formare il reddito complessivo per il periodo d'imposta in cui sono stati percepiti, al netto delle spese specificamente inerenti alla loro produzione") sarebbe stata proprio quella di allargare il concetto di reddito e ricomprendervi tutti i plusvalori generati nell'ambito di cessioni a titolo oneroso. Tale posizione, comunque, è stata parzialmente rivista in G. Gaffuri, "I redditi diversi", in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pag. 819 (in cui si è sottolineata la non imponibilità degli atti che realizzano plusvalenze non speculative) ed in G. Gaffuri, "Redditi diversi", in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993, pag. 4, dove si legge che l'atto imprenditoriale isolato può produrre, non solo reddito, ma anche una "semplice variazione di componenti patrimoniali" e che spetta all'interprete "ricorrere al concetto essenziale di reddito, quale ricchezza novella che si aggiunge ad un assetto economico preesistente e che proviene da una specifica fonte produttiva".

[23] Per semplicità espositiva, nel prosieguo, al fine di individuare le operazioni potenzialmente generatrici di plusvalenze, ci si riferirà sistematicamente alle cessioni, ancorché, come visto in precedenza, anche le permute siano operazioni idonee a generare plusvalenze. Il tutto

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sfruttamento)[24] di un'opera d'arte configuri un reddito diverso è che questo derivi dall'esercizio, ancorché non abituale, di un'attività commerciale e, in particolare, di un'attività intermediaria nella circolazione dei beni[25].

Sono, dunque, i redditi derivanti da attività commerciali (e non da qualsiasi operazione di cessione) che generano, a seconda che siano abituali o occasionali, redditi d'impresa o redditi diversi[26].

Ciò posto, va rilevato che con il termine attività ci si riferisce tipicamente non ad un singolo atto, bensì ad una serie apprezzabile di atti preordinati e tra loro interconnessi[27].

---

per effetto della previsione contenuta nell'art. 9 del T.U.I.R., in forza del quale i corrispettivi in natura "sono valutati in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti".

[24] A tal proposito, A.M. Leozappa, "Le collezioni d'arte contemporanea tra diritto di autore e diritto di impresa", in *Giur. comm.*, 2005, pag. 658, evidenzia come la proprietà di opere d'arte può consentire di esercitare un'attività economica abituale, non solo in caso di loro vendita, ma anche di esercizio del diritto di utilizzazione *ex* artt. 2581 c.c. e 107 della Legge 22 aprile 1941, n. 633, sempre che questo venga attuato secondo "programmatici criteri di economicità".

[25] Un ragionamento analogo veniva proposto da A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, pag. 196, con riferimento al testo dell'art. 77 del D.P.R. n. 597/1973, che, come visto, si riferiva alle "attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente". Nello stesso senso vd. V. Verducci, "Collezionismo e attività d'impresa", in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, pag. 297 ss., che sottolinea come l'attività del collezionista sia finalizzata a conservare, migliorare ed arricchire la collezione, cioè a godere della medesima. Nel collezionista vi sarebbe una finalità "egoistica", idonea a spezzare il legame tra i singoli atti di scambio, atti che, sebbene costanti, sarebbero caratterizzati da eventualità ed episodicità.

[26] Nello stesso senso vd. G. Zizzo, "I redditi di impresa", in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, pag. 235, il quale sottolinea che i redditi derivanti da una *attività* commerciale possono rientrare solamente tra i redditi d'impresa o tra i redditi diversi.

[27] Per una definizione di attività si fa sovente riferimento ad G. Auletta, "Attività: diritto privato (voce)", in *Enc. dir.*, Milano, 1958, pag. 982, il quale definisce l'attività come un "insieme di atti di diritto privato coordinati o unificati sul piano funzionale dalla unicità dello scopo". In ambito tributario, vd. M. Polano, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984, part. pag. 13, secondo il quale per "attività", in ambito tributario, ci si riferirebbe ad un "agire, un operare volti al compimento di una serie (per principio) indefinita di atti di identica od affine connotazione tipologica, i quali appunto rassomigliandosi tutti pur nella propria autonoma rilevanza, giungono a trasfondere alla risultante della loro ripetizione, l'attività appunto, il proprio carattere qualificatorio". L'Autore, peraltro, nell'affrontare il tema delle attività occasionali, ritiene che il richiamo alle "attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente", operato dal previgente art. 77 del D.P.R. n. 597/1973, avesse funzione residuale e ricomprendesse "tutta l'area delle operazioni che rivelino una connessione causale diretta col conseguimento di un reddito attraverso il meccanismo della corrispettività" (pag. 220). In argomento vd. anche C. Sacchetto, *La nozione tributaria di reddito di lavoro autonomo*, Milano, 1984, pag. 24, il quale evidenzia come una attività sia configurabile laddove vi sia una "pluralità di atti coordinati e funzionalizzati verso un identico scopo, sia pure prefissato in astratto". La distinzione, in termini generali, tra redditi da atto e redditi da attività viene evidenziata anche da P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 146.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per valutare l'imponibilità delle plusvalenze derivanti da cessioni concluse al di fuori di attività imprenditoriali ci si deve allora interrogare sulla possibilità di considerare le stesse come parte di un'attività o, diversamente, come cessioni "isolate". Si badi, in questa sede con il termine "isolate" non si intende fare riferimento al fatto che l'operazione di cessione da cui scaturisce la plusvalenza sia l'unica conclusa dal contribuente, bensì alla circostanza che la cessione generatrice della plusvalenza sia "isolata", estranea, rispetto ad un'attività.

Ed invero - considerato che l'art. 67 del T.U.I.R., ai fini dell'imponibilità, richiede l'occasionalità della attività - la singola operazione di cessione, se parte di un'attività, potrà generare una plusvalenza imponibile (si tratterà, per l'appunto, di un'attività occasionale); di converso, una o più cessioni, se non facenti parte di una attività, non genereranno plusvalenze imponibili (poiché non si sarà in presenza di un'attività). Ciò fermo restando che, come si vedrà nel prosieguo, la reiterazione di cessioni di beni della stessa tipologia è un elemento che può essere valorizzato per desumere la sussistenza di un'attività[28].

L'operazione di vendita occasionale, dunque, può rappresentare, alternativamente, un fatto estraneo ad un'attività (irrilevante ai fini reddituali), oppure il passaggio finale di un'attività (rilevante ai fini reddituali).

L'elemento discriminante tra tali due alternative è costituito, essenzialmente, dalla possibilità di individuare un collegamento tra detto passaggio finale e gli atti precedentemente posti in essere[29], atti che - a parere di chi scrive - possono essere costituiti, non solo dall'iniziale acquisto del bene poi ceduto, ma anche da eventuali atti intervenuti *medio tempore* ed effettuati,

[28] Nello stesso senso vd. D. Stevanato, "La vendita frazionata di una collezione d'arte configura una 'attività commerciale occasionale'?", in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, pag. 67.

[29] Sulla circostanza che il mercante d'arte-imprenditore si differenzierebbe dal collezionista alla luce del fatto che il primo, diversamente dal secondo, acquista per rivendere, vd. anche A.M. Leozappa, "Le collezioni d'arte contemporanea tra diritto di autore e diritto di impresa", in *Giur. comm.*, 2005, pag. 658. Secondo l'Autore, peraltro, ciò sarebbe coerente con la ricostruzione economica del fenomeno del collezionismo, in cui si ritiene che i collezionisti-investitori - soggetti che acquistano le opere "anche, o principalmente, per la loro utilità intrinseca" e che sono contrapposti agli investitori-speculatori, che acquistano le opere "unicamente in prospettiva di realizzare un guadagno in conto capitale" - assumono, come fenomeno economico, autonomo rilievo in quanto essi "traggono... utilità dal possesso delle opere d'arte" (il richiamo operato dall'Autore da ultimo citato è a A. Beltratti - D. Siniscalco, "Collezionisti, investitori, speculatori: la determinazione dei prezzi sul mercato dell'arte", in Ricossa (a cura di), *I mercati dell'arte*, Torino, 1991, pag. 86). In giurisprudenza si segnala la sentenza della Comm. trib. reg. Sicilia 13 gennaio 2012, n. 2, che ha evidenziato come per individuare il "confine tra il 'collezionista' ed il 'mercante d'arte'" è necessario operare una "non facile valutazione tra chi acquista uno dei citati tieni per fini speculativi, e l'amatore che compra un'opera per tenersela, ma, successivamente, la rivende e guadagna senza aver avuto di mira il guadagno, magari per acquistare altra opera d'arte che più lo appassiona" (la sentenza, in particolare, ha negato la rilevanza fiscale dei compensi derivanti dalla cessione di taluni "beni di famiglia" che il contribuente possedeva da lungo tempo).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giustappunto, in vista della (funzionalmente alla) successiva vendita del bene[30]. Ci si riferisce, in sostanza, ad attività di valorizzazione, come la pubblicizzazione dell'opera, l'organizzazione di eventi propedeutici alla vendita, la stampa di cataloghi, ecc. [31].

La centralità del collegamento intercorrente tra acquisto e successiva vendita, peraltro, appare pienamente coerente in un'ottica sistematica.

Come visto, l'art. 67 del T.U.I.R. richiama l'esercizio di una attività commerciale; e, come noto, la definizione di attività commerciale viene fornita, nell'ambito dell'imposizione sui redditi, dal precedente art. 55 del T.U.I.R.[32], il quale, a sua volta, richiama l'art. 2195 c.c., che si riferisce, tra le altre cose, alla attività intermediaria nella circolazione dei beni.

[30] Il ruolo, da un lato, della funzionalizzazione dell'acquisto alla vendita e, dall'altro lato, dell'attività di valorizzazione è stato evidenziato in ambito fallimentare, per esempio, dalla sentenza della Corte di cassazione 13 agosto 2004, n. 15769, che ha riconosciuto la natura di imprenditore ad un soggetto dotato di "una rudimentale e limitata organizzazione incentrata in una persona e sorretta anche solo da scarsi mezzi materiali e personali", ma che aveva acquistato con continuità un elevato numero di quadri - centosessantacinque opere di importanti pittori - ed aveva impiegato una apprezzabile organizzazione per il trasporto e la conservazione dei dipinti, nonché per lo svolgimento di attività promozionali. Tra le altre cose, la Corte ha posto l'accento sul "dichiarato scopo di una successiva vendita", nonché sull'avvenuto "accesso al credito per rilevanti importi" e sulla "attività di promozione degli autori delle opere, svolta al fine di accrescerne il valore" (consistita nell'organizzazione di mostre e nell'invio di quadri a giornalisti ed esperti del settore). Il tutto, pur in assenza di vendite, richiamando il principio in base al quale può aversi impresa anche prima che si siano instaurati rapporti con i terzi destinatari del prodotto dell'impresa, qualora siano stati posti in essere "atti economici preparatori che permettano … di individuare l'oggetto dell'attività ed il suo carattere commerciale (Cass. 10 settembre 1974, n. 2460)". Sembra propendere per la rilevanza della ripetitività e della sussistenza di un, sia pur minimo, assetto organizzativo al fine di individuare fattispecie produttive di redditi diversi V. Ficari, "L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive", in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 809, il quale definisce le attività commerciali non abituali, generatrici di redditi diversi, come quelle attività che "pur consistendo in una reiterazione di atti omogenei anche per un periodo inferiore al periodo di imposta, in base ad elementi empirici risultano non essere state programmate quale fenomeno di durata, pur presentando un minimo, seppur statico, assetto organizzativo dei fattori della produzione".

[31] Questa tesi è confermata dalla sentenza della Cass. 20 ottobre 2011, n. 21776: "La norma fiscale fa espresso riferimento alla nozione di 'attività' qualificata dal carattere commerciale: ciò, da un lato, consente di escludere quelle condotte che si esauriscono nel semplice atto traslativo del diritto a titolo oneroso, atteso che la predetta nozione implica necessariamente una pluralità di atti coordinati e diretti alla realizzazione del medesimo scopo che può trovare riscontro nel caso in cui si accerti la stretta relazione funzionale - verificata in base a concreti elementi circostanziali tra l'atto di acquisto a quello successivo di vendita, ovvero anche nel compimento di una serie di atti intermedi volti ad incrementare il valore del bene funzione della successiva vendita; dall'altro impedisce di assoggettare alla imposta sui redditi qualsiasi 'atto' produttivo di incremento di ricchezza (come nella specie, singoli atti di compravendita) ove lo stesso non sia riconducibile ad esercizio - sia pure non abituale - di 'attività' commerciale".

[32] Il comma 3 dell'art. 55 del T.U.I.R., infatti, statuisce che "Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ebbene, con la locuzione attività "intermediaria" il legislatore sembra riferirsi all'attività in cui un soggetto si pone in una posizione - per l'appunto - intermedia tra il soggetto (produttore o proprietario) che gli vende il bene ed il soggetto al quale vende il bene[33]. Nell'attività intermediaria, cioè, l'acquisto dovrebbe essere funzionalmente collegato alla vendita[34].

Si può perciò affermare che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 67 del T.U.I.R. i redditi che derivano da cessioni non effettuate abitualmente, a condizione che queste siano inserite all'interno di una attività (per l'appunto, occasionale) di intermediazione; cioè di cessioni che fanno seguito ad atti (vuoi l'acquisto, vuoi successive eventuali attività di valorizzazione) ad esse funzionalmente collegati[35].

[33] In tal senso, per esempio, A. Genovese, *La nozione giuridica di imprenditore,* Padova, 1990, pag. 152, il quale evidenzia come il commerciante sostituisca il produttore del bene nell'esercizio dell'ultima fase del ciclo produttivo (pag. 154).

[34] Tale circostanza sembra condivisa, sia pure incidentalmente, dalla sentenza della Corte di cassazione, Sez. lav., 23 dicembre 1994, n. 11080, secondo cui "Ai sensi dell'art. 2195 c.c., la distinzione tra colui che acquista, *per rivenderli*, beni già prodotti o richiesti mediante ordinativi, e colui che, *sempre per rivenderli*, ne commette al fabbricante la produzione, attraverso contratti d'opera o d'appalto non è pertinente, poiché in entrambe le ipotesi l'attività dell'imprenditore, acquirente o committente, realizza infatti una intermediazione nella circolazione dei beni e va, quindi, considerata commerciale" (il corsivo è nostro).

[35] La configurabilità di un *tertium genus* di incrementi patrimoniali non imponibili trova conferma nel contenuto della risoluzione 24 gennaio 2001, n. 5/E, con cui l'Agenzia delle entrate ha affrontato il particolare caso dei proventi derivanti ad un'Associazione (senza scopo di lucro e non esercente attività commerciale) dalla vendita di opere d'arte ricevute a titolo di liberalità, vendita avvenuta attraverso un'asta pubblica e resa necessaria per consentire all'Associazione di "sopravvivere e continuare a perseguire il fine istituzionale". Ora, l'Agenzia si è chiesta se i proventi generati dall'asta potessero rientrare tra i redditi diversi (e, segnatamente, tra i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente). Ebbene, l'Agenzia ha preso le mosse dalla considerazione che "le opere d'arte oggetto della vendita all'asta sono state offerte dagli autori, in luogo di valuta, allo scopo di assicurare all'ente le risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento delle attività volte al raggiungimento dei propri fini istituzionali" ed ha concluso rilevando come "l'operazione prospettata non realizzi una attività commerciale in quanto non è ravvisabile nella stessa l'elemento dell'intermediazione nello scambio dei beni ma una semplice operazione di dismissione patrimoniale. Ciò, beninteso, a condizione che la vendita all'asta non richieda l'impiego di mezzi organizzati professionalmente né assuma rilevanza autonoma nell'ambito di una iniziativa volta a liquidare beni acquisiti nella sfera della attività istituzionale propria dell'associazione". A ben vedere, tale pronuncia non è chiarissima. Essa, invero, giustifica la non imponibilità dei proventi conseguiti negando la configurabilità di un'attività di intermediazione nello scambio dei beni: argomento del tutto coerente con quanto illustrato nel testo, poiché si è visto che i proventi derivanti dalla vendita di beni conseguiti al di fuori dello svolgimento di una attività non dovrebbero rientrare tra i redditi d'impresa o tra i redditi diversi. Le vendite concluse vengono perciò qualificate come "semplice operazione di dismissione patrimoniale". Ciò che pare in parte equivoco è che, secondo l'Agenzia, tale operazione si trasformerebbe in fatto generatore di redditi imponibili in caso di impiego di mezzi organizzati professionalmente (circostanza comprensibile, poiché la presenza di mezzi organizzati professionalmente farebbe propendere per l'avvenuto svolgimento di una vera e propria attività) o - e si tratta di un'affermazione poco chiara - di assunzione di "rilevanza autonoma nell'ambito di una iniziativa volta a liquidare beni acquisiti

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tale conclusione, peraltro, conduce a risultati convergenti con quella, sostenuta da autorevole dottrina, che ha valorizzato l'evoluzione della normativa in esame e che ritiene che debba trovare applicazione una regola analoga a quella codificata, anteriormente all'entrata in vigore del T.U.I.R., nell'art. 76 del D.P.R. n. 597/1973 (e, prima ancora, nell'art. 85 del D.P.R. n. 645/1958)[36], che espressamente prevedeva la imponibilità delle sole operazioni animate dal c.d. intento speculativo[37]. In luogo del richiamo alle attività, dunque, vi era il richiamo alle operazioni, operazioni che, tuttavia, per assumere rilevanza ai fini reddituali, dovevano essere animate da intento speculativo.

E l'intento speculativo è stato ritenuto sussistere proprio nel "comportamento del venditore logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione, e strumentale rispetto all'incremento di valore; comportamento che può essere insito nello stesso acquisto, se accompagnato dalla sua preordinazione al conseguimento della plusvalenza, ma può anche tradursi

nella sfera della attività istituzionale propria dell'associazione". Di contro, l'Agenzia non ha specificato che i redditi in argomento sarebbero comunque stati imponibili, anche a prescindere dalla sussistenza di mezzi organizzati, qualora l'Associazione fosse stata mossa da un intento speculativo: ciò ragionevolmente perché la stessa Agenzia ha evidenziato, da un lato, che le opere cedute all'asta erano state ricevute a titolo di liberalità e che, dall'altro lato, esse venivano cedute per garantire la sopravvivenza dell'ente.

[36] Per una ricostruzione dell'evoluzione normativa a proposito della tassazione delle attività occasionali vd. G. Salanitro, *Le attività occasionali nel sistema delle imposte sui redditi,* Catania, 2011, pagg. 11-25.

[37] In particolare, G. Falsitta, "Alcune puntualizzazioni in tema di 'attività commerciali non abituali', di operazioni speculative isolate e di '*capital gains*'", in questa *Rivista*, 1990, I, pag. 93, sottolinea come il richiamo alle operazioni speculative (precedentemente contenuto nell'art. 76 del D.P.R. n. 597/1973) non sia stato riproposto nel T.U.I.R. proprio per eliminare il doppione che si era venuto a formare con l'art. 77 dello stesso D.P.R. n. 597/1973, che prevedeva l'imponibilità dei "redditi derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente" (similmente vd. Id., "Plusvalenze e minusvalenze patrimoniali", in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, XXIII). Coerentemente, secondo A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, pag. 197, la speculatività può essere riferita solamente, non ad atti, bensì ad operazioni, cioè combinazioni di atti tra loro funzionalmente collegati (che denoterebbero la presenza di una organizzazione del lavoro o del capitale e del lavoro). Diversamente, secondo A. Viotto, "Altri redditi diversi", in F. Tesauro, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Imposta sul reddito delle persone fisiche*, II, Torino, 1994, pag. 1006, la cancellazione del richiamo all'intento speculativo deriverebbe dal riconoscimento dell'inidoneità di un siffatto elemento rispetto alla definizione della fattispecie imponibile. Sulla circostanza che la distinzione tra atto ed attività sia da ricercarsi nella preordinazione dell'acquisto rispetto alla vendita vd. anche M. Beghin, "La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività d'impresa", in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 1612. Diversamente, R. Baggio, "I redditi a attività commerciali occasionali", in questa *Rivista*, 1990, I, part. pagg. 83-84, nega la rilevanza dell'intento speculativo e sostiene che realizzerebbero esercizio occasionale di un'attività commerciale la reiterazione di operazioni di acquisto e di vendita; la produzione di un bene o l'isolata prestazione di un servizio; la realizzazione di una compravendita, anche isolata, laddove *medio tempore* siano state effettuate opere incrementative del valore del bene (c.d. valorizzazione).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

in un'attività successiva, rivolta ad agevolare o potenziare l'incidenza di fattori incrementativi"[38].

L'intento speculativo, dunque, veniva individuato con riferimento alle cessioni che facevano seguito ad atti - sia di acquisto sia di valorizzazione successiva all'acquisto - ad esse funzionalmente collegati e, quindi, in sostanza, sulla base di quanto affermato in precedenza, alle cessioni parte di un'attività[39].

Si deve perciò ritenere che sia configurabile un *tertium genus* di "arricchimenti" (non ricompresi né tra i redditi d'impresa né tra i redditi diversi) non rilevanti ai fini IRPEF, costituiti dalle plusvalenze ottenute mediante cessioni di beni, effettuate, non solo al di fuori di attività imprenditoriali, ma anche di attività occasionali, che potremmo definire come "cessioni isolate" (lo si ribadisce, intese come isolate rispetto ad una attività e non come attività isolate, non abituali)[40].

Né si dica che la mancata imponibilità di una somma che, da un punto di vista economico, costituisce un incremento patrimoniale, un arricchimento, rappresenti un'inaccettabile anomalia, considerato che il legislatore del T.U.I.R. - invece di fare univocamente riferimento alla nozione di "reddito entrata", in luogo di quella di "reddito prodotto" (o di

[38] In questi termini si veda, in particolare, la sentenza 2 aprile 1996, n. 3078 (similmente vd. le sentenze 30 luglio 1984, n. 4542 e 13 ottobre 1983, n. 5960; 28 aprile 1979, n. 2469). La natura speculativa di un'operazione poteva essere desunta, non a caso, dal breve lasso di tempo intercorrente tra acquisto e vendita o dalla reiterazione di operazioni (in tal senso si vedano, per esempio, le R.M. 11 novembre 1981, n. 9/2539 e 9 marzo 1982, n. 8/287, nonché la citata sentenza 28 aprile 1979, n. 2469, che si riferisce ad elementi quali "la natura del bene, le caratteristiche dell'immobile, le modalità della rivendita, il tempo trascorso prima della stessa"). In dottrina, sul tema dell'intento speculativo e, in generale, sull'evoluzione della disciplina della tassazione delle plusvalenze, vd., per tutti, G. Falsitta, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966; Id., *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sul reddito*, Milano, 1986; A. Fedele, "Profili dell'imposizione degli incrementi di valore nell'ordinamento tributario italiano", in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970; L. Ferlazzo Natoli, *Le plusvalenze speculative,* Milano, 1984. In argomento vd. anche A. Lovisolo, "La cessione delle partecipazioni e l'intento speculativo", in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, pag. 1178, che evidenzia come l'intento speculativo sia "qualcosa di più della mera intenzione di trarre un guadagno".

[39] Sul punto, G. Falsitta, "Alcune puntualizzazioni in tema di 'attività commerciali non abituali', di operazioni speculative isolate e di 'capital gains'", in questa *Rivista*, 1990, I, pag. 93 evidenzia - in linea con quanto poc'anzi sostenuto nel testo - che anche un solo acquisto ed una sola cessione, tra loro collegati, debbono considerarsi imponibili, poiché essi - sebbene isolati, nel senso di non reiterati - costituiscono, per l'appunto, una "attività". Similmente, secondo D. Stevanato, "La vendita frazionata di una collezione d'arte configura una 'attività commerciale occasionale'?", in *Dialoghi dir. trib*., 2004, pag. 67, per configurare una attività commerciale, ancorché non abituale, "non bastano tanti atti di vendita, ma occorre anche la presenza di uno o più atti di acquisto, ed è altresì necessario che questi ultimi siano finalizzati ai primi".

[40] A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, pag. 199 definisce tali cessioni come "trasferimenti patrimoniali".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"reddito consumo")[41] - ha preferito individuare in modo casistico le fattispecie imponibili, rinunciando così ad individuare una *ratio* unificante[42] e lasciando, inevitabilmente, spazio alla formazione di differenziazioni ingiustificate (sul punto si tornerà nel prosieguo)[43].

Ciò vale a maggior ragione se si considera che il nostro legislatore ha stabilito la non imponibilità di altre plusvalenze quali, ad esempio, quelle derivanti dalla cessione di immobili diversi da quelli acquistati o costruiti da non più di cinque anni, di immobili acquisiti per successione e di immobili che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Tale scelta è stata assunta considerato che "l'applicazione dell'imposta non può che dipendere dalla produzione di un reddito e quindi dall'esistenza in definitiva di una vera e propria operazione commerciale". Ed il legislatore ha inserito una presunzione assoluta "non già per vincere le esigenze problematiche della sussistenza dell'intento speculativo ma al contrario per escluderne l'esistenza dopo un certo periodo di tempo"[44].

---

[41] Come noto, mentre nel "reddito prodotto" rientrano solamente i frutti che originano da una attività produttiva o da una fonte produttiva, nel "reddito entrata" vengono ricompresi tutti gli incrementi patrimoniali, a prescindere dalla loro origine.

[42] In questi termini vd. anche G. Zizzo, "Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria", in questa *Rivista*, 1988, I, pag. 33; sull'esasperazione del metodo casistico vd. anche E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, 2006, pag. 91. In dottrina, comunque, si è osservato come proprio il progressivo ampliamento delle fattispecie imponibili stia spostando l'imposizione verso il "reddito entrata" [in tal senso, per tutti, F. Gallo, "Mercati finanziari e fiscalità", in questa *Rivista*, 2013, pag. 21 e F. Moschetti, "Capacità contributiva" (voce), in *Enc. giur.*, Roma, 1988, pag. 7]. Sulla nozione di reddito la bibliografia in materia tributaria è ovviamente sterminata: per alcuni primi riferimenti, senza alcuna pretesa di esaustività, vd. L. Tosi, "La nozione di reddito", in Tesauro (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, I, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, pag. 3.

[43] Sul fatto che il sistema del T.U.I.R. costituisca un insieme chiuso di fattispecie imponibili, in cui il legislatore ha impiegato un metodo casistico di individuazione del reddito imponibile, vd., per tutti, G. Tinelli, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pag. 54; F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*. *Parte speciale,* Milano, 2008, pag. 15; P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 150; G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018, pag. 545; F. Paparella, "I redditi nel sistema di diritto positivo", in Fantozzi (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 779.

[44] Così la relazione dell'On. Usellini al T.U.I.R., in *il fisco*, 1987, pag. 116. In argomento, va ricordato che la Corte costituzionale, con la sentenza 26 marzo 1991, n. 131, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del previgente art. 76, comma 3, del D.P.R. n. 597/1973 (in forza del quale si consideravano "in ogni caso fatti con fini speculativi, senza possibilità di prova contraria … l'acquisto e la vendita di beni immobili non destinati alla utilizzazione personale da parte dell'acquirente o dei familiari, se il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto e la vendita non è superiore a cinque anni"), poiché detta disposizione non avrebbe introdotto una presunzione assoluta, di dubbia legittimità in materia tributaria; secondo la Corte costituzionale, infatti, il citato art. 76 realizzava una "tipizzazione legale di due comportamenti (le operazioni rispettivamente di acquisto e di vendita del medesimo bene), che, in quanto si succedono entro un dato lasso di tempo, sono considerati come un

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il legislatore, cioè, è passato da un sistema in cui l'intento speculativo era espressamente indicato come *leitmotiv* della imponibilità delle plusvalenze realizzate al di fuori dell'attività d'impresa, ad un sistema che - per ovviare alla difficoltà legate all'accertamento di un simile elemento - non richiama espressamente l'intento speculativo, ma prosegue comunque ad individuare in modo casistico fattispecie che - quantomeno in gran parte dei casi[45] - possono ragionevolmente ritenersi connotate da intento speculativo[46], vuoi per le caratteristiche dell'operazione (compravendita infraquinquennale) vuoi per il bene oggetto di investimento (terreni edificabili o strumenti finanziari)[47].

Vengono, dunque, mantenute fuori dalla sfera di imponibilità fattispecie di dismissione patrimoniale contraddistinte da elementi che consentono ragionevolmente di escludere l'intento speculativo, come la cessione di immobili posseduti da oltre cinque anni o ricevuti in successione o, ancora,

comportamento complessivo unificato dall'intento speculativo, e in quanto tale assunto, sempre secondo una valutazione legale, come causa qualificante la produzione di una plusvalenza tassabile, non ricorrendo l'ipotesi del reddito d'impresa, come reddito personale" (successivamente, si veda la sentenza 22 luglio 1999, n. 346). Per un commento a tale sentenza vd. I. Fusco, "L'intento speculativo nelle cessioni infraquinquennali di beni immobili", in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, pag. 343.

[45] Si pensi, per esempio, all'imponibilità delle plusvalenze derivanti da esproprio.

[46] Sul punto, con riferimento alle plusvalenze derivanti da cessioni infraquinquennali di immobili, vd. R. Cordeiro Guerra, "Imposta sul reddito delle persone fisiche", in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, pag. 122; V. Ficari, "L'imposta sul redito delle persone fisiche", in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 1998, pag. 870; M. Basilavecchia - M.C. Cignarella, "Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte", in www.notariato.it/sites/default/files/45-11.t.pdf; S. Mencarelli, "Commento all'art. 67", in G. Tinelli (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pag. 580. Similmente vd. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, 2008, pag. 86; G. Fanzini, "Le plusvalenze immobiliari", in F. Tesauro (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, II, Torino, 2004, pag. 947; G. Palumbo, *Plusvalenze finanziarie,* Padova, 2002, pag. 75, il quale - con riferimento alle plusvalenze immobiliari - sottolinea che la differenza tra il T.U.I.R. ed il previgente D.P.R. n. 597/1973 consiste proprio "nell'aver inglobato la nozione di speculatività e quindi non essendo più per così dire il carattere speculativo estrinseco o espresso rispetto alla fattispecie ma bensì intrinseco, o meglio, immanente, o ancor di più, connaturato a fattispecie impositive le quali denotano di per sé il carattere della speculatività".

[47] Le plusvalenze derivanti dalla cessione di taluni beni, quali gli strumenti finanziari, sono infatti imponibili a prescindere dal periodo di possesso e dalle modalità di acquisto. Sul punto, F. Padovani, *Investimenti in società di capitali e imposizione sul reddito,* Milano, 2009, pag. 318, evidenzia che la previsione in forza delle quale sono imponibili i *capital gain* anche se derivanti dalla cessione di titoli ricevuti per effetto di donazione o successione avrebbe portato al superamento dell'idea di incompatibilità dell'intento speculativo con l'acquisizione a titolo gratuito e condotto a ritenere la rilevanza fiscale di plusvalenze a prescindere da valutazioni di tipo soggettivo ed in considerazione delle caratteristiche "intrinseche ed oggettive dell'investimento di capitale". Per quanto riguarda le plusvalenze immobiliari, invece, M. Basilavecchia - M.C. Cignarella, "Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte", in www.notariato.it/sites/default/files/45-11.t.pdf, evidenziano che la prevista imponibilità delle cessioni di immobili ricevuti in donazione sarebbe ispirata a finalità puramente antielusive.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

prevalentemente adibiti ad abitazione principale. Di contro, vengono tassate ipotesi che - sulla base di una predeterminazione del legislatore - hanno maggiori connotati di speculatività, come le cessioni infraquinquennali, le lottizzazioni di terreni, le cessioni di strumenti finanziari, nonché quelli che sono stati definiti redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente[48].

Sembra perciò coerente con tale articolato quadro normativo la soluzione, qui proposta, che conduce ad includere tra questi ultimi i soli redditi derivanti da operazioni di cessione collegate da una forma di preordinazione al precedente acquisto o a precedenti attività di valorizzazione (che condividono la natura ragionevolmente speculativa delle cessioni infraquinquennali di immobili, di terreni edificabili, di strumenti finanziari, ecc.); e, nel contempo, riconoscere la irrilevanza ai fini impositivi dei corrispettivi percepiti nell'ambito di quelle definite come "cessioni isolate" (ben più vicine alle cessioni di immobili detenuti da oltre cinque anni, di immobili ricevuti in successione e di immobili che, *medio tempore,* sono stati adibiti ad abitazione principale).

4. *(segue) La difficile delimitazione dei redditi diversi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali non esercitate abitualmente* - Quanto testé evidenziato appare piuttosto chiaro dal punto di vista astratto: ci si deve chiedere, tuttavia, come possano concretamente essere distinte quelle che sono state definite cessioni isolate rispetto alle attività non abituali.

Come visto, il punto focale dovrebbe essere costituito dalla preordinazione, dal legame che collega l'acquisto (o ulteriori attività di valorizzazione) alla successiva rivendita, nel senso che in assenza di detto legame non potrà essere ritenuta sussistente una attività.

Si tratta di un elemento sfuggente, che - nuovamente - non consente di tracciare un confine netto tra fattispecie rilevanti ai fini reddituali e fattispecie irrilevanti, considerata altresì la eterogeneità che contraddistingue il mondo dei c.d. collezionisti[49].

L'accertamento - da effettuarsi, inevitabilmente, caso per caso - dell'effettiva preordinazione dell'acquisto (o attività di valorizzazione) rispetto alla vendita (*recte,* dell'effettiva sussistenza di una attività) richiede

[48] Sulla disorganicità del descritto dato normativo si tornerà nel prosieguo.

[49] Per esempio, secondo M. Locatelli Biey - R. Zanola, "Il mercato delle sculture in Italia: gli operatori e il loro ruolo", in *Aedon*, n. 2/1999, sarebbe possibile distinguere tra i "collezionisti propriamente detti ed i collezionisti 'a tempo'. I primi acquistano perché interessati all'arte, per il piacere di vivere con le opere, di conoscere gli artisti e di vedere le mostre. Per questi collezionisti la ridotta profittabilità dell'investimento in arte è più che compensata dal piacere estetico che essi traggono dal possesso dell'opera, il c.d. dividendo estetico. Nella seconda tipologia rientrano i nuovi ceti economicamente emergenti, quelli che acquistano le opere come *status symbol* e/o come investimento commerciale con aspettative finanziarie".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giocoforza l'affidamento del giudizio alla verifica di quelli che possono essere definiti elementi sintomatici.

Ebbene, l'assenza di legami tra acquisto e successiva cessione potrà essere desunta sulla base di elementi - in parte comuni a quelli, visti in precedenza, sintomatici dell'abitualità dell'attività - come il lungo tempo trascorso tra l'acquisto e la vendita[50]; la frequenza delle operazioni concluse[51]; la circostanza che le opere cedute non siano state acquistate bensì ricevute per effetto di successione o donazione; il fatto che la cessione sia stata fatta a prezzo inferiore a quello di mercato o "in blocco" a favore di un unico soggetto; la circostanza che la vendita sia stata posta in essere per far fronte ad una condizione di improvviso bisogno finanziario del venditore; la tipologia di beni compravenduti; la destinazione data ai beni tra il momento dell'acquisto e quello della cessione.

Il panorama giurisprudenziale in materia è estremamente vario e sembra confermare l'esistenza di un *tertium genus* di "arricchimenti" non rilevanti ai fini IRPEF, da individuarsi facendo leva sui testé citati elementi sintomatici.

Per esempio, è stata negata la rilevanza fiscale dei corrispettivi conseguiti da soggetti che hanno compiuto nove operazioni[52]; che hanno concluso vendite di opere sistematicamente al di sotto dei valori di mercato in un periodo di carenza di liquidità[53]; che hanno svolto attività amatoriale "propria di un collezionista di macchine famose, che acquista e vende nello spirito di conservare e migliorare il proprio patrimonio acquisito negli anni per la soddisfazione di goderne nel proprio tempo libero e partecipare alle varie manifestazioni"[54]; che hanno ceduto monete antiche ad una casa d'asta, monete che erano "possedute da molto tempo e che costituivano quindi un suo patrimonio mobiliare, delle quali aveva deciso una tantum di privarsene, al solo scopo di variare la sua collezione"[55]; che hanno realizzato

[50] Per esempio, il previgente art. 76 del D.P.R. n. 597/1973 - che sanciva l'imponibilità delle plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi e non rientranti fra i redditi d'impresa - stabiliva che, senza possibilità di prova contraria, si considerassero conclusi con fini speculativi "l'acquisto e la vendita di oggetti d'arte, di antiquariato o in genere da collezione, se il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto e la vendita non è superiore a due anni".

[51] La Corte di cassazione, nella sentenza 6 maggio 2002, n. 6465 (riferita al previgente art. 77 del D.P.R. n. 597/1973), ha ritenuto che i proventi conseguiti da un contribuente che, per cinque anni consecutivi, aveva ceduto opere d'arte attraverso galleristi, dovessero considerarsi - salvo prova contraria - redditi relativi ad un'attività commerciale. Condivide il contenuto della sentenza - laddove, ai fini della valutazione della natura dell'attività svolta, valorizza elementi quali il ricorso a mandatari e la reiterazione nel tempo - V. Ficari, "Sull'imposizione diretta dei proventi del collezionista d'arte", in *Boll. trib.*, 2003, pag. 144.

[52] Comm. trib. I grado di Trento 8 ottobre 2013, n. 83.

[53] Comm. trib. reg. Veneto 22 febbraio 2016, n. 279.

[54] Comm. trib. prov. di Pisa 13 gennaio 2004, n. 33.

[55] Comm. trib. I grado di Venezia 2 giugno 1994, n. 323.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

la dismissione di una collezione di opere acquistate in una "ottica amatoriale" nel corso di quarant'anni e perfezionato le vendite "nell'ottica della dismissione del proprio preesistente patrimonio, accumulato negli anni", dando "plausibile dimostrazione delle ragioni, documentate in atti, che lo indussero alla dismissione del proprio patrimonio artistico"[56].

Similmente, la sentenza 19 aprile 2018, n. 351 della Comm. trib. prov. di Torino ha negato la natura di reddito diverso ai proventi derivanti dalla cessione di auto d'epoca, effettuata da parte degli eredi di un appassionato che aveva accumulato una collezione di rilevante valore negli anni; il tutto motivando la propria decisione alla luce del fatto che gli eredi avevano effettuato la cessione verso un unico soggetto (rinunciando così alla massimizzazione del profitto) in un'ottica di "liquidazione" e in "totale assenza di impostazione speculativa"[57].

Anche la sentenza della Comm. trib. reg. di Palermo 13 gennaio 2012, n. 2, ha attribuito ad un contribuente la qualifica di collezionista valorizzando la circostanza che le operazioni realizzate venivano concluse sempre con i medesimi soggetti. Ed ancora, si veda la sentenza della Comm. trib. reg. di Firenze 9 maggio 2016, n. 826 che ha negato rilevanza fiscale (sebbene faccia specifico riferimento alla natura non imprenditoriale dell'attività svolta) ai proventi derivanti da una serie di vendite di bottiglie di liquori d'antiquariato provenienti da collezionisti privati, realizzate in massima parte tra i medesimi soggetti collezionisti ed a prezzi assolutamente non di mercato, vendite che sarebbero state finalizzate ad arricchire la collezione del contribuente[58].

5. *Il tentativo di intervento del legislatore: critiche e spunti di riflessione finali* - Il quadro normativo testé descritto ha rischiato di esser modificato in occasione dell'approvazione della Legge di bilancio 2018.

In tale sede è stato ipotizzato di introdurre una norma - dichiaratamente interpretativa - in forza della quale tra le plusvalenze derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente si sarebbero dovuti ritenere inclusi altresì i redditi scaturenti dalla *vendita* di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione, come definiti nella tabella allegata al D.L. n. 41/1995.

Tali redditi avrebbero dovuto scontare tassazione ai fini IRPEF sulla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta ed i costi sostenuti o, in alternativa, determinando il reddito imponibile

[56] Comm. trib. reg. Piemonte 18 settembre 2018, n. 1412/3/18.

[57] Di contro, è stato definito imprenditore un soggetto che ha dichiarato di operare presso mercatini e di aver, nel corso di un anno, acquistato e venduto all'incirca una cinquantina di moto (Comm. trib. reg. di Genova 6 maggio 2010, n. 21).

[58] Sulla scarsa linearità argomentativa della sentenza vd. A. Gatto, "I redditi da cessione di oggetti da collezione", in questa *Rivista*, 2017, pag. 828.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

forfetariamente in misura pari al 40% del prezzo di vendita[59]; nel caso di acquisto per successione o donazione sarebbe stato rilevante il costo dichiarato ai fini dell'imposta di successione o il costo del donante[60].

Si tratta di una proposta che aveva certamente il pregio di affrontare il tema della fiscalità di un settore che, come visto, ha vissuto un periodo di crescita e che è caratterizzato da forti incertezze.

Non può tuttavia sottacersi che essa prestava il fianco ad obiezioni sotto taluni profili.

In primo luogo, appare irragionevole l'ipotizzato meccanismo di esclusione da tassazione dei (soli) corrispettivi pari o inferiori a 10.000 euro per periodo d'imposta.

Ora, dall'analisi del testo della proposta normativa emerge che i redditi derivanti da tutte le operazioni di cessione con corrispettivi superiori a 10.000 euro nel periodo d'imposta sarebbero stati considerati imponibili.

La proposta, infatti, intendeva ricomprendere tra i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente, anche i redditi ottenuti grazie alla "vendita di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione" e non alla "attività occasionale di vendita...".

In sostanza, sarebbe stata decretata l'imponibilità di tutti i proventi derivanti dalla vendita di opere d'arte (salvo i corrispettivi inferiori a 10.000 euro nel periodo d'imposta) a prescindere da qualsiasi valutazione di tipo qualitativo e, in particolare, dall'accertamento dello svolgimento di una, sia pur minima, "attività" da parte del soggetto passivo.

Certo è che l'importo dei corrispettivi pattuiti può costituire un elemento sintomatico e che un sistema imperniato su un dato oggettivo avrebbe semplificato la materia.

Ciononostante, l'ipotizzato meccanismo avrebbe ingiustificatamente favorito i soggetti che dismettono progressivamente la propria collezione (con vendite inferiori ai 10.000 euro per periodo d'imposta) rispetto a quelli che, diversamente, effettuano cessioni "in blocco"; inoltre, essendo imperniato sull'importo delle cessioni, avrebbe portato a tassare piccole plusvalenze ottenute mediante la cessione di opere di alto valore (con connesso incasso di alti corrispettivi) ed a detassare plusvalenze più alte conseguite mediante l'alienazione di beni dal prezzo contenuto ma dall'alto valore

[59] Tale indice è giocoforza approssimativo, considerata la estrema variabilità del settore. Esso, in particolare, sarebbe stato del tutto inadeguato con riferimento al settore dei mobili antichi: "Il NY Times, foto alla mano, porta una serie di esempi illuminanti: otto sedie in stile Giorgio III che nel 2002 erano state vendute per 8 mila dollari ora vanno via per 350 dollari. Una bella libreria in stile inglese Regency che nel 2003 valeva 9.500 dollari ora ne vale 1.300" (www.corriere.it/cronache/18_marzo_12/antiquariato-antiquari-sfida-low-cost-d517f362-2567-11e8-8868-620b5c6d46c4.shtml).

[60] In www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-10-20/tassate-plusvalenze-opere-d-arte-223641.shtml?uuid=AEmFAssC&refresh_ce=1.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

aggiunto (si pensi all'acquisto di un'opera d'arte contemporanea per un importo risibile, rivenduta a 10.000 euro).

In secondo luogo, sarebbe stato del tutto irragionevole attribuire alla riforma portata interpretativa, attribuzione verosimilmente ipotizzata al fine di recuperare gettito: come più volte rilevato dalla migliore giurisprudenza e dalla dottrina, infatti, la natura, interpretativa o innovativa, di una disposizione non dipende dalla qualificazione attribuita dal legislatore, bensì dal suo contenuto oggettivo, dovendosi appurare se essa si limiti a chiarire il contenuto della disposizione interpretata - privilegiando una tra le varie interpretazioni possibili - ovvero se abbia una portata sostanzialmente innovativa, assegnando alla norma interpretata un significato nuovo e diverso, precedentemente non ritraibile dall'interpretazione della stessa[61].

[61] La Corte costituzionale, ad esempio, con la sentenza 23 novembre 1994, n. 397, richiamando il proprio costante orientamento (citando, in particolare, le precedenti sentenze nn. 163/1991; 6/1994; 424 e 402/1993; 455/1992 e 454/1992; 205/1991; 380/1990 e 155/1990; 413/1988; 233/1988; 178/1987), ha evidenziato come il ricorso a leggi di interpretazione autentica non può essere utilizzato per "mascherare norme effettivamente innovative dotate di efficacia retroattiva, in quanto così facendo la legge interpretativa tradirebbe la funzione che le è propria: quella di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di imporre una delle possibili varianti di senso compatibili col tenore letterale, sia al fine di eliminare eventuali incertezze interpretative, sia per rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea politica del diritto voluta dal legislatore". Peraltro, prosegue la pronuncia testé citata, il carattere interpretativo delle leggi deve desumersi, non dalla formulazione testuale, quanto invece dalla "struttura della loro fattispecie normativa, in relazione cioè ad "un rapporto fra norme - e non fra disposizioni - tale che il sopravvenire della norma interpretante non fa venir meno la norma interpretata, ma l'una e l'altra si saldano fra loro dando luogo a un precetto normativo unitario" (sul punto la Corte richiama le precedenti pronunce nn. 424/1993; 39/1993; 155/1990; 233/1988). Analogamente, nella sentenza 10 febbraio 1993, n. 39 è stato affermato che per l'accertamento della natura interpretativa di una norma si deve indagare sulla sua "reale rispondenza al contenuto dispositivo", talché deve ritenersi interpretativa quella disposizione che "si riferisca e si saldi con quella da interpretare ed intervenga esclusivamente sul significato normativo di quest'ultima senza, però, intaccare o integrare il dato testuale ma solo chiarendone o esplicandone il contenuto ovvero escludendo o enucleando uno dei significati possibili; e ciò al fine di imporre poi all'interprete un determinato significato normativo". Ed ancora, la sentenza 4 aprile 1990, n. 155, ha confermato che deve ritenersi interpretativa una norma che chiarisca il significato della norma interpretata, ovvero ne privilegi una tra le tante interpretazioni possibili, "di guisa che il contenuto precettivo è espresso dalla coesistenza delle due norme (quella precedente e l'altra successiva che ne esplicita il significato), le quali rimangono entrambe in vigore e sono quindi anche idonee ad essere modificate separatamente …". Nello stesso senso si è pronunciata altresì la Cassazione con le sentenze 12 luglio 1986, n. 4527; 12 giugno 1986, n. 3928 e 17 maggio 1984, n. 3053. Sull'interpretazione autentica nel diritto tributario vd., *ex multis*, G. A. Micheli, "Note minime sulla retroattività della legge tributaria", in *Giur. cost.*, 1963, pag. 1703; A.E. Granelli, "Ancora sull'incostituzionalità di norme fiscali retroattive", in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, pag. 349; F. Maffezzoni, "Capacità contributiva e retroattività della norma tributaria", in *Boll. trib.*, 1972, pag. 1133; F. Tesauro, "Sulla distinzione tra disposizioni interpretative, integrative, correttive e modificative nella legislazione tributaria delegata", in *Riv. dir. fin.*, 1990, II, pag. 9; E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, pag. 187; Id., "L'interpretazione autentica in diritto tributario", in *Corr. giur.*, 1999, pag. 327; E. Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

E, nel caso di specie, è emerso come l'interpretazione del vigente quadro normativo non conduca a sostenere la sistematica imponibilità di tutti i redditi derivanti dalla cessione di opere d'arte.

In terzo luogo, si può dare atto che la prospettata forfetizzazione dell'imponibile può essere considerata una soluzione adeguata in tutti quei frequenti casi in cui l'acquirente - del tutto legittimamente - non disponga della prova del costo sostenuto per l'acquisto dell'opera e dei costi accessori. Trattandosi di operazioni realizzate al di fuori del regime d'impresa, infatti, può ben accadere che il contribuente non disponga di una prova documentale a proposito del costo d'acquisto sostenuto "a monte" (*a fortiori* nei casi in cui tale costo sia stato sostenuto in un periodo temporale particolarmente remoto).

Peraltro, la forfetizzazione dell'imponibile può, al tempo stesso, costituire un rimedio alla possibilità che il costo d'acquisto sia poco significativo per effetto del decorso del tempo e dell'inflazione.

Certo è che, una volta individuato un criterio di determinazione della base imponibile, per la determinazione dell'imposta sarebbe più coerente consentire di applicare - quantomeno per le opere detenute per almeno un periodo di tempo predeterminato - il regime della tassazione separata con aliquota parametrata all'aliquota media degli anni precedenti, regime tipicamente riservato ai redditi a formazione pluriennale[62].

Volendo semplificare il sistema, alternativamente, si potrebbe valutare l'introduzione di un'imposta sostitutiva, al pari di quanto accade con riferimento ai redditi conseguiti mediante la vendita intra-quinquennale di immobili[63].

L'occasione, peraltro, potrebbe essere propizia per mettere mano all'ordinamento e considerare la forte asimmetria che caratterizza il regime della tassazione delle plusvalenze conseguibili da parte delle persone fisiche al di fuori dell'attività d'impresa e di lavoro autonomo[64].

2001, pag. 106; V. Mastroiacovo, "Esiste davvero la legge di interpretazione autentica?", in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, pag. 511; nonché G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 468 ss., ove sono rinvenibili ampi riferimenti bibliografici.

[62] Si pensi all'art. 19 del T.U.I.R., in materia di indennità di fine rapporto.

[63] Ci si riferisce all'art. 1, comma 496, della Legge n. 266/2005. Un'altra ipotesi che potrebbe essere percorsa è quella - in passato in vigore negli USA e disciplinata dalla *section* 1031 dell'*Internal Revenue Code* - di consentire al contribuente che venda un'opera d'arte di sospendere la tassazione della plusvalenza eventualmente realizzata nel caso in cui, entro un determinato periodo di tempo, egli reinvesta la somma conseguita nell'acquisto di un bene analogo.

[64] Si consideri che parte della dottrina ha evidenziato come la non imponibilità di taluni redditi (tra cui proprio le plusvalenze derivanti da cessioni di opere d'arte al di fuori di attività imprenditoriali) non derivi da precise scelte di politica tributaria, bensì dalla difficoltà di riscontrare simili flussi reddituali e dalla marginalità di dette operazioni (P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 150).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ed invero, stupisce la disarmonia che caratterizza il regime impositivo delle principali plusvalenze che possono essere conseguite da soggetti "privati", atteso che queste sono sovente sottratte al regime ordinario di imponibilità e, in taluni casi, escluse da tassazione al verificarsi di un requisito temporale di possesso (piuttosto che in ragione della loro acquisizione per successione o meno) e soggette ad imposizione sostitutiva in caso contrario (ci si riferisce, in particolare, alle plusvalenze immobiliari)[65]; in altri casi, sistematicamente rilevanti fiscalmente e tendenzialmente assoggettate a regimi sostitutivi di tassazione (come le plusvalenze ottenute grazie alla cessione di attività finanziarie); in altri casi ancora - accedendo alla tesi qui sostenuta - rilevanti solo se derivanti dallo svolgimento di attività[66].

Si tratta, infatti, di un quadro che è frutto della stratificazione normativa e dell'allargamento della (sempre incerta) nozione di reddito e che - pur proseguendo ad essere influenzato dalla previgente normativa, che faceva riferimento all'intento speculativo, e pur avendo il pregio, per talune fattispecie, di semplificare ed alleggerire il sistema - rischia di comportare forti discriminazioni a parità di capacità contributiva, ponendosi così in tensione con il principio fondamentale codificato all'art. 53, comma 1, Cost.

ERNESTO-MARCO BAGAROTTO

[65] Peraltro, la Corte costituzionale ha individuato la ragione che ha condotto ad escludere da tassazione le plusvalenze relative ad immobili detenuti da più di cinque anni nella volontà di colpire le plusvalenze realizzate nell'ambito di una "attività speculativa …, oggettivamente dimostrata dall'indice temporale costituito dalla cessione del bene intervenuta entro il quinquennio dall'acquisto o dalla costruzione dell'immobile" (sent. 31 maggio 2001, n. 171).

[66] La scarsa organicità e coerenza dei criteri stabiliti dal legislatore per individuare le plusvalenze imponibili - anche in situazioni che esprimono la medesima capacità contributiva - viene evidenziato anche da R. Cordeiro Guerra, "Imposta sul reddito delle persone fisiche", in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, pag. 123; S. Pansieri, "I redditi diversi", in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, pag. 249.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Dovere fiscale e tributi extrafiscali*

Samuele Donatelli

Estratto: Il passaggio dalla finanza neutrale a quella funzionale, avvenuto dopo la crisi del 1929, ha fatto sì che le entrate e le spese pubbliche diventassero strumenti capaci di modificare la distribuzione della ricchezza e di ridurre le disuguaglianze sociali. Nella Scuola di Pavia germina l'idea che lo Stato deve avvalersi dello strumento finanziario per raggiungere i suoi fini generali che modifichino i rapporti di ricchezza tra le varie classi sociali.
Nell'Assemblea Costituente il tema dei tributi extrafiscali – da affiancare ai tributi propriamente fiscali – diventa momento di intensa discussione; al termine dei suoi lavori l'Assemblea deciderà di non distinguere tra le due tipologie di tributi ma di farli rifluire, in modo unitario, all'interno dell'art. 53 Cost. Ciò perché la disposizione costituzionale supera la concezione neutrale dell'imposizione e si dirige, di fatto, verso una concezione funzionale che troverà nei valori espressi dalla Costituzione il proprio referente giuridico.
L'art. 53 Cost è il parametro di riferimento dei tributi extrafiscali al pari di quelli fiscali; infatti una loro esclusione dall'alveo di questa norma tradirebbe il principio di giustizia distributiva tributaria. Con la conseguenza che le misure tributarie extrafiscali, per essere legittime, devono sempre presupporre l'esistenza di una capacità contributiva.
Ad ogni modo anche se i tributi extrafiscali perseguono finalità espresse dai principi costituzionali, questo non vuol dire che non incontrino dei limiti sostanziali; invero proprio in forza di queste finalità ontologiche che perseguono vi sono limiti che possono essere rinvenuti nelle norme della Costituzione le cui finalità i tributi extrafiscali intendono perseguire.
Per cui nell'attuazione di questa peculiare tipologia di tributi il legislatore deve trovare giustificazione costituzionale nel bilanciamento tra diritti proprietari e diritti sociali in guisa da rispettare i principi di uguaglianza e solidarietà.
Infine, il principio di progressività concorre alla realizzazione delle finalità costituzionali in armonia con i principi extrafiscali che del pari rilevano costituzionalmente. Vi sono dei fini fondamentali dell'ordinamento (ad es: salute, ambiente, etc.) che non potrebbero trovare compiuta realizzazione se non attraverso una imposizione a carattere progressivo.

Abstract: The transition from neutral to functional finance, which occurred after the 1929 crisis, meant that public revenues and expenditures became instruments capable of modifying the distribution of wealth and reducing social inequalities.

* Questo scritto è dedicato al mio Maestro Prof. Leonardo Perrone.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Pavia School believes that the State must use the financial instrument to achieve its general aims which modify the relations of wealth between the various social classes.
In the Constituent Assembly the subject of extrafiscal taxes - to be added to properly tax-related taxes - becomes a moment of intense discussion; at the end of its work the Assembly do not distinguish between the two types of taxes but make them flow, in a unified way, within the art. 53 Cost. This is because the constitutional provision goes beyond the neutral conception of the imposition and it goes towards a functional conception and it finds, in the values expressed by the Constitution, its own juridical referent.
Article. 53 of the Constitution is the benchmark for extrafiscal-tax as well as tax; in fact, their exclusion from the scope of this rule would betray the principle of fiscal distributive justice.
Therefore, extrafiscal tax measures, to be legitimate, must always presuppose the existence of a contributory capacity. In any case, even if extrafiscal taxes pursue goals expressed by constitutional principles, this does not mean that they do not meet substantial limits; indeed, because of these ontological aims that they pursue, there are limits that can be found precisely in the norms of the Constitution, whose aims the extrafiscal taxes intend to pursue.
Therefore, in the implementation of this peculiar type of tax, the legislator must find a constitutional justification in the balance between proprietary rights and social rights in such a way as to respect the principles of equality and solidarity.
Finally, the principle of progressivity contributes to the realization of the constitutional goals in harmony with the extrafiscal principles that are also constitutionally relevant. There are some fundamental aims of the legal system (for example: health, environment, etc.) which could not be fully accomplished except through progressive taxation.

SOMMARIO: **1.** Il passaggio dalla finanza neutrale a quella funzionale - **2.** Il laboratorio scientifico della Scuola di Pavia e la sua influenza nello studio dei tributi extrafiscali - **3.** I lavori dell'Assemblea Costituente sul tema della finanza extrafiscale - **4.** L'individuazione del parametro costituzionale di riferimento dei tributi extrafiscali - **5.** Segue: l'art. 53 della Costituzione e il suo ruolo decisivo per la legittimità dei prelievi extrafiscali - **6.** La capacità contributiva come parametro di valutazione dei tributi extrafiscali - **7.** Finanza extrafiscale e principio di uguaglianza tributaria - **8.** I limiti sostanziali dei tributi extrafiscali - **9.** La tutela della iniziativa economica nei confronti dei prelievi extrafiscali - **10.** Principio di progressività e finalità extrafiscale del tributo.

1. *Il passaggio dalla finanza neutrale a quella funzionale* - Per inquadrare correttamente il tema del dovere fiscale nella prospettiva dei tributi extrafiscali[1] è necessaria una preliminare e sintetica digressione di carattere

[1] La distinzione tra tributi fiscali e tributi extrafiscali si fonda sulla circostanza che i primi hanno come fine quello di procurare le entrate affinché lo Stato possa finanziare le spese pubbliche; i secondi, invece, perseguono, in via principale, finalità diverse (che tuttavia devono essere, come si vedrà nel prosieguo, socialmente rilevanti in quanto trovino nei valori espressi dalla Costituzione la loro fonte) e solo in un secondo momento perseguono il fine di procurare

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

storico sulle ragioni che hanno condotto al passaggio dalla c.d. finanza "neutrale" a quella "funzionale".

Nel secolo XIX lo Stato limita il più possibile il suo intervento nella sfera privata; si ripropone dei fini circoscritti che sono per lo più diretti a tutelare la propria sovranità (specie nei rapporti con gli altri Stati).

Questa linea di condotta si fonda sulla convinzione che evitando ingerenze nell'economia per mezzo dell'attività finanziaria, il mercato porti da sé all'equilibrio e al corretto impiego dei fattori produttivi.

Tuttavia questa tendenza si inizia a incrinare verso la fine del secolo e a ridosso della prima guerra mondiale con lo sviluppo della c.d. finanza della riforma sociale[2]; di pari passo anche la ricerca scientifica si indirizza verso nuovi temi e l'analisi si concentra sulla funzione neutrale del tributo che viene messa in discussione, ad appannaggio di una nuova impostazione nella quale si valorizza l'aspetto (o meglio: l'effetto) redistributivo che con l'attività finanziaria si poteva perseguire.

Siamo in un momento storico in cui inizia a svilupparsi il movimento operaio socialista e si manifestano le prime forme di intervento dello Stato nell'economia.

La ricerca scientifica nella materia economico-finanziaria collegata a questa nuova tendenza si concretizza nelle c.d. Scuole sociologiche o politiche.

Dopo la prima guerra mondiale questo *trend* si accentua notevolmente spinto soprattutto dai nuovi problemi sociali ed economici che un conflitto di quella entità ha creato.

La dottrina finanziaria, in questo contesto, inizia ad affrontare temi sino ad allora studiati in una prospettiva diversa: lo studio si incentra sul rapporto tra pressione tributaria e prestito; tra imposizione, produzione e distribuzione del reddito; si sostiene la legittimità del ricorso a imposte

un'entrata. Su questa distinzione la letteratura è vasta: per tutti cfr. I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, Torino, 1965, pag. 99 ss.; F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970, pag. 320 ss.; F. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pag. 72 ss. e pag. 147 ss..; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 81 ss. ma spec. pag. 239 ss; di recente G. Melis, "Capacità contributiva (principio di)", in *Dig. Dis. Pubbl.*, Milano, 2017, pag. 106 ma spec. pag. 114 e ss. Per un esame complessivo dei tributi extrafiscali l'opera monografica più completa allo stato attuale, dopo l'entrata in vigore della Costituzione, è di F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, Napoli, 1973. Per un esame comparato dei prelievi extrafiscali si veda Y. Martul-Ortega, "I fini extrafiscali dell'imposta", in AA.VV., *Annuario di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), Padova, 2001, pag. 655 ss.

[2] Cfr. G. Ardant, *Storia della finanza mondiale*, Roma, 1981, pag. 244 ma spec. pag. 263 ss. ove una ricostruzione storica di particolare interesse; per un esame soprattutto in chiave economica vd. R. A. Musgrave, *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna, 1995, pag. 56 ss.; F. Forte - P. Bondonio - L. Jona Celesia, *Il sistema tributario*, vol. I, Milano, 1988, pag. 367 ma spec. pag. 395 ss., *passim*; per una sintesi G. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1987, pag. 11 ss. e pag. 305 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

progressive sul reddito, all'imposta di successione, al fine di ridurre le disuguaglianze sociali.

Ma è la crisi del 1929 che suggella definitivamente il prevalere di questo orientamento e segna il passaggio dalla finanza neutrale a quella funzionale.

Vi è dunque il superamento della "finanza neutrale", intesa come dovere di astensione da ogni intervento sul libero gioco delle forze economiche, che aveva come compito principale (se non unico) soltanto quello di assicurare la copertura delle spese pubbliche per mezzo di oneri ripartiti tra i consociati secondo criteri di uguaglianza prevalentemente formale.

Questo avviene (il superamento) a favore della "finanza funzionale" che ha la finalità di intervenire nel campo sociale ed economico per fine di tutela, redistribuzione, occupazione; ma soprattutto applica una ripartizione degli oneri pubblici secondo criteri di eguaglianza sostanziale, che legittimano e giustificano sovratassazioni per i ceti più agiati ed esenzioni per gli altri.

Deriva che le entrate e le spese pubbliche non sono più soltanto strumenti finanziari necessari per organizzare i servizi pubblici, ma sono anche e soprattutto strumenti per provocare effetti economici che alterino le componenti del mercato e modifichino la distribuzione della ricchezza[3].

D'altronde l'esperienza storica ha dimostrato che la libera concorrenza, se completamente abbandonata a sé stessa, da un lato, tende a chiudersi in accordi e per l'effetto a creare situazioni monopolistiche od oligopolistiche; dall'altro non assicura né un'equa distribuzione della ricchezza fra i cittadini, né una armonica ripartizione delle risorse fra bisogni pubblici e privati. È per questa via che si giunge alla convinzione che i compiti tradizionali dello Stato devono mutare, o quantomeno ampliarsi; quindi allo Stato liberale succede in quasi tutti i Paesi lo Stato sociale[4].

2. *Il laboratorio scientifico della Scuola di Pavia e la sua influenza nello studio dei tributi extrafiscali* - È in questo contesto storico che prendono avvio tutta una serie di studi, ricerche, sulla finanza funzionale e sui tributi extrafiscali, che nella Scuola di Pavia[5] trovano particolare attenzione scientifica[6].

[3] Cfr. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, cit., pag. 87 ss.; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 242 ss.

[4] Cfr. F. Moschetti, op. ult. cit., pagg. 241-242.

[5] Su cui S. Steve, "L"officina' di Benvenuto Griziotti", in *Riv. dir. fin.*, 1990, I, pag. 471 ss.; F. Osculati, *La figura e l'opera di Benvenuto Griziotti*, Milano, 2007, pag. 3 ss.; S. Cipollina, "La fondazione della 'Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze' nei documenti dell'Archivio Griziotti di Pavia", in *Riv. dir. fin.*, 2017, I, pag. 265 ss.; e per gli sviluppi scientifici della Scuola di Pavia nella prospettiva giuridica vd. le interessanti ricostruzioni di S. Cipollina, "Gian Antonio Micheli (1913-1980): dalla scuola di Benvenuto Griziotti alla direzione della Rivista di diritto finanziario e scienza della delle finanze", in *Riv. dir. fin.*, 2013, I, pag. 103 ss.; Id., "Enrico Allorio (1914-1994): il carteggio con Benvenuto Griziotti e la Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", in *Riv. dir. fin.*, 2014, I, pag. 131 ss.

[6] Cfr. F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 22 ss., nt. 35.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le implicazioni economico-giuridiche della finanza funzionale non sfuggono all'acume di Griziotti che al tema dedica degli importanti saggi[7], nei quali emerge l'idea che nelle entrate fiscali si rilevano, oltre alle funzioni finanziarie di procurare mezzi agli enti pubblici per coprire le loro spese, anche funzioni accessorie di carattere sociale.

Questa funzione sociale si manifesta con la natura dell'imposta, con la struttura (aliquote progressive) delle singole entrate, e con la destinazione cui è riservata l'entrata.

Secondo Griziotti quando le funzioni sociali primeggiano su quelle finanziarie si ha la finanza extrafiscale[8]; questa impostazione dogmatica è coerentemente portata a conclusione sostenendo che le entrate fiscali sono uno strumento indiretto per il conseguimento dei fini dello Stato che vengono soddisfatti per mezzo delle spese pubbliche in cui si convertono; viceversa le entrate extrafiscali sono uno strumento diretto e immediato per attuare i fini pubblici[9].

Dalle basi di questa teoria germina l'opera di Mario Pugliese, uno dei più validi allievi di Griziotti, che nel 1932 sarà pubblicata con il titolo: "La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli Stati moderni"[10].

È un'opera di notevole spessore scientifico tanto da imprimere al tema della finanza extrafiscale una tale rilevanza che diventa motivo di discussione in sede di lavori preparatori svolti dalla Commissione Studi per la Costituzione[11]; inoltre le conclusioni ivi raggiunte mantengono ancora oggi dopo circa un secolo una straordinaria attualità.

La sintesi estrema del pensiero di Pugliese è nel senso che lo Stato contemporaneo per sua "naturale evoluzione storica e per imperiosa necessità deve svolgere un ruolo attivo per il raggiungimento del fine di benessere e prosperità nazionale"[12].

Da qui deriva la necessità che lo Stato si avvalga dello strumento finanziario per il raggiungimento dei suoi fini generali (non fiscali) che tende a una politica fiscale redistributiva capace di modificare i rapporti di ricchezza tra le varie classi sociali[13].

Con una notevole sensibilità giuridica nell'opera si coglie un netto distacco dalle impostazioni prettamente economiche (per lo più facenti

[7] B. Griziotti, "I principi delle entrate extrafiscali", in *Riv. dir. fin.*, 1951, pag. 368 ss.

[8] B. Griziotti, *I principi delle entrate extrafiscali*, cit., pag. 371.

[9] Questa impostazione è presente chiaramente anche nella tesi di F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano,* cit., pag. 322 e pag. 323 ss.; Id., "Capacità contributiva", in *Nov.ssmo Dig. It., Appendice*, 1980, pag. 1023 ss.

[10] Quest'opera sarà pubblicata nella collana degli *Studi di diritto politica economia e finanza* diretta da Griziotti, presso l'Istituto di finanza della R. Università di Pavia.

[11] Nello stesso senso anche F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 10, nota 1.

[12] M. Pugliese, *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli Stati moderni*, Padova, pag. 5 ss.

[13] M. Pugliese, op. ult. cit., pag. 21 ss. ma spec. pag. 36 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

capo ad A. Wagner[14] e agli studi di scienza delle finanze), in quanto l'autorevole studioso si pone il problema di individuare i limiti sostanziali cui il legislatore deve attenersi nella finanza extrafiscale[15].

Questi limiti vengono individuati in tutta una serie di principi, tra i quali primo tra tutti spicca quello di capacità contributiva[16]; è con riguardo ad esso che l'autore afferma che "Lo Stato deve proporsi dei fini, la cui attuazione non costringa ad uscire dall'ambito segnato dalla capacità contributiva dei cittadini anche se sfruttata sino al limite estremo, perché se da tale ambito si uscisse, ponendo alla finanza fini più profondamente redistributivi, è ad altri principi finanziari che occorre far ricorso"[17].

3. *I lavori dell'Assemblea Costituente sul tema della finanza extrafiscale* - Sulla scorta di questo viatico scientifico si giunge ai lavori preparatori della Costituzione e al dibattito sul tema della extrafiscalità[18]; sarà uno dei motivi di discussione più intensi in sede di Commissione Studi posto che vi erano due antitetiche e inconciliabili impostazioni.

Da una parte vi era chi sosteneva che "la potestà tributaria venga nettamente distinta e discriminata da altre forme di azione pubblica che tende, per mezzo del pagamento di determinate somme, ad influire sulla determinazione dei singoli nella vita economica e sociale. Per cui il problema della finanza extrafiscale si risolve proponendo di escluderla dal campo dei tributi, nonché dalla applicazione delle regole proprie relative a questi ultimi"[19].

Dall'altra parte si riteneva invece - con una impostazione che poi è quella che ha prevalso - come "il problema da un punto di vista teorico è notevole, ma analizzato nel concreto tende a sfumare". Si affermava che "non vi è dubbio che ogni tributo opera nella vita economica e sociale, determinando azioni e reazioni del contribuente; modificando le abitudini dei singoli; apportando variazioni nelle correnti di produzione e consumo. E poiché il legislatore quando disciplina le imposte considera i loro effetti immediati, è naturale che in tal modo si passi gradatamente dalle imposte in cui prevale il criterio puro dell'imposizione a imposte ispirate da criteri extrafiscali; e

[14] A. Wagner, *La scienza delle finanze* (traduzione a cura degli avvocati M. Ferraris e G. Bistolfi), Torino, 1891, pag. 884 ss. ma spec. pag. 946, ove tratta il tema del prelievo tributario avente finalità extrafiscale sebbene in una prospettiva marcatamente economica e definendolo "imposta politico-sociale".

[15] M. Pugliese, op. ult. cit., pag. 57, pag. 60 e pag. 71 ss.

[16] M. Pugliese, op. ult. cit., pag. 61 ss.

[17] M. Pugliese, op. ult. cit., pag. 62.

[18] Su cui si veda F. Fichera, "Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", in *Riv. dir. fin.*, 1997, I, pag. 486 ma spec. pag. 513 ss.

[19] Cfr. Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, vol. V, *Finanza*, vol. II, *Appendice*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, pag. 11. Questa tesi è da ricondurre al Borgatta e al Biamonti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

questo al punto che è difficile identificare il momento in cui si degrada da un fenomeno all'altro"[20].

Per cui Vanoni concludeva - dato che era l'estensore di questa relazione - ritenendo che ogni tentativo di differenziare le due attività non farebbe altro che complicare la formula legislativa senza apportare alcun vantaggio pratico; pertanto "è preferibile lasciare alla dottrina di approfondire ulteriormente la natura della finanza extra-fiscale e di rimettersi alla elaborazione giurisprudenziale per la risoluzione dei problemi concreti che sorgono intorno alla applicazione delle regole dei tributi ai provvedimenti che del tributo conservano unicamente la forma"[21].

La Commissione Studi, muovendosi sempre in questa prospettiva ma ampliando l'orizzonte dell'analisi dei tributi tanto fiscali quanto extrafiscali, evidenziava come fosse innegabile che certe misure fiscali potessero avere profonde conseguenze sulle strutture economiche e sociali; da questo derivava la necessità che ai fini redistributivi si avesse una opportuna combinazione della politica dell'entrata con la politica della spesa, sviluppando i servizi che vanno a vantaggio dei più poveri e ponendo il carico sui più facoltosi[22].

Questo vivace dibattito sul tema della extrafiscalità - con le notevoli implicazioni teoriche e pratiche che comporta, nonché con le interrelazioni scientifiche che presenta con altre discipline giuridiche ed economiche - si inserisce in quello sulla fiscalità, che si è svolto parallelamente, ed il tutto è rifluito nella formulazione dell'art. 53 Cost.

È derivato, come è stato attentamente evidenziato, che la Costituzione, con specifico riguardo alla materia tributaria, contempla un ruolo nuovo che l'attività tributaria svolge nella società contemporanea, in modo da considerare in termini unitari l'aspetto della extrafiscalità e quello della fiscalità; così facendo si disciplina in maniera omogenea il fenomeno tributario alla stregua di principi e vincoli a carattere sostanziale derivanti dalle norme finanziarie[23].

Questa affermazione necessita di una precisazione. La Costituzione rappresenta il superamento delle concezioni neutrali dell'imposizione e tende verso una chiara concezione funzionale; tuttavia non è una "funzionalità" indeterminata quella a cui essa (la Costituzione) si rifà, ma è una funzionalità che ha dei contenuti, dei fini, dei programmi, che trovano

[20] Cfr. *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, vol. II, cit., pag. 11.

[21] Vd. *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, loc. ult. cit.

[22] In questi termini Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, vol. V, *Finanza*, vol. I, *Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, pagg. 192-193.

[23] Vd. F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 18.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

negli stessi valori della Costituzione il loro fondamento e la loro connotazione giuridica[24].

4. *L'individuazione del parametro costituzionale di riferimento dei tributi extrafiscali* - Abbiamo detto poc'anzi che la Commissione Studi concluse l'analisi del tema della extrafiscalità ritenendo che fosse compito della dottrina approfondire la natura giuridica della finanza extrafiscale.

A questo impegno la dottrina non si è sottratta[25]; tuttavia, adesso, lo studio dei tributi extrafiscali comporta necessariamente un confronto diretto col parametro normativo di riferimento della materia tributaria: l'art. 53 Cost.

Il confronto (e per taluni lo scontro) con questa norma, con il suo contenuto più autentico, non fu semplice: nel senso che vi furono, da una parte, coloro che pur riconoscendo la fisiologica esistenza nello Stato contemporaneo dei tributi extrafiscali, escludevano che essi trovassero legittimazione - e quindi rispondessero a questo in ordine al contenuto giuridico - nell'art. 53 Cost.; dall'altro vi erano coloro che collocavano i tributi extrafiscali in seno ad esso, e ne interpretavano il contenuto alla luce delle necessarie finalità costituzionali - espresse in fini, valori e principi contenuti nella Costituzione - che di volta in volta i singoli tributi (extrafiscali) perseguivano.

La tesi che escludeva questi tributi dall'alveo dell'art. 53 Cost. fu proposta per prima da Griziotti che, in sintesi, riteneva come la disposizione costituzionale riguardando il rapporto tra le pubbliche spese e le entrate che servono a coprirle in ragione della capacità contributiva, si riferisse necessariamente soltanto a quei tributi aventi il carattere fiscale di provvedere al fabbisogno finanziario e, quindi, alle sole imposte[26]; ciò troverebbe conferma nel principio di progressività che deve attenersi alla funzione fiscale e non a quella extrafiscale dei tributi.

Sviluppando ed elaborando questa teoria altri due studiosi sono giunti alle stesse conclusioni ma sulla scorta di argomentazioni in parte divergenti[27].

---

[24] F. Fichera, op. ult. cit., pag. 27.

[25] Per una critica allo studio della extrafiscalità che non sarebbe stata condotta con rigore giuridico essendo rimasto (lo studio) "non lievemente ostacolato dalle note pregiudiziali antifinalistiche kelseniane che hanno largamente permeato la cultura giustributaristica" vd. S. La Rosa, "Le agevolazioni tributarie", in AA.VV., *Il diritto tributario e le sue fonti*, *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), vol. I, 2 Padova, 1994, pag. 402 ma spec. pag. 404.

[26] B. Griziotti, "Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni", in *Saggi sul rinnovamento dello studio delle Scienze delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, pag. 368, che afferma come "il dovere contributivo è da limitare alla funzione fiscale, con esclusione di quella extrafiscale dei tributi"; Id., "L'imposta come istituto della finanza fiscale e della finanza extrafiscale", in *Riv. dir. fin.*, 1943, pag. 171.

[27] Il riferimento è a F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 320 ss.; Id., *Profili di una teoria giuridica dell'imposta*, Milano, 1969, pag. 24 ss.;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per entrambi il dato di partenza resta sempre la tesi di Griziotti: poiché l'art. 53 Cost. si riferisce solo alle imposte vincolate al fine di procurare una entrata per far fronte alla spesa pubblica, tutti i prelievi che non hanno questa finalità esulano da questa norma.

Essi aggiungono che l'art. 53 al comma 1 fa specifico riferimento alla capacità contributiva che esprime soltanto "il modo di perseguire il fine sociale del finanziamento delle pubbliche spese"[28]; viceversa i tributi extrafiscali, e i principi distributivi ad essi sottesi, esprimono determinati fini sociali ammessi e riconosciuti dalla Costituzione, ma che tuttavia non entrano in contatto con la capacità contributiva[29].

Pertanto, secondo questa dottrina, poiché i tributi extrafiscali non sono diretti a procurare un'entrata per far fronte alle spese pubbliche, bensì a perseguire fini sociali previsti dalla Costituzione, è nelle norme costituzionali che prevedono questi fini che trovano la loro legittimazione[30] e il loro parametro normativo di riferimento (con tutte le relative conseguenze anche in ordine al giudizio di costituzionalità).

In particolare questa dottrina individua nell'art. 41, comma 3, Cost. - ove è previsto che il legislatore debba perseguire fini sociali mediante l'attività economica pubblica - il primo e fondamentale referente normativo dei tributi extrafiscali; dopodiché a questo articolo si aggiungono, di volta in volta, le norme costituzionali che prevedono altre finalità socialmente rilevanti che vengono perseguite con il tributo extrafiscale[31] (si pensi alla salute, all'ambiente, al lavoro, al risparmio, etc.)[32].

Come ulteriore argomento teso ad escludere dall'area normativa dell'art. 53 Cost. i tributi extrafiscali, sempre sulla scia di questa dottrina, si è posto in evidenza come questa norma non si occupi della finanza extrafiscale che è invece diretta a regolamentare l'economia e ad interferire nello

nonché a F. Forte, "Note sulle norme tributarie della Costituzione italiana", in *Jus*, 1957, pag. 388 spec. pag. 412; impostazione poi riproposta e rivista in chiave di tendenziale esclusione della possibilità di istituire tributi aventi finalità extrafiscali: vd. F. Forte - P. Bondonio - L. Jona Celesia, *Il sistema tributario*, vol. II, cit., pag. 567 ss.

[28] F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 323, pag. 327 ss.

[29] F. Maffezzoni, op. ult. cit., pagg. 326-327.

[30] F. Maffezzoni, op. ult. cit., pagg. 333-334; nello stesso senso anche F. Forte, *Note sulle norme tributarie della Costituzione italiana*, cit., pag. 388.

[31] Questo anche allo scopo di un eventuale sindacato sulla legittimità del tributo extrafiscale introdotto a perseguire lo scopo voluto. Infatti, come nota F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 251, non è escluso che un tributo extrafiscale possa essere inidoneo a raggiungere lo scopo.

[32] Cfr. F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 320 ss.; e per una sintesi Id., *Capacità contributiva*, cit., pag. 1023. Sulla tutela di questa tipologia di "beni" socialmente rilevanti cfr. A. Amatucci, "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, pag. 351 ss.; di recente efficacemente sul punto G. Melis, "Capacità contributiva (principio di)", cit., pag. 114 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

svolgimento dell'attività economica nel mercato; per questo motivo l'attività tributaria extrafiscale può entrare in contrasto con il principio di capacità contributiva e col principio di uguaglianza che da esso promana[33].

Il corollario che da ciò trae quest'altra dottrina - sostanzialmente coincidente con quella precedente - è che i tributi extrafiscali sono giustificati e trovano legittimazione negli artt. 41, 42, 43 e 44 della Costituzione che disciplinano l'intervento pubblico nell'economia[34] [35].

5. *Segue: l'art. 53 della Costituzione e il suo ruolo decisivo per la legittimità dei prelievi extrafiscali* - In una prospettiva del tutto inversa, invece, si collocava quella parte della dottrina che ha dimostrato come i tributi extrafiscali trovino un primo e fondamentale referente nell'art. 53 Cost., sebbene non sia il solo, dovendo detti tributi essere sempre ispirati da finalità, valori, che trovino nelle norme della Costituzione la loro fonte.

È stato fatto notare come né dai lavori preparatori, né dal testo dello stesso art. 53 Cost., è dato dedurre che il legislatore Costituente nel dettare questa norma, abbia voluto escludere ogni funzione extrafiscale dall'ambito tributario[36].

Come ha lucidamente evidenziato Micheli l'art. 53 Cost. malgrado l'apparente configurazione "neutrale" dell'imposta - cioè come mezzo esclusivo per la ripartizione del carico delle spese tra i consociati - non esclude che il tributo possa essere determinato, nei suoi elementi oggettivi e soggettivi, dalle varie finalità extrafiscali sempre che quelle finalità non siano in contrasto con i precetti costituzionali[37].

---

[33] Così F. Forte, *Note sulle norme tributarie della Costituzione italiana*, cit., pag. 388; ma vedi pure l'opera collettanea F. Forte - P. Bondonio - l. Jona Celesia, *Il sistema tributario*, vol. II, cit., pag. 567, in cui sostiene che "tutti i tributi hanno, accanto agli effetti di gettito, anche effetti modificativi del processo economico, vuoi nei suoi aspetti allocativi e distributivi. Me le imposte che hanno come scopo precipuo l'intervento economico sono un'eccezione nei sistemi democratici in cui la Costituzione riconosce ai cittadini di libertà civili, politici, etici ed economici di pensiero... l'impiego extrafiscale delle imposte risulta quasi precluso, se si rispettano i principi che ispirano il trattato della Comunità Economica Europea, il quale ha vietato ai singoli stati di adottare imposte che favoriscano un consumo nazionale rispetto a uno estero".

[34] Cfr. F. Forte, *Note sulle norme tributarie della Costituzione italiana*, cit., pag. 388.

[35] È stato fatto notare da F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 81 come queste tesi scontassero l'errore di fondo di far coincidere il concetto di concorso alle spese pubbliche con quello di imposta avente solo finalità fiscali.

[36] Così I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 100 che aggiunge come l'accoglimento del principio di capacità contributiva, il minimo vitale, nonché la stessa adozione del principio di progressività, sono prove di un orientamento costituzionale che si discosta dalla vecchia concezione della finanza neutrale; successivamente I. Manzoni - G. Vanz, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, pag. 54; altresì F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 48 ss.

[37] G. A. Micheli, *Diritto tributario*, Torino, 1981, pag. 91.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Anzi, aggiunge come costituisca una illusione giuridica oltre che finanziaria, che esistano tributi che rispondono esclusivamente ad una concezione tributaria, cioè di percezione dell'entrate[38].

L'autorevole studioso fa notare come non abbia fondamento giuridico l'osservazione secondo cui il collegamento tra tributo e spesa da un lato, e capacità contributiva dall'altro, sono in contrasto con ogni finalità del tributo diversa da quella di procacciare entrate. Questo perché lo strumento del tributo è impiegato sempre quando può dar luogo ad una prestazione coattiva, e quindi un'entrata, per far fronte alle spese pubbliche.

Se poi per la tecnica del tributo questo è atto più a scoraggiare i singoli, a non porre in essere che a porre in essere, i fatti o gli atti che costituiscono il presupposto per l'applicazione del tributo stesso (e la storia legislativa a tal proposito conosce i dazi protettivi) questo non impedisce a quel tributo di svolgere la sua funzione di procacciare entrate, anche se queste siano minori di quanto potrebbero. In tutte queste ipotesi non si può negare la funzione tipica del tributo che resta un tipico meccanismo tributario[39].

D'altronde una conferma indiretta che i tributi extrafiscali rientrino nello spettro applicativo dell'art. 53 Cost. si ritrae dalla circostanza che se si ritiene - come è pacificamente riconosciuto dalla dottrina - costituzionalmente legittimo il perseguimento di fini extrafiscali per mezzo di esenzioni o agevolazioni - pur con tutti i limiti che queste comportano - del pari non vi è ragione di negare *a priori* l'ammissibilità e la loro ricomprensione nell'art. 53 Cost.[40].

---

[38] G. A. Micheli, "Profili critici in tema di potestà di imposizione", in *Riv. dir. fin.*, 1964, I, pag. 28; nella letteratura spagnola vi è chi ha affermato come "l'esistenza di imposte fiscali chimicamente pure, a nostro avviso, non è riscontrabile in alcun ordinamento tributario": così E. Lejeune Valcarcel, "Aproximaciòn al principio de igualdad tributaria", in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, 1980, pag. 171.

[39] In tal senso espressamente G. A. Micheli, "Intervento al II Convegno di studi di economia e politica industriale", in *Riv. pol. ec.*, 1964, pag. 503 ma spec. pag. 505; nello stesso senso E. De Mita, "Capacità contributiva", in *Dig. Disc. Priv. - Sez. Comm.*, Torino, 1987, pag. 464; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 102, afferma: "Ché se poi il presupposto del tributo non viene ad esistenza. È chiaro che il tributo non può trovare applicazione e dare quindi un'entrata all'erario; ma questo vale per qualsiasi tributo, anche il più fiscale, e non può certo significare ch'esso non sia suscettibile di procurarla".

Al riguardo si veda anche L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pag. 311 ma spec. pag. 312 il quale sostiene che qualora la tassazione sia così elevata da eliminare ogni convenienza a svolgere una determinata attività, di modo che non si possa parlare più di "imposta" se non formalmente - e dunque si fuoriesca di fatto dall'orbita dell'art. 53 Cost. - non esclude che vi siano casi in cui la convenienza all'attività - pertanto alla realizzazione del presupposto - non venga meno (pag. 312, nota 132).

[40] I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 101; vd. altresì S. La Rosa, "Esenzioni e agevolazioni tributarie", in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 1989, pag. 1, che evidenzia come, in via di principio, non vi sarebbe una violazione dell'art. 53 Cost. in quanto questa norma consente al legislatore "valutazioni diversificate in dipendenza di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Non sarebbe corretto su piano di stretta ermeneusi, né fornirebbe utilità pratica distinguere tributi fiscali e tributi extrafiscali in seno all'art. 53 Cost.; questa norma ha una efficacia vincolante nei confronti di tutto il "fenomeno tributario", con il corollario che pur distinguendo le due tipologie di tributi, essi sarebbero comunque ricompresi al suo interno.

Inoltre l'esclusione dei tributi extrafiscali dall'art. 53 Cost. tradirebbe il significato della formulazione nella Costituzione di un principio di giustizia distributiva tributaria[41].

Questa giustizia deve vedersi nell'intento di tutelare, in una certa misura, l'interesse dei contribuenti ad una imposizione uniforme; e questa tutela risulterebbe totalmente inesistente se le norme comunque ispirate ai fini extrafiscali rimanessero estranee a quel principio[42].

Con la conseguenza che il criterio da seguire per valutare la conformità o meno al principio di giustizia distributiva tributaria di un prelievo extrafiscale sarà di legittimità se l'impiego dell'imposta con intenti extrafiscali non violi la distribuzione equa del carico tributario; mentre il giudizio sarà di illegittimità se il perseguimento di determinati obiettivi di politica economica comporta il sacrificio della giustizia tributaria[43].

Da ultimo non si può non dar rilievo alla circostanza che i tributi non sono mai fini a sé stessi, ma un mezzo per il conseguimento di uno scopo ulteriore; il prelievo tributario è una sorta di traguardo relativo, in vista di certe finalità che sono sempre, in un'ultima analisi, d'ordine extrafiscale[44].

Ora, la circostanza che queste finalità siano perseguite dal tributo direttamente (anziché secondo lo schema: imposizione-entrata-spesa)

esigenze politico-economiche della capacità contributiva di soggetti aventi eguale capacità economica" (op. cit., pag. 3); Id., "Esenzioni tributarie", in *Enc. Dir.*, Milano, 1965, pag. 564; inoltre vd. F. Forte, *Note sulle norme tributarie della Costituzione italiana*, cit., pag. 388 e 418 che esclude solo i tributi extrafiscali dalla capacità contributiva e non anche le esenzioni extrafiscali disciplinate da tributi fiscali; in seguito F. Forte, *Il sistema tributario e la politica fiscale italiana*, vol. I, Torino, 1962, pag. 74 ha escluso entrambe dall'applicazione del principio di capacità contributiva (sottraendole in tal modo all'art. 53 Cost.).

[41] S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, pagg. 31-32; per un esame della giurisprudenza costituzionale sul punto vd. G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, pag. 128 ss.

[42] Così S. La Rosa, op. ult. cit., pag. 32. Condivisa l'idea che in seno alla Costituzione vi è un principio di giustizia distributiva tributaria che legittima il prelievo con finalità extrafiscale, è stato evidenziato come il compito del "giurista è di verificare in che misura è legittima la strumentalità dell'imposta a fini prevalenti di politica economica": vd. F. Sainz de Bujanda, "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario espanol", in *Hacienda y Derecho*, t. III, Madrid, 1963, pag. 374 ss.

[43] Espressamente F. Sainz de Bujanda, "Notas de Derecho Financiero", in *Universidad de Madrid*, 1967, t. I, vol. II, pag.125 ss.

[44] In tal senso I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, pagg. 100-101; di recente I. Manzoni - G. Vanz, *Il diritto tributario*, cit., pag. 54.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non fa venir meno né la funzione propria né la natura del tributo, ma accelera semplicemente il risultato finale[45].

Inoltre tra i vari mezzi a disposizione dell'ente pubblico per attuare finalità di pubblico interesse costituzionalmente rilevanti, lo strumento tributario[46] è uno dei più idonei; specie se deve intervenire nella sfera economica privata in quanto è quello che in maniera sensibile, e senza stravolgimenti, ne incide l'equilibrio[47].

In definitiva si può concludere affermando che l'art. 53 Cost. si applica tanto ai tributi fiscali quanto ai tributi extrafiscali[48]; e per questi ultimi deve pure sussistere l'ulteriore condizione che siano giustificati alla luce dei principi e valori previsti dalla Costituzione al cui conseguimento devono mirare[49].

E replicando a quella dottrina che aveva individuato nell'art. 41, comma 3, Cost. la giustificazione delle entrate extrafiscali[50], si è correttamente evidenziato che se la prestazione coattiva è tributaria si applica l'art. 53 Cost.; mentre la congruenza delle finalità extrafiscali al dettato costituzionale andrà valutato alla stregua delle altre norme della Costituzione[51].

---

[45] Vd. I. Manzoni, op. ult. cit., pag. 101.

[46] Secondo F. Neumark, "Problemas ecònomicos y financieros del Estado intervencionista", in *Derecho Financiero*, Madrid, 1964, pag. 72, l'imposta è il tributo primario con fini extrafiscali; e il mezzo più adeguato e flessibile per i fini extrafiscali è costituito dalle imposte sui redditi.

[47] I. Manzoni, op. loc. ult. cit.; concetto ribadito anche a distanza di molti anni in I. Manzoni - G. Vanz, *Il diritto tributario*, cit., pag. 54.

[48] Comunque questi ultimi siano congegnati; quindi anche se si tratta di esenzioni o agevolazioni. Come spiega F. Sainz de Bujanda, "Teoria juridica de la exenciòn tributaria", in *Hacienda y Derecho*, cit., pag. 419, il ruolo fondamentale nella valutazione giuridica del tributo extrafiscale è svolto dai principi di capacità contributiva e di giustizia fiscale; questi principi sono dei limiti invalicabili all'attribuzione a un tributo di finalità extrafiscali.

[49] Nello stesso senso G. A. Micheli, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, cit., pag. 28 e 29; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 49 ss., pag. 89 e spec. pag. 133 ss.; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 250; N. D'amati, "Schema costituzionale dell'attività impositiva", in *Dir. prat. trib.*, 1964, I, pagg. 486-487; si veda anche F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 320, che insiste in particolar modo su questo aspetto dei fini costituzionalmente rilevanti, in quanto per lui non opera la garanzia dell'art. 53 Cost.; quindi è coerentemente proiettato nella individuazione dei limiti giuridici all'attività del legislatore nei tributi extrafiscali che individua per l'appunto nei fini socialmente rilevanti per la Costituzione.; nella manualistica per tutti A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 46; di recente G. Melis, *Capacità contributiva (principio di)*, cit., pag. 115 ss.

Contra S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., pagg. 33-34 in quanto sostiene che se l'attività tributaria extrafiscale è limitata ai soli fini rilevanti per la Costituzione si vengono a porre notevoli limiti all'uso della stessa attività tributaria.

[50] Vd. F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, pag. 322 ss.; F. Forte, *Note sulle norme tributarie della Costituzione italiana*, cit., pag. 388 ss.

[51] In tal senso G. A. Micheli, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, cit., pag. 27, nota 61; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag.102, nota 60.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Inoltre, non si può sottacere che, a livello assiologico, la funzione extrafiscale del sistema tributario, seppur non esplicitamente inserito o riconosciuto dalla Costituzione, potrebbe sempre e comunque dedursi direttamente da quei principi costituzionali che contengono i criteri informatori della politica economica e sociale[52].

6. *La capacità contributiva come parametro di valutazione dei tributi extrafiscali* - Le conclusioni cui siamo giunti poc'anzi, che sono nel senso di ricondurre i tributi extrafiscali all'art. 53 Cost., pongono una serie di problematiche che nascono proprio da questo innesto.

Ci si chiede in sostanza come si atteggi questa peculiare tipologia di tributi in rapporto al principio di capacità contributiva e al principio di uguaglianza tributaria che da esso discende.

Questo ineludibile confronto tra tributi extrafiscali e principio di capacità contributiva non si è posto soltanto, e prima di tutto, per quella dottrina che ha ricondotto questi tributi sotto l'egida dell'art. 53 Cost.

È una questione che ha riguardato anche quella dottrina che, pur avendo riconosciuto piena legittimità ai tributi extrafiscali, li ha ricondotti all'art. 41 Cost.; tanto è vero che questa, a conferma dell'importanza sostanziale che il principio in esame riveste in ordine all'unitaria potestà impositiva, più che obliterarlo del tutto dalla sua analisi - cosa che forse sarebbe stata sistematicamente più adeguata visto che il referente normativo della extrafiscalità è stato colto nell'art. 41 Cost. oppure, di volta in volta, nelle altre norme che esprimono valori costituzionali da perseguire e tutelare - ha individuato un "rapporto di integrazione" con i principi distributivi extrafiscali.

Nel senso che questi ultimi valgono come criteri imposti dalla Costituzione per delimitare il potere discrezionale che il legislatore ordinario detiene nell'attuazione del principio di capacità contributiva[53].

Ora, che il tributo extrafiscale debba essere espressione di capacità contributiva[54], tanto se questa è interpretata come capacità economica qualificata[55], quanto se è intesa in un'ottica meramente distributiva come

[52] Così T. Rosembuj, *El tributo ambiental*, Barcelona, 1994, pag. 25 e spec. pag. 28 ss.

[53] Così F. Maffezzoni, op. ult. cit., pag. 326 ss.

[54] Espressamente in tal senso L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 309, nota 124 e pag. 303, nota 111; *adde* in precedenza F. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., pag. 23; F. Moschetti, "Capacità contributiva", in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 1988, pag. 4; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 143 ss.; E. De Mita, op. ult. cit., pag. 464; I. Manzoni, op. ult. cit., pag. 104.

[55] Senza indugiare con facili citazioni su questo punto è opportuno solo richiamare alcuni autori che accolgono questo modo di essere della capacità contributiva e gli scritti nei quali l'impostazione teorica viene efficacemente spiegata: vd. per tutti: E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1962, pag. 434 ss.; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 123 ss.; L. Perrone, "Appunti sulle garanzie costituzionali", in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, pag. 577 ss.; G. Falsitta, "Il doppio concetto di capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pag. 905 ss.; G. Gaffuri, "Il senso della capacità

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

criterio di riparto dei carichi pubblici equo e ragionevole[56], non è posto in dubbio.

Nessuna di queste due opzioni interpretative, comunque si intenda la capacità contributiva, esclude che questa debba trovare applicazione anche nei tributi extrafiscali.

Certo, se si adotta la seconda interpretazione la strutturazione di un tributo extrafiscale potrebbe essere più agevole.

---

contributiva", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone - C. Berliri), Napoli, 2006, pag. 21 ss.; G. Puoti, "Il principio di capacità contributiva nel pensiero di G. A. Micheli", in AA.VV., *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, pag. 45 ss.; G. Marongiu, op. cit., pag. 108 ss.; F. Moschetti, "Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra il singolo e la comunità", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pag. 39 ss.; P. Boria, "I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale", in AA.VV., *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), Torino, 2012, pag. 59 ss. ma spec. pag. 84 ss. testo e note; infine per una sintesi della varie posizioni - specie per le due tesi contrapposte su come debba qualificarsi in chiave costituzionale la capacità contributiva - si veda G. Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, ove i contributi, in posizione antitetiche, da un lato di E. De Mita (pag. 245 ss.), G. Falsitta (pag. 253 ss.), F. Tesauro (pag. 283 ss.), G. Gaffuri (pag. 307), e dall'altro, di A. Fedele (pag. 263 ss.) e F. Gallo (pag. 267 ss.).

[56] Dunque una interpretazione della capacità contributiva in un'ottica meramente distributiva, in cui il soggetto passivo di imposta è scelto in relazione a fatti e atti che non dimostrano necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale, e in cui il raggiungimento dell'obiettivo della giusta imposta è affidato al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost. e presupposto dall'art. 53 Cost.: così F. Gallo, "L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva", in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva* (a cura di L. Salvini - G. Melis), Padova, 2014, pag. 3 ss. ma spec. 10 ss.; già in precedenza dello stesso Autore, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, pag. 79 ss., *passim*, ove un'ampia dimostrazione della sua tesi; A. Fedele, "Gli incrementi nominali di valore nell'INVIM ed il principio di capacità contributiva", in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, pag. 57 ma spec. pag. 61 ss.; Id., "La funzione fiscale e la capacità contributiva", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pag. 21 ss.; Id.; "Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione e sui 'limiti' costituzionali all'imposizione", in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 13 ss. ma spec. pag. 19 ss.; è ancora attuale in sintonia con questa impostazione, A. Granelli, *L'imposizione dei plusvalori mobiliari*, Padova, 1982, pag. 21 ma spec. pag. 26 ss. e pag. 192 ss.; F. Batistoni Ferrara, "Capacità contributiva", in *Enc. Dir.*, Milano, 2001, pag. 345 ss.; Id., "Sub art. 53, Capacità contributiva", in AA.VV., *Commentario della Costituzione* (a cura di A. Pizzorusso), Bologna-Roma, 1994, pag. 4 ss.; Id., "Eguaglianza e capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 479 ss. ma spec. pag. 484 ss. (questo Autore ha una impostazione che tende a mediare tra le due tesi contrapposte ma, in alcuni aspetti fondamentali, è più vicina alle posizioni di Gallo e Fedele); sempre in una prospettiva non necessariamente diacronica tra le due impostazioni si leggano le considerazioni di S. Cipollina, "Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale", in *Tra passato e futuro. Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2016, pag. 131 ss., che afferma come i due orientamenti interpretativi della capacità contributiva non sono necessariamente contrapposte in un *aut-aut*, ma al contrario possono comporre un quadro articolato di meccanismi di concorso alle pubbliche spese; T. Rosembuj, "La capacità contributiva del 'non fare'. Il concetto di imposta. A proposito di una importante sentenza della Suprema Corte degli USA", in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pag. 1295 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Infatti, detta impostazione teorica giunge alla conclusione che il riferimento alla capacità contributiva si limita ad imporre al legislatore di selezionare i presupposti anche in relazione a situazioni, condizioni e differenze sociali, che se pur prive di elementi patrimoniali, sono tuttavia espressive, a suo giudizio, dell'attitudine a concorrere alle pubbliche spese e rispondenti a criteri distributivi equi, coerenti e ragionevoli[57] [58].

Ed allora, se è così, i fini costituzionalmente rilevanti che con i tributi extrafiscali si possono perseguire, potranno essere più agevolmente raggiunti - e di riflesso trovare una equa e ragionevole giustificazione *ex* artt. 3 e 53 Cost. - stante la non necessaria ricorrenza dell'attitudine patrimoniale[59] del presupposto impositivo al fine della istituzione del tributo[60].

La tassazione ambientale e le problematiche che essa ha comportato in ordine alla individuazione del suo presupposto possono dimostrare quanto appena detto[61].

---

[57] In questi termini, A. Granelli, *L'imposizione dei plusvalori mobiliari*, cit., pag. 21 ss.; *adde* per gli sviluppi di questa teoria gli scritti citati alla nota precedente di F. Gallo - A. Fedele.

[58] Come notano F. Gallo - F. Marchetti, "I presupposti della tassazione ambientale", in questa *Rivista*, 1999, pagg. 138-139, questa tesi ricostruttiva richiede pur sempre una valutabilità e una misurabilità economica del presupposto anche in termini di potenzialità. Su questo specifico aspetto della teoria in esame vd. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pag. 97 ss., che fa notare come il legislatore ordinario è libero di effettuare le più opportune scelte di riparto dell'obbligo contributivo estrapolando dalla realtà sociale posizioni differenziate dei singoli contribuenti che esprimono non necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale, ma semplici possibilità di vedere soddisfatti loro interessi ed esigenze di vita.

Tuttavia, l'autorevole studioso avverte come un limite a tale scelta vada individuata, oltre che nella misurabilità col metro monetario del presupposto espressivo della relativa potenzialità economica, anche nella rispondenza a un equo e ragionevole criterio distributivo delle situazioni e degli eventi assunti quali indici di concorso alle pubbliche spese (op. ult. cit., pag. 98).

[59] Oppure, con diversa formulazione, una valutazione economica del presupposto che sia attuale e concreta.

[60] E questo specie - come ha rilevato F. Gallo, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, cit., pagg. 4-5 - nell'attuale momento storico considerato che il livello della pressione tributaria sui tradizionali beni di natura reddituale e patrimoniale sta raggiungendo livelli insostenibili; quindi sul piano delle politiche fiscali devono giocoforza ricercarsi nuovi presupposti impositivi e nuovi tipi di ricchezza meno percepibili dai singoli contribuenti, con il fine specifico non solo di finanziare la crescita e lo sviluppo, ma anche di reggere lo Stato sociale (nello stesso senso G. Bergonzini, "Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale?", in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 44 ss.; Id., "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 *Riv. dir. trib.*, 2013, I, pag. 4 ss. ma spec. pag. 26 ss.; e dello stesso Autore, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, vol. I e II, Napoli, 2011, pag. 243 ma spec. pag. 270 ss.).

[61] Come evidenzia G. Melis, *Capacità contributiva (principio di)*, cit., pag. 115 ss. il tema dell'ambiente non è l'unico che può spiegare l'utilizzo extrafiscale del prelievo tributario; infatti l'uso extrafiscale del tributo si collega anche all'istituzione di tributi con finalità disincentivanti, nel senso di attenuare o inasprire l'imposizione in modo da condizionare scelte dei produttori o dei consumatori. Per cui si pensi alla c.d. fiscalità nutrizionale, nata con l'intento

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nei tributi ambientali sin dalla loro introduzione una delle tematiche che ha impegnato la dottrina è stata quella di individuare la situazione-base che rispettasse il principio di capacità contributiva[62].

Le difficoltà maggiori si sono poste per coloro che ritengono la capacità contributiva nel senso di capacità economica qualificata, in quanto si sono trovati difronte allo stabilire se l'unità fisica che determina (o può determinare) un danno che incide sull'ambiente possa essere assunto, *ex* art. 53 Cost., come atto o fatto che esprime una ricchezza attuale e concreta[63].

È evidente che nella loro prospettiva se le unità fisiche sono costituite dall'uso di un prodotto che crea inquinamento si può sostenere che l'indice di capacità contributiva è espressa dal consumo[64]; lo stesso ragionamento

dichiarato di sottoporre a tassazione cibi dannosi (c.d. *junk food*) per la salute in quanto causa di malattie non trasmissibili (malattie cardiovascolari, tumori, diabete, etc.) e agevolare fiscalmente i cibi salutari, e così da orientare le abitudini nutrizionali. In questi casi - conclude giustamente l'autore, op. cit., pag. 115 e nota 39 - lo scopo della legge si realizza quando proprio i tributi non vengono applicati. Infine l'autore fa anche l'esempio dei tributi extrafiscali dettati da connotazioni etico-morali come la "porno-tax" applicata a carico di coloro che producono materiale pornografico. Invece G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, pag. 52 e ss. ma spec. pag. 53, esprime delle perplessità sulla possibilità di utilizzare la leva fiscale per colpire comportamenti contrari alla morale, ove tali comportamenti non siano di per sé espressivi di forza economica; questi mette in discussione la legittimità delle misure fiscali dirette ad imporre imposizioni su attività economiche contrarie al buon costume (c.d. porno tax), in quanto non si può considerare tale contrarietà un fatto espressivo di più intensa capacità contributiva. Si veda anche F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2017, pag. 64 e ss., che riporta una imposizione prevista in altri Stati, quale la "soda tax", che mira a ridurre il consumo di bevande zuccherate.

[62] Su questo specifico aspetto si veda, tra i tanti, F. Gallo, "Profili critici della tassazione ambientale", in questa *Rivista*, 2010, pagg. 3-4; S. Cipollina, "Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale", in *Tra passato e futuro. Percorsi di diritto tributario*, cit., pag. 123 ss. ma spec. pag. 129 ss.; R. Perrone Capano, "L'imposizione e l'ambiente", in AA.VV., *Annuario di diritto tributario*, cit., pag. 449 ma spec. pag. 456 ss.; F. Batistoni Ferrara, "I tributi ambientali nell'ordinamento italiano", in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 1092 ss.; F. Marchetti, "Imposizione fiscale e principio 'chi inquina paga'", in questa *Rivista*, 2005, pag. 1161; di recente il volume a cura di V. Ficari, *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018, pag. 45 ss. ma spec. pag. 215 ss., *passim*.

[63] F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pag. 82 ss.

[64] F. Gallo - F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., pag. 141 ss. per una ricostruzione come imposte sui consumi da assimilare alle accise; gli autori affermano che "nel caso in cui il danno ambientale sia generato dal consumo di un prodotto inquinante, il tributo può essere giustificato *ex* art. 53 della Costituzione assumendo come presupposto il consumo di tale prodotto. Perché tale imposta sui consumi divenga imposta ambientale sui consumi e non solo un'imposta sul consumo caratterizzata da una funzione extrafiscale ambientale … è peraltro necessaria la presenza di alcune condizioni …il carattere ambientale di tale impostasi manifesta … assumendo l'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta" (op. cit., pag. 142); cfr. altresì secondo S. Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, cit., pag. 132 ss. testo e note, "il rilascio di immissioni inquinanti non è, in sé, un fatto-indice di capacità contributiva… Invece il tributo che colpisce il consumo di beni inquinanti presenta questo profilo patrimoniale, conciliando finalità ambientale e principio 'classico' di capacità contributiva"; l'Autrice fa notare come nell'ordinamento

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non possono svolgerlo per quelle ipotesi in cui vi è la produzione ed emissione di gas inquinanti, ossia entità non reddituali che non possono essere collegabili al consumo di beni utili scambiabili sul mercato[65]: in tal caso considerano questi prelievi aventi natura risarcitoria o sanzionatoria.

In tali difficoltà concettuali, con implicazioni pratiche notevoli, non si è trovata invece quella dottrina che intende la capacità contributiva come riparto dei carichi pubblici fondato su equi e ragionevoli criteri distributivi; questa identifica i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nello stesso comportamento umano che procura un danno all'ambiente.

In questo caso se il principio di uguaglianza, sottinteso all'art. 53 Cost., vuole che chi provoca un pregiudizio sociale alla collettività, scaricando su di essa il relativo danno, debba compensare il pregiudizio arrecato, il tributo ambientale è uno strumento idoneo a soddisfare questo principio. Detto tributo è posto a carico del soggetto che produce le emissioni inquinanti e provoca il danno da compensare; il criterio di riparto è costituito dal rapporto tra le emissioni nocive e il possibile danno sopportato dalla collettività[66].

D'altronde non si può nemmeno ignorare che l'altra impostazione teorica della capacità contributiva ha gioco facile per dimostrare la legittimità - o sarebbe meglio dire: la necessità - dei tributi extrafiscali.

Questa infatti ponendo a fondamento della capacità contributiva una capacità economica qualificata da un dovere di solidarietà[67], ossia da un dovere finalizzato e caratterizzato da un prevalente interesse collettivo, non considera la ricchezza del singolo separatamente dalle esigenze collettive[68].

---

tedesco - cfr. K. Tipke - J. Lang, *Steuerrecht*, Koln, 1998, pag. 87 ss. - le imposte sulle emissioni inquinanti (*Emissionsteuern*) non sono state introdotte perché prive di un collegamento certo con la capacità contributiva del soggetto passivo (op. cit., pag. 132). Vd. inoltre F. Picciaredda - P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Padova, 1997, pag. 97 ss., spec. pag. 115 ss. *Contra* F. Batistoni Ferrara, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 1092, che ritiene come non possa essere considerata conforme alla Costituzione una imposta in cui il presupposto consiste nella immissione nell'ambiente di sostanze inquinanti.

[65] Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pagg. 95 e 96; Id., "Profili critici della tassazione ambientale", in questa *Rivista*, 2010, pag. 305 e pag. 306 ss.

[66] In questi termini F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., pag. 306.

[67] In tal senso F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 239; da ultimo P. Boria, "Sub art. 53", in AA.VV., *Commentario alla Costituzione* (a cura di R. Bifulco - A. Celotto - M. Olivetti), Torino, 2007, pag. 1055 ma spec. pag. 1059 ss. testo e note; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, pag. 16 ss.

Nello stesso senso ma nella prospettiva dei tributi extrafiscali F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 133 ma spec. pag. 141; spunti anche in F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 346, tenendo presente però che questo autore rispetto agli altri ha assunto una interpretazione della capacità contributiva quale capacità economica manifestata per mezzo del godimento dei servizi pubblici.

[68] Ancora F. Moschetti, op. ult. cit., pag. 239; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, cit., pag. 34 ss. e spec. pag. 40 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Essa muovendo dal pregnante valore solidale che permea la capacità contributiva ritiene che proprio per via di questa qualificazione l'art. 53 Cost. imponga che capacità economiche dimostranti diverse attitudine a soddisfare fini collettivi siano trattate corrispondentemente a questi ultimi (ossia: in maniera diversa).

In tale prospettiva il fine redistributivo è connaturato all'imposta; con la conseguenza che il carattere solidale permea tutta la sua disciplina tanto sul piano qualitativo - in ordine alla scelta del presupposto di fatto - quanto sul piano quantitativo - in relazione al *quantum* della contribuzione -[69].

Nel solco di questa chiave di lettura, valorizzando il principio di solidarietà insito in quello di capacità contributiva e interpretandolo (quello di solidarietà) alla luce dei valori e dei principi cui si ispira la Costituzione una attenta dottrina, che ha studiato i tributi extrafiscali, è giunto ad una interessante conclusione.

A suo avviso dato che: a) i fini extrafiscali altro non sono che i valori più elevati individuati dalla Costituzione; b) se questi sono interpretati attraverso la lente del principio di capacità contributiva inteso come capacità economica qualificata da un dovere di solidarietà; c) deriva come logico corollario che il legislatore nell'istituire un tributo incontra dei vincoli, dei limiti.

Questi vincoli e limiti, specie nella individuazione del presupposto di fatto, saranno rappresentati sia dal riscontro delle esigenze fiscali dell'ente pubblico e sia al contempo, e in ogni caso, dal riscontro di esigenze extrafiscali in vista del perseguimento dei fini generali dell'ordinamento[70].

In estrema sintesi, secondo questa dottrina, è necessario tener conto tanto degli aspetti quantitativi e qualitativi dell'indice economico preso in considerazione e posto a base del tributo; quanto dei profili di natura extrafiscali rilevanti secondo i fini previsti dalla Costituzione che sono collegati (o connessi) a quel presupposto.

Sebbene i tributi extrafiscali trovino la loro principale ragione nell'intento di perseguire finalità tutelate da valori e principi costituzionali (quali il lavoro, la famiglia, la salute, il risparmio, l'ambiente, etc.), essi, tuttavia, non possono mai risolversi nel concreto in forme impositive a carattere espropriativo[71] o sanzionatorio[72].

---

[69] F. Moschetti, op. ult. cit., pag. 240; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, cit., pag. 24 ss.

[70] Così F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 133 ma spec. pag. 147.

[71] G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2015, pag. 184 che sostiene come "il tributo quale strumento di politica economica non può tuttavia trasformarsi in strumento di iperimposizione espropriativa. Anche l'imposta con finalità extrafiscali deve colpire indici di capacità contributiva e dunque non può espropriare l'intero indice tassato o addirittura più del suo ammontare".

[72] A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., pag. 46; altresì G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 52 e ss.; F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 65.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per quanto questo punto sarà approfondito a breve, laddove analizzeremo i limiti sostanziali dei tributi extrafiscali con particolare riguardo all'iniziativa economica e al diritto di proprietà, qui è necessario solo chiarire che le finalità extrafiscali se, da un lato, legittimano l'utilizzo del tributo come strumento di politica economica; dall'altro non lo giustificano come strumento di ablazione irragionevole dell'intero presupposto tassato[73].

I rapporti tra le finalità extrafiscali e il principio di capacità contributiva sono stati in varie occasioni oggetto di scrutinio di legittimità da parte della Corte costituzionale, sebbene, non con riguardo a veri e propri tributi extrafiscali, quanto con riferimento ad agevolazioni o esenzioni dettate da finalità extrafiscali.

È chiaro però che nulla osta acché le indicazioni di principio da essi ritraibili possano essere riportate anche all'ipotesi dell'esistenza di un tributo *tout court* extrafiscale, piuttosto che essere limitate al caso di esenzioni o agevolazioni dettate da tali finalità ma inserite in un tributo propriamente fiscale; difatti tra le prime (esenzioni e agevolazioni dettate da finalità extrafiscali) e le seconde (tributi extrafiscali) non vi è sostanziale differenza[74].

Ora, la Corte costituzionale ha posto in risalto in tutte le sentenze un aspetto fondamentale: quando vi sono misure tributarie ispirate a finalità

[73] In tal senso G. A. Micheli, *Intervento al II Convegno di studi di economia e politica industriale*, cit., pag. 305 che afferma come il tributo pur potendo adempiere a funzioni non fiscali "esso non può trasformarsi in uno strumento di oppressione di una classe a favore di un'altra o di certi soggetti dell'attività economica contro altri perché a ciò ostano i principi dell'art. 3, I comma della Costituzione, i precetti dell'art. 25, II comma o 53 secondo il quale i tributi non possono avere un effetto ablativo dell'oggetto dell'imposizione per il solo fatto di essere ordinati ad un certa politica economica"; nello stesso senso F. Maffezzoni, op. ult. cit., pag. 344 ss.; G. Melis, *Capacità contributiva (principio di)*, cit., pagg. 115-116. Per una analisi comparata su questo profilo vd. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 301 ss., note 105 e 106 (per citazioni di letteratura tedesca sul tema).

[74] Per tutti in tal senso A. Fedele, *Appunti di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 178; F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1994, pag. 60 ss. e spec. pag. 125 ss.; vd. anche G. Melis, *Capacità contributiva (principio di)*, cit., pag. 114 ss. Su questo punto è necessaria una precisazione su un tema che non può essere affrontato in questa sede, posto che non riguarda direttamente l'oggetto di studio in esame, e soprattutto perché, data l'importanza, richiederebbe un'autonoma trattazione. Come ha rilevato in maniera condivisibile G. Melis, op. ult. cit., pag. 115, la legittimità costituzionale di trattamenti agevolativi in chiave extrafiscale "deve confrontarsi con il diritto europeo ed in particolare con la disciplina degli aiuti di Stato contenuta nel Trattato FUE": infatti il trattamento differenziato (effetto dell'agevolazione con finalità extrafiscale) potrebbe risolversi in un vantaggio per talune imprese o determinate produzioni, in guisa da falsare la concorrenza in ambito europeo, senza che a tale divieto ostino le finalità anche costituzionali perseguite dal legislatore nazionali, irrilevanti in sede europea (cfr. G. Melis, op. ult. cit., pag. 115 e nota 38). Questo vuol dire che i tributi extrafiscali sono legittimi nei limiti in cui, oltre a rispettare i limiti di diritto interno, non siano espressione, diretta o indiretta, mediata o immediata, di violazione dei principi che fondano l'ordinamento comunitario.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

extrafiscali esse presuppongono pur sempre l'esistenza di capacità contributiva.

Nel caso specifico della istituzione della Socof, ha espressamente precisato che "la norma di esonero presuppone la capacità contributiva all'atto stesso in cui esclude, per motivi extrafiscali, l'applicazione della disciplina ordinaria"[75].

Inoltre la Corte non ha mancato di sottoporre ad analisi un potenziale "giudizio di prevalenza" tra principi costituzionali; in altri termini si è posta il problema se nell'analisi delle misure extrafiscali (nella specie si trattava di esenzioni extrafiscali) si debba dare prevalenza al principio di capacità contributiva oppure ai fini extrafiscali che sono sempre altrettanto costituzionalmente rilevanti in quanto ispirati da valori e principi contenuti nella Costituzione.

La soluzione è stata netta - e non è mai stata oggetto di revisione - nel senso che "l'art. 53 Cost. può essere ritenuto pari ordinato ma non prevalente" rispetto agli altri fini costituzionali[76].

7. *Finanza extrafiscale e principio di uguaglianza tributaria* - L'aver ricondotto i tributi extrafiscali nell'alveo dell'art. 53 Cost. sconta, come abbiamo detto, anche il confronto diretto con il principio di uguaglianza tributaria[77].

È noto che questo principio non rappresenta una semplice riformulazione in chiave tributaria del generale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., ma lo integra e lo supera risolvendosi, come afferma la Corte

[75] Corte cost., 23 maggio 1985, n. 159. Critico nei confronti di questa sentenza F. Moschetti, "Agevolazioni fiscali, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi", in *Digesto Disc. Priv. - Sez. Comm.*, Torino, 1987, pag. 76, testo e nota 92, che ritiene come non si ponga mai un problema di compatibilità con la capacità contributiva pena l'incostituzionalità della norma di esenzione o agevolativa motivata da ragioni extrafiscali.

[76] Così Corte cost. 27 luglio 1982, n. 142 in tema di detrazioni derivanti da spese mediche sostenute all'estero; Corte cost. 7 luglio 1986, n. 178, ove si è affermato che "se la capacità contributiva deve essere intesa come idoneità soggettiva all'obbligazione tributaria, ne deriva che il legislatore, insieme all'osservanza del principio di non imporre prestazioni che non siano in contrasto con le garanzie fondamentali sancite dalla Costituzione a tutela della persona, è tenuto a commisurare il carico fiscale in modo tale da colpire effettive manifestazioni di capacità contributiva". Al riguardo, come rileva G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 52, l'imposizione extrafiscale è costituzionalmente legittima soltanto quando l'interesse legislativo perseguito sia posto ad un livello equiparabile con quello contenuto nell'art. 53 Cost.

[77] Su cui tra i tanti S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., pag. 10, pag. 24 e 120 ss.; G. M. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1967, pag. 367 ss.; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 106; F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pag. 167 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, cit., pag. 350 ss.; L. Paladin, *Il principio costituzionale di uguaglianza*, Milano, 1965, pag. 321 ss.; G. Marongiu, op. cit., pag. 128 ss.

Per l'applicazione di questo principio in relazione ai tributi extrafiscali cfr. per tutti F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 92 ss. e nota 3 ss.; di recente e per tutti cfr. G. Melis, *Capacità contributiva (principio di)*, cit., pag. 115.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

costituzionale, in una nozione provvista di un proprio specifico contenuto e di una propria specifica autonomia[78].

Ora, il collegamento tra finalità extrafiscali e principi costituzionali è correlato al problema della conciliabilità dei fini extrafiscali con il principio di uguaglianza tributaria[79].

Principio che se viene inteso nel senso di eguale trattamento per situazioni uguali e diseguale trattamento per situazioni diseguali, non può non comportare una frizione con l'uso extrafiscale dell'attività tributaria; per l'ovvia considerazione che per raggiungere finalità extrafiscali si devono necessariamente discriminare (o meglio: trattare diversamente) situazioni solo "formalmente" uguali[80].

In verità una ragionevole (ed equa) composizione del potenziale contrasto tra finalità extrafiscali e principio di uguaglianza tributaria può essere ottenuta se ci si sofferma, da un lato, sull'analisi delle finalità extrafiscali, e, dall'altro, se si interpreta correttamente nell'ottica tributaria il principio di uguaglianza.

Ed infatti si deve muovere dalla fondamentale premessa che le finalità extrafiscali sono ammissibili e assumono rilievo giuridico soltanto quando si ispirano a principi costituzionali di carattere finalistico.

Invece, per quanto concerne il principio di uguaglianza, se questo viene interpretato come ispiratore di una eguaglianza sostanziale (e non meramente formale, da intendere come eguale considerazione di tutti gli individui da parte della legge), il contrasto con le finalità extrafiscali si compone e risolve.

---

[78] Cfr., per tutte, Corte cost. 13 dicembre 1963, n. 155, ove la perentoria affermazione che "La norma contenuta nell'art. 53 Cost., comma 1, costituendo armonico e specifico sviluppo del principio d'eguaglianza contenuto nell'art. 3 Cost., si traduce, per quanto riguarda le imposte sui redditi, nell'esigenza di imposizione eguale per redditi eguali e di imposizione diversa per redditi diversi"; *adde* Corte cost. 6 luglio 1972, n. 120; in dottrina F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pag. 97 afferma che l'art. 53, comma 1, si fonda sul principio cardine di uguaglianza tributaria; in dottrina I. Manzoni, "Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali", in *Studi in onore di Enrico Allorio*, vol. II, Milano, 1989, pag. 1991 ma spec. pag. 1993, ove la precisazione che "vi è un'intima connessione tra principio di uguaglianza tributaria e principio di capacità contributiva … e … il comma 1 dell'art. 53 sia una specificazione del generale principio di uguaglianza"; per una analisi della giurisprudenza della Corte costituzionale con riguardo al principio di uguaglianza in rapporto all'art. 53 Cost. si veda altresì F. Batistoni Ferrara, "Sub art. 53, Capacità contributiva", in AA.VV., *Commentario della Costituzione*, cit., pag. 7 ss. testo e note; Id., *Eguaglianza e capacità contributiva*, cit., pag. 481 ss.; G. Marongiu, op. cit., pag. 129 ss. che studia la giurisprudenza costituzionale sull'argomento e la suddivide in tre gruppi; vd. pure S. La Rosa, "Costituzione. Corte costituzionale ed ordinamento tributario", in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, pag. 33 ss.

[79] Su cui vedi anche F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 91.

[80] Per una svalutazione a volte da parte della giurisprudenza costituzionale del principio di uguaglianza tributaria vd. le considerazioni critiche di L. Perrone, *Appunti sulle garanzie costituzionali*, cit., pag. 584 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

È stato giustamente notato in tema di rapporti tra extrafiscalità e principio di uguaglianza che il modo in cui l'uguaglianza è intesa nella Costituzione è non solo eguaglianza dinanzi alla legge, ma uguaglianza nella realtà[81].

La nostra Costituzione ha accolto il principio di "uguaglianza di fatto" che prevede la rimozione degli ostacoli che si possono frapporre alla sua realizzazione; per cui se compito del legislatore è quello di non creare discriminazioni formali, compito preliminare a questo è quello di far coincidere alla uguaglianza dinanzi alla legge una uguaglianza nella realtà[82].

La conferma di questa interpretazione è nel comma 2 dell'art. 3 Cost. ove si precisa che "... compito della Repubblica è quello di rimuovere gli ostacoli di ordine economico, sociale che limitano di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini...".

Secondo questa disposizione compito dello Stato non è solo quello di garantire l'uguaglianza formale dei cittadini dinanzi alla legge, ma soprattutto e prima di ogni cosa quella di garantire l'uguaglianza sostanziale correggendo gli squilibri a situazioni sperequate di partenza[83].

La norma, inoltre, laddove prevede la rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale contiene un riconoscimento della potenziale esistenza di un assetto economico e sociale diseguale, su cui occorre intervenire per modificarlo[84].

Pertanto, compito del legislatore sarà quello di modificare questo assetto in guisa da garantire una uguaglianza sostanziale andando a incidere sulle cause che determinano queste disuguaglianze rimuovendole.

In tal modo la presunta incompatibilità tra principio di uguaglianza tributaria e finalità extrafiscali svanisce.

---

[81] F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 105.

[82] A. Celotto, "Sub art. 3, comma 1", in AA.VV., *Commentario alla Costituzione* (a cura di R. Bifulco - A. Celotto - M. Olivetti), vol. I, Torino, 2007, pag. 65 ma spec. pag. 72 ove riferimenti di dottrina e giurisprudenza. Altresì L. Paladin, *Il principio costituzionale di uguaglianza*, cit., pag. 325, sottolinea il rapporto tra eguaglianza sociale e uguaglianza formale, sebbene lo studioso tenda poi a stemperare la differenza facendo prevalere il comma 1 dell'art. 3 sul comma 2, in guisa di interpretare il principio di uguaglianza come uguaglianza di tutti i cittadini di fronte alla legge. Si veda successivamente il pensiero di questo autorevole studioso nella sola prospettiva del diritto tributario in L. Paladin, "Il principio di uguaglianza nel diritto tributario nella giurisprudenza costituzionale italiana", in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, pag. 305 ss., *passim*.

[83] In tal senso, sin dalla nascita della Costituzione, cfr. tra i tanti V. Crisafulli, *La Costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano, 1952, pag. 148; A. Amorth, *La costituzione italiana. Commento sistematico*, Milano, 1948, pag. 128. Di recente con specifico riferimento al diritto tributario per tutti G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., pag. 169 ss.

Come nota F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 107 in tal modo il principio di uguaglianza di fatto diviene il principale e fondamentale motivo ispiratore della legislazione tributaria (e non).

[84] F. Fichera, op. ult. cit., pag. 108.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il principio di uguaglianza di fatto, collegato alle altre norme costituzionali che comportano fini e principi da conseguire e perseguire, è alla base di un legittimo uso extrafiscale dell'attività impositiva[85].

Questo principio, interpretato come rimozione degli ostacoli che si frappongano alla realizzazione dell'uguaglianza sostanziale, è intimamente connesso con le finalità extrafiscali, dato che proprio per mezzo di queste finalità si può conseguire quell'uguaglianza sostanziale che costituisce uno dei principi ispiratori di tutti i valori della Costituzione[86].

A tal fine una disparità di trattamento può essere legittima e contrastare col principio di capacità contributiva in quanto possa affermare che essa è necessaria e utile ai fini di una più precisa direttiva costituzionale[87] [88].

8. *I limiti sostanziali dei tributi extrafiscali* - Una delle problematiche più complesse dei tributi extrafiscali attiene alla individuazione dei limiti sostanziali cui deve attenersi il legislatore nella loro istituzione.

Per ciò che attiene al "contenuto" di questi limiti è pressoché unanime il consenso nell'individuarli nelle finalità costituzionali[89] che vengono ritratte dai principi e valori che la Costituzione stessa esprime[90].

Diverso il discorso per i c.d. limiti sostanziali che riguardano profili distinti ma teleologicamente collegati: da una parte vi sono i limiti che

[85] Così F. Fichera, op. ult. cit., pag. 129.

[86] Tanto è vero che si parla a proposito dell'art. 3 Cost. di una "metanorma": così A. Celotto, "Sub art. 3, comma 1", in AA.VV., *Commentario alla Costituzione*, cit., pag. 65.

[87] S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., pag. 34, nota 47 ancorché critichi la circostanza che i fini extrafiscali sono solo quelli costituzionalmente rilevanti; dato che così facendo si limita eccessivamente lo strumento dell'attività tributaria. *Contra* F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 251, nota 121 che parte dalla idea che non vi è contrasto con la capacità contributiva se questa viene interpretata come capacità economica qualificata da esigenze collettive (dunque, in chiave solidaristica).

[88] È interessante notare come S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., pag. 35, sostenga che "l'art. 53 Cost. non vieti del tutto l'attività tributaria extrafiscale, né si disinteressi ad essa, ma ne condizioni la legittimità alla sua compatibilità con una uniforme distribuzione degli oneri fiscali complessivi. Esso, cioè, fa riferimento all'incidenza del sistema tributario complessivo sui contribuenti, e non ai singoli tributi.".

[89] Cfr. per tutti F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 96 ss. ove un esame comparato con i tributi extrafiscali tedeschi; su questa comparazione si veda l'interessante contributo sempre di F. Fichera, "L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della repubblica federale tedesca", in *Dir. prat. trib.*, 1974, I, pag. 581 ss.; inoltre sempre per un esame comparato, sintetico ma efficace, con gli ordinamenti spagnolo, svizzero e tedesco, vd. Y. Martul-Ortega, "I fini extrafiscali dell'imposta", in AA.VV., *Annuario di diritto tributario*, cit., pag. 658 ss.

[90] Questo riconoscimento è ammesso tanto da chi riconduce questi tributi nell'art. 53 Cost. quanto da chi ritiene che con questa norma non abbiano alcun rapporto; anzi per questi ultimi la necessità che le finalità costituzionali giustifichino i principi distributivi extrafiscali è ancora più intenso perché è in essi che individuando i limiti sostanziali al potere del legislatore: cfr. F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 324 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

derivano propriamente dalla potestà tributaria[91]; dall'altra vi sono quelli connessi all'"attuazione" e al "perseguimento" delle finalità previste dalla Costituzione.

Il punto focale di questa tematica è il rapporto che si va ad instaurare tra tributi extrafiscali da una parte, iniziativa economica e proprietà privata dall'altra (i c.d. diritti proprietari)[92].

Al fine di inquadrare correttamente questo rapporto - tra i primi e i secondi - si deve partire da un dato di fatto costante nei tributi extrafiscali: questi devono fisiologicamente perseguire finalità espresse dai principi costituzionali[93].

Ed allora un primo limite sostanziale all'istituzione dei tributi trova un valido referente giuridico proprio in quelle norme della Costituzione le cui finalità i tributi extrafiscali si propongono di garantire e tutelare a vantaggio della collettività, e sulle quali vanno concretamente ad incidere (ad es. il lavoro, la salute, il risparmio)[94].

Ora, la circostanza che il legislatore possa attuare delle finalità costituzionalmente rilevanti con l'attività tributaria (*recte*: tributo) non vuol dire che sia titolare di un potere illimitato (o di difficile sindacato)[95].

Egli è pur sempre tenuto, come è stato autorevolmente rilevato, a trovare una giustificazione costituzionale del bilanciamento tra diritti proprietari e diritti sociali nel rispetto dei principi fondamentali di uguaglianza e solidarietà[96].

Questo non vuol dire che i diritti proprietari debbano essere salvaguardati in termini assoluti e prioritari; il legislatore può legittimamente incidere - anche con i tributi extrafiscali - su questi diritti, ma il suo intervento "è giustificato e ha un senso solo se si rispettano i principi fondamentali di uguaglianza e solidarietà, e solo perché tramite il sacrificio di alcune quote

[91] Come già detto questa è una conseguenza fisiologica dell'aver ricondotto i tributi extrafiscali nell'art. 53 Cost.

[92] Così definiti da F. Gallo, "Etica fisco e diritti di proprietà", in questa *Rivista*, 2008, pag. 11 ss.

[93] F. Moschetti, *Capacità contributiva*, cit., pag. 11, che afferma come l'interesse collettivo da cui scaturisce il tributo extrafiscale deve risultare non da contingenti scelte politiche, ma dalle "idee-guida" (*Leitideen*) della Carta costituzionale.

[94] Sostanzialmente in questi termini F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 249 ss.; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 99 ss. e pag.142 ss. il quale afferma che i limiti sostanziali posti dal legislatore in materia di tributi extrafiscali si rinvengono proprio nei principi e fini costituzionali che si intendono perseguire per mezzo della istituzione di quei tributi; di recente G. Melis, *Capacità contributiva (principio di)*, cit., pag. 115.

[95] Sul rapporto tra diritti economici e imposizione fiscale, non può che rinviarsi a F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pag. 68 ss.; pag. 106 ss.; I. Manzoni, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, cit., pag. 1989 ss.; un'ampia e completa analisi in G. Bergonzini, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, cit., pag. 266 ss.

[96] In modo che possono rinnovarsi e trasformarsi i contenuti dei diritti sociali che ogni stato deve garantire: così F. Gallo, op. ult. cit., pag. 59, nota 66.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di proprietà, possono perseguirsi qualificati, inscindibili interessi pubblici"[97].

Nessuno dubita che in via generale i diritti proprietari non sono essi stessi un limite alla legge, bensì è questa che li riconosce, li qualifica e ne determina i contenuti e la portata anche ai fini sociali, oltre che di interesse generale e di pubblica utilità: avendo come fine quello di garantire una ragionevole tutela di tali diritti, e, nel contempo, rendere governabile e comparabile lo sviluppo economico con un ordine sociale "giusto". Nell'ordinamento italiano la *ratio* della tutela della proprietà è la funzionalità del sistema socio-economico[98].

Ora, sulla scorta di questa premessa, se si analizza il potere del legislatore con riferimento all'iniziativa economica (art. 41 Cost.) i tributi extrafiscali diventano illegittimi nel momento in cui hanno come conseguenza pratica l'impossibilità di intraprendere o meno talune attività; diverso il discorso nel caso in cui il prelievo renda non eccessivamente conveniente lo svolgimento delle stesse attività economiche[99].

In questa seconda ipotesi il prelievo, pur incidendo sulla convenienza ad avviare una certa attività, lascia comunque libera l'iniziativa economica[100].

Si è fatto acutamente notare come in relazione ad una imposta che colpisca una attività economica in modo da togliere ogni convenienza al suo svolgimento sembra difficile continuare a prospettare l'eventualità che la stessa imposta fornisca comunque un gettito tributario[101].

---

[97] Così testualmente F. Gallo, op. ult. cit., pag. 55 ss. testo e note.

[98] Vd. F. Gallo, "Etica, fisco e diritti di proprietà", in questa *Rivista*, 2008, pag. 19 che fa notare come nel rapporto tra l'imposizione tributaria e la proprietà, i valori di uno Stato distributore, redistributore e moderatamente investitore non sono affatto nuovi; sono valori ben presenti da tempo nella nostra cultura e nel nostro ordinamento, e hanno rappresentato lo sfondo etico e il background culturale della Costituzione italiana e ne costituiscono oggi la componente, economica e sociale, sostanziale (op. ult. cit., pagg.18-19).

[99] Vd. anche F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 253 che tuttavia lo definisce *in toto* illegittimo; altresì G. A. Micheli, *Intervento al II Convegno di studi di economia e politica industriale*, cit., pag. 305; sulla svalutazione da parte della giurisprudenza della Corte costituzionale dell'art. 53 Cost. in funzione di garanzia ai limiti dell'imposizione cfr. L. Perrone, *Appunti sulle garanzie costituzionali*, cit., pag. 585 ss.

[100] Per uno sviluppo di questa tesi vd. G. Bergonzini, "Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale?", in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 49 ss.; ivi l'autore afferma che "… Un sistema impositivo che pretendesse di avere sempre e comunque la meglio sui diritti economici dei contribuente, anche dal punto di vista assiologico, rischierebbe dunque di avere effetti controproducenti, e di porre le premesse per il suo stesso venir meno" (op. cit., pag. 51). Per un esame davvero approfondito di questo aspetto cfr. G. Bergonzini, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, cit., pag. 193 ss. ma spec. pag. 258 ss.

[101] Cfr. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 312, nota 132 ove sostiene che non si può *a priori* escludere che vi siano casi in cui la convenienza all'esercizio dell'attività non viene meno.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In questo caso dato che la finalità dirigistica così perseguita sarebbe strutturalmente - o forse potremmo dire: funzionalmente - rivolta ad escludere quella fiscale, il provvedimento legislativo non potrebbe più essere valutato in relazione al solo art. 53 Cost.[102].

Pertanto la misura legislativa - avente una finalità dirigistica - si porrebbe al di fuori delle finalità cui per sua natura l'imposizione fiscale è destinata: procurare un gettito tributario funzionale al concorso delle spese pubbliche[103].

Il riflesso giuridico di questa situazione è che, stante il carattere soppressivo della misura legislativa, sarebbe improprio definire la misura quale "imposta"[104], dato che ad essa mancherebbe lo scopo cui è teleologicamente diretta di procurare entrate per coprire le pubbliche spese[105].

Quindi la misura legislativa formalmente tributaria dovrebbe essere considerata come un diverso strumento giuridico rivolto a perseguire finalità di carattere dirigistico, la cui legittimità costituzionale sarebbe da valutare solo in relazione alla compatibilità con la libera iniziativa economica[106].

---

[102] Così L. Antonini, op. ult. cit., pag. 309 ma spec. pag. 312 ss.

[103] In tal senso L. Antonini, op. ult. cit., pag. 310.

[104] Vd. Y. Martul-Ortega, *I fini extrafiscali dell'imposta*, cit., pag. 687.

[105] La Corte costituzionale - sent. 10 febbraio 1982, n. 26; 12 gennaio 1995, n. 11 - ha chiarito che gli elementi basilari per la qualificazione di una legge come tributaria sono costituiti dalla ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico e la loro destinazione allo scopo di apprestare mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente medesimo. Sulla nozione di tributo da ultimo A. Fedele, "La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.", in *Giur. Cost*., 1995, pag. 23 ss.; Id., "La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale", in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, pag. 1 ss.; L. Perrone, "I limiti della giurisdizione tributaria", in *Rass. trib.*, 2006, pag. 708 e ss. testo e note; G. Fransoni, "La nozione di tributo nella giurisprudenza costituzionale", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pag. 123 ss.; L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, pag. 35 ss., *passim*.

Nella giurisprudenza costituzionale l'individuazione del nucleo essenziale della nozione di tributo è stata successivamente oggetto di importanti sentenze: cfr. Corte cost. 24 luglio 2009, n. 238 (Pres. Amirante, Rel. Gallo); Corte cost., 14 marzo 2008, n. 64 (Pres. Bile, Rel. Gallo), in *Riv. giur. trib*., 2008, pag. 376, con nota di G. Marini, "Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti", nella quale viene ribadito che nella individuazione della nozione di tributo "… non si può prescindere dai criteri elaborati dalla giurisprudenza di questa Corte per qualificare come tributarie le entrate erariali; criteri che, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante (*ex multis*: sentenze n. 334/2006 e n. 73/2005)". Con particolare riferimento ad una peculiare tipologia di tributo (tasse aeroportuali), qualificata formalmente come tale, ed attribuito ad un ente privato, ma che difettava nella sostanza dei tratti qualificanti la nozione di tributo si veda G. Tinelli, "I corrispettivi per l'uso degli aeroporti. Natura giuridica e disciplina fiscale", in AA.VV., *Il diritto degli aeroporti nel nuovo codice della navigazione*, a cura di M. S. Sandulli, Milano, 2006, pag. 73 e ss.

[106] Vd. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 311 che aggiunge come la normativa potrebbe giustificarsi in relazione ad altre disposizioni

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

9. *La tutela della iniziativa economica nei confronti dei prelievi extrafiscali* - La Corte costituzionale nella prospettiva di determinare un limite che contemperi un ragionevole rapporto tra imposizione tributaria e iniziativa economica, ha individuato, *ex* art. 41 Cost., un contenuto minimo di quest'ultima che non può essere mai obliterato (e questo nemmeno dall'imposizione tributaria); ha affermato che ogni disciplina vincolistica incontra un limite "costituito dalla necessità di lasciare all'operatore un ragionevole margine di utile, affinché possa trovare, nell'esercizio dell'attività economica la convenienza ad iniziare a proseguire il suo lavoro"[107].

Guardando adesso ai limiti sostanziali che incontra il legislatore nei riguardi dei tributi extrafiscali rispetto al diritto di proprietà, va detto come anche in questo caso il prelievo fiscale, pur se dettato da finalità costituzionalmente rilevanti, non può mai intaccare quel diritto sino al punto da annullarlo.

Per comprendere correttamente questi limiti è opportuno muovere dalla considerazione che i diritti proprietari sono il frutto di un sistema convenzionale determinato dalla Costituzione e da ogni altra norma atta a garantire la libertà e a sancire responsabilità individuali e collettive: come tali, in presenza di valori contrapposti di indole sociale meritevoli di particolare protezione, essi - pur mantenendo una loro essenziale connotazione - possono essere bilanciati con questi valori e, quindi, anche affievoliti. In particolare essi possono essere compressi in via legislativa sia dal limite interno della funzione sociale che da quello esterno dell'interesse generale e della pubblica utilità[108].

Ora, a noi sembra che sebbene questi diritti possano giustamente essere affievoliti per finalità sociali - palesate con particolare evidenza nei tributi extrafiscali - resta il fatto che una legge tributaria con finalità extrafiscale qualora avesse come conseguenza diretta o indiretta, mediata o immediata, la soppressione della proprietà privata - o che nel lungo periodo ne rendesse impossibile la sopravvivenza - sarebbe illegittima[109].

Al fine di spiegare la necessità che le misure tributarie, anche extrafiscali, debbano incidere sul diritto di proprietà in maniera equa (e ragionevole), un colto studioso ha evidenziato come le norme che riconoscono e tutelano la proprietà - e l'iniziativa economica privata - prevedendone

costituzionali come ad esempio quelle relative alla tutela dell'ambiente nel caso in cui la normativa sia diretta a impedire lo svolgimento di attività inquinanti.

[107] Così Corte cost. 10 luglio 1975, n. 200; in dottrina G. Morbidelli, "Iniziativa economica privata", in *Enc. Giur. Trecc.*, 1991, pag. 4; F. S. Marini, *Il "privato" e la Costituzione. Rapporto tra proprietà ed impresa*, Milano, 2000, pag. 47 ss.; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, cit., pag. 24 ss. *passim*.

[108] Testualmente F. Gallo, *Etica, fisco e diritti di proprietà*, cit., pag. 19.

[109] Alla condizione - secondo F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 257 - che non ricorrano le ragioni di limitazione della proprietà privata previste dal comma 2 dell'art. 42 Cost.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'espropriazione soltanto per motivi di interesse generale e salvo indennizzo (art. 42, comma 2, Cost.) non possono essere aggirate col mezzo dello strumento tributario[110].

Acutamente fa notare come sarebbe strano pensare che la Costituzione abbia voluto consentire al legislatore tributario di perseguire per diversa via, proprio quel risultato che ha inteso evitare direttamente ed esplicitamente[111].

In definitiva, malgrado l'intervento fiscale, e pur considerando la fondamentale importanza della funzione sociale dell'attività tributaria in chiave di redistribuzione della ricchezza e di appianamento delle disuguaglianze sociali, la proprietà privata deve fisiologicamente rimanere un istituto essenziale del nostro ordinamento, e non può essere eliminato o ridotto ad una funzione del tutto simbolica[112].

Vi è anche un altro argomento che induce a individuare ulteriori limiti ad una imposizione indiscriminata posta a tutela della proprietà.

Questo si rinviene nella lettera dell'art. 53 Cost.; ivi è previsto che tutti sono tenuti a contribuire "in ragione" della propria capacità contributiva.

L'inciso "in ragione", come è noto, è stato interpretato nel senso che lì si trovano individuati il presupposto, il parametro e il limite della imposizione[113].

Questi tre requisiti cui deve conformarsi l'attività del legislatore nell'istituzione di un tributo, implica concettualmente che si può prelevare "una parte" della capacità contributiva manifestata dal contribuente - e questo a prescindere da come si intrepreti la capacità contributiva, ossia come capacità economica qualificata oppure come principio distributivo fondato su un criterio di riparto equo e ragionevole -.

Ed una parte vuol dire che vi deve essere una imposizione che non scade quantitativamente nella soppressione del diritto di proprietà[114].

---

[110] I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 205 nota 46.

[111] Vd. I. Manzoni, op loc ult cit.

[112] Così F. Moschetti, op. ult. cit., pag. 258.

[113] In tal senso per primo I. Manzoni, op. ult. cit., pag. 12 ss.; *adde* per tutti E. De Mita, *Capacità contributiva,* cit., pag. 455 ss.; F. Moschetti, *Capacità contributiva*, cit., pagg. 2-3. *Contra* A. Fedele, *Gli incrementi nominali di valore nell'INVIM ed il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 62 che sostiene come l'inciso in questione sottolinei che nel fenomeno tributario la funzione della ripartizione del carico delle pubbliche spese imponga l'adozione di un criterio razionale per la sua attuazione; di conseguenza la capacità contributiva esprima una diversa situazione di taluni appartenenti alla collettività rispetto agli altri, tale da giustificare razionalmente una loro maggior partecipazione alle pubbliche spese.

[114] Vd. su questo profilo particolarmente delicato dell'imposizione tributaria F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 258 e nota 146 anche per riferimenti comparati con riguardo alla dottrina tedesca; ma di recente G. Bergonzini, op. loc. ult. cit.; A. Fantozzi, "Il sistema tributario tra libertà di iniziativa economica e solidarietà sociale", in *Iustitia*, 1995, pag. 1 e spec. pag. 5 ss.; altresì G. Fransoni, "Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, pag. 1082 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Come ha rilevato una attenta dottrina, che ha approfondito il tema dei limiti quantitativi dell'imposizione fiscale, l'indiscutibile rilievo del dovere inderogabile di solidarietà non può tradursi nella compressione senza limiti dei diritti - anch'essi di portata costituzionale - del contribuente; e ciò a partire dai suoi diritti economici che costituiscono ad un tempo il presupposto e l'espressione di una vita dignitosa.

Tutelare il diritto di iniziativa economica, il diritto di proprietà e il diritto al risparmio, il diritto del contribuente a essere tassato in modo equo ed equilibrato, significa in realtà incentivare l'attività lavorativa e il concorso di tutti al progresso della società[115].

Per concludere questa problematica dei limiti sostanziali dei tributi extrafiscali, è condivisibile quella dottrina che ha evidenziato come il collegamento tra gli artt. 53, 41 e 42 Cost. è in *re ipsa,* dato che l'imposizione fiscale ha senso solo se esiste un sistema di economia privata da cui possa trarre alimento, e se vengono adeguatamente tutelati i diritti individuali che a tale sistema economico danno vita[116].

E questo vale anche nel caso in cui si debbano perseguire finalità socialmente rilevanti - che affondano le loro radici nei valori e nei principi della Costituzione - attraverso l'attività tributaria extrafiscale.

10. *Principio di progressività e finalità extrafiscale del tributo* - L'analisi dei tributi extrafiscali non può non confrontarsi con un principio che, in un certo senso, legittima e giustifica nel sistema tributario proprio questa tipologia di prelievi: il principio di progressività.

Questo principio ha segnato, come risulta dai lavori dell'Assemblea Costituente e come riconosciuto dalla dottrina, l'accoglimento della finanza funzionale nel nostro sistema tributario[117]; la progressività è l'elemento che qualifica in senso redistributivo la capacità contributiva[118].

---

[115] Così G. Bergonzini, "Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale?", in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 50 ss.

[116] G. Bergonzini, op. ult. cit., pag. 51.

[117] Cfr. F. Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, cit., pag. 487, ove anche riferimenti dettagliati ai lavori dell'Assemblea Costituente sul tema; in argomento vd. il classico scritto, sempre foriero di spunti, di F. Forte, "Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano", in *Riv. dir. fin.*, 1952, I, pag. 304 ss.; L. Perrone, "Il cumulo dei redditi: il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario", in *Riv. dir. fin.*, 1977, II, pag. 113 ss.; R. Schiavolin, "Flat tax, equa tassazione e principio di progressività", in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, pag. 291 ma spec. pag. 310 ss.; R. Perrone Capano, "L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pag. 340 ss.; G. Marongiu, op. cit., pag. 139 ss.; e per un esame completo L. Carpentieri, *L'illusione della progressività. Contributo allo studio del principio di progressività nell'ordinamento tributario*, Roma, 2012, pag. 23 ss., *passim*.

[118] R. Perrone Capano, "L'imposizione e l'ambiente", in AA.VV., *Annuario di diritto tributario*, cit., pag. 457, che aggiunge come la delimitazione e la portata del principio di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Difatti questo principio è formulato in termini assai pregnanti sul piano dei valori costituzionali, laddove individua un criterio di giustizia nel riparto delle spese pubbliche, ben lontano dagli indirizzi della "finanza neutrale" caratteristici dello Stato liberale[119].

Per cui la regola della progressività del sistema tributario nel suo complesso completa il disegno etico del Costituente in senso solidaristico ed egualitario, con l'effetto che l'imposizione progressiva costituisce una delle possibili modalità di riparto dei carichi pubblici ed è anch'essa una delle espressioni del principio di uguaglianza sostanziale[120].

Ora, la circostanza che l'art. 53, comma 2, Cost. affermi che il nostro sistema tributario è informato a "criteri di progressività", lascia chiaramente intendere che il costituente ha lasciato libero il legislatore ordinario nell'orientare le proprie scelte; nel senso che questi è libero di selezionare quelle soluzioni che, in relazione alla necessità del momento storico e politico, appaiono più idonee a perseguire e realizzare molteplici finalità previste dall'ordinamento costituzionale[121].

---

progressività è essenziale per affrontare in termini concreti il tema dell'adeguamento del sistema tributario alle trasformazioni della società contemporanea.

[119] Cfr. R. Schiavolin, "Il principio di progressività nel sistema tributario", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pag. 151 ss.; *adde* C. Sacchetto, "Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano", in AA.VV., *Il dovere di solidarietà* (a cura di B. Pezzini - C. Sacchetto), Milano, 2005, pag. 186 ss.; F. Forte, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., pag. 302. Si legga inoltre, per un ridimensionamento del principio in una prospettiva armonica con una revisione dei modelli impositivi del sistema tributario, G. Tremonti, "Una nota di politica fiscale: la crisi dell'IRPEF e la questione della progressività. Il caso dell'Italia", in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, pag. 3 ma spec. pag. 7 ss.; *adde* S. Cipollina, "Profilo della de-tax", in *Tra passato e futuro. Percorsi di diritto tributario*, cit., pag. 143 ss.; R. Perrone Capano, "L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pag. 348 ss. e pag. 359 ss.

[120] Così F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pag. 107 ss. che aggiunge come il vincolo della progressività non costituisce altro che una sottolineatura - fatta dal Costituente e rivolta al legislatore ordinario - della necessità di una redistribuzione sotto il profilo verticale; fermo restando il vincolo per il legislatore di attuare il riparto sotto il profilo anche dell'equità orizzontale ai sensi del generale disposto del comma 1 del medesimo art. 53; *adde* ma con riflessioni riferite al cumulo dei redditi dei coniugi e alla declaratoria di incostituzionalità vd. Perrone, *Il cumulo dei redditi: il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario*, cit., pag. 115 ss.; nonché di M. Luciani, "Costituzione, tributi, mercato", in *Rass. trib.*, 2012, pag. 831 e ss. e pag. 835 ove fa notare come "la sostanziale disattenzione nei confronti della regolazione costituzionale della fiscalità nel contesto dell'analisi della più generale disciplina dell'economia si spiega soprattutto con la mancata valorizzazione del principio di progressività sancito dall'art. 53 Cost. Se non si considera questo principio, però, il quadro della disciplina costituzionale dell'economia resta fatalmente incompleto".

[121] Vd. I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 199; altresì R. Perrone Capano, "L'imposizione e l'ambiente", in AA.VV., *Annuario di diritto tributario*, pag. 457; su questo specifico punto anche R. Schiavolin, op. ult. cit., pag. 152; nello stesso senso, salvo malintesi, anche L. Carpentieri, *L'illusione della progressività*, cit., pag. 44 ss.,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ed allora muovendo da questa condivisibile premessa, e restando nel solco della prospettiva di studio che abbiamo sinora seguito, possiamo dire che la previsione del principio di progressività concorre alla realizzazione delle finalità costituzionali in euritmia con i fini extrafiscali che, del pari, rilevano costituzionalmente (lavoro, salute, ambiente, ecc.)[122].

Per cui, ad esempio, la realizzazione dei fini fondamentali dell'ordinamento, come la tutela della salute (e, di riflesso, dell'ambiente inteso come bene in sé e come fondamento per garantire la salute dei cittadini da fattori inquinanti), non potrebbero trovare compiuta realizzazione in campo tributario se non per mezzo del principio di progressività[123].

E questo non potrebbe essere contraddetto dall'adesione o meno alla teoria che identifica la capacità contributiva come una capacità economica qualificata del contribuente oppure con un equo e ragionevole riparto dei carichi pubblici non necessariamente avente natura patrimoniale, in quanto per entrambe le teorie il principio di progressività svolge un ruolo fondamentale per realizzare la funzione solidaristica della tassazione[124].

A tal proposito proprio laddove il canone della progressività si può realizzare in vari modi[125] - o sarebbe meglio dire: il modo di atteggiarsi

che pur rivisitando, nel suo studio, il principio di progressività alla luce delle mutate esigenze e caratteristiche economico-sociali del terzo millennio, fa notare come "l'art. 53 … assegna un compito propulsivo allo Stato impositore, quale sollecitazione al legislatore nel perseguimento di obiettivi perequativi. … la prescrizione di un sistema tributario informato alla progressività contenuta nel comma 2 dell'art. 53 Cost. serve a determinare la redistribuzione delle risorse presso la collettività"; G. Marongiu, op. cit., pag. 140 ss.

[122] Nello stesso senso F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 143.

[123] E questo a prescindere da come venga attuata la progressività in concreto, ossia con riguardo alla sua intensità, ai criteri tecnici prescelti dal legislatore, o dal tributo su cui applicarla: nello stesso senso anche R. Schiavolin, *il principio di progressività nel sistema tributario*, cit., pag. 157; vd. anche l. Carpentieri, *L'illusione della progressività*, cit., pag. 46; R. Schiavolin, *Flat tax, equa tassazione e principio di progressività*, cit., pag. 314 ss.; R. Perrone Capano, "L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pag. 350 ss.; G. Marongiu, op. cit., pag. 152 ss.; F. Forte, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., pag. 308 ss.

[124] Evidenzia, in maniera condivisibile, M. Luciani, *Costituzione, tributi, mercato*, cit., pag. 836 testo e note, come "L'art. 53 Cost., in particolare, con la sua previsione che la percossione tributaria deve informarsi a criteri di progressività, pur nel rispetto della capacità contributiva dei percossi, si lega strettamente all'art. 41 Cost. Progressività delle imposte, infatti, significa, puramente e semplicemente, non solo facoltà, ma obbligo di politiche redistributive"; *adde* C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, cit cit., pag. 11 e ss.

[125] Ad esempio, vi può essere una progressività: per detrazioni, ad incremento continuo, per scaglioni aggiuntivi; comunque per una sintesi sul punto vd. G. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, cit., pag. 146 ss.; G. Marongiu, op. cit., pag. 143 ss.; R. Perrone Capano, "L'imposizione e l'ambiente", in AA.VV., *Annuario di diritto tributario*, pag. 458 ss.

Sulla crisi dell'imposizione personale progressiva si parla da molto tempo (addirittura a distanza di pochi anni dalla riforma tributaria avviata con la Legge delega n. 825/1971); sul

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tecnicamente della progressività come previsto dal legislatore - fa sì che la sua effettiva realizzazione compenetri e per l'effetto concretizzi proprio i fini extrafiscali.

In maniera condivisibile si è evidenziato come l'attuazione del principio di progressività coincida con l'attuazione delle finalità costituzionali, con la conseguenza che il grado stesso di concreta attuazione del canone di progressività è condizione di realizzazione effettiva dei fini extrafiscali[126].

SAMUELE DONATELLI

punto si rinvia per approfondimenti ad AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito* (a cura di E. Gerelli e R. Valiani), Milano, 1984, *passim*. Proprio su questa crisi della progressività F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pag. 108 ss., ne prende atto, ma ribadisce che nell'ottica egualitaria della tassazione, è sempre la connessione tra funzione redistributiva verticale del prelievo tributario voluto dal Costituente e l'attuazione del principio di uguaglianza, che fa sì che resti ferma la validità attuale dell'imposizione progressiva.

[126] Cfr. F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, cit., pag. 145, che aggiunge come il legislatore tributario, seppur libero di adottare la progressività - anche intesa come intensità della curva delle aliquote - con le modalità che ritiene più opportune per i fini da perseguire, non potrebbe introdurre un tributo "non progressivo" che contraddica la realizzazione dei fini extrafiscali; inoltre il tributo non avente caratteristiche di imposizione progressiva dovrebbe avere un rilievo secondario.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

PROFILI

ISTITUZIONALI

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Inaugurazione dell'anno giudiziario*

Aurelio Cappabianca

Estratto: Il contributo esamina l'annosa questione dell'arretrato tributario in Cassazione. Indagate le cause del fenomeno, fa il punto sui risultati, in proposito, conseguiti. Analizzate misure di contrasto adottate e andamento del contenzioso, propone, quindi, rimedi, di minimo impatto ordinamentale ed economico, che potrebbero condurre, in tempi ragionevoli, ad una soddisfacente composizione del problema.

Abstract: The paper examines the longstanding issue of the tax litigation arrear in the Supreme Court (Corte di Cassazione). It investigates the causes of the phenomenon and takes stock of the achievements and results in the field. After analyzing adopted countermeasures and trend in the overall of specific proceedings, the work proposes remedies with minimal impact both from regulatory and economic perspectives, which could lead - within reasonable time - to a satisfactory resolution of the problem.

In questo mio intervento, mi soffermerò, esclusivamente, sulla situazione della Sezione tributaria della Corte di cassazione, che da poco più di un anno e, per qualche mese ancora, ho l'onore di dirigere. Penso, peraltro, di poterlo fare, introducendo finalmente elementi di ottimismo sul tema, annoso, dello smaltimento dell'arretrato della Sezione.

Come si sa, la più evidente criticità del sistema della Giustizia tributaria, valutato nelle complessità delle sue componenti, è rappresentata dalla massa delle controversie tributarie, in atto, pendenti davanti alla Corte di cassazione.

Tale pendenza, che ha quasi raggiunto le 55.000 unità, costituisce, ad un tempo, la maggior criticità della stessa Corte di cassazione, configurando pressoché il 50% delle sue intere pendenze civili.

La causa di tale criticità si annida nel fatto che, per troppo tempo e a diversi livelli, si è trascurata l'inesorabile legge dei numeri.

In origine (ormai ben oltre un quindicennio fa), all'atto dell'abolizione della Commissione tributaria centrale, il legislatore non pose la dovuta attenzione sul fatto che detta abolizione avrebbe determinato il precipitarsi sulla Corte di cassazione dell'ingente contenzioso in precedenza definito

* È il testo dell'intervento tenuto dall'Autore alla "Inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario 2019", tenutasi a Roma lunedì 25 febbraio 2019.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dalla Commissione centrale o trattenuto nelle maglie del suo straordinario arretrato (oltre 450.000 ricorsi) e non attrezzò, quindi, la Corte di cassazione con le risorse aggiuntive di magistrati, personale di cancelleria e strutture, necessarie a far fronte al gravoso nuovo carico.

Successivamente, sul piano dell'organizzazione interna della Corte - istituita (seppur solo tabellarmente) una Sezione dedicata all'esclusiva trattazione delle cause tributarie - tale Sezione (per non avvilire le altre competenze della Corte) è stata dotata di risorse personali e logistiche sensibilmente inferiori, in rapporto alle specifiche sopravvenienze, rispetto a quelle assegnate alle altre sezioni civili della Corte.

Per limitare l'analisi ai magistrati (ma la situazione non è meno penalizzante sul versante del personale di Cancelleria, peraltro sostanzialmente privo degli stessi minimi spazi vitali), dalla sua istituzione sin quasi a tutt'oggi, la Sezione tributaria - pur gravata da sopravvenienze più che doppie rispetto a quelle incidenti sulla Sezione lavoro e pressoché uguali a quelle incidenti sulle altre tre sezioni civili ordinarie della Corte complessivamente considerate - ha, a lungo, potuto disporre di un numero di magistrati non superiore (e spesso significativamente inferiore) a quello di cui ha disposto la Sezione lavoro e, addirittura, inferiore alla metà di quelli complessivamente in forza alle altre sezioni civili della Corte.

Del resto, ancora con riferimento al 30 giugno 2018 (e nonostante il grande impegno, in proposito, profuso dalla Prima Presidenza e dal Segretariato generale) la Sezione tributaria, benché gravata dal 38% delle intere sopravvenienze civili della Corte, era dotata di un organico di magistrati[1] pari al solo 22% del relativo complessivo organico civile[2].

L'indicato sottodimensionamento e la conseguente impossibilità per la Sezione di mantenere un equilibrato rapporto annuo tra sopravvenienze e definizioni ha comportato che, progressivamente, l'arretrato della Corte di cassazione, pur restando tale, si colorasse sempre di più di "tributario".

Ciò induce a riflettere su come la soluzione del problema dell'arretrato tributario in Cassazione non sia, in definitiva, disgiunto dal tema dell'individuazione di misure atte a distogliere la Corte di cassazione dal ruolo di giudice di terzo grado, cui, di fatto (nell'indifferenza generale), sembra relegata, e a garantire l'effettività della sua precipua funzione di assicurare all'intero sistema giudiziario il fondamentale apporto di un pronto e puntuale esercizio della funzione nomofilattica.

Nell'indicata situazione di disequilibrio tra sopravvenienze e risorse, è stato chiesto alla Sezione tributaria di immolarsi sul fronte della produttività e dello smaltimento dei ricorsi. E la Sezione[3] lo ha fatto generosamente (impegnandosi anche in un rigoroso processo di

[1] 41 magistrati, tra presidenti e consiglieri.
[2] 182 magistrati, tra presidenti e consiglieri.
[3] Unitamente alla Sottosezione tributaria presso la Sezione sesta civile.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

autorganizzazione che consentisse di coniugare la massima produttività con la minor perdita di funzionalità sul piano della nomofilachia), se è vero, come è vero, che essa è risultata costantemente la più produttiva tra tutte le sezioni civili della Corte, di anno in anno, progressivamente incrementando il numero dei ricorsi definiti sino a sfiorare nel 2018 (prima ancora che potessero avvertirsi gli effetti delle risorse aggiuntive disposte dalla Legge n. 205/2017), la cifra[4] delle 10.000 definizioni; con un aumento del 9,5% rispetto all'anno precedente, laddove il mancato superamento della soglia sopra indicata è esclusivamente dipeso dal rallentamento delle pubblicazioni dovuto all'applicazione della normativa agevolativa di cui al D.L. n. 119/2018, convertito in Legge n. 136/2018.

Rispondendo alle sollecitazioni della Prima Presidenza di questa Corte, il legislatore ha preso in carico il problema (soltanto) con la Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017), e lo ha fatto rafforzando le risorse personali della Sezione con misure di carattere emergenziale e provvisorio:

- il reclutamento temporaneo, tra i magistrati andati in pensione, di 50 magistrati onorari da destinare, quali "magistrati ausiliari", alla Sezione tributaria presso la Corte di cassazione;

- l'applicazione parziale e temporanea alla Sezione tributaria, al fine dell'integrazione dei relativi collegi, di magistrati incardinati nell'Ufficio del Massimario e del Ruolo.

Le misure disposte dalla Legge di bilancio 2018 hanno denunciato qualche disfunzione.

Una prima disfunzione, incidente sul reclutamento dei "magistrati ausiliari" (deficitario forse anche per l'ingeneroso trattamento economico loro riservato), è emblematicamente attestata dalla circostanza che - su 50 posti banditi - hanno presentato domanda solo 24 candidati dotati dei requisiti prescritti e che di questi, 3, non hanno preso possesso dell'Ufficio e, 2, si sono dimessi dopo aver partecipato ad una sola camera di consiglio.

Altra disfunzione è rivelata dalla circostanza paradossale, per cui - in funzione dei precisi rapporti, tra giudici stabilmente incardinati nella Sezione, magistrati del Massimario applicati (non più di uno a collegio) e "magistrati ausiliari" (non più di due a collegio) prescritti dalla legge ai fini della composizione dei collegi in modo da garantirne la maggioranza alla componente "istituzionale" in ottica di salvaguardia delle esigenze nomofilattiche - la Sezione, per il numero di collegi in grado di esprimere in relazione alla consistenza della sua compagine "istituzionale", non avrebbe, comunque, potuto garantire un ordinato e utile impiego di "magistrati ausiliari" in misura significativamente superiore a quella dei "magistrati ausiliari" in concreto resisi disponibili (e, peraltro, ciascuno per non più di due udienze/adunanze al mese).

[4] Certamente inusitata per una Sezione civile di Corte Suprema.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le risorse aggiuntive previste dalla Legge di bilancio 2018 sono state incardinate in Sezione ed utilizzate, in tempo reale, non appena divenute operativamente disponibili. Per i tempi tecnici necessari alla relativa andata a regime, gli effetti del loro impiego non potranno, tuttavia, essere percepiti che nel corso del 2019.

È, peraltro, estremamente incoraggiante che già il primo rilevamento statistico del 2019 (quello del mese di gennaio, che, ovviamente, per la limitatezza del periodo di riferimento, va valutato con estrema cautela) abbia registrato (unitamente ad un consistente aumento del numero delle definizioni rispetto a quello registrato nello stesso periodo dell'anno precedente), per la prima volta dalla costituzione della Sezione, il risultato "storico" dell'inversione di tendenza nel rapporto sopravvenienze/definizioni (finalmente a vantaggio delle seconde e, peraltro, in misura non irrilevante).

Tale riscontro[5] - mentre rafforza il convincimento che la chiave della soluzione del problema dell'arretrato tributario in Cassazione è il proporzionale riequilibrio della dotazione della Sezione rispetto al carico delle sue specifiche sopravvenienze - conforta, per altro verso, sulla bontà degli assetti organizzativi che, nel tempo, ad essa sono stati conferiti.

Su questa base, non sembra avventato ritenere che sussistono, ormai, i presupposti perché il problema in rassegna, certamente non risolto, possa, tuttavia, ritenersi efficacemente avviato a soluzione.

È, infatti, ragionevole l'aspettativa che le incongruenze rilevate in precedenza in merito alle misure disposte dalla Legge di bilancio 2018, possano essere, a breve, riassorbite, ove l'aumento di organico della Corte di cassazione (di circa 60 unità), previsto dalla Legge di bilancio 2019 (Legge n. 145/2018), abbia, per intero, immediata applicazione e venga impiegato anche allo scopo di dotare la Sezione tributaria di una compagine "istituzionale" finalmente proporzionale alle sopravvenienze su di essa gravanti.

In particolare - ipotizzando per gli anni a venire un numero di sopravvenienze non superiore alla media di quelle verificatesi negli ultimi anni (circa 12.000 unità) - per conseguire il pareggio di bilancio tra sopravvenienze e definizioni (e realizzare, anzi, un discreto sopravanzo delle definizioni sulle sopravvenienze), la Sezione, nella sua dimensione organica, dovrebbe poter contare su almeno 55/60 unità, di cui 12 incardinate nella Sottosezione, con incremento di (sole) 10/15 unità rispetto alla sua composizione attuale.

Se, poi, le unità aggiuntive fossero 20/25, si potrebbe anche pensare di ridurre il tasso di precarietà della Sezione (così potenziandone l'efficienza), sostituendo, ai 20 magistrati dell'Ufficio del Massimario applicati in ragione

[5] Tanto più in considerazione del fatto che, alla luce dei più recenti rilevamenti statistici, l'indicata tendenza risulta essersi stabilizzata nei successivi mesi di febbraio e marzo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

del 50% della loro attività, ai sensi dell'art. 1, comma 980, Legge n. 205/2017, ulteriori 10 organici consiglieri.

Nel caso che le disposizioni della Legge di bilancio 2019 non dovessero avere, subito, compiuta attuazione o, comunque, in alternativa, meriterebbe, forse, di essere valutata anche la possibilità di procedere all'integrazione della compagine "istituzionale" della Sezione (senza sguarnire le altre sezioni civili e senza incorrere in oneri economici aggiuntivi), attingendo dall'Ufficio del Massimario e del Ruolo parte delle forze attribuitegli, in aggiunta, dall'art. 74, D.L. n. 69/2013, convertito in Legge n. 98/2013[6], per l'esercizio di funzioni non specificamente proprie; consentendo il passaggio a domanda[7] nel ruolo organico della Sezione, entro il limite delle unità aggiunte all'Ufficio del Massimario dalla normativa sopra citata, dei magistrati dell'Ufficio predetto in possesso della quarta valutazione di professionalità.

Ove si accedesse a tale soluzione, la misura, a semplificazione del sistema, andrebbe, ovviamente, modulata anche in modo tale da consentire l'eliminazione delle applicazioni parziali alla Sezione di magistrati dell'Ufficio del Massimario ai sensi dell'art. 1, comma 980, Legge n. 205/2017.

Posta, così, la compagine "istituzionale" della Sezione in grado di definire un numero di ricorsi almeno pari alle sopravvenienze, le risorse personali aggiuntive previste dalla Legge di bilancio 2018 verrebbero, in automatico, ad incidere esclusivamente, in coerenza con la loro precipua finalità, sull'aggressione dell'ingente arretrato.

Il che - sulla base delle rinforzate dotazioni della Sezione e degli abituali carichi dei suoi ruoli e purché, nel contempo, si addivenga ad un coerente rafforzamento dei servizi di cancelleria - porterebbe affidabilmente la Sezione al non indifferente risultato di un saldo attivo delle definizioni rispetto alle sopravvenienze di circa 6.000/8.000 unità annue, con corrispondente abbattimento dell'arretrato.

La prognosi positiva risulta, d'altro canto, ulteriormente confortata, in primo luogo, dal rilievo che le recenti misure agevolative[8] - se, a breve termine (provocando inevitabilmente la temporanea paralisi di numerosi giudizi già fissati), interferiranno in modo negativo sull'attività di smaltimento della Sezione - dovrebbero invece, nel medio/lungo periodo, imporle un'accelerazione; e, in secondo luogo, dal rilievo che l'onda lunga del calo del contenzioso che, da qualche tempo si riscontra davanti alle commissioni di merito, dovrebbe, prima o poi, riflettersi anche sulle sopravvenienze in Cassazione.

[6] Intervenuto a modifica dell'art. 115, R.D. n. 12/1941.
[7] E previa valutazione d'idoneità da parte del C.S.M.
[8] Di cui al D.L. n. 119/2018, convertito in Legge n. 136/2018.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Emerge quindi, in conclusione, che il problema dell'arretrato tributario in Cassazione può ritenersi, allo stato, utilmente impostato e che - sul presupposto, ragionevolmente ipotizzabile, di livelli di sopravvenienze non superiori alla media di quelli verificatesi negli ultimi anni - la sua soluzione in tempi ragionevoli, richiede l'aumento dell'organico della Sezione in misura non eccedente le 20/25 unità.

Le valutazioni che precedono evidenziano come l'ipotesi di riforma di cui si sente, talvolta, parlare - nel senso del trasferimento del giudizio di legittimità sulle controversie tributarie (per di più limitatamente a quelle sopravvenienti) ad organo di vertice di altra giurisdizione, previo ben più cospicuo rafforzamento del relativo organico - si rivela, oltre che di incerta fattibilità sul piano giuridico-costituzionale e di dubbia opportunità in rapporto alla natura delle situazioni soggettive a dette controversie sottese, anche assolutamente sconveniente sul piano del costo a carico delle Finanze pubbliche.

AURELIO CAPPABIANCA
Presidente della V Sezione della Suprema Corte di cassazione

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La leva fiscale come strumento di *governance* economica dell'eurozona

Fabio Saponaro

Estratto: Nel presente contributo vengono esaminati, sul piano giuridico, i diversi processi e meccanismi di coordinamento delle politiche economiche e della fiscalità degli Stati membri nell'Unione Europea, soprattutto con riferimento alle nuove misure di *governance* dell'economia dell'eurozona introdotte nell'ultimo decennio per fronteggiare la crisi economico-finanziaria. L'attenzione è rivolta, in particolare, all'impatto che tali strumenti avranno sugli ordinamenti tributari nazionali e sul destino della politica fiscale sovranazionale. La ricerca prende in esame anche l'assetto organizzativo del suddetto coordinamento, analizzando le nuove figure funzionali alla riduzione delle asimmetrie e alla soluzione di specifici problemi settoriali nell'Unione Europea.

Abstract: In this paper the several processes and the coordination mechanisms of the economic polices and of the EU Member States' taxation, are discussed on the legal front, especially by reference to the new governance measure of the eurozone economy, introduced in the last decade to deal with the financial and economic crisis. The focus is particularly on the effect that such tools have on national fiscal laws and on the destiny of the supranational fiscal policy. The issue also examines the organisational set-up of the said coordination, looking at the new figures functional to the reduction of the asymmetries and to the resolution of specific sectoral problems in the EU.

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Il quadro normativo europeo e l'obiettivo di mantenere "finanze pubbliche sane" - **3.** Dalle regole di coordinamento economico ai *fiscal council* e alla *fiscal capacity* dell'eurozona: la fiscalità come strumento di *governance* - **4.** Il tentativo di istituzionalizzare e stabilizzare il sistema di sostegno agli Stati dell'eurozona: verso una *governance* del MES integrata nei Trattati dell'Unione Europea e sotto la direzione di un Ministero delle Finanze europeo? - **5.** L'ampliamento del regime di c.d. sorveglianza multilaterale e il *Fiscal compact* - **6.** La perdita di sovranità degli Stati membri dell'Unione Europea: dalla fiscalità nazionale ad un'Unione finanziaria? - **7.** Il nuovo assetto organizzativo del coordinamento e il ruolo del Comitato consultivo europeo per le finanze pubbliche (*Fiscal board*): prospettive future.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

1. *Premessa* - La crisi economico-finanziaria dell'ultimo decennio ha generato un momento di forte tensione nel processo di integrazione europea ed ha avuto una significativa incidenza sugli ordinamenti tributari nazionali[1], anche in relazione all'introduzione di nuove misure di *governance* dell'economia dell'eurozona finalizzate ad arginare gli effetti negativi della crisi ed, in particolare, l'aumento del debito sovrano, già in precedenza notevolmente accumulato da alcuni Stati membri dell'UE[2], tra cui l'Italia.

Le misure sovranazionali dirette a garantire un progressivo rientro di tale debito, d'altra parte, hanno indotto ad una contrazione della spesa pubblica, ad un aumento del prelievo fiscale e, di conseguenza, ad un ridimensionamento generalizzato della capacità degli Stati membri di fronteggiare adeguatamente la stessa crisi, e, quindi, di assicurare un livello essenziale dei diritti civili e sociali come previsto dal quadro costituzionale nazionale[3]. Ciò ha originato tensioni sociali ed alimentato un clima politico di forte scetticismo sul futuro dello stesso processo giuridico di integrazione[4].

L'ibrida identità istituzionale dell'Unione Europea, oscillante tra il modello confederativo e quello federale[5], ha mostrato una serie di limiti, evidenziando l'inidoneità a svolgere e a garantire un'adeguata funzione di "tenuta" del sistema economico complessivo - così come, invece, è accaduto in America con l'espansione del ruolo del Governo federale in funzione di salvataggio di istituzioni gravemente compromesse e della "nazionalizzazione" dei debiti privati[6].

---

[1] Per un approfondimento v. G. Melis - F. Pitrone, *"Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis"*, in *Intertax*, 2011, pag. 374 ss.

[2] Su cui v. le Comunicazioni della Commissione dal titolo *"Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche"*, del 12 maggio 2010 - COM(2010) 210 - e *"Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche per la stabilità, la crescita e i posti di lavoro. Strumenti per una governance economica più forte in ambito UE"*, del 30 giugno 2010 - COM(2010) 367.

[3] Su cui v. P. Bilancia, "Il governo dell'economia tra Stati e processi di integrazione europea", in *Rivista AIC*, 2014, pag. 7. Su tale argomento v. i contributi di F. Gallo, "Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea", in *Dir. prat. trib.*, 2014, pag. 10001 ss.; Id., "L'Europa sociale e l'Europa fiscale dopo il Trattato di Lisbona", in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 1789 ss.; Id., "Il diritto e l'economia. Costituzioni, cittadini e partecipazione", in questa *Rivista*, 2016, pag. 287 ss.

[4] Su cui v. U. Villani, "Crisi dell'Unione, fuga dall'Europa e iniziative di rilancio", in G. Caggiano (a cura di), *Integrazione europea e sovranazionalità*, Bari, 2018, pag. 1 ss.

[5] F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, pag. 22 ss.; G. Tinelli, "I principi fondamentali della fiscalità europea", in AA.VV., *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, Atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in diritto europeo, a cura di A. Celotto, Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi Roma Tre, 13 febbraio 2004, Torino, pag. 103 ss.; A.E. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005.

[6] In tal senso v. P. Bilancia, op. cit., pag. 2.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'azione dell'Unione Europea per fronteggiare la crisi - ad esclusione della politica monetaria[7] - si è sostanziata in una serie di misure idonee a potenziare l'efficacia delle tecniche di osservazione e valutazione degli andamenti economici e finanziari degli Stati membri, ad irrigidire la disciplina del Patto di stabilità e crescita[8], a favorire un maggiore coordinamento delle politiche economiche e fiscali dei singoli Stati[9], a fornire forme di sostegno finanziario e, infine, a prevedere un regime di c.d. sorveglianza multilaterale sull'azione dei governi nazionali, quest'ultimo teso a prevenirne squilibri e giungere fino al punto di irrogare sanzioni, determinando un'indubbia ed imponente devoluzione di poteri a favore del governo sovranazionale[10].

Le nuove misure di *governance* dell'eurozona, al di là della loro opinabile efficacia e legittimazione democratica[11], hanno assunto una precisa valenza non solo sul piano politico ma, soprattutto, su quello giuridico, andando ad impattare profondamente sui tradizionali equilibri degli ordinamenti degli Stati membri,
nonché sulle rispettive politiche fiscali sempre più aggiogate all'interno del rigido quadro delle misure e dei controlli sovranazionali.

Alcune di tali misure hanno condotto l'attuale modello istituzionale sovranazionale verso inedite caratterizzazioni di matrice tipicamente federale, favorendo nell'Unione lo sviluppo di una propria funzione ed un proprio apparato amministrativo[12], accrescendo il potere dei suoi organi di incidere direttamente sui rapporti giuridici che interessano l'ordinamento degli Stati membri e sugli interessi stessi dei cittadini e delle imprese nazionali (il *Six pack*, il *Two pack*, il MESF, la modifica dell'art. 136 TFUE)[13]. In molti altri casi, invece, tali misure hanno trovato il proprio fondamento giuridico nel diritto internazionale, prevedendo il coinvolgimento di

[7] Nell'indagine non viene presa in esame la politica monetaria in quanto assegnata, pressoché esclusivamente, a due organismi sovranazionali: la Banca centrale europea (BCE) e il Sistema delle banche centrali (SEBC).

[8] In argomento v. G. Bizioli, "La disciplina europea della finanza pubblica. Origine, evoluzione e crisi del patto europeo di stabilità e crescita", in *Riv. dir. fin.*, 212, pag. 121 ss.

[9] Le politiche economiche degli Stati membri, pur essendo una prerogativa di ciascuno di essi, rappresentano, ormai, una "questione di interesse comune", risultando essenziali per gli interessi dell'Unione. In argomento si rinvia a F. Saponaro, op. cit., pag. 105 ss.

[10] In tal senso v. G. D'Auria, "Bilancio, controlli comunitari e controlli nazionali", in *Lo spazio amministrativo europeo*, a cura di M.P. Chiti e A. Natalini, Napoli, 2012, pag. 292 ss.

[11] Sui processi decisionali in materia finanziaria e sul principio democratico v. G. *Bizioli*, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pag. 249 ss.; P. *Bilancia*, "La nuova *governance* dell'eurozona e i 'riflessi' sugli ordinamenti nazionali", in Federalismi.it, n. 23/2012, pag. 14 ss.

[12] F. Saponaro, op. cit., pag. 35 ss.

[13] G. De Vergottini, *Diritto costituzionale comparato*, Padova, 2013, pag. 451; G.L. Tosato, "L'impatto della crisi sull'istituzione dell'Unione", in *Il Fiscal compact*, a cura di G. Bonvicini e F. Brugnoli, Roma, 2012, pag. 15 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

soggetti esterni agli Stati membri e all'Unione Europea in veste di correttori o controllori del sistema (il FESF, il MES, il *Fiscal compact*)[14], così modificando l'equilibrio nella tradizionale contrapposizione tra il polo sovranazionale e quello intergovernativo, che da sempre ha animato il processo di integrazione europea[15].

L'assetto organizzativo del coordinamento delle politiche economiche, la gestione e l'attuazione della finanza dell'Unione Europea sembrano destinati ad assumere nuove forme, poggiandosi su un sistema amministrativo composito e multilivello[16], in cui si affermano figure di composizione funzionali alla riduzione delle asimmetrie e alla soluzione di specifici problemi settoriali dell'Unione, cooperanti sulla base di schemi eterogenei costruiti sui principi di funzionalità e sussidiarietà, al fine di realizzare gli obiettivi europei nell'interesse di tutto il sistema.

L'indagine viene condotta, sul piano metodologico, partendo dal dato normativo vigente proiettato nel contesto dinamico dell'integrazione europea. L'approfondimento dell'argomento in chiave giuridica - quindi al di fuori delle frequenti e sterili speculazioni politiche a cui la materia è sottoposta - si propone di far comprendere più realisticamente gli osmotici meccanismi di compenetrazione dell'ordinamento dell'Unione Europea[17], definito "di nuovo genere"[18], con quello degli Stati membri. Inoltre, la collocazione della trattazione nel più complesso scenario del processo di integrazione europea permette di cogliere la decisività dell'attuale momento storico per il futuro dell'Unione Europea e, in particolare, della politica fiscale e, *de iure condendo*, di esprimere, sul piano tecnico, una valutazione più obiettiva dei suoi potenziali sviluppi, consci del fatto che il Trattato di Lisbona, pur rappresentando l'ultima tappa del processo di integrazione, non costituisce sicuramente l'esito conclusivo dello stesso[19].

[14] In tal senso v. P. Bilancia, op. cit., pag. 8. L'Autore evidenzia che "(…) con il Trattato di Lisbona, l'Unione, pur ovviamente continuando a prevedere il ricorso a "cooperazioni rafforzate", sembrava essersi decisamente avviata alla riconduzione dei suoi precedenti "pilastri" in un quadro armonico ed unitario, è ricomparsa prepotentemente sulla scena la scelta di affidarsi a circuiti di integrazione "esterni" al sistema dei Trattati (…)".

[15] F. Saponaro, op. cit., pag. 22 ss.; sull'argomento v. anche F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, op. cit., pag. 10001 ss., in cui l'Autore evidenzia che l'auspicato "traguardo della costruzione di uno Stato federale europeo avrebbe bisogno, dunque, di una riforma dei Trattati europei che ridisegni l'architettura costituzionale dell'UE, in modo da sciogliere quel nodo, che attualmente la stringe, derivante dal parallelo sviluppo del metodo sovranazionale e di quello intergovernativo".

[16] F. Saponaro, op. cit., pag. 362 ss.

[17] Su cui v. G. Bizioli, op. cit., pag. 62 ss.

[18] E. Cannizzaro, *Il diritto dell'integrazione europea*, Torino, 2015, pag. 7 ss.

[19] Su cui v. P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, pag. 40. Sulle prospettive fiscali dell'Unione Europea v. M.C. Fregni, "Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea", in questa *Rivista*, 2013, pag. 1061 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ciò si pone in linea con le più recenti iniziative della Commissione per gli affari costituzionali del Parlamento europeo[20] - in particolare con il rapporto *Verhofstadt* - in cui auspica, attraverso la revisione dei Trattati, l'affermazione di una "capacità fiscale" dell'eurozona, basata su nuove "risorse proprie", con l'abolizione dei contributi nazionali legati al PIL, facendo in modo che le procedure decisionali su tali nuove risorse, in relazione al quadro finanziario pluriennale, avvengano con voto a maggioranza, responsabilizzando, così, la Commissione europea e tutte le altre istituzioni sovranazionali in merito alla gestione dei propri bilanci dinanzi al Parlamento. O ancora, con le ultime proposte della stessa Commissione europea, contenute nel "Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE"[21], che si spingono al punto da individuare nuove potenziali fonti di entrata, di carattere tributario, da destinare come risorsa propria dell'Unione.

2. *Il quadro normativo europeo e l'obiettivo di mantenere "finanze pubbliche sane"* - Nel Trattato sull'Unione Europea (TUE) e nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), che contengono, rispettivamente, le regole fondamentali e quelle di dettaglio per il funzionamento del sistema giuridico primario sovranazionale, sono previste alcune specifiche disposizioni che disciplinano l'attribuzione di competenze in materia di attuazione e coordinamento delle politiche economiche tra gli Stati membri.

Al fine di consentire un corretto inquadramento sistematico dell'argomento, occorre partire da una disamina, in generale, del sistema delle competenze e, specificatamente, dal principio di attribuzione (art. 5 TUE), il quale dispone che "la delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione" in virtù del quale "(...) l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei Trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti. Qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei Trattati appartiene agli Stati membri".

La norma evidenzia che i poteri di azione conferiti all'Unione dai trattati devono essere utilizzati solo per la realizzazione degli obiettivi assegnati all'Unione e, quindi, che la competenza scaturisce contestualmente sia dagli

[20] Il 16 febbraio 2017 sono stati approvati a Strasburgo: 1) il rapporto "*Bresso Brok*", su come migliorare il funzionamento della costruzione europea sfruttando il potenziale del Trattato di Lisbona; 2) il rapporto *Berès-Böge*, sulla capacità di bilancio della zona euro; 3) il rapporto "*Verhofstadt*", sulle "possibili evoluzioni della struttura istituzionale dell'Unione Europea".

[21] Commissione europea, COM(2017) 358 del 28 giugno 2017, pag. 28 ss. Tale documento ha fatto seguito al *Libro Bianco sul futuro dell'Europa,* Commissione europea, del 1° marzo 2017 - COM(2017) 2025.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

obiettivi assegnati e sia dai poteri conferiti all'Unione per la loro realizzazione, entrambi originati da un atto di volontà degli Stati membri[22].

L'esercizio della singola competenza dell'Unione deve trovare, altresì, una specifica fonte nelle norme del trattato, nelle quali deve essere contemplato espressamente il trasferimento della competenza, non potendo invece trovare legittimazione, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, nella realizzazione delle finalità generali previste dall'art. 3 TUE.

Il sistema delle competenze, pertanto, sembra essere stato costruito come un insieme di "microsistemi settoriali", ciascuno caratterizzato da propri obiettivi, da poteri di azione e da specifiche procedure decisionali per il loro esercizio, tanto da far apparire l'Unione come "una sorta di sommatoria di singole competenze gestite da un ente, pur nominalmente unitario"[23]. Ciò riflette l'essenza stessa dell'integrazione europea, nonché la volontà degli Stati membri di consentire che l'azione dell'Unione sia parametrata al raggiungimento di determinati fini, predeterminandone rigorosamente l'azione. Il principio di attribuzione, in sostanza, avvicina l'Unione Europea al modello delle organizzazioni internazionali, che sono caratterizzate da poteri esclusivamente derivati a seguito di un formale processo di trasferimento da parte degli Stati membri[24].

Passando ora ad esaminare, nello specifico, l'argomento oggetto di indagine, si evidenzia come l'attuazione delle politiche economiche venga riconosciuta, ai sensi dell'art. 120 TFUE, a ciascuno Stato membro[25], allo scopo di contribuire alla realizzazione degli obiettivi dell'Unione.

Le politiche economiche costituiscono "questioni di interesse comune" e, quindi, gli Stati membri sono comunque obbligati a coordinarle nell'ambito del Consiglio, ai sensi dell'art. 121, par. 1, TFUE, e, anzi, a garantire uno "stretto" coordinamento con tale organo, sotto un regime di sorveglianza multilaterale (art. 121, par. 3, TFUE), che può condurre da semplici raccomandazioni a vere e proprie sanzioni, qualora gli indirizzi non vengano rispettati o le politiche economiche di uno Stato membro possano mettere in pericolo il buon funzionamento dell'unione economica e monetaria (art. 121, par. 4, TFUE).

Le modalità di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri sono affidate, invece, alla competenza dell'Unione (art. 2, par. 3, TFUE), che, d'altra parte, ha l'obiettivo di mantenere "finanze pubbliche

[22] Sull'argomento si v. G. Tusseau, "*Theoretical Deflation: the EU Order of Competences and Power conferring Norms Theory*", in L. Azoulai (a cura di), *The Question of Competence in the European Union*, Oxford, 2014, pag. 39 ss.; O. Beaud, "*The Allocation of Competences in a Federation. A General Introduction*", in L. Azoulai (a cura di), *The Question of Competence in the European Union*, Oxford, 2014, pag. 19 ss.

[23] E. Cannizzaro, op. cit., pag. 240.

[24] Per un approfondimento sull'argomento v. F. Saponaro, op. cit., pag. 47 ss.

[25] Ad esclusione di quella monetaria le cui potestà sono state trasferite al Sistema europeo delle banche centrali.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sane"[26] (art. 119 TFUE) attraverso l'intera costruzione economica europea[27]. Tale obiettivo, logicamente, non può essere adempiuto senza una stretta cooperazione degli Stati membri (art. 317 TFUE)[28].

La competenza dell'Unione in materia di politica economica è sussumibile, pertanto, nell'ambito di quelle "azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri" (art. 6 TFUE): una nuova categoria questa, introdotta con il Trattato di Lisbona, nell'ambito dei diversi criteri di ripartizione delle competenze[29]. L'intervento dell'Unione non è, quindi, autonomo ma muove dall'attività e dalle politiche nazionali già esistenti. Si tratta di una forma di collaborazione intergovernativa, cioè di coordinamento a livello sovranazionale di politiche che restano comunque nazionali[30].

Il coordinamento viene attuato dal Consiglio (art. 5, par. 1, TFUE), quindi dal polo intergovernativo, il quale è preposto ad elaborare, su raccomandazione della Commissione, un progetto di indirizzi di massima per dette politiche, riferendone le risultanze al Consiglio europeo. In seguito all'approvazione del Consiglio europeo, tali indirizzi vengono adottati con raccomandazione del Consiglio, dandone informazione al Parlamento (art. 121, par. 2, TFUE).

Il rispetto degli indirizzi è assicurato, fin dalla sottoscrizione del Patto di Stabilità e Crescita (PSC) del 1997, attraverso una forma di sorveglianza multilaterale affidata al Consiglio, che vigila sull'evoluzione economica in ciascuno degli Stati membri e nell'Unione, attivandosi sulla base di relazioni della Commissione (art. 121, par. 3, TFUE). Nell'ipotesi di mancato rispetto degli indirizzi, la Commissione può indirizzare un avvertimento allo Stato membro interessato ed, inoltre, il Consiglio può indirizzare una raccomandazione la quale, in caso di persistenza nell'inadempimento, può essere anche resa pubblica.

Un ulteriore forma di controllo dell'Unione riguarda l'ipotesi del mancato rispetto dei limiti imposti dal Trattato nell'ambito della politica economica, in particolare la vigilanza sull'andamento dei

[26] Con questo concetto si fa riferimento all'andamento delle finanze pubbliche sia nel breve periodo (stabilità della politica di bilancio) che nel lungo periodo (sostenibilità della politica di bilancio). Per il perseguimento di tale obiettivo sono vietati i disavanzi pubblici eccessivi (art. 126, par. 1, TFUE) e l'accollo dei debiti contratti da uno Stato all'Unione o agli altri *partner*, il c.d. divieto di *bailing-out* (art. 124 TFUE). In argomento v. European Commission, *Vademecum on the Stability and Growth Pact*, in *European Economy*, *Occasional Paper*, n. 151, maggio 2013.

[27] M.P. Chiti, "La finanza pubblica e i vincoli comunitari", in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1997, pag. 1177 ss.

[28] In tal senso v. G. D'Auria, op. cit., pag. 291.

[29] Per un approfondimento v. F. Saponaro, op. cit., pag. 59 ss.

[30] Su cui v. meglio E. Cannizzaro, op. cit., pag. 240, che distingue le competenze di coordinamento *ex* art. 2, par. 3, TFUE, da quelle complementari *ex* art. 2, par. 5, TFUE, tra cui fa rientrare il coordinamento della politica economica.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

bilanci di ciascuno Stato membro al fine di assicurare il rispetto del divieto di disavanzi pubblici eccessivi (art. 126 TFUE), agendo nell'ambito del c.d. braccio preventivo del Patto di stabilità e crescita[31]. La procedura prevede che la Commissione, qualora si renda conto dell'esistenza di un rischio di violazione, trasmetta un parere allo Stato interessato, informandone il Consiglio. Quest'ultimo può indirizzare raccomandazioni allo Stato interessato, al fine di far cessare tale situazione entro un certo periodo, concluso il quale le raccomandazioni diventano pubbliche. In caso di persistenza nell'inadempimento si può aprire una procedura che può concludersi anche con la comminazione di ammende di entità adeguata (art. 126, par. 9, TFUE). Si opera, in questo caso, nell'ambito del c.d. braccio correttivo del Patto di stabilità e crescita[32].

Le modalità di coordinamento delle politiche economiche hanno delle ricadute anche sull'amministrazione pubblica nazionale e, soprattutto, su quella finanziaria, in relazione alle regole che devono essere osservate e degli obiettivi che devono essere perseguiti (basti pensare al Patto di stabilità interno). Tali regole vengono imposte all'ordinamento nazionale e si traducono in nuovi adempimenti ed adeguamenti, da rispettare in tempi e scadenze imposte a livello sovranazionale, che influenzano i procedimenti interni nazionali ad essi correlati e coinvolgono necessariamente le diverse amministrazioni interessate[33].

Le "prescrizioni" dell'Unione Europea, operanti non solo sul piano politico ma anche su quello giuridico, finalizzate al coordinamento della politica economica dell'Unione Europea, appaiono particolarmente effettive ed in grado di orientare i comportamenti sia degli Stati e sia delle relative amministrazioni pubbliche coinvolte, pur in assenza di poteri coercitivi veri e propri.

I meccanismi di coordinamento sono diventati nel tempo sempre più complessi e, a livello procedimentale, si sono affermate forme di cogestione e compartecipazione che hanno accresciuto il numero delle procedure

[31] Il braccio preventivo (*preventive arm*) del Patto di stabilità e crescita mira ad assicurare, attraverso la definizione di procedure di sorveglianza che gli Stati seguano politiche di bilancio sostenibili nel breve periodo. Si tratta di procedure di vigilanza *ex ante* dei parametri di riferimento delle politiche stesse. Su cui v. Regolamento CE 1466/1997 del Consiglio del 7 luglio 1997 per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio, nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche.

[32] Il braccio correttivo (*corrective arm*) del Patto di stabilità e crescita mira ad assicurare che gli Stati membri adottino politiche coerenti con le regole sovranazionali, delineando la procedura di intervento diretto a correggere l'eventuale mancato rispetto dei parametri indicati dai Trattati. Su cui v. Regolamento CE del Consiglio del 7 luglio 1997, n. 1467/97 per l'accelerazione ed il chiarimento delle modalità di attuazione delle procedure per i disavanzi eccessivi.

[33] Su cui v. A. Brancasi, "Le nuove regole di bilancio", in *Lo spazio amministrativo europeo*, a cura di M.P. Chiti e A. Natalini, Napoli, 2012, pag. 285 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

amministrative, articolate sia nella sfera nazionale sia in quella sovranazionale[34].

L'Unione Europea sembra aver sviluppato, contrariamente all'esempio del modello confederativo, una propria funzione ed un proprio apparato amministrativo, notevolmente integrato con quello dei Paesi membri, generando una fitta rete di rapporti con i singoli organi degli Stati, i quali si trovano spesso ad operare sotto la direzione ed il coordinamento delle istituzioni sovranazionali "quasi come organi decentrati dell'Unione". Queste relazioni "avrebbero quindi l'effetto di trasfigurare il rapporto organico con lo Stato di appartenenza e di creare una sorta di "sdoppiamento" degli organi amministrativi nazionali, i quali assolvono simultaneamente sia alla funzione esecutiva nazionale che a quella europea"[35].

Si assiste, pertanto, alla graduale costruzione di un "sistema amministrativo europeo", inteso come insieme di amministrazioni sovranazionali e nazionali in funzione comunitaria, comuni agli Stati membri e all'Unione Europea[36].

L'integrazione amministrativa con il Trattato di Lisbona assume un fondamento giuridico nuovo: l'art. 197 TFUE statuisce che "l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri, essenziale per il buon funzionamento dell'Unione, è considerata questione di interesse comune" (art. 197 TFUE)[37], così come gli Stati membri considerano le rispettive politiche economiche (art. 121 TFUE)[38].

---

[34] Su cui v. G. Della Cananea - C. Franchini, *I principi dell'amministrazione europea*, Torino, 2013, pag. 34 ss.

[35] E. Cannizzaro, op. cit., pag. 12.

[36] Su cui v. F. Saponaro, op. cit., pag. 331 ss.

[37] Su cui v. F. Saponaro, op. cit., pag. 106 ss. È necessario puntualizzare i concetti giuridici di "questione amministrativa", di "attuazione effettiva" del diritto europeo e di "essenzialità" per il funzionamento dell'Unione, su cui si basa integralmente l'innovativa disciplina della questione amministrativa nel Trattato di Lisbona. La questione amministrativa attiene al modo di operare dell'autorità amministrativa nazionale unitamente a quella europea, al fine di garantire l'attuazione del diritto dell'Unione. Non è considerata di interesse comune l'attuazione in sé del diritto sovranazionale, quanto l'effettività di quest'ultima. L'effettività dell'attuazione del diritto europeo deve essere intesa quale capacità amministrativa di attuare concretamente il diritto dell'Unione. La portata del concetto di effettività è rafforzata dalla disposizione del trattato secondo cui l'esecuzione del diritto dell'Unione da parte degli Stati "è essenziale per il funzionamento dell'Unione" e perciò considerata "questione di interesse comune". L'obiettivo è, quindi, quello di scongiurare la non attuazione sostanziale del diritto europeo a causa dell'inefficienza delle amministrazioni nazionali di alcuni Stati membri, e, conseguentemente, evitare l'asimmetria delle attuazioni statali.

[38] Sulle novità fiscali del Trattato di Lisbona v. G. Melis - A. Persiani, "Trattato di Lisbona e sistemi fiscali", in *Dir. prat. trib.*, 2013, pag. 1 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il combinato disposto degli artt. 6 e 197 TFUE segna il definitivo superamento del principio dell'autonomia amministrativa degli Stati membri[39].

La questione amministrativa diviene "comune", ed oggetto - quando l'azione esecutiva di uno Stato non è "effettiva" - di interventi diretti dell'Unione, anche con carattere di completamento[40].

Le modalità di coordinamento delle politiche economiche nazionali si traducono, insomma, anche in una maggiore e necessaria cooperazione amministrativa, la quale a partire dal Trattato di Lisbona trova il proprio fondamento giuridico nell'art. 6 TFUE, cioè è contemplata tra i settori con riferimento ai quali l'Unione ha competenza per svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri. La cooperazione amministrativa è quindi destinata a diventare il nucleo centrale per il perfezionamento della politica finanziaria europea, compresa quella fiscale. Ciò sembra in linea con la proposta politica - avanzata nell'ambito del citato rapporto "Verhofstadt" - di introdurre un "codice di convergenza"[41] giuridicamente vincolante, al cui rispetto da parte di uno Stato e delle sue rispettive dislocazioni territoriali sarebbe subordinato l'accesso ai fondi europei per progetti di investimento o la partecipazione a nuovi strumenti che colleghino riforme economiche con incentivi fiscali.

Invero, l'Unione è tenuta a svolgere un ruolo di mero sostegno o di coordinamento dell'azione degli Stati membri e, quindi, non appare propriamente corretto parlare di una "europeizzazione" del settore della cooperazione amministrativa. Ciò in quanto l'Unione non può sostituirsi agli Stati nell'esercizio di tale competenza e, parimenti, nessuno Stato è tenuto ad avvalersi di tale sostegno (art. 2, par. 5, TFUE). La nuova competenza, *ex* art. 6 TFUE, mira a migliorare, invece, la "funzionalità europea" delle amministrazioni, cioè la loro capacità amministrativa di dare attuazione al diritto dell'Unione, garantendone il raggiungimento degli obiettivi. Essa, pur convivendo con l'autonoma responsabilità amministrativa degli Stati membri, non esclude affatto un potere di intervento sempre più ampio dell'Unione in questa materia, soprattutto qualora tale potere sia teso a "completare" l'azione degli Stati membri e, quindi, ad incidere direttamente nell'attività delle amministrazioni nazionali, pur nel rispetto del principio di

[39] Su cui v. M.P. Chiti, "Introduzione. Lo spazio amministrativo europeo", in M.P. Chiti, A. Natalini (a cura di), *Lo Spazio amministrativo europeo. Le Pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Bologna, 2012, pag. 26.

[40] Su cui v. M. Macchia, "La cooperazione amministrativa come 'questione di interesse comune'", in M.P. Chiti - A. Natalini (a cura di), *Lo Spazio amministrativo europeo. Le Pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Bologna, 2012, pag. 93 ss.

[41] Tale codice comprenderebbe le procedure di disavanzo e di debito, nonché quelle per lo squilibrio macroeconomico e le raccomandazioni specifiche per Paese. In esso sarebbero stabiliti gli *standard* minimi e massimi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sussidiarietà[42]. Un intervento dell'Unione Europea finalizzato a completare l'azione degli Stati membri si potrebbe ipotizzare ogni qualvolta l'attività amministrativa nazionale, sulla base di parametri qualitativi e quantitativi, dovesse risultare, a giudizio dell'Unione, incompleta o non adeguata agli scopi sovranazionali. Lo stesso potere di coordinamento potrebbe acquisire una valenza molto ampia ed articolata, fino a giungere ad interferire in modo rilevante sull'azione delle amministrazioni destinatarie dell'azione di coordinamento[43].

3. *Dalle regole di coordinamento economico ai* fiscal council *e alla* fiscal capacity *dell'eurozona: la fiscalità come strumento di* governance - Tra i meccanismi istituzionali in cui si articola il nuovo sistema di *governance* e di finanza pubblica dell'eurozona, particolarmente interessanti appaiono quelle misure giuridiche tese a rafforzare le regole in materia di coordinamento economico, al fine di stabilire le condizioni ottimali affinché le decisioni di finanza pubblica degli Stati membri possano tendere ad una complessiva coerenza, evitando squilibri e divergenze particolarmente marcati in grado di destabilizzare la tenuta del sistema complessivo.

La crisi finanziaria ha evidenziato la limitatezza dei poteri di controllo dell'Unione Europea sulle finanze pubbliche nazionali coinvolte nel rispetto del Patto di stabilità e crescita. Proprio al fine di arginare le gravi divergenze originatesi nelle economie degli Stati membri, si è resa necessaria l'introduzione di nuove regole ispirate al principio guida delle *sound fiscal policy* (art. 119, par. 3, TFUE), sia nel breve periodo (stabilità della politica di bilancio), sia nel lungo periodo (sostenibilità della politica di bilancio)[44].

Dapprima, è stato approvato, a margine del Consiglio Europeo del 24/25 marzo 2011, il "Patto Europlus", una sorta di accordo internazionale concluso in forma semplificata[45], con il quale gli Stati aderenti si sono impegnati, con regole programmatiche non vincolanti, a rafforzare il coordinamento delle rispettive politiche economiche e fiscali, la competitività, l'occupazione, la sostenibilità delle finanze pubbliche e a rafforzare la stabilità finanziaria. Poco più tardi si è giunti ad introdurre regole giuridiche sempre più stringenti con il

[42] In tal senso v. F. Cortese, "Gli strumenti per la cooperazione amministrativa verticale", in M.P. Chiti - A. Natalini (a cura di), *Lo Spazio amministrativo europeo. Le Pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Bologna, 2012, pag. 165 ss.

[43] Su cui v. M.P. Chiti, op. cit., pagg. 24-25.

[44] Su cui v. European Commission, *Vade mecum on the Stability and Growth Pact*, in *Europeam Economy, Occasional Papers*, n. 151, maggio 2013. Le finanze pubbliche sono caratterizzate, nel breve periodo, dalla capacità delle amministrazioni pubbliche di far fronte alle proprie obbligazioni, mentre nel lungo periodo richiedono, invece, il rispetto del vincolo di bilancio intertemporale da parte delle stesse, cioè della condizione che il valore attuale delle passività non sia maggiore del valore attuale delle attività.

[45] In questo senso v. G.L. Tosato, op. cit., pag. 17: difatti l'entrata in vigore dell'accordo non è stato soggetto a ratifiche internazionali.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

*Six pac*k, che si compone di sei provvedimenti legislativi adottati dal Consiglio dell'Unione Europea (cinque regolamenti e una direttiva)[46], con il quale sono stati rafforzati sia il braccio preventivo sia quello correttivo del Patto di Stabilità e crescita, e si è tracciato il nuovo sistema di *governance* economica.

La testata d'angolo del nuovo sistema è rappresentata dal "semestre europeo", introdotto con il Reg. UE 1175/2011[47], che si sostanzia in un ciclo di coordinamento delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri dell'Unione (riforme strutturali, politiche di bilancio, prevenzione di eccessivi squilibri macroeconomici), i quali dovrebbero allinearsi agli indirizzi convenuti a livello sovranazionale. In questo modo, la Commissione dapprima indica le azioni prioritarie da intraprendere negli anni successivi (*Annual Growth Survey*) e, successivamente, sulla scorta delle "linee guida di politica economica e di bilancio" dettate dal Consiglio europeo, richiede che i governi europei presentino i piani di stabilità e convergenza, unitamente a quelli per le riforme strutturali. Da ultimo, dopo aver vagliato complessivamente tali programmi, la Commissione rilascia il suo giudizio sulla loro congruenza con i vincoli del Patto di Stabilità e Crescita e sulla loro coerenza con la strategia "Europe 2020", formulando le proprie raccomandazioni[48]. Il Consiglio discute su tali raccomandazioni, mentre il Consiglio europeo le approva: esse saranno formalmente adottate dal Consiglio nei confronti dei singoli Stati[49], i quali dovranno attenersi ad essi - nel secondo semestre dell'anno - in occasione dell'approvazione delle rispettive leggi di bilancio. Nell'analisi di crescita dell'anno successivo, la Commissione dovrà tener conto dei progressi realizzati dagli Stati membri in attuazione delle suddette raccomandazioni.

Il semestre europeo ha imposto, di fatto, una tempistica prefissata e comune agli Stati membri in merito alle procedure di definizione ed elaborazione dei rispettivi obiettivi programmatici e della pianificazione dei bilanci, garantendo una contestuale e costante sorveglianza multilaterale su azioni e risultati. In Italia, per esempio, esso ha inciso sugli originari tempi e strumenti della programmazione economico-finanziaria, in precedenza regolati dalla legge di riforma della contabilità.

Già a partire dall'introduzione del semestre europeo, è stata avvertita, inoltre, la necessità di istituire, all'interno di ciascuno Stato membro, un *fiscal*

[46] Reg. 8 novembre 2011, n. 1173/2011; Reg. 1174/2011; 1175/2011 e 1176/2011, tutti del 16 novembre 2011 e la Direttiva 8 novembre 2011, 2011/85/UE.

[47] Il semestre europeo, introdotto con Regolamento UE 1175/2011 (Sez. 1-*bis*, art. 2-*bis* ss.), è così denominato in quanto prevede una serie di procedure da adottare nel primo semestre dell'anno, in vista delle decisioni autunnali del Consiglio europeo. In Italia, l'adeguamento alla disciplina europea è avvenuto anche con la Legge n. 39/2011.

[48] Tali raccomandazioni sono approvate dal Consiglio Ecofin e, per la parte di sua competenza, dal Consiglio occupazione e affari sociali. Per un approfondimento sul tema v. G. D'Auria, op. cit., pag. 308 ss.

[49] Entro fine giugno o all'inizio di luglio.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

council[50], vale a dire un organismo tecnico in grado di coadiuvare l'attività del governo nazionale, seppur ponendosi in una posizione di indipendenza da quest'ultimo[51], al fine di elaborare - in maniera più obiettiva[52] - i documenti previsionali, di controllo e di correzione delle politiche economiche e tributarie nazionali, anche "in funzione" degli indirizzi europei[53].

Con riferimento a quanto sostenuto in precedenza in merito all'esigenza di migliorare la funzionalità europea delle Amministrazioni finanziarie nazionali[54] e di poter dare concreta attuazione al diritto dell'Unione, i diversi modelli di *fiscal council*[55] che si sono affermati negli Stati membri, rispondono ad una rodata logica di "europeizzare" un ambito dell'Amministrazione finanziaria nazionale operante in funzione e al servizio di interessi sovranazionali, assurgendo ad amministrazione organicamente nazionale ma funzionalmente europea[56].

L'efficacia di tali organismi era già nota a livello internazionale: negli Stati Uniti, per esempio, il Congressional *Budget* Office (CBO) opera dal 1974 ed agisce in piena autonomia e libertà nella stima degli scenari macroeconomici e di finanza pubblica (c.d. baseline)[57]. In Italia, in particolare, la costituzione del *fiscal council*, in una versione più *soft* che *hard*[58], è

[50] Su cui v. l'art. 6, par. 1, lett. b), della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, che introduce la necessità di istituire presso gli Stati membri dei consigli nazionali per le finanze pubbliche.

[51] Su cui v. G. D'Auria, op. cit., pag. 309 ss.

[52] In grado di integrare e supportare il processo legislativo, fornendo al Governo, al Parlamento e cittadini analisi non di parte, in tal senso v. P. De Ionna - F. Galimberti, "Pareggio di bilancio? D'autorità", in *Il Sole - 24 Ore* del 30 settembre 2011.

[53] Per un approfondimento v. P. Manasse, "*Kant, Dpef e i Fiscal Councils*", in https://www.lavoce.info/, 13 luglio 2006.

[54] Sull'argomento v. B.G. Mattarella, "Le funzioni", in M.P. Chiti (a cura di), *Diritto Amministrativo europeo*, Milano, 2013, pag. 153 ss.

[55] Sono state teorizzate due versioni del *fiscal council*: a) la prima, *hard*, in cui esso, di natura indipendente e di nomina parlamentare, è in grado di decidere, al posto del Governo, il saldo di bilancio nella Legge finanziaria - compatibilmente con la solvibilità dello Stato - ed assicurare la convergenza ad un livello obiettivo del debito pubblico, per cui il Parlamento conserverebbe il compito di scegliere il *target* per il debito, nonché le entrate e le uscite e la loro composizione, compatibilmente con tale vincolo; b) la seconda, *soft*, che attribuisce al *fiscal council* il compito di *watchdog* della politica di bilancio, fornendo stime veritiere delle variabili macroeconomiche su cui si fondano le previsioni di entrata e di spesa, monitorando gli obiettivi di risanamento e garantendo la trasparenza del bilancio. In tal senso v. C. Wyplosz, "*Fiscal polity: Institutions versus Rules*", in *National Institute Economic Review*, 1° gennaio 2005. Per un approfondimento sul tema v. anche J. Von Hagen, "*Macroeconomic Adjustment in the New EU Member States*" con Iulia Traistaru, Suerf Studies 2006/4, Vienna, 2006; "*Macroecoomic Policies for EU Accession*", con Erdam Basci e Sübidey Togan, Cheltenham, Edwar Elgar, 2007; "*Fiscal Governance in Europe*", con Mark Hallerberg e Rolf R. Strauch, Cambridge University Press, Cambridge, 2009.

[56] Su cui v. F. Saponaro, op. cit., pag. 336 ss.

[57] Il CBO ha un direttore nominato dagli *speaker* di Camera e Senato, sentite le due commissioni bilancio. Resta in carica per quattro anni ed è rinnovabile.

[58] Su cui v. C. Wyplosz, op. cit., *ibidem*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

avvenuto con la Legge 24 dicembre 2012, n. 243, recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio, che agli artt. 16-19 ha previsto l'istituzione e la regolamentazione di un organismo denominato "Ufficio parlamentare di bilancio", incardinato presso le Camere, che opera in piena autonomia ed indipendenza di giudizio e valutazione, rispetto alle funzioni del Governo[59].

Tale Ufficio svolge funzioni di analisi, verifica e valutazione in merito: a) alle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica; b) all'impatto macroeconomico dei provvedimenti legislativi di maggior rilievo; c) agli andamenti di finanza pubblica e all'osservanza delle regole di bilancio; d) all'attivazione ed utilizzo del meccanismo correttivo e agli scostamenti rilevanti dagli obiettivi derivanti da eventi eccezionali; e) alla sostenibilità della finanza pubblica nel lungo periodo; f) ad ulteriori temi di economia e finanza pubblica rilevanti ai fini delle suddette analisi, verifiche e valutazioni. Qualora tale organismo si dovesse trovare su posizioni significativamente divergenti rispetto al Governo, quest'ultimo potrebbe essere chiamato, su richiesta di almeno un terzo dei componenti di una delle Commissioni parlamentari competenti in materia di finanza pubblica, ad illustrare i motivi per i quali ritiene di confermare le proprie valutazioni ovvero ritiene di conformarle a quelle dell'Ufficio. L'Ufficio parlamentare di bilancio, sebbene non abbia lo scopo di verificare l'allineamento tra gli obiettivi di politica economica degli Stati ed i risultati della loro gestione finanziaria, o di analizzare le cause degli scostamenti ed i rimedi, dovrebbe garantire una maggiore responsabilizzazione a livello politico delle scelte di politica economica[60] del Governo, anche in relazione agli obblighi di coordinamento assunti al livello sovranazionale.

Ritornando nuovamente al tema del semestre europeo, nel Regolamento UE 1175/2011 è previsto, al fine di intensificare il dialogo tra le istituzioni dell'Unione (in particolare tra il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione) e garantire una trasparenza e una responsabilità maggiori, che la commissione competente del Parlamento europeo possa invitare i presidenti del Consiglio e della Commissione - nonché, ove opportuno, il presidente del Consiglio europeo o il presidente dell'Eurogruppo - a comparire dinanzi alla medesima commissione per discutere in merito a tutti gli atti adottati nell'arco del semestre europeo.

[59] L'Ufficio è composto collegialmente da tre membri, di cui uno con funzioni di presidente, nominati d'intesa dai Presidenti di Camera e Senato nell'ambito di un elenco di dieci esperti con competenza sia a livello nazionale e sia internazionale in materia di economia e finanza pubblica, indicati dalle Commissioni bilancio di ciascuna Camera, a maggioranza di due terzi dei rispettivi componenti. Essi restano in carica per sei anni, salvo che non vengano revocati per gravi violazioni dei doveri di ufficio e non possono essere confermati. L'Ufficio seleziona il proprio personale in piena autonomia, sulla base di criteri meritocratici e di competenza.

[60] In tal senso v. G. D'Auria, op. cit., pag. 319 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Commissione, inoltre, può offrire agli Stati membri (interessati dalle raccomandazioni del Consiglio) la possibilità di partecipare ad uno scambio di opinioni.

Nel preambolo del suddetto Regolamento viene evidenziato, inoltre, che il rafforzamento della *governance* economica dovrebbe prevedere una più stretta e tempestiva partecipazione del Parlamento europeo e dei Parlamenti nazionali, nonché un ruolo sempre più attivo della Commissione nella procedura di sorveglianza rafforzata[61].

Con il *Six pack*, invece, si punta a realizzare il controllo delle finanze pubbliche, intrapreso fin dal 1992 con i parametri di Maastricht[62] sul concetto di bilancio prudente, la cui funzione è quella di agevolare il processo di equiparazione o, quanto meno, di convergenza del saldo di "bilancio strutturale"[63] degli Stati membri al c.d. obiettivo di medio termine (OMT). Quest'ultimo è un valore, diverso per ogni Stato dell'Unione, corrispondente ad un risultato di bilancio in grado di garantire un margine di sicurezza rispetto alla soglia del 3% del PIL stabilita dal Trattato, così da assicurare la stabilità delle finanze pubbliche, consentire spazi di manovra e, nello specifico, permettere nuovi investimenti pubblici[64].

[61] Su cui v. M. Giordano, "La nuova *governance* fiscale", in *Atti del Seminario La nuova governance fiscale europea, Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive*, Luiss Guido Carli, 9 novembre 2012.

[62] Sin dal Trattato di Maastricht, a partire dal 1992, viene richiesto agli Stati membri di rispettare due regole di bilancio: a) il rapporto indebitamento netto/PIL inferiore al 3%; b) un rapporto debito/PIL inferiore al 60% o comunque tendente ad esso.

[63] A seguito della modifica del Patto di stabilità e crescita del 2005 (v. i Regolamenti CE 1055 e 1056 del Consiglio del 27 giugno 2005) gli obiettivi di bilancio annuale e di medio termine degli Stati dell'Unione sono fissati in termini strutturali. Ciò significa che il saldo di bilancio strutturale è ottenuto sottraendo al saldo di bilancio nominale la componente ciclica e gli effetti delle misure *una tantum* e di altre misure temporanee (*one off revenues)*. L'opportunità di adottare il saldo strutturale nasce dal fatto che quello nominale non consente una corretta interpretazione della politica di bilancio discrezionale in quanto influenzato da fattori temporanei legati all'andamento del ciclo economico: esso tende a migliorare nelle fasi di espansione economica e a peggiorare in quelli di contrazione a causa degli effetti del ciclo economico sulle entrate e sulle spese di bilancio. Se da un lato, la base imponibile di alcuni tributi si muove nella medesima direzione della crescita dell'attività economica (IVA, IRPEF, ecc.), dall'altro, alcuni elementi di spesa pubblica si muovono in direzione opposta ad essa (nelle fasi di contrazione, per esempio, aumenta la spesa per gli ammortizzatori sociali volti ad alleviare gli effetti della disoccupazione). Tali elementi del bilancio delle amministrazioni pubbliche, detti stabilizzatori automatici, non sono soggetti al controllo discrezionale della politica di bilancio in quanto legati al generale andamento dell'economia e alle caratteristiche del prelievo e della spesa. Pertanto, nelle fasi di calo del ciclo economico la correzione ciclica neutralizza l'effetto negativo operato dagli stabilizzatori automatici sul saldo di bilancio e il disavanzo di bilancio strutturale tende ad essere inferiore a quello nominale, e, viceversa, nelle fasi di crescita del ciclo. Ne consegue che si possa essere in pareggio strutturale ed avere, contemporaneamente, un disavanzo nominale.

[64] Gli Stati membri dell'Unione dovrebbero registrare un saldo di bilancio strutturare corrispondente all'OMT o in rapida convergenza con esso (con una correzione annuale del saldo strutturale pari almeno a 0,5 punti percentuali del PIL). Tale convergenza dovrebbe

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Al fine di favorire la suddetta convergenza viene introdotta, proprio con il *Six pack*[65], la c.d. regola della spesa (*expenditure benchmark*), secondo la quale deve essere fissato preventivamente un limite massimo per l'evoluzione della spesa pubblica rispetto al tasso di crescita di medio periodo del PIL potenziale[66]. É indubbio che il suddetto limite sia diverso per ogni singolo Stato in relazione alla rispettiva posizione rispetto all'OMT. Per quegli Stati che non hanno raggiunto l'obiettivo, il tasso di crescita della spesa deve essere inferiore al PIL potenziale, in maniera tale da assicurare un miglioramento del saldo strutturale di almeno 0,5 punti percentuali di PIL, salvo che non siano adottate misure discrezionali dal lato delle entrate, con esclusione delle entrate temporanee ed *una tantum* (*one off revenues*)[67] destinate, comunque, alla riduzione del disavanzo e, quindi, del debito. Per gli Stati che, invece, hanno raggiunto l'obiettivo, il tasso di crescita della spesa non deve essere più elevato del parametro riferito al tasso di crescita di medio periodo del PIL potenziale, salvo che non vengano previste misure discrezionali sul piano delle entrate di pari ammontare.

L'inserimento della regola sulla spesa ha trovato fondamento nell'inadeguatezza del saldo strutturale come indicatore di valutazione dei bilanci, e ciò sia per la difficoltà di verificare la posizione ciclica dell'economia, sia per l'inadeguata considerazione delle entrate straordinarie (*windfall revenues*)[68] non direttamente connesse con l'andamento ciclico.

essere più veloce per gli Stati con un livello di debito superiore al 60% del PIL o che presentino rischi per la complessiva sostenibilità del debito. Per tutti gli Stati è richiesta, in generale, una più elevata correzione nelle fasi positive del ciclo economico, così da avere maggiore elasticità in quelle negative. Particolari vincoli sono stabiliti per gli Stati membri appartenenti all'eurozona: in questo caso l'OMT deve essere specificato entro un intervallo compreso tra -1% del PIL e il pareggio, o il *surplus*. Gli Stati membri appartenenti all'eurozona firmatari del *Fiscal compact* sono obbligati, infine, al contenimento dell'OMT al di sopra di - 0,5% del PIL, a meno che il rapporto debito/PIL non sia al di sotto del 60% e vi siano rischi limitati per la sostenibilità delle finanze pubbliche. Per un approfondimento sul piano economico dei concetti di saldo di bilancio strutturale e di OMT, v. "La *governance* economica europea", in *Elementi di documentazione*, *servizio del bilancio del Senato*, XVII legislatura, n. 3, giugno 2013, pag. 25 ss.

[65] Su cui v. artt. 5 e 6 del Regolamento CE 1466/1997 come modificato dal Regolamento UE 1175/2011.

[66] Esso viene calcolato come media delle stime dei precedenti cinque esercizi, della stima per l'esercizio corrente e delle proiezioni per i quattro esercizi successivi ed è aggiornato ad intervalli regolari. Esso è reso pubblico dalla Commissione ai fini del calcolo del *benchmark* di spesa (art. 5 del Regolamento CE 1466/1997). Su cui v. *La* governance *economica europea*, op. cit., pag. 30 ss.

[67] Su cui v. European Commission, *Updated reference rates for the assessment against the expenditure benchmark (note for information of the Alternates of the Economic and Financial Committee)*, nota del 4 marzo 2013.

[68] Le misure straordinarie sono quelle derivanti da misure che hanno un impatto legislativo permanente e il cui gettito risente dell'andamento ciclico della base imponibile (per esempio, le plusvalenze realizzate su alcuni cespiti patrimoniali), cioè quelle eccedenti il gettito prevedibile in base alle informazioni disponibili sul quadro macroeconomico. Tali misure si

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il Regolamento UE 1177/2011 ha completato il controllo dei flussi di bilancio (saldo strutturale e spesa) con l'introduzione della c.d. regola sul debito, cioè con l'obbligo di riduzione del debito pubblico in eccesso rispetto alla soglia del 60% del PIL. L'elemento di novità è rappresentato dalla previsione della regola che impone, per gli Stati che hanno sforato la soglia del 60% del PIL, la riduzione dell'eccedenza negli ultimi tre anni ad un ritmo di 1/20 all'anno come parametro di riferimento[69]. Nell'applicazione del parametro di riferimento relativo all'adeguamento del rapporto debito/PIL si deve tener conto dell'influenza del ciclo sul ritmo di riduzione del debito.

I nuovi elementi della *governance* economica europea, la regola della spesa, quella sul debito e, in generale, il principio della politica prudente, hanno avuto, in questi anni, inevitabili ripercussioni sulle politiche fiscali e di bilancio nazionali, sulla Pubblica amministrazione e sulle sue attività, andando anche ad incidere, attraverso il Patto di stabilità interno, sugli equilibri intercorrenti tra i diversi livelli di governo[70], e ad influenzare i tradizionali sistemi e regole di finanza pubblica domestica[71].

Tali misure, dettate dalla contingenza della crisi, hanno avuto l'effetto di comprimere notevolmente la sovranità degli Stati membri, influenzandone i meccanismi redistributivi interni, senza che a ciò sia corrisposta una politica sociale europea, in funzione - si potrebbe dire - compensativa. Difatti, la stessa strategia di Lisbona nel 2000, che aveva fatto prefigurare una nuova "rotta sociale" dell'Unione Europea, ha prodotto dei risultati modesti e, parimenti, la successiva agenda politica "Europa 2020", varata in attuazione dell'economia sociale di mercato, *ex* art. 3, par. 3, TUE, non sembra aver prodotto dei miglioramenti[72].

---

differenziano da quelle temporanee e *una tantum* (*one off revenues*) che, invece, hanno un impatto limitato nel tempo, sia dal punto di vista finanziario e sia legislativo. Su cui v. R. Morris et al., *"Explaining Government Revenue Windfalls. An Analysis for Selected EU Countries"*, in *ECB Working Paper*, n. 1114, novembre 2009.

[69] Ciò avviene sulla scorta delle modifiche registrate negli ultimi tre anni per cui sono disponibili dei dati (versione *backward-looking* della regola sul debito). Il requisito del criterio del debito è considerato soddisfatto anche se le proiezioni di bilancio della Commissione indicano che la riduzione necessaria del differenziale si produrrà nel triennio che comprende i due anni successivi all'ultimo anno per cui sono disponibili dei dati (versione *forward-looking* della regola sul bilancio). Per uno Stato membro soggetto a una procedura per i disavanzi eccessivi all'8 novembre 2011 e per un triennio a decorrere dalla correzione del disavanzo eccessivo, il requisito del criterio del debito è considerato soddisfatto se lo Stato membro interessato compie progressi sufficienti verso l'osservanza come da valutazione contenuta nel parere adottato dal Consiglio sul suo programma di stabilità o di convergenza.

[70] Sull'argomento v. F. Saponaro, "L'armonizzazione fiscale ed il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo", in *Riv. dir. trib.*, 2012, pag. 1037 ss.

[71] Su cui v. A. Brancasi, op. cit., pag. 280.

[72] Per una acuta riflessione sull'argomento v. F. *Gallo*, op. cit., pag. 10001 ss., in particolare nota 27, in cui si evidenzia che "(…) i segnali provenienti dall'accordo intergovernativo sul *Fiscal compact*, dal *Patto Europlus* e dal pacchetto anticrisi adottato nel 2011 dalla

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Di recente, è stata auspicata dalla Commissione[73], anche al fine di migliorare la politica economico-sociale dell'Unione - destinata ad essere in gran parte integrata nel bilancio e nei programmi di spesa sovranazionali - una revisione del sistema di relazione tra le entrate e le politiche dell'Unione. In tal senso, si è aperto un dibattito sulla necessità di prevedere una *fiscal capacity* dell'eurozona, tale da garantire la stabilità finanziaria, evitare gli shock asimmetrici e contrastare la recessione economica. La capacità fiscale dell'Unione, in prospettiva, dovrà essere costruita su ulteriori risorse proprie, in grado non solo di finanziare il bilancio dell'Unione, ma anche di accompagnare le politiche fondamentali, tra cui quella sociale. A tal fine, si prospetta, sul piano tributario, l'introduzione di nuove imposte comuni nel settore dell'energia o dell'ambiente, anche al fine di garantire condizioni di parità fra le imprese e contribuire alla lotta globale contro il cambiamento climatico. O, ancora, l'introduzione di una risorsa propria ancorata ad una potenziale imposta sulle società o, semplicemente, all'imposizione sulle transazioni finanziarie, in maniera tale da rafforzare anche il mercato unico e contribuire alla lotta contro la frode e l'evasione fiscale. Appare sempre più forte nel progetto sovranazionale la concreta possibilità di un futuro utilizzo extrafiscale del tributo, in cui la leva fiscale sembra essere destinata, sempre più, a completare il quadro degli strumenti della nuova *governance* dell'eurozona.

Resta da vedere come le suddette misure potranno trovare concreta attuazione, sia in relazione alla difficoltà di deliberare all'unanimità su questioni di carattere tributario[74], sia per la riscontrata assenza di uniformità e coerenza dei bilanci dell'Unione e degli Stati membri, anche in merito alla qualificazione tecnico-giuridica e alla collocazione contabile delle poste da destinare a risorse proprie, su cui recentemente è stato condotto un attento studio *dall'High-level group on own resources*[75].

Commissione (c.d. *Six pack*) esprimono certamente la volontà di affrontare insieme problematiche economiche e quelle sociali, queste ultime, in particolare, sul fronte dell'occupazione. Ciò avviene, tuttavia, attraverso un 'approccio integrato' delle rispettive politiche, piuttosto che garantendo un'effettiva, autonoma tutela dei diritti sociali (…). Secondo, quello "(…) che con terminologia anglosassone, viene definito *social and economic mainstreaming*, da intendersi come strategia che incorpora al proprio interno, alla stregua di una modalità generale e costante dell'azione, il perseguimento di obiettivi equiordinati di natura economica e sociale".

[73] Commissione europea, COM(2017) 358 del 28 giugno 2017, "Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE", pag. 28 ss.

[74] Di recente, in seno alla Commissione, è stato nuovamente aperto il dibattito politico per il superamento del principio dell'unanimità. Su cui v. la Comunicazione della Commissione dal titolo "Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE", del 15 gennaio 2019 – COM(2019) 8 final.

[75] *"Future financing of the UE. Final report and the recommendations"*, dicembre 2016, pag. 19 ss., redatto dal Gruppo di alto livello sulle risorse proprie, il quale è stato istituito nel 2014 per condurre una riflessione sul futuro finanziamento del bilancio dell'Unione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4. *Il tentativo di istituzionalizzare e stabilizzare il sistema di sostegno agli Stati dell'eurozona: verso una governance del MES integrata nei Trattati dell'Unione Europea e sotto la direzione di un Ministero delle Finanze europeo?* - La difficoltà di trovare una soluzione alla crisi e, in particolare, di mobilitare risorse e fornire un sostegno a favore di quegli Stati che si trovino, o rischino di trovarsi, con gravi problematiche finanziarie - anche per effetto delle speculazioni internazionali - è alla base dell'introduzione di nuove misure o organismi esterni al sistema dell'Unione, "a sottosistemi ibridi che in parte mutuano, e in parte escludono, le istituzioni dell'Unione Europea", tra cui il Meccanismo europeo di Stabilità (MES), che rappresenta la naturale evoluzione del Fondo europeo di stabilità finanziaria (FESF o EFSF), istituito nel 2010[76].

Sebbene le misure anti-crisi siano state introdotte prevalentemente con atti normativi di diritto europeo, la gestione economico-finanziaria ha trovato spesso fondamento in strumenti normativi di diritto internazionale, spesso nella forma di trattati, implicando "un'opaca interazione tra istituzioni europee e organismi internazionali"[77].

Il MES - il c.d. fondo salva Stati - è stato istituito con un trattato firmato a Bruxelles il 2 febbraio 2012, a seguito della modifica[78] dell'art. 136 TFUE, prevedendo espressamente che "gli Stati membri la cui moneta è l'euro possono istituire un meccanismo di stabilità da attivare ove indispensabile per salvaguardare la stabilità dell'eurozona nel suo insieme". Tale modifica si è resa necessaria per rendere maggiormente compatibile il MES con il diritto primario dell'Unione[79], anche in considerazione del fatto che alcune disposizioni del Trattato di Lisbona del 2007 sembravano orientate in

[76] Il FESF (o EFSF) è stato istituito in seguito al *summit* dell'ECOFIN del 9 maggio 2010, con l'obiettivo di aiutare finanziariamente gli membri dell'eurozona e preservarne la loro stabilità finanziaria. Sul piano giuridico era strutturato nella forma di una società di diritto lussemburghese, in grado di emettere obbligazioni o altri strumenti finanziari al fine di: a) concedere prestiti ai Paesi dell'Eurozona in difficoltà; b) ricapitalizzare le banche; c) comprare debito sovrano sotto forma di titoli di Stato. Le obbligazioni emesse dal FESF (normalmente valutati con altissimi *rating*, così da permettere la raccolta di investimenti, soprattutto da Banche nazionali e dalla BCE, a tassi d'interesse più bassi rispetto a quelli che il mercato richiederebbe per le obbligazioni emesse dallo Stato membro dell'eurozona in difficoltà) trovavano una copertura nella garanzia prestata dagli stessi Stati membri dell'eurozona, in proporzione alla quota di partecipazione al totale del capitale versato alla BCE. Il fondo poteva concedere il prestito sono su richiesta di uno Stato membro dell'eurozona in difficoltà finanziaria, sulla scorta di un programma negoziato tra lo stesso Stato, la Commissione europea ed il FMI, con l'approvazione unanime dei membri dell'Eurogruppo, dopo la sottoscrizione di un *memorandum* d'intesa. Il FESF è stato sostituito dal MES dal mese di luglio 2012.

[77] Su cui v. meglio P. Bilancia, *Il governo dell'economia tra Stati e processi di integrazione europea*, cit., pag. 8, nota 13.

[78] Ciò è avvenuto con la Decisione del Consiglio europeo 2011/199/UE del 25 marzo 2011, seguendo la procedura di revisione semplificata *ex* art. 48, par. 6, TUE.

[79] Su cui v. P. Bilancia, *La nuova governance dell'eurozona e i "riflessi" sugli ordinamenti nazionali*, cit., pag. 5 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

direzione opposta all'introduzione di meccanismi di sostegno a favore degli Stati in crisi[80].

Il carattere atipico del MES è rappresentato dal fatto di essere stato istituito nella forma di un'organizzazione intergovernativa, cioè con accordo stipulato da alcuni Stati dell'Unione in veste di soggetti di diritto internazionale, al di fuori del diritto dell'Unione[81].

Esso ha sostituito due precedenti fondi creati per sostenere gli Stati in difficoltà finanziaria: il Meccanismo europeo di stabilità finanziaria (MESF), istituito con Reg. UE 11 maggio 2010, n. 407/2010[82], ed il Fondo europeo di stabilità finanziaria (FESF o EFSF), anch'esso istituito, il 7 giugno 2010, nella forma di un accordo internazionale firmato dagli Stati membri dell'eurozona.

Il MES è tecnicamente un'istituzione finanziaria internazionale, con sede a Lussemburgo, i cui membri sono tutti gli Stati membri dell'eurozona, ed è potenzialmente aperta anche agli altri Stati dell'Unione a seguito di adesione alla zona euro[83]. L'obiettivo perseguito è particolarmente ampio e comprende la mobilizzazione di risorse finanziarie e il sostegno alla stabilità a beneficio dei membri del MES che si trovano o rischiano di trovarsi in gravi situazioni finanziarie, qualora ciò sia indispensabile per salvaguardare la stabilità della zona euro nel suo complesso e quella dei singoli membri. All'uopo, il MES può emettere strumenti finanziari, concludere accordi o intese finanziarie con i propri membri, istituzioni finanziarie e terzi. Particolarmente interessante, ma alquanto atipico, si presenta,

[80] Tuttavia, la Corte di Giustizia (sentenza del 26 ottobre 2012, causa C-370/12, Pringle v Ireland), nella sentenza Pringle precisò che il MES non costituiva alcuna violazione del divieto di *bail-out*, perché il Trattato istitutivo vietava solo l'aiuto finanziario diretto, ma non l'erogazione di prestiti soggetti ad obbligo di rimborso. In tal senso v. G. Contaldi, "L'evoluzione della politica economica e monetaria", in G. Caggiato (a cura di), *Integrazione europea e sovranazionalità*, Bari, 2018, pag. 165.

[81] Su cui v. G.L. Tosato, op. cit., pag. 16.

[82] Il MESF era rivolto ad ogni Stato membro dell'Unione Europea che subiva o rischiava di subire "gravi perturbazioni economiche o finanziarie causate da circostanze eccezionali" sfuggenti al proprio controllo. Esso è stato creato con Regolamento UE 407/2010 dell'11 maggio 2010, la cui base giuridica è riconducibile all'art. 122, par. 2, TFUE, il quale prevede che "qualora uno Stato membro si trovi in difficoltà o sia seriamente minacciato da gravi difficoltà a causa di calamità naturali o di circostanze eccezionali che sfuggono al suo controllo, il Consiglio, su proposta della Commissione, può concedere a determinate condizioni un'assistenza finanziaria dell'Unione allo Stato membro interessato. Il presidente del Consiglio informa il Parlamento europeo in merito alla decisione presa al fine di fronteggiare l'instabilità finanziaria dei Paesi membri e le situazioni contingenti". Il sostegno si sostanziava in un prestito o di una linea di credito, concesso sulla scorta di un programma di aggiustamento economico e finanziario che lo Stato membro richiedente doveva presentare. Il fondo era compatibile con il meccanismo di sostegno finanziario a medio termine delle bilance dei pagamenti degli Stati membri non appartenenti alla zona euro, istituito con Reg. 18 febbraio 2002, n. 332. Il MESF è stato assorbito nel MES nel 2013.

[83] Nello specifico a decorrere dall'entrata in vigore della decisione del Consiglio dell'Unione Europea, *ex* art. 140, par. 2, TFUE, che abolisce la loro deroga di adottare l'euro.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

in questa prospettiva, la cooperazione con il Fondo monetario internazionale (FMI).

Sul piano della *governance*, il MES ha una struttura tripartita, composta dai seguenti organi: a) il Consiglio dei governatori, composto dai Ministri delle finanze degli Stati aderenti, che è l'organo decisionale; b) il Consiglio di amministrazione, con compiti prevalentemente tecnici, composto da soggetti di elevata competenza in campo economico e finanziario, ognuno dei quali è nominato da un governatore; c) il Direttore generale, nominato dal consiglio dei governatori, che è preposto alla gestione degli affari correnti, sotto la direzione del Consiglio, del quale presiede le riunioni.

Emerge in maniera piuttosto evidente la natura prettamente intergovernativa del MES, la cui *governance* - e, quindi, il relativo potere decisionale - ruota intorno ai Governi nazionali degli Stati aderenti[84]. Non a caso la presenza delle istituzioni europee è obiettivamente limitata, essendo prevista la partecipazione al Consiglio dei governatori, solo in qualità di osservatori, del Commissario europeo per gli affari economici, del Presidente della BCE, dei rappresentanti di altri Stati non appartenenti all'eurozona (nell'ipotesi di partecipazione a specifiche operazioni di salvataggio) e, infine, dei rappresentanti di altre istituzioni, come, per esempio, il FMI.

Ancora più interessante appare, sul piano dell'interazione tra poteri multilivello, la procedura per la concessione del sostegno di stabilità, previa richiesta dello Stato membro interessato (art. 13 del Trattato MES). Essa prevede - sebbene sia il Consiglio dei governatori a detenere, in via esclusiva, la titolarità del relativo potere decisionale - la subordinazione della concessione del sostegno ad una sorta di preventiva valutazione di fattibilità della stessa richiesta da parte della Commissione di concerto con la BCE[85]. Inoltre, dopo la concessione da parte del Consiglio dei governatori del dispositivo di assistenza, è prevista la sottoscrizione di un protocollo d'intesa[86] sulle condizioni contenute nel suddetto dispositivo, da parte della Commissione[87] e della BCE, e, laddove possibile, anche del FMI (la c.d.

[84] La natura intergovernativa del MES emerge anche dalle disposizioni sullo *status* giuridico, i privilegi e le immunità di cui gode, unitamente ai beni, alle disponibilità e alle proprietà di cui risulta essere titolare, *ex* artt. 31 ss. del Trattato MES.

[85] La Commissione, di concerto con la BCE, valuta: a) l'esistenza di un rischio per la stabilità finanziaria dell'eurozona e dei singoli Stati (salvo alcuni casi in cui è sufficiente l'analisi della sola BCE, *ex* art. 18 del Trattato MES); b) la sostenibilità del debito pubblico (se opportuno e possibile, tale valutazione dovrà essere effettuata anche dal FMI); c) le esigenze finanziarie, effettive e potenziali, dello Stato membro del MES richiedente.

[86] Il protocollo d'intesa è pienamente conforme alle misure di coordinamento delle politiche economiche previste dal TFUE, in particolare a qualsiasi atto legislativo dell'Unione Europea, compresi pareri, avvertimenti, raccomandazioni o decisioni indirizzate al membro del MES interessato.

[87] Spetta alla Commissione europea firmare il protocollo di intesa, in nome e per conto del MES, previa approvazione del Consiglio dei governatori.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Troika)[88], i quali avranno anche il compito di controllare il rispetto delle condizioni contenute nel suddetto protocollo, a cui risulterà logicamente subordinato il dispositivo di assistenza.

Il Trattato MES, sebbene si ponga al di fuori del diritto unionale, ricorre spesso alle istituzioni europee per gestire in concreto il meccanismo di stabilità finanziaria (Commissione, BCE), compreso l'aspetto non marginale dell'interpretazione e composizione delle controversie (Corte di Giustizia, *ex* art. 37 del Trattato MES) o, ancora, quello inerente la revisione esterna (Corti dei conti europea, *ex* art. 30 del Trattato MES). La prevalente identità intergovernativa del MES - sebbene con alcune atipiche caratterizzazioni di matrice sovranazionale - si riflette soprattutto sull'esercizio del diritto di voto di ogni Stato membro aderente, che non risulta essere capitario, bensì proporzionale al valore delle quote versate nel fondo da ciascuno Stato[89], ed, ancora, sulle modalità di deliberazione del Consiglio dei governatori e del Consiglio di amministrazione, che prevedono l'adozione di una decisione di comune accordo, a maggioranza qualificata (80%) o semplice dei voti espressi, conformemente alle disposizioni del relativo Trattato.

Le decisioni più importanti vengono prese all'unanimità, ponendo il problema dell'esercizio del potere di veto esercitabile da ogni Stato aderente[90]. Tuttavia, nei casi di emergenza per la stabilità finanziaria dell'eurozona, a seguito di una preventiva valutazione della Commissione e della BCE, è ammessa la possibilità di adottare una procedura che deroghi al principio dell'unanimità, richiedendosi un *quorum* dell'85% dei voti espressi. Tale misura appare comunque funzionale a garantire una logica intergovernativa basata sulla leadership di Germania e Francia[91], riconoscendo, anche in questi casi, sempre a favore di tali Stati un significativo potere di veto.

L'importanza del ruolo del MES nel processo di integrazione economica europea si scontra con una indubbia carenza di legittimazione democratica dello stesso, evidenziata, in particolare, dall'estromissione del Parlamento europeo dal processo decisionale (mai menzionato nel Trattato MES) e,

[88] A. Giovannelli, "Vincoli europei e decisione di bilancio", in *Quad. cost.*, 2013, par. 935 ss.

[89] P. Bilancia, *Il governo dell'economia tra Stati e processi di integrazione europea*, cit., pagg. 10 e 11, in cui si evidenzia criticamente, con riferimento al meccanismo di voto, il prevalere non di una logica di matrice pubblicistica, bensì di stampo privatistico, sul modello di quella seguita nei rapporti fra *stake-holders* delle società commerciali.

[90] Le astensioni al voto, invece, non ostano all'adozione di una decisione di comune accordo.

[91] In merito alle percentuali di contributo, i primi due Stati dell'eurozona per "peso" di voto sono la Germania, a cui spetta il 27,14%, la Francia con il 20,38%. Segue l'Italia, terza in graduatoria, con il 17,91%. Per un approfondimento sull'argomento v. A. Padoa Schioppa, "Il Trattato ESM", in www.csfederalismo.it, 2012, pag. 1 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

paradossalmente, dell'inclusione nel medesimo del FMI, che è un'organizzazione internazionale a carattere universale, di cui gli Stati Uniti d'America detengono più dell'80% delle quote complessive. Tale limite è stato evidenziato nella c.d. Relazione dei cinque Presidenti del 22 giugno 2015[92], in cui è stata auspicata - nella fase finale di completamento dell'architettura di un'unione economica monetaria autentica - la piena integrazione del MES nella cornice giuridica dell'Unione Europea, al fine di garantire un maggiore controllo democratico, la legittimità ed il rafforzamento istituzionale[93]. Fino ad ora il MES è apparso più orientato ad esaltare l'esigenza di tutela degli interessi nazionali rispetto a quelli sovranazionali[94]: d'altra parte è stato istituito in via urgente per fronteggiare la contingenza di una crisi finanziaria non prevedibile[95], nell'ambito dell'eurozona, la quale già di suo rappresenta un sotto-sistema dell'Unione Europea[96]. Nel MES, tuttavia, sono stati individuati i tratti costitutivi di una sorta di "istituto fiscale europeo", una prima tappa verso la creazione di un "tesoro europeo", dotato di una "finanza federale" ed in prospettiva in grado di coordinare le politiche economiche degli Stati membri[97]. Non a caso la stessa Commissione ha già

[92] La relazione dal titolo "Completare l'Unione economica e monetaria dell'Europa" è stata preparata da J.C. Juncker, Presidente della Commissione europea, in stretta collaborazione con il Presidente del Vertice euro, D. Tusk, il Presidente dell'Eurogruppo, J. Dijsselbloem, il Presidente della BCE, M. Draghi, e il Presidente del Parlamento europeo, M. Schulz. Essa traccia un percorso di rafforzamento dell'Unione economica e monetaria, prevedendo un piano articolato in tre fasi temporali (Fase 1: utilizzare gli strumenti esistenti e i vigenti trattati per rilanciare la competitività e la convergenza strutturale, attuare politiche di bilancio responsabili a livello sia nazionale che di zona euro, completare l'Unione finanziaria e rafforzare il controllo democratico. Fase 2: saranno avviati interventi di più ampia portata per rendere il processo di convergenza più vincolante, ad esempio attraverso una serie di parametri di riferimento per la convergenza decisi di comune accordo, che avrebbero carattere giuridico, e la creazione di una tesoreria comune per la zona euro. Fase 3: una volta che tutte le misure saranno pienamente in atto, un'UEM autentica e approfondita costituirebbe il contesto stabile e prospero per tutti i cittadini degli Stati membri dell'Unione Europea che condividono la moneta unica, attraente e aperto all'adesione degli altri Stati membri dell'UE se lo desiderano) ed agisce su quattro pilastri (rafforzamento dell'Unione economica; completamento dell'Unione finanziaria, rafforzamento dell'Unione fiscale; rafforzamento della legittimità e responsabilità democratica).

[93] In merito al destino del MES viene stabilito che esso "si è affermato come strumento centrale per la gestione di eventuali crisi, ma, essenzialmente a causa della struttura intergovernativa che lo contraddistingue, la sua governance ed i suoi processi decisionali sono complessi e richiedono tempi lunghi. A medio termine (fase 2) la governance del MES dovrebbe pertanto essere integrata totalmente nei trattati dell'UE", v. pag. 20 della suddetta relazione.

[94] Su cui v. S. Fabbrini, "*Intergovernmentalism and Its Limits: Assessing the European Union's Answer to the Euro Crisis*", in *Comparative Political Studies*, n. 46/2013, pag. 1010 ss.

[95] Su cui v. A. Terzi, "Ripensare la politica fiscale", in *Economia e politica* (www.economiaepolitica.it), 2015.

[96] In tal senso v. P. Bilancia, *Il governo dell'economia tra Stati e processi di integrazione europea*, cit., pag. 8.

[97] A. Majocchi, "Verso una finanza federale europea", in www.csfederalismo.it, 2013, pag. 1 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

auspicato, nel 2015, la nascita di una "tesoreria della zona euro"[98], reputata come la sede più idonea ad adottare collettivamente le decisioni necessarie alla graduale evoluzione dell'eurozona verso un'unione economica e monetaria autentica, con la contestuale garanzia del controllo democratico e della legittimità del processo decisionale.

Nel rapporto "Verhofstadt", nell'auspicarsi la concentrazione del potere esecutivo delle mani della Commissione, si prevede, altresì, in seno ad essa, l'istituzione di un Ministero delle Finanze europeo, che sia responsabile - tra l'altro - del funzionamento del MES e degli altri organismi di sostegno finanziario. Esso dovrebbe assurgere - nelle linee programmatiche del rapporto - al ruolo di rappresentante unico per l'eurozona nelle organizzazioni economiche internazionali, con poteri di intervento nell'ambito dell'impostazione delle politiche economiche e di quelle fiscali nazionali, nell'ipotesi in cui non venissero rispettate le prescrizione del codice di convergenza giuridicamente vincolante e, d'altra parte, legittimato a poter utilizzare le risorse fiscali o i prestiti comuni a favore degli Stati ottemperanti.

5. *L'ampliamento del regime di c.d. sorveglianza multilaterale e il* Fiscal compact - Il *Six pack* ha modificato ulteriormente il Patto di stabilità e crescita, introducendo un rafforzamento del sistema di sorveglianza sugli squilibri macroeconomici eccessivi di ciascun Stato.

In particolare, il Reg. UE 1173/2011, relativo all'effettiva esecuzione della sorveglianza sul bilancio dell'eurozona, ha introdotto un regime sanzionatorio finalizzato a migliorare il "braccio preventivo" e quello "correttivo" del Patto di stabilità e crescita. Con riferimento alla parte preventiva, è stato previsto un meccanismo di allerta, che identifica in quali Stati membri sussistano indicatori di potenziali squilibri macroeconomici in corso di emersione, individuati sulla scorta di una serie di indicatori macroeconomici (*scoreboard*) e valori soglia prestabiliti[99].

[98] Su cui v. sempre la "Relazione dei cinque Presidenti", pag. 20.

[99] Gli indicatori di rischio macroeconomico sono i seguenti. Per gli "squilibri esterni e competitività": 1) saldo delle partite correnti della bilancia dei pagamenti; 2) posizione patrimoniale all'estero: 3) tasso di cambio reale effettivo; 4) quote di mercato delle esportazioni; 5) costi unitari del lavoro. Per gli "squilibri interni e occupazione": 6) tassi di crescita dei prezzi immobiliari reali rispetto agli anni precedenti; 7) debito del settore privato; 8) flusso di credito verso il settore privato; 9) debito delle amministrazioni pubbliche; 10) tasso di disoccupazione; 11) tasso di crescita delle passività del settore finanziario rispetto all'anno precedente; 12) tasso di attività; 13) tasso di disoccupazione di lunga durata; 14) tasso di disoccupazione giovanile. La Commissione europea ha il compito di valutare periodicamente i rischi derivanti dagli squilibri macroeconomici. Il quadro di tali indicatori, accompagnato da un'analisi economica, viene presentato in un rapporto annuale (*Alert Mechanism Report*), che viene esaminato dal Consiglio europeo e dall'Eurogruppo. La Commissione può giungere, di fronte ad uno squilibrio macroeconomico, ad avanzare una proposta di raccomandazione per lo Stato membro

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con la Direttiva 2011/85/UE - relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri - è stata prevista l'applicazione uniforme di regole e criteri idonei a realizzare un livello minimo di qualità e coerenza fra ciascun quadro nazionale ed il quadro sovranazionale, rendendo altresì comparabili fra loro i quadri di bilancio degli Stati membri[100].

Infine, con i Reg. UE 1176/2011 e 1174/2011, sono state previste, rispettivamente, alcune misure relative all'effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio ed altre per la correzione dei disavanzi eccessivi nell'area euro.

Un ulteriore rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio per gli Stati membri dell'eurozona soggetti alla procedura di *deficit* eccessivo o con difficoltà nel mantenimento della stabilità finanziaria è stato introdotto con il c.d. *Two pack*, il quale consta di due regolamenti[101], la cui base giuridica è riconducibile al richiamato art. 136 TFUE. Tali atti sono stati elaborati per rafforzare ulteriormente l'integrazione e la convergenza economica fra gli Stati membri dell'eurozona, puntando sul miglioramento del coordinamento e sulla sorveglianza di bilancio degli stessi Stati membri, in ragione della maggiore interdipendenza e degli effetti di ricaduta che possono derivare dalle loro decisioni in materia. Ciò ha accresciuto la volontà di rafforzare la sorveglianza reciproca e di considerare le decisioni di bilancio una questione di interesse comune.

Il *Two pack* introduce una tempistica comune per la presentazione e l'esame dei progetti di bilancio per gli Stati membri della zona euro[102], legittimando la Commissione ad esaminare ciascun progetto, previo rilascio di un apposito parere, e a richiederne una revisione qualora dovesse riscontrare gravi inosservanze. La Commissione, inoltre, in una prospettiva sistematica, pubblica una valutazione globale delle prospettive di bilancio dell'intera zona euro per l'anno successivo.

La sorveglianza coordinata si svolge tra un semestre europeo e l'altro, completa il quadro di *governance* esistente e prepara gli sviluppi futuri, andando a riscontrare l'osservanza delle raccomandazioni formulate nel corso del precedente semestre. In questo modo si giunge a garantire una sorta di coerenza fra i processi e le decisioni di bilancio e quelli delle altre

interessato. Di fronte a squilibri rilevanti, può proporre al Consiglio di attivare una c.d. procedura di squilibrio eccessivo (*Excessive Imbalance Procedure*, EIP).

[100] Per un approfondimento sull'argomento v. G. D'Auria, op. cit., pag. 320 ss.

[101] Il Two pack è composto dal Regolamento UE 10 maggio 2013, n. 472/2013, sulla sorveglianza rafforzata agli Stati in difficoltà, e dal Regolamento UE 21 maggio 2013, n. 473/2013, sul monitoraggio rafforzato delle politiche di bilancio degli Stati.

[102] In dettaglio gli Stati membri della zona euro devono: 1) pubblicare entro il 30 aprile i loro piani di bilancio a medi termine (programmi di stabilità), indicando inoltre le loro priorità politiche per la crescita e l'occupazione per i 12 mesi successivi (programmi nazionali di riforma) nell'ambito del semestre europeo sul coordinamento delle politiche economiche; 2) pubblicare entro il 15 ottobre i loro progetti di bilancio per l'anno successivo; 3) pubblicare entro il 31 dicembre i loro bilanci per l'anno successivo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

politiche economiche. Inoltre, si rafforza la solidità dei processi di bilancio nazionali, obbligando gli Stati membri a redigere i loro progetti in base a previsioni macroeconomiche indipendenti, attraverso l'ausilio di organismi indipendenti, ossia i menzionati *fiscal council*.

Il *Two pack* prevede regole più specifiche per coloro che rientrano nel braccio correttivo del Patto di stabilità e crescita, ci si riferisce alla procedura per i disavanzi eccessivi (*Excessive deficit procedure*, EDP)[103]. In particolare, viene introdotto un sistema di monitoraggio che integra gli obblighi previsti dal Patto di stabilità e crescita. In pratica, in funzione della fase della procedura per i disavanzi eccessivi in cui uno Stato si trova, quest'ultimo sarà tenuto a fornire periodicamente alla Commissione ulteriori informazioni sulle misure adottate per correggere il suddetto *deficit*. La Commissione, infine, potrà individuare i rischi della sostenibilità di tali misure, rivolgendo allo Stato membro interessato delle raccomandazioni per accertarsi che esso possa prendere tutti i provvedimenti necessari per non essere giudicato inadempiente e, quindi, essere gravato da sanzioni finanziarie[104].

Il *Two pack* prevede, infine, delle norme sulla sorveglianza degli Stati membri che si trovano o rischiano di trovarsi in grave difficoltà per quanto riguarda la loro stabilità finanziaria, il cui grado di invasività è dipendente dalla gravità della situazione complessivamente riscontrata. Sulla base di tale sorveglianza la Commissione può proporre ad uno Stato membro di adottare ulteriori provvedimenti al fine di evitare che la sua situazione possa ripercuotersi negativamente sulla stabilità finanziaria dell'eurozona[105].

Con la sottoscrizione del Trattato intergovernativo sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* (c.d. *Fiscal compact*), nel marzo 2012, nella prospettiva di rafforzare il pilastro economico sovranazionale, sono state adottate nuove regole per fortificare la disciplina di bilancio, il

[103] La procedura EDP, definita in dettaglio dall'art. 126 TFUE, viene aperta qualora uno Stato membro oltrepassi (o stia per oltrepassare) la soglia del 3% (rapporto disavanzo/PIL), oppure quando non rispetti la regola di riduzione del rapporto debito/PIL ad un ritmo soddisfacente. Anche se la denominazione fa riferimento solo al disavanzo, essa si applica anche in caso di mancato rispetto del criterio del debito. La procedura EDP si apre solo dopo aver considerato gli eventuali fattori mitiganti (eventi eccezionali, calamità naturali, gravi recessioni economiche, ecc.) del mancato rispetto dei suddetti vincoli.

[104] La procedura di EDP prevede che sulla base di indicazioni della Commissione il Consiglio adotti le misure necessarie per correggere il *deficit* entro un periodo predeterminato. Lo Stato membro deve adottare le misure correttive entro sei mesi. Allo scadere di tale termine, la Commissione e il Consiglio verificano le azioni intraprese dallo Stato membro interessato, con il fine di: a) sospendere la procedura se le misure sono ritenute idonee; b) procedere negli ulteriori stadi qualora lo Stato interessato non abbia fatto progressi sufficienti. In generale, la procedura si chiude quando il *deficit* eccessivo viene corretto in modo certo. Nei confronti dello Stato inadempiente può essere irrogata una sanzione fino allo 0,1% del PIL, convertibile in ammenda.

[105] Si tratta di pareri che, tuttavia, non sono obbligatori nei singoli dettagli per lo Stato membro destinatario.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

coordinamento delle politiche economiche ed il miglioramento della *governance* nell'eurozona, con l'obiettivo di sostenere la realizzazione degli scopi dell'Unione in materia di crescita sostenibile, occupazione, competitività e coesione economica[106]. In particolare è stata introdotta la regola del pareggio di bilancio, che si considera soddisfatta nel momento in cui il saldo strutturale delle amministrazioni pubbliche sia pari all'OMT specifico per ogni Stato (come stabilito nel Patto di stabilità e crescita), con un limite inferiore di disavanzo strutturale dello 0,5% del PIL[107]. In base al suddetto trattato, gli Stati aderenti si sono impegnati ad inserire la c.d. regola del pareggio del bilancio all'interno del quadro legislativo nazionale[108], sull'esempio delle modifiche costituzionali già adottate in Germania con la c.d. *Föderalismus-Reform* II del 2009[109]. Facendo riemergere nuovamente l'indiscussa leadership di quest'ultimo Stato nella gestione della crisi economica[110].

Anche in questo caso, cosi come per l'istituzione del MES, il *Fiscal compact* è introdotto tramite lo strumento del trattato internazionale, quindi al di fuori del quadro giuridico dell'Unione[111], seppur con il coinvolgimento di alcune istituzioni europee. La relazione non appare affatto casuale se si considera che il *Fiscal compact* è stato sottoscritto un mese dopo l'approvazione del MES e, inoltre, esso prevede nel Preambolo che la concessione dell'assistenza finanziaria per gli Stati che hanno avanzato richiesta al MES sia subordinata, con decorrenza 1° marzo 2013, alla ratifica e al rispetto del *Fiscal compact*, e in particolare alla *golden rule* del pareggio del bilancio.

Il suddetto trattato accresce il ruolo della Commissione nell'elaborazione dei principi comuni che devono guidare gli Stati aderenti nell'istituire, a livello nazionale, il meccanismo correttivo previsto qualora si verifichino significative devianze rispetto all'obiettivo del pareggio di bilancio. Inoltre,

[106] Sull'argomento v. G.L. Tosato, "L'impatto della crisi sull'istituzione dell'Unione", in G. Bonvicini - F. Brugnoli (a cura di), *Il Fiscal Compact*, Roma, 2012, 15 ss.

[107] Quando il rapporto tra il debito pubblico ed il PIL è significativamente inferiore al 60% e non ci sono rischi per le finanze pubbliche, il limite del disavanzo strutturale può raggiungere l'1%. Salvo che in casi eccezionali o di gravi crisi economico-finanziarie e, comunque, nella misura in cui tale deroga non comprometta la sostenibilità del debito di lungo periodo.

[108] L'Italia si è adeguata con la Legge costituzionale n. 1/2012, novellando gli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost., introducendo il principio secondo cui le amministrazioni pubbliche devono assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio e la sostenibilità del debito, nell'osservanza delle regole dell'Unione Europea in materia economico-finanziaria. A seguire, con la Legge 24 dicembre 2012, n. 243, sono state dettate le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio fra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle Pubbliche amministrazioni.

[109] F. Pedrini, "La costituzionalizzazione tedesca sul patto europeo di stabilità", in *Quad. cost.*, 2011, pag. 391 ss.

[110] Su cui F. Fabrini, "Il *fiscal compact*", in *Quad. cost.*, 2012, pag. 435 ss.

[111] Su cui v. P. Bilancia, *La nuova governance dell'eurozona e i "riflessi" sugli ordinamenti nazionali*, op. cit., pag. 10 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ogni Stato membro, nell'ipotesi in cui si imbatta nella procedura per disavanzi eccessivi *ex* art. 126 TFUE, dovrà predisporre un programma correttivo, con descrizione delle relative riforme strutturali da attuare, da presentare per la relativa approvazione alla stessa Commissione e al Consiglio dell'UE, a cui spetterà, altresì, il monitoraggio della sua effettiva attuazione. Gli Stati sottoposti alla procedura per disavanzi eccessivi sono tenuti a rispettare le raccomandazioni della Commissione europea, alla quale - unitamente al Consiglio dell'UE - dovranno essere comunicati preventivamente i piani nazionali di emissione del debito pubblico.

Il *Fiscal compact* prevede un regime di sorveglianza multilaterale, sempre affidato alla Commissione europea, a cui spetta il compito di presentare agli Stati aderenti una relazione sull'implementazione nei singoli ordinamenti giuridici della regola del pareggio del bilancio e del meccanismo di correzione. Nell'ipotesi in cui la Commissione ritenga che uno Stato membro sia inadempiente, uno o più Stati membri possono adire la Corte di Giustizia dell'UE, in qualità di garante del rispetto del suddetto trattato, che si pronuncia con sentenze definitive e vincolanti. Ciò implicando un'inedita valutazione della Corte sull'adeguatezza delle misure di politica economica e sociale adottate dallo Stato membro ritenuto inadempiente[112].

Nel *Fiscal compact*, così come abbiamo si è visto per il MES, non è contemplata una partecipazione attiva del Parlamento europeo, almeno nell'ambito delle questioni decisive che attengono alle valutazioni sul rispetto del principio del pareggio del bilancio da parte degli Stati[113], e, parimenti, i Parlamenti nazionali sono coinvolti solo marginalmente nell'elaborazione del meccanismo di correzione[114]. In questo caso, però, è previsto espressamente l'obbligo di codificare negli ordinamenti costituzionali nazionali il principio basilare del pareggio del bilancio, anche con l'obiettivo di responsabilizzare maggiormente gli Stati aderenti ed attribuire alle Corti costituzionali nazionali un ulteriore ruolo di sorveglianza interna[115].

Il *Fiscal compact* si colloca nel complessivo progetto di risanamento dei conti pubblici degli Stati membri. Esso ha contribuito sensibilmente a

[112] Sull'argomento v. meglio P. Bilancia, op. cit., pag. 12 ss.

[113] Esso viene coinvolto, insieme ai Parlamenti nazionali, per la promozione e l'organizzazione di una conferenza con i rappresentanti delle Commissioni competenti in materia, in cui si possa discutere delle politiche di bilancio e dell'implementazione del Trattato.

[114] Il *Fiscal Compact* riduce notevolmente il margine di manovra dei Parlamenti nazionali, in quanto essi non solo non possono superare il punto di pareggio del bilancio, ma devono oltremodo destinare una parte delle eccedenti entrate fiscali alla riduzione progressiva del *deficit*. Sull'argomento A. Manzella, "La cooperazione interparlamentare nel Trattato internazionale europeo", in www.astrid-online.eu, *Rassegna*, n. 4/2012, pag. 1 ss., in cui l'Autore si chiede se tali disposizioni siano sufficienti per costruire una democrazia europea; G. Contaldi, op. cit., pag. 171.

[115] Sull'argomento v. meglio P. Bilancia, op. cit., pag. 13.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vincolare le politiche di bilancio nazionali al raggiungimento dell'obiettivo dell'equilibrio finanziario, seppur nel rispetto delle peculiarità di ciascuno Stato, ed ha sensibilmente accresciuto il ruolo di sorveglianza delle istituzioni europee, e, in particolare, della Commissione, sulle finanze nazionali. La cessione di sovranità che deriva dal *Fiscal compact* è evidente se solo si considera il significativo ridimensionamento dell'autonomia delle politiche di bilancio degli Stati aderenti, i quali, a loro volta, come conseguenza, hanno tendenzialmente accentrato la propria competenza in materia di bilanci pubblici, limitando l'autonomia finanziaria degli enti pubblici territoriali[116]. Ciò a dimostrazione di come le modalità di coordinamento delle politiche economiche sovranazionali possano avere degli indubbi riflessi sull'Amministrazione finanziaria nazionale sia in relazione alle regole che devono essere osservate, sia in relazione agli obiettivi che devono essere perseguiti.

6. *La perdita di sovranità degli Stati membri dell'Unione Europea: dalla fiscalità nazionale ad un'Unione finanziaria?* - I nuovi strumenti di *governance* dell'eurozona, introdotti per affrontare la crisi economico-finanziaria dell'Europa, hanno finito per integrarsi nell'ordinamento dell'Unione Europea, dando forti impulsi e, in alcuni casi, una nuova "svolta costituzionale" al processo di integrazione tra gli Stati membri[117].

In alcuni casi, tali strumenti hanno trovato fondamento direttamente in una modifica dei Trattati dell'Unione; in altri, invece, hanno trovato la loro legittimazione in diversi dispositivi intergovernativi, che in ultima analisi sono stati o dovranno essere integrati nel quadro giuridico dell'Unione Europea. Così è avvenuto per il Patto Europlus e così avverrà, probabilmente, anche per il *Fiscal compact*[118] e per il MES, i quali dovrebbero essere integrati in tempi brevi nei Trattati dell'Unione[119].

Ciò non ha ridimensionato la polemica sull'annosa questione del *deficit* di legittimazione democratica di tali dispositivi, in cui è assente ogni forma di controllo democratico e ogni forma di responsabilità dei decisori. È

[116] P. Bilancia, op. cit., pag. 17. Sull'argomento v. anche F. Gallo, "Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio e il tramonto dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali", in questa *Rivista*, 2014, pag. 1199 ss.; G.L. Tosato, "La riforma costituzionale sull'equilibrio di bilancio alla luce delle norme dell'Unione: l'interazione tra i livelli europeo e interno", in *Riv. dir. int.*, 2014; R. Miceli, "Autonomia tributaria degli enti territoriali minori e *Fiscal compact*: la rilevanza dei vincoli finanziari", in *Riv. dir. trib.*, 2014, pag. 1067 ss.

[117] G. Napolitano, "Il Meccanismo europeo di stabilità e la nuova frontiera costituzionale dell'Unione", in *Giornale di diritto amministrativo*, 2012, pag. 468 ss., in cui si parla di un processo di costituzionalizzazione implicito nell'Unione Europea, adeguatamente nascosto dietro l'emergenza della crisi economico-finanziaria e del debito sovrano.

[118] Anche se occorre prendere atto che la Commissione Economica del Parlamento europeo ha bocciato, nel novembre 2018, l'incorporazione del *Fiscal compact* nel diritto dell'Unione Europea.

[119] Su cui v. la "Relazione dei cinque Presidenti" del 22 giugno 2015, pag. 19.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

significativo leggere, in tal senso, nella "Relazione dei cinque Presidenti" del 22 giugno 2015, che "(...) al culmine della crisi è stato spesso necessario adottare in tutta fretta decisioni di ampia portata, talvolta nel giro di un giorno. In vari casi, per sveltire le decisioni o superare le opposizioni si sono privilegiate soluzioni intergovernative. Oggi è scoccata l'ora di rivedere e consolidare la nostra costruzione politica predisponendo la prossima fase dell'Unione economica e monetaria (...)".

La prospettiva funzionalista[120] della risoluzione di problemi concreti e specifici originati dalla crisi ha comportato, nella *governance* dell'eurozona, una scarsa valorizzazione del Parlamento europeo e dei Parlamenti nazionali[121], a dispregio dei principi di democraticità e sussidiarietà, andandosi a privilegiare, al contrario, un incontrollato potere decisionale dei Governi nazionali. A tale sbilanciamento si è cercato di porre rimedio, *ex post*, con dei programmi politici di "assimilazione" dei diversi dispositivi intergovernativi nell'ordinamento giuridico dell'Unione, una sorta di "sanatoria democratica" di rodati meccanismi tecnocratici, geneticamente funzionali agli interessi di una ristretta leadership di governi nazionali.

La problematica del *deficit* di democrazia nei processi decisionali assume una particolare importanza nella prospettiva di una più stringente integrazione finanziaria e fiscale tra gli Stati membri dell'Unione Europea[122], la quale non potrà sottrarsi al rispetto del principio democratico *no taxation without representation*, soprattutto in un momento ad alta tensione sociale, come quello che sta vivendo l'Europa oggi, generato dal malcontento per la consapevolezza dell'assenza di una vocazione di sviluppo sociale dell'Unione e della sperimentazione di modelli di *welfare* nazionali sempre più condizionati dai numerosi vincoli europei introdotti per contrastare la crisi.

L'introduzione del MES e, successivamente, del *Fiscal compact*, ha rappresentato un momento decisivo nel processo di integrazione europea. Si tratta, probabilmente, di una tappa cruciale in direzione dell'auspicata introduzione di un tesoro europeo e, quindi, di una finanza federale in grado di coordinare le politiche economiche dei Paesi membri dell'Unione, di gestire l'Unione bancaria e gli stessi strumenti di controllo della crisi[123].

I suddetti dispositivi vanno considerati, nel contesto del diritto dell'integrazione europea, come la naturale evoluzione dei principi e delle regole

[120] Su cui v. per un approfondimento F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, cit., pag. 4 ss.

[121] Su cui v. C. Fasone, "*The struggle of the european parliament partecipate in the new economic governance*", in *EUI Working Papers*, n. 45/2012, pag. 17.

[122] Su cui v. per un approfondimento G. Chiarelli - A.F. Uricchio, *Elementi di finanza pubblica comunitaria*, Roma, 2011.

[123] Su cui v. sempre la "Relazione dei cinque Presidenti", pag. 13 ss. In dottrina v. J.C. Trichet, Governance *economica europea. Verso una federazione economica e fiscale per eccezione*, Bologna, 2013, pag. 273 ss.; A. Majocchi, op. cit., pag. 1 ss.; F. Gallo, op. cit., pag. 1789 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

introdotte dal Trattato di Maastricht del 1992 e dal Patto di stabilità e crescita del 1997, che con la previsione dei limiti del disavanzo pubblico e del debito pubblico rispetto al PIL, avevano comportato una prima perdita di sovranità degli ordinamenti nazionali. Gli Stati membri con il Patto Europlus si erano impegnati ad introdurre, con modifiche costituzionali, la *golden rule* del pareggio delle politiche di bilancio - simbolo della sovranità degli Stati - sulla scorta di condizioni stabilite e con obiettivi concordati a livello sovranazionale, sotto il rigido regime dei controlli della Commissione europea e della Corte di Giustizia. A ciò è seguita una sempre più forte compenetrazione tra i bilanci e le risorse finanziarie nazionali, prendendosi la decisione di mettere in comune tali risorse per garantire la stabilità dell'eurozona e provvedere al salvataggio di Paesi in crisi e, infine, giungendo a condizionare i medesimi aiuti al rispetto della regola del pareggio del bilancio.

Lo scenario complessivo della nuova *governance* economica europea evidenzia l'affermazione di un sistema che si poggia soprattutto sul metodo intergovernativo e, quindi, sulle relazioni tra Stati, in cui si sono accresciuti, contemporaneamente, i poteri di controllo da parte delle istituzioni europee (Corte di Giustizia, BCE e, soprattutto, Commissione). Si è assistito ad una sorta di "ibridazione"[124] tra gli strumenti del diritto internazionale e quelli dell'Unione Europea, accelerandosi, da parte di alcuni Stati, il processo di devoluzione di sovranità in determinati ambiti[125], facendo emergere, ancor di più, un'Europa a geometria variabile[126], che il programma *Verhofstadt*, si auspica di superare attraverso una revisione dei Trattati, ossia attraverso l'eliminazione della deleteria pratica delle clausole di partecipazione e di non partecipazione e delle deroghe[127].

A questo punto, occorre ripensare al ruolo e alle prospettive evolutive della politica fiscale nazionale, che, dopo l'accentramento della politica monetaria, continua a rappresentare l'ultima leva ancora azionabile dagli Stati membri dell'Unione nell'ambito della politica economica nazionale.

Per fare ciò occorre nuovamente ripartire dal sistema giuridico delle competenze.

Secondo il principio di attribuzione, come è stato già detto, "(...) qualsiasi competenza che non è attribuita all'Unione appartiene agli Stati membri", e quindi, è a favore di quest'ultimi che trova applicazione il principio di residualità. L'art. 4 TFUE precisa, però, che ad eccezione delle materie in cui

[124] G. Napolitano, op. cit., pag. 468.

[125] P. Bilancia, op. cit., pag. 14.

[126] Su cui v. G. della Cananea, "L'ordinamento giuridico dell'Unione europea dopo i nuovi accordi intergovernativi", in *La comunità internazionale*, 2012, pag. 6 ss.

[127] Nel rapporto si raccomanda che, anziché alla molteplicità di deroghe, sia proposto lo *status* di "Paese associato" per quegli Stati periferici che desiderano partecipare solo a margine, ovvero ad alcune politiche dell'Unione. Tale *status* dovrebbe essere accompagnato da obblighi corrispondenti ai diritti connessi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'Unione ha "competenza esclusiva", *ex* art. 3 TFUE (come in materia di unione doganale) o "competenza per svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri", *ex* art. 6 TFUE (come in merito alle modalità di coordinamento delle politiche economiche), essa dispone di una "competenza concorrente" con gli Stati membri, *ex* art. 4 TFUE, tra i cui settori, anche se non espressamente menzionata, rientra la fiscalità[128].

La competenza degli Stati membri è, quindi, concorrente con quella dell'Unione Europea nel rispetto (*rectius*, nei limiti) della normativa di quest'ultima. Difatti, da un lato, "gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria", e, dall'altro, in via meramente subordinata e complementare rispetto ad essa, "gli Stati membri esercitano nuovamente la loro competenza nella misura in cui l'Unione ha deciso di cessare di esercitare la propria" (art. 2, par. 2, TFUE). L'Unione, pertanto, può delimitare il confine tra la propria disciplina e quella nazionale, stabilendo l'ampiezza e l'intensità della regolazione europea nelle materie indicate[129]. Essa può intervenire anche in presenza di norme nazionali, la cui efficacia verrebbe limitata o inibita in conseguenza dell'esercizio della competenza da parte dell'Unione. L'intervento dell'Unione Europea, pertanto, precluderebbe l'intervento degli Stati membri, salvo abrogazione della normativa sovranazionale.

In generale, la competenza concorrente dell'Unione Europea ha un carattere palesemente dinamico, poiché lo spazio normativo riconosciuto agli Stati membri è subordinato all'azione dell'Unione Europea, che potrebbe ridimensionarlo, fino ad escluderlo, e viceversa[130]. Da ciò si manifesta la potenziale forza espansiva che l'Unione può avere, anche

[128] I settori di competenza concorrente sono elencati all'art. 4, par 2, TFUE (mercato interno e politica sociale, per quanto riguarda gli aspetti definiti nel trattato; coesione economica, sociale e territoriale; agricoltura e pesca - tranne la conservazione delle risorse biologiche del mare -; ambiente; protezione dei consumatori; trasporti; reti transeuropee; energia; spazio di libertà, sicurezza e giustizia; problemi comuni di sicurezza in materia di sanità pubblica, per quanto riguarda gli aspetti definiti nel trattato), ma vi rientrano anche tutti gli altri settori per i quali il trattato non dispone diversamente. La suddetta elencazione, difatti, non è considerata esaustiva, rientrandovi ogni altra competenza non espressamente assegnata ad un'altra categoria, *ivi* compresa la fiscalità. In tal senso v. E. Cannizzaro, op. cit., pag. 248; B.G. Mattarella, op. cit., pag. 144 ss.; F. Saponaro, op. cit., pag. 51. In argomento v. anche la diversa posizione dottrinale di G. Ingrao, "Dalle teorie moniste e dualiste dell'integrazione dei valori tra diritto interno e diritto comunitario alla luce del Trattato di Lisbona", in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 213 ss.

[129] Sul punto v. B.G. Mattarella, op. cit., pag. 146.

[130] Sugli strumenti utilizzati dall'Unione per l'espansione delle sue competenze v. V. Constantinesco, *Compétence et pouvoirs dans les Communautés européennes*, Paris, 1974; A. Giardina, "*The rule of the law and implied power in the European Communities*", in *The Italian Yearbook of International Law*, 1975, pag. 99 ss.; A. Tizzano, "Lo sviluppo delle competenze materiali delle Comunità europee", in *Riv. dir. eur.*, 1981, pag. 139 ss.; P. Craig, "*Competence: Clarity, Conferral, Containment and Consideration*", in *European Law Review*, 2004, pag. 232 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nell'ambito della fiscalità, rispetto agli Stati membri. Di fatto, però, l'esercizio della competenza concorrente non è rimesso all'arbitrio delle istituzioni europee, essendo regolato da due principi giuridici fondamentali, quello di sussidiarietà e quello di proporzionalità, entrambi enunciati dall'art. 5 TUE, che ridimensionano notevolmente il potenziale intervento dell'Unione[131]. A ciò si aggiunge il vero limite rappresentato dalla complessità della procedura legislativa speciale per l'esercizio della suddetta competenza in materia di armonizzazione o ravvicinamento delle legislazioni fiscali degli Stati membri, l'unica espressamente contemplata dagli artt. 113 e 115 TFUE[132], la quale richiede sempre la deliberazione all'unanimità del Consiglio e, quindi, la possibilità dell'esercizio del diritto di veto anche da parte di un singolo Stato membro[133].

La politica fiscale sebbene continui ad essere, sul piano teorico, ancora saldamente una prerogativa degli Stati membri, se collocata in una prospettiva sistematica, all'interno delle nuove regole della *governance* dell'eurozona, evidenzia delle oggettive criticità in merito all'effettività dell'esercizio della relativa competenza. Ed infatti, anche se in relazione al principio di sussidiarietà spetta agli Stati membri stabilire il livello del prelievo tributario e della spesa pubblica, in funzione degli assetti d'interesse espressi dal corpo sociale, tale discrezionalità risulta imbrigliata all'interno di un rigido quadro di regole e di controlli sovranazionali, sempre più interconnessi e dipendenti, tra loro, al punto da farle acquisire una caratterizzazione di "forte dipendenza reciproca" dalle altre misure di

Tra i contributi più recenti v. C. Timmermans, "*ECJ Doctrines on Competence*", in A. Azoulai (a cura di), *The Question of Competence in the European Union*, 2014, pag. 155.

[131] Per un approfondimento si rinvia a F. Saponaro, op. cit., pag. 50 ss.

[132] Su cui v. G. Bizioli, op. cit., 102 ss.; C. Sacchetto, "Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione Europea", in *Enc. Giur. Treccani*, 2010; L. Perrone, "L'armonizzazione dell'iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive l'affidamento del contribuente", in questa *Rivista*, 2006, pag. 432 ss.; G. Tremonti, "Il sistema fiscale europeo: un'analisi istituzionale", in A. Majocchi - G. Tremonti (a cura di), *Le imposte del 1992. Aspetti del completamento del mercato interno europeo*, Milano, 1990, pag. 41 ss.; S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, pag. 91 ss.; F. Fichera, "Fisco e Unione Europea: l'*acquis communautaire*", in *Riv. dir. sc. fin*., 2003, pag. 447 ss.; Id., "L'armonizzazione delle accise", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, pag. 219 ss.

[133] F. Saponaro, op. cit., pag. 82 ss. L'approfondimento dei meccanismi decisionali dell'Unione Europea appare necessario per comprendere, in relazione alla tipologia di competenza trasferita dagli Stati membri alla stessa, il peso assunto nelle diverse procedure dalla componente intergovernativa rispetto a quella sovranazionale. In generale, di fronte ad una competenza, come quella fiscale, caratterizzata da un elevato grado di politicità, viene richiesta la predominanza (*rectius*, l'esclusività) del consenso degli Stati membri. Laddove, invece, la materia presenta una connotazione più tecnica, sembra maggiormente tollerato, da parte degli Stati membri, un esercizio sovranazionale della relativa competenza. Tutto questo è, indubbiamente, un riflesso del carattere "asimmetrico dell'integrazione europea", così come la stessa frammentazione dei meccanismi decisionali. Per un approfondimento v. E. Cannizzaro, op. cit., pag. 75 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

governance, delle quali sembra sempre più essere destinata a fare parte, o a farne già parte. Con ciò - salvo che non intervenga una revisione dei Trattati - non si vuol ipotizzare l'affermazione di una "unione fiscale", in cui l'Unione coadiuvi gli Stati che ne fanno parte in ordine alle entrate e alle spese pubbliche, ma tutt'al più, come è stato già sostenuto, di una "unione di disciplina fiscale", finalizzata a limitare e a dare struttura e controllo all'esercizio della potestà impositiva e finanziaria degli Stati[134].

È indubbio, per esempio, che l'entità e la tipologia delle entrate tributarie di uno Stato sia fondamentale per la determinazione del rispettivo saldo di bilancio strutturale, per il quale rileva, per esempio, la distinzione tra entrate *una tantum* e temporanee ed entrate straordinarie (*windfall revenues*). O, ancora, non si può dubitare che la politica fiscale risulti fortemente influenzata (*rectius*, condizionata) dall'introduzione dell'*expenditure benchmark* e, quindi, dal limite massimo alla crescita della spesa pubblica. Si pensi, per esempio, all'importanza del principio secondo cui le *windfall revenues*, in quanto eccedenti il gettito normalmente atteso dalla crescita economica, vadano opportunatamente destinate alla riduzione del disavanzo e del debito, mantenendo al contempo la spesa su un tracciato di crescita stabile e indipendente dal ciclo economico. D'altra parte, l'obbligo di riduzione del debito pubblico, anch'esso introdotto dal *six pack* e richiamato dal *Fiscal compact*, viene esplicitamente preso in considerazione ai fini dell'adozione delle decisioni nel quadro della procedura per i disavanzi eccessivi. Si pensi, infine, all'incidenza che le entrate tributarie possono avere, direttamente o indirettamente, nella parametrazione di uno Stato membro rispetto agli indicatori di rischio macroeconomico, che sono alla base del meccanismo di allerta gestito dalla Commissione europea.

Sul piano giuridico, è evidente che, sebbene ai sensi dell'art. 120 TFUE l'attuazione delle politiche economiche venga riconosciuto a favore degli Stati membri, e solo le modalità di coordinamento di queste ultime, ai sensi dell'art. 2, par. 3, TFUE, alla competenza dell'Unione, di fatto i vincoli derivanti da queste ultime abbiano finito per comprimere notevolmente le tradizionali prerogative degli Stati membri in questo ambito, comprendendovi pure la materia fiscale in cui tradizionalmente si estrinseca la loro più ampia sovranità.

Le modalità di coordinamento delle politiche economiche, collocabili nell'ambito della competenza dell'Unione Europea a "svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri", *ex* art. 6 TFUE, deve essere interpretata sistematicamente alla luce del combinato disposto degli artt. 121, par. 1, TFUE - secondo cui "gli Stati membri considerano le loro politiche economiche questioni di interesse comune e le coordinano nell'ambito del Consiglio (...)" allo scopo di contribuire alla

[134] G. Della Cananea, "La disciplina giuridica delle finanze dell'Unione e delle finanze nazionali", in *Diritto amministrativo europeo*, a cura di M.P. Chiti, 2013, pag. 308 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

realizzazione degli obiettivi dell'Unione - e dell'art. 197, par. 1, TFUE - che introduce un principio innovativo nel diritto europeo, secondo cui "l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri, essenziale per il buon funzionamento dell'Unione, è considerata una questione di interesse comune" -.

Il coordinamento delle politiche economiche secondo le modalità indicate dall'Unione, al pari delle politiche medesime, assurge ad elemento essenziale per il funzionamento dell'Unione e, perciò, è considerato come "questione di interesse comune", così come, d'altra parte, l'effettività dell'attuazione del diritto europeo, intesa come capacità amministrativa degli Stati di attuare concretamente il diritto dell'Unione.

Ciò significa, insomma, che al fine di realizzare l'obiettivo di mantenere "finanze pubbliche sane", ai sensi dell'art. 119 TFUE, è necessariamente auspicabile una sempre più stretta cooperazione tra gli Stati membri e, contestualmente, è opportuno scongiurare il mancato rispetto delle regole e delle procedure amministrative di coordinamento a causa dell'inefficienza delle amministrazioni nazionali, evitandosi a tutti costi le asimmetrie delle attuazioni statali[135].

Si potrebbe giungere, pertanto, alla conclusione per cui ogni qualvolta l'azione esecutiva degli Stati membri non dovesse risultare effettiva, l'Unione Europea potrebbe essere legittimata ad operare interventi diretti di sostegno e coordinamento o, addirittura, di completamento rispetto agli Stati, pur sempre nel rispetto del principio di sussidiarietà[136]. In questa direzione pare muoversi, per esempio, il descritto progetto sovranazionale di favorire l'introduzione di nuovi tributi con finalità extrafiscale, il cui gettito verrebbe ad essere destinato alla formazione di nuove risorse proprie per il sostegno delle politiche dell'Unione Europea[137].

In questo momento storico, tuttavia, l'idea politica di realizzare una "Unione finanziaria", sulla base di finanze nazionali pienamente integrate, più volte auspicata a livello sovranazionale[138], appare difficilmente realizzabile sul piano giuridico, almeno in assenza di una revisione dei Trattati e di un mutamento dell'architettura istituzionale dell'Unione Europea nella direzione della creazione di uno Stato federale[139].

---

[135] Si v. in tal senso D. Sorace, "Una nuova base costituzionale europea per la pubblica amministrazione", in *Lo spazio amministrativo europeo*, a cura di M.P. Chiti e A. Natalini, Napoli, 2012, pag. 82.

[136] Su cui v. M.P. Chiti, "*A rigid Constitution for a flexibile Administration*", in *European Review of Public Law*, 2004, pag. 175 ss.

[137] Commissione europea, COM(2017) 358 del 28 giugno 2017, "Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE", pag. 28 ss.

[138] Sul punto v. la "Relazione dei cinque Presidenti" del 22 giugno 2015, pag. 12 ss.

[139] Su cui v. F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, op. cit., pag. 10001 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il modello che sembra emergere per ora, almeno nelle sue linee essenziali, è quello di un'Unione Europea ispirata principalmente dal principio della stabilità finanziaria (*Stabilitätsgemeinschaft*), complessivamente coerente con il principio di sussidiarietà[140], che però presenta dei limiti oggettivi sia sul piano della rappresentanza democratica, sia su quello della solidarietà e dello sviluppo economico-sociale sostenibile. Da tali lacune occorrerà necessariamente ripartire per riesaminare l'efficacia delle numerose misure di gestione della crisi, per codificare nel diritto primario determinate procedure decisionali e, in generale, per ripensare ad una nuova stagione di riforme nell'incerta evoluzione del processo di integrazione.

7. *Il nuovo assetto organizzativo del coordinamento e il ruolo del Comitato consultivo europeo per le finanze pubbliche* (Fiscal board): *prospettive future* - Per completare il quadro già tracciato, infine, occorre soffermarsi e fare alcune riflessioni sul nuovo assetto organizzativo del coordinamento delle politiche economiche che - alla luce delle nuove misure di *governance* dell'eurozona - ha previsto la creazione di nuovi apparati amministrativi *ad hoc*, ovvero "una rete di protezione in grado di percepire i sintomi e lanciare allarmi sul possibile approssimarsi di situazioni pericolose per la stabilità e la coesione"[141].

Si è andato ad affermare, dunque, un modello organizzativo composto, reticolare e policentrico[142], articolato su strutture, spesso complementari, che operano in connessione tra loro, seppur in luoghi diversi, in cui sia la disciplina della funzione sia quella dell'organizzazione, quest'ultima tradizionalmente di competenza statale, divengono gradualmente sovranazionali, sulla base di un rapporto di integrazione tra gli ordinamenti[143].

Sebbene il Consiglio, in linea generale, continui a rappresentare l'istituzione preposta ad indicare gli indirizzi di massima per le politiche economiche degli Stati membri, è la Commissione a svolgere un ruolo di guida centrale, gravitando intorno ad essa sia le diverse amministrazioni nazionali, chiamate a dare attuazione al diritto europeo, sia tutti gli altri soggetti intorno ai quali il coordinamento delle politiche economiche realmente si sviluppa e prende forma. L'accresciuto potere della Commissione nell'ambito del coordinamento complessivo delle politiche economiche non sembra destinato, però, a farle assumere i caratteri di un "governo generale" in

[140] G. Della Cananea, op. cit., pag. 308.

[141] G. D'Auria, op. cit., pag. 306-307.

[142] K. Jayasuriya, "*Globalization, Law, and the Transformation of Sovereignty: The Emergence of Global Regulatory Governance*", in Indiana Journal of Global Legal Studies, pag. 436 ss.; I.F.I. Shihata, "*The Changing Role of the State and Some Related Issues*", in *Revue européenne de droit public*, 1999, pag. 1459 ss.

[143] Su cui v. C. Franchini, "I principi dell'organizzazione amministrativa comunitaria", in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2002, pag. 651 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

senso proprio[144], e ciò contribuisce ad allontanare l'idea politica di un potenziale futuro federale dell'Unione Europea[145].

Più recentemente, laddove il meccanismo di coordinamento ha trovato fondamento diretto nel diritto dell'Unione, si è riscontrato un ruolo crescente - sebbene di carattere informativo e non decisorio - del Parlamento europeo che, conformemente alle disposizioni del *Six pack* e del *Two pack*, ha intensificato, nei cicli di semestre europeo, i suoi "dialoghi economici" con il Consiglio, la Commissione e l'Eurogruppo. Inoltre, nei recenti rapporti *Bresso-Brok* e *Verhofstadt* si auspica, per rafforzare il consenso verso l'Europa, un maggiore potere di controllo e di inchiesta del Parlamento europeo rispetto all'azione della Commissione.

Al fine, inoltre, di accrescere il carente coinvolgimento dei parlamenti nazionali, è stata varata una nuova forma di cooperazione interparlamentare che si concreta nella c.d. settimana parlamentare europea, organizzata dal Parlamento europeo in collaborazione con quelli nazionali, che ha l'obiettivo di fornire un *input* parlamentare al dibattito sulle priorità politico-economiche dell'Unione. Il *Two pack*, infine, ha anche previsto "il diritto di ciascun parlamento nazionale di convocare un commissario perché esponga il parere della Commissione su un dato documento programmatico di bilancio o la raccomandazione che la Commissione rivolge a uno Stato membro sottoposto alla procedura per i disavanzi eccessivi", che si auspica venga esercitato più sistematicamente[146].

La tradizionale tensione tra il polo sovranazionale e quello intergovernativo dell'Unione e l'assenza di un progetto politico diretto ad affermare un'amministrazione federale, hanno condotto, in questo ultimo decennio, al consolidamento della tendenza a non far mai emergere un vero e proprio squilibrio tra le amministrazioni europee e quelle nazionali degli Stati membri nell'attuazione delle misure di coordinamento[147]. Anzi, tale contrapposizione, a partire dal Trattato di Lisbona[148], ha perso gradualmente importanza in direzione dell'affermazione di un "sistema ibrido di decisione"[149].

---

[144] D.J. Elazar, *Idee e forme del federalismo*, Milano, 1998, pag. 8 ss.

[145] Su cui v. M. Savino, *I comitati nell'Unione Europea*, Milano, 2005, pag. 549.

[146] Su cui v. la "Relazione dei cinque Presidenti" del 22 giugno 2015, pag. 19.

[147] Il recente malcontento manifestato, sul piano strettamente politico, dal Governo italiano in merito al carattere particolarmente stringente dei vincoli di coordinamento della politica economica, a livello sovranazionale, si è rivelato inconsistente non tanto per la paventata minaccia dell'attivazione di una procedure d'infrazione, quanto per la mancata consapevolezza del consolidamento, sul piano tecnico-giuridico, dello stato di interdipendenza e di stretta compenetrazione ormai raggiunto dall'ordinamento giuridico nazionale con quello dell'Unione.

[148] Su cui v. G. Melis - F. Pitrone, "Trattato di Lisbona e sistemi fiscali", in *Dir. prat. trib.*, 2013, pag. 267 ss.

[149] M. Macchia, op. cit., pag. 112. Per un approfondimento sul tema v. anche P.F. Kjaer, *Between Governing and Governance. On the Emergence, Function and Form of Europe's Post-National Constellation*, Oxford, 2010, pag. 25 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sul piano organizzativo, i mutamenti intervenuti per fronteggiare il verificarsi di squilibri e divergenze generate nelle economie degli Stati membri, hanno avuto un'importante ripercussione sull'originario assetto del sistema amministrativo europeo, incentrato inizialmente su due componenti principali: quella dell'amministrazione europea, essenzialmente rappresentata dalla Commissione, e quella delle amministrazioni nazionali, sempre più spesso operanti in funzione europea[150], di cui i *Fiscal council* o i Comitati nazionali per la produttività[151] costituiscono degli esempi. Tale sistema, seppur con un certo ritardo rispetto al complessivo scenario europeo, si è arricchito gradualmente di una terza componente, di carattere composito o misto[152], che comprende una pluralità di figure di composizione funzionali alla riduzione delle asimmetrie e alla soluzione di specifici problemi settoriali dell'Unione, cooperanti sulla base di schemi eterogenei costruiti sui principi di funzionalità e sussidiarietà, al fine di realizzare gli obiettivi europei nell'interesse di tutto il sistema.

In questo scenario si colloca, per esempio, il "Comitato consultivo europeo per le finanze pubbliche" (CCEFP), più comunemente denominato *Fiscal board*, istituito con la Decisione UE n. 2015/1937 della Commissione del 21 ottobre 2015, tra i cui compiti vi è quello, particolarmente interessante, di regia nella collaborazione con i *Fiscal Council* nazionali, finalizzata a favorire il raggiungimento di un consenso sulle questioni relative al quadro di bilancio dell'Unione e per lo scambio delle migliori pratiche[153]. Tale organismo indipendente è preposto anche a fornire una valutazione della situazione macroeconomica dell'eurozona, nonché delle sue prospettive di

[150] Per un approfondimento v. L. Saltari, *Amministrazioni nazionali in funzione comunitaria*, Milano, 2017.

[151] I *National productivity boards* (Comitati nazionali per la produttività) sono istituzioni indipendenti che aiutano ad analizzare la produttività economica e gli sviluppi e le sfide della competitività. Tutti i Paesi dell'area dell'euro sono invitati ad avere tali consigli, mentre altri Paesi dell'UE sono incoraggiati a farlo. Il Consiglio dell'Unione Europea, nel settembre 2016, ha emanato una raccomandazione sull'istituzione di commissioni nazionali per la produttività. La raccomandazione faceva parte del pacchetto di misure della Commissione europea dell'ottobre 2015, che dava sostanza alla c.d. relazione dei cinque presidenti sull'ulteriore sviluppo dell'unione economica e monetaria dell'Unione Europea.

[152] Su cui v. E. Chiti, "La costruzione del sistema amministrativo europeo", in M.P. Chiti (a cura di), *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2013, pagg. 56 e 65 ss.; C. Bertram, "*Decision-Making in the E.E.C.: the Management Committee Procedure*", in *Common Market Law Review*, 1967-1968, pag. 246 ss.; P. Scindler, "*The Problems of Decision-Making by Way of the Management Committee Procedure in the European Economic Community*", in *Common Market Law Review*, 1971, pag. 184.

[153] Il Comitato è composto da un presidente e quattro membri, nominati dalla Commissione tra esperti di fama internazionale in materia di politica di bilancio (senza alcun criterio di equilibrio geografico nella nomina). I suoi membri operano in maniera indipendente, senza chiedere e ricevere istruzioni da parte di istituzioni o organi dell'Unione, governi degli Stati membri o altri soggetti pubblici o privati. Il Comitato è assistito da un segretariato che riceve istruzioni solo dallo stesso Comitato.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sviluppo, fornendo consulenze indipendenti riguardo l'orientamento generale della politica di bilancio nell'area euro e sulle modalità per migliorare l'architettura di bilancio dell'Unione economica e monetaria.

Accanto a figure come questa, di chiara matrice transgovernativa[154], se ne sono affermate altre, anche in una dimensione più tipicamente internazionale. Un esempio particolarmente significativo è rappresentato dal MES, il quale, istituito come organizzazione intergovernativa attraverso un trattato internazionale, pur essendo un soggetto giuridico "formalmente esterno al sistema dell'Unione"[155], interagisce costantemente con le sue istituzioni, è parte sostanziale dei suoi meccanismi di funzionamento, ed è destinato ad essere assimilato all'interno dei Trattati dell'Unione. Anzi, secondo il rapporto *Berès-Böge*, approvato dal Parlamento europeo il 16 febbraio 2017, dovrebbe diventare con il tempo una sorta di "Fondo monetario europeo".

Nel tentativo di elaborare risposte adeguate alla contingenza della crisi, l'Unione Europea si è affidata "alla lunga e rodata pratica delle amministrazioni composite"[156], a volte caratterizzate da una maggiore indipendenza rispetto agli originari apparati amministrativi europei, seppur in stretta connessione con essi. Ciò ha avuto anche l'effetto di generare un'ulteriore polverizzazione e condivisione del potere esecutivo.

Si sono affermate, quindi, nuove figure di composizione funzionali alla soluzione di specifici problemi settoriali dell'Unione, formalmente esterne al suo ordinamento giuridico, con riferimento ai quali l'integrazione amministrativa si è perfezionata secondo una chiara logica intergovernativa.

D'altra parte, però, l'introduzione di nuovi limiti a carico degli Stati membri all'interno dei cicli di programmazione economico-finanziaria dell'Unione Europea, come nell'esempio del semestre europeo, o la previsione di vincoli sul contenimento del disavanzo pubblico, sulla riduzione del debito e il conseguimento del pareggio di bilancio, come nel caso del *Fiscal compact*, pur avendo come obiettivo quello di garantire una maggiore coesione nel sistema, si sono tradotti di fatto in una netta "perdita di sovranità economica" degli Stati membri[157] a favore dell'Unione[158].

Tutto ciò ha avuto delle ripercussioni sulla struttura dei relativi procedimenti amministrativi attivati per garantire il coordinamento e la relativa sorveglianza multilaterale. Essi presentano, quasi sempre, una natura giuridica "composta", proprio perché animati dalla partecipazione di più

[154] Sull'argomento v. M. Savino, op. cit., pag. 557.

[155] M.P. Chiti, "Lo Spazio amministrativo europeo", in M.P. Chiti - A. Natalini (a cura di), *Lo Spazio amministrativo europeo. Le Pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Bologna, 2012, pag. 34.

[156] Su cui v. E. Chiti, op. cit., pag. 81.

[157] Su cui v. M.P. Chiti, op. cit., pag. 36.

[158] Per un approfondimento sul tema v. F. Saponaro, op. cit., pag. 360 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

soggetti, spesso posti su più livelli di governo[159], le cui funzioni appaiono complementari all'interno di uno schema che presuppone l'aggregazione e l'integrazione tra ordinamenti diversi, le cui attività, seppur diverse, risultano funzionalizzate al perseguimento di un superiore interesse sovranazionale, comune o generale. Ciò ha comportato, inoltre, l'affermazione di modelli di esecuzione costruiti su forme di collaborazione particolarmente complesse tra le amministrazioni degli Stati membri e quelle europee (in particolare la Commissione), chiamati ad espletare funzioni diverse ma così perfettamente integrate e coordinate tra loro, al punto da rendere sottile, quasi evanescente, il confine tra l'esercizio e il coordinamento stesso delle politiche economiche.

Questo contesto giuridico - al di là degli interessanti auspici politici, di medio-lungo termine, recentemente illustrati nel rapporto *Verhofstadt*[160] e della matura consapevolezza di riformare l'architettura sovranazionale per colmare le descritte lacune del sistema[161] - non sembra affatto preludere ad una spontanea evoluzione in senso federale dell'Unione Europea[162].

L'equilibrio tra le varie componenti principali del sistema amministrativo europeo, ancora in crescita, potrebbe dipendere, di fatto, dall'uso che le istituzioni sovranazionali potranno fare della nuova competenza europea in materia di cooperazione amministrativa[163].

La cooperazione amministrativa è lo strumento che più di altri permette il contemperamento tra il mantenimento delle diversità e dei particolarismi nazionali e l'esigenza di pervenire ad una azione coordinatamente unitaria ed incisiva, attraverso la regolazione europea, in grado di risolvere problemi di rilevanza comune o generale. Essa, difatti, affermandosi sulla base di schemi eterogenei costruiti sui principi di equivalenza funzionale e di sussidiarietà, implica la più ampia partecipazione e collaborazione tra amministrazioni poste su livelli diversi, operanti sia in forma autonoma sia in composizione aggregata, in un'ottica di riduzione delle asimmetrie, al solo fine di realizzare gli obiettivi europei nell'interesse di tutto il sistema.

---

[159] Su cui v. B.G. Mattarella, op. cit., pagg. 153-154.

[160] Il rapporto propone di cambiare i Trattati per rivedere la struttura stessa dell'Unione, nell'ottica della formazione di una federazione europea. Esso auspica che sia il Parlamento sia il Consiglio possano avere diritto di iniziativa legislativa, con il coordinamento del Consiglio europeo, che vedrebbe ridimensionate le sue originarie prerogative. Il rapporto propone, altresì, di riformare la Commissione, riconoscendone il potere esecutivo e di attuazione della politica economica comune (combinando strumenti macroeconomici, fiscali e monetari), riducendone il numero dei membri e limitando il numero dei vice-presidenti a due, uno per gli esteri e, l'altro, per le finanze. Esso prevede, infine, l'istituzione di una capacità fiscale dell'eurozona dotata di risorse proprie, sotto la gestione di un Ministero delle Finanze europeo.

[161] Su cui F. Gallo, op. cit., pag. 10001 ss.

[162] Sul tema v. E. Triggiani, "Il difficile cammino dell'Unione verso uno Stato federale", in G. Caggiano (a cura di), *Integrazione europea e sovranazionalità*, Bari, 2018, pag. 9 ss.

[163] Su cui v. E. Chiti, op. cit., 82; Id., "La cooperazione amministrativa", in *Giornale di dir. amm.*, 2010, pag. 241 ss.; M. Macchia, op. cit., pag. 87 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'idea di fondo che sembra emergere è che essa, quale principale strumento per il perfezionamento e l'attuazione delle politiche sovranazionali, compreso il coordinamento delle politiche economiche e la fiscalità, in generale, più che una scelta politica costituisca la naturale o logica conseguenza di un processo di integrazione europea costruito sull'impostazione funzionalista, che ha sempre negato l'affermazione di uno schema di tipo federale fondato su relazioni di gerarchia tra più livelli di governo[164]. Ciò che sembra affermarsi sul piano giuridico-istituzionale è uno "Spazio amministrativo europeo", che investe anche la materia del coordinamento della politica economica e fiscale, ed in particolare, i suoi profili attuativi. Una sorta di "ordinamento di ordinamenti", formatosi nell'Unione, tramite la composizione unitaria dell'ordinamento giuridico di quest'ultima insieme a quelli degli Stati membri, un "sistema di sistemi (...) espressione primaria del carattere sovranazionale dell'Unione"[165]. Il metodo di "coordinamento aperto"[166], sembra lasciare definitivamente spazio ad un regime di regole sempre più integrato e vincolante, in cui le diverse amministrazioni coinvolte interagiscono sul piano giuridico-funzionale, secondo le forme e le dinamiche dettate dalla cooperazione, operando nell'interesse esclusivo dell'Unione Europea, ovvero limitatamente al perseguimento di obiettivi sovranazionali comuni e generali.

FABIO SAPONARO

[164] Su cui v. R. Schütze, "*From Rome to Lisbon: 'Executive federalism' in the (new) European Union*", in *Common market Law Review*, 2010, pag. 1385 ss.

[165] Con riferimento allo "spazio amministrativo europeo" in generale, v. M.P. Chiti, *Lo Spazio amministrativo europeo*, op. cit., pagg. 37-38; Id., "Lo Spazio giuridico europeo", in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 2001, pag. 979 ss.

[166] Per un approfondimento v. G. Melis, "Spunti sul 'metodo di coordinamento fiscale aperto' quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra gli Stati dell'Unione Europea", in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, pag. 207 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

GIURISPRUDENZA

TRIBUTARIA

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RISCOSSIONE

1 CORTE DI CASSAZIONE, Sez. trib., sentenza n. 14956 dell'8 giugno 2018, Pres. Di Iasi, Rel. Delli Priscoli

RIMBORSO DI VERSAMENTI DIRETTI - Pretesa restitutoria del contribuente - Provvedimento amministrativo di diniego - Vizio di motivazione - Potere-dovere sostitutivo del giudice tributario - Sussistenza

Dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito" - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento, non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, detto giudice non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma ha il potere-dovere di esaminare nel merito la pretesa tributaria, pronunciando una motivata decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Anche nel caso in cui si tratti, non di pretesa tributaria, ma di pretesa restitutoria del contribuente, di fronte ad un provvedimento amministrativo di diniego nella sostanza corretto, ma mal motivato, sia il giudice di primo grado che quello di secondo grado debbono esercitare il loro potere-dovere sostitutivo, esaminando il merito della pretesa tributaria.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - In data 23 settembre 2008 C.E., Si.Si. e S.S., nella loro qualità di proprietarie (rispettivamente del 50%, del 25% e del 25%) di un terreno in comunione ereditaria, domandavano il rimborso cumulativo per complessivi Euro 48.960 dell'imposta sostitutiva di cui alla Legge n. 448 del 2001, art. 7 per la rivalutazione volontaria dei terreni. Con provvedimento del 14 novembre 2008 l'Agenzia delle entrate di Ravenna respingeva tale richiesta "in quanto le richieste di rimborso che contengono versamenti effettuati con Mod. F24 devono essere presentate da ogni singolo richiedente".

Contro detto rifiuto le contribuenti proponevano ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna, deducendo il vizio di motivazione del provvedimento di rimborso, la ripetibilità di quanto versato D.P.R. n. 602 del 1973, *ex* art. 38 e la mancanza di norme che impedissero il rimborso dei versamenti effettuati *pro quota* dai singoli contribuenti.

L'Agenzia delle entrate si difendeva sostenendo la non impugnabilità dell'atto impugnato e la non rimborsabilità dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 7 citato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna, con sentenza del 20 ottobre 2009, riteneva l'atto impugnabile ma respingeva nel merito la domanda, sostenendo la non rimborsabilità dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 7 suddetto.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Avverso tale pronuncia le contribuenti proponevano appello davanti alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, la quale, con sentenza 23/7/2012 del 19 aprile 2012 respingeva l'appello, affermando, quanto alla lamentata apoditticità della motivazione del rifiuto da parte dell'amministrazione, che quella delle commissioni tributarie è una giurisdizione piena, che ha ad oggetto non l'atto impugnato ma il rapporto tributario; nel merito che l'imposta versata non è suscettibile di rimborso perché, altrimenti, si avrebbe un grave nocumento per la contabilità dello Stato.

Contro tale sentenza le contribuenti proponevano ricorso affidato a quattro motivi; l'Agenzia delle entrate non si costituiva nei termini di legge mediante controricorso ma si costituiva al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa *ex* art. 370 c.p.c., comma 1, alla quale effettivamente partecipava; in prossimità dell'udienza la ricorrente depositava memorie insistendo per l'accoglimento del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE - Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, le ricorrenti denunciano violazione del D.Lgs. n. 546/1992, art. 59 e art. 113 c.p.c., per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto inammissibili i primi due motivi di impugnazione addotti dalle contribuenti in appello, relativi all'invocata nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione della sentenza di primo grado sul primo (difetto di motivazione dell'atto di rifiuto) e il secondo motivo di ricorso (inesistenza di una norma giuridica che giustifichi il rifiuto del rimborso).

Con il secondo motivo di impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, le ricorrenti denunciano violazione dell'art. 112 c.p.c., artt. 3 e 24 Cost. per violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, per aver dilatato il *thema decidendum* oltre il confine tracciato dall'atto di diniego impugnato, in quanto l'Agenzia ha addotto ulteriori circostanze impeditive del rimborso, non menzionate nel provvedimento espresso di diniego, mentre il giudice tributario sarebbe tenuto a valutare solo l'atto impugnato e non anche la fondatezza o meno del sottostante rapporto tributario sostanziale.

Con il terzo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, le ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e della Legge n. 448 del 2001, art. 7, perché quest'ultimo articolo disciplina una libera scelta del contribuente alla quale, in assenza di una norma di senso contrario, si può liberamente rinunciare dopo il versamento dell'imposta sostitutiva, chiedendo il rimborso *ex* art. 38 citato.

Con il quarto motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, le ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione dell'art. 97 Cost., della Legge n. 241 del 1990, artt. 1 e 21 *octies* nonché della Legge n. 212 del 2000, artt. 8 e 10 perché il provvedimento negativo di rimborso è fondato su un unico motivo arbitrario e inconsistente, in quanto non riconducibile ad alcuna norma giuridica, e quindi affetto da eccesso di potere.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I motivi, che per la loro stretta connessione possono essere affrontati congiuntamente, sono infondati.

Con riferimento in particolare ai primi due motivi di ricorso, la sentenza impugnata ha correttamente motivato in ordine a tutte le doglianze delle ricorrenti, facendo corretta applicazione del consolidato principio secondo cui dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, detto giudice non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma ha il potere-dovere di esaminare nel merito la pretesa tributaria, operando una motivata valutazione sostitutiva (cfr., fra le innumerevoli pronunce in tal senso, Cass. 28 giugno 2016, n. 13294; Cass. 12 novembre 2014, n. 24092; Cass. 20 marzo 2013, n. 6918); analogamente è stato affermato che il processo tributario non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio: ne consegue che, ove il giudice tributario ravvisi la parziale infondatezza della pretesa fiscale (e non anche l'assoluta nullità dell'atto), non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo che la rappresenta, ma è tenuto a quantificare la corretta pretesa dell'Amministrazione, sia pure entro i limiti tracciati dai "*petita*" delle parti (Cass. 28 novembre 2014, n. 25317; 9 giugno 2010, n. 13868).

Lo stesso principio è stato affermato non solo nella prospettiva del processo tributario ma anche in quella delle controversie attinenti ai limiti della giurisdizione tributaria: ha infatti affermato Cass., SU, 3 maggio 2016, n. 8870, che l'attribuzione alle commissioni tributarie - a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, come sostituito dalla Legge n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, - della cognizione di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, ivi incluse, quindi, quelle in materia di contributi spettanti ai consorzi di bonifica, si estende ad ogni questione relativa all'"*an*" o al "*quantum*" del tributo; in maniera coerente si è espressa anche la Corte costituzionale, secondo la quale la giurisdizione del giudice tributario "si estende a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie e ha carattere pieno ed esclusivo" (Corte cost. n. 269 del 14 dicembre 2017).

Ne consegue che, in applicazione di tali principi, anche se nella specie non di pretesa tributaria si tratta ma di pretesa restitutoria delle contribuenti, è evidente che, di fronte ad un provvedimento amministrativo di diniego nella sostanza corretto ma mal motivato, sia il giudice di primo grado che quello di secondo grado hanno correttamente esercitato il loro potere-dovere sostitutivo esaminando il merito della pretesa tributaria, giungendo alla ragionevole e corretta

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

conclusione di rigettare nel merito la domanda dei contribuenti riconoscendo la validità delle conclusioni del provvedimento sulla base della considerazione che l'imposta versata non è suscettibile di rimborso perché, altrimenti, si avrebbe un grave nocumento del principio di cui all'art. 81 Cost. secondo cui "Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio".

Infatti, e qui entriamo in particolare nel merito del terzo e del quarto motivo di ricorso, la sentenza impugnata (come peraltro anche quella della Commissione Tributaria Provinciale) ha fatto corretta applicazione del principio di diritto secondo cui in materia di plusvalenze, con riferimento ai terreni edificabili e con destinazione agricola, la libera scelta del contribuente di rideterminare il valore del bene attraverso una perizia giurata di stima e versare l'imposta sostitutiva D.Lgs. n. 448 del 2001, *ex* art. 7 non può essere revocata neppure in conseguenza di un evento successivo ed imprevedibile, quale ad esempio il suo decesso, intervenuto prima della cessione del bene, che non priva di causa giuridica l'adempimento dell'obbligazione tributaria ormai effettuato, sicché gli eredi non possono ottenerne il rimborso (Cass. 30 giugno 2016, n. 13406). Deve a tal proposito evidenziarsi che il D.Lgs. n. 448 del 2001, art. 7 pur attribuendo alla libera scelta del contribuente la facoltà di accedere all'imposta sostitutiva mediante adempimento delle condizioni previste, stabilisce però che, una volta soddisfatte tali condizioni (redazione della perizia e versamento dell'intero importo o - indifferentemente - della prima rata di esso entro i termini previsti dalla medesima norma), si determina l'irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria, per cui il contribuente non può più ottenere il rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento rateale che di quello in un'unica soluzione (Cass. 10 dicembre 2015, n. 24953).

È stato altresì analogamente affermato che l'imposta sostitutiva D.Lgs. n. 448 del 2001, *ex* art. 7 in quanto frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene con conseguente versamento del dovuto nella prospettiva di un risparmio in caso di futura cessione, non rientra tra le dichiarazioni di scienza suscettibili di essere corrette in caso di errore, bensì tra le manifestazioni di volontà irretrattabili, salvo che nel caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 c.c., non sussistendo, pertanto, i presupposti per il ricorso alla procedura del rimborso D.P.R. n. 602 del 1973, *ex* art. 38 (nella specie, la Cassazione aveva cassato la sentenza impugnata che aveva ritenuto illegittimo il silenzio-rifiuto dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso, sull'assunto che era venuto meno il presupposto per la debenza dell'imposta: Cass. 2 agosto 2017, n. 19215).

Tale principio è coerente con quanto già affermato anche in un altro settore del diritto tributario caratterizzato dalla possibilità per il contribuente di fare una scelta realizzata alle plusvalenze: secondo questa Corte infatti, agli effetti della determinazione delle plusvalenze di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81 (ora 67), comma 1, lett. c) e c-*bis*), (cd. TUIR), per il perfezionamento della procedura di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni prevista dalla Legge 28

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dicembre 2001, n. 448, art. 7 non assume alcuna rilevanza la compilazione del quadro "RT" della dichiarazione dei redditi, ma ha rilievo decisivo la redazione della perizia giurata di stima, nonché l'assoggettamento all'imposta sostitutiva del valore così definito - attraverso il versamento, entro il 16 dicembre 2002, dell'intero importo o, nel caso di rateizzazione, anche della sola prima rata sicché, a seguito di tale manifestazione unilaterale di volontà del contribuente, portata a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria, si produce l'effetto della rideterminazione del valore della partecipazione, non più unilateralmente revocabile (Cass. 20 febbraio 2015, n. 3410).

Inoltre, un principio per certi versi analogo è stato altresì espresso da Cass. 15 novembre 2017, n. 27067, secondo cui, in tema di condono fiscale, il contribuente che abbia versato somme a titolo di sanzioni irrogate per il mancato versamento di ritenute operate dal sostituto di imposta in misura ridotta, ai sensi del D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 2, comma 2, ed all'esito della c.d. comunicazione di irregolarità di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-*bis* e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-*bis*, non può richiederne il rimborso, perché in tal modo si verificherebbe un'inammissibile revoca della richiesta di definizione agevolata per una causa sopravvenuta non espressamente prevista dalla legge.

Peraltro, è vero che la giurisprudenza in termini di emenda della dichiarazione, sia tramite dichiarazione integrativa che mediante domanda di rimborso, è ormai giunta alla conclusione secondo cui la dichiarazione può essere modificata anche oltre i termini per la presentazione di quella integrativa e, addirittura, la questione di merito sottostante alla dichiarazione errata può essere discussa in sede contenziosa a prescindere dalla presentazione entro i termini di dichiarazione integrativa o di domanda di rimborso (Cass. Sez. Un. n. 13378 del 2016).

Tuttavia, il riferimento a questa giurisprudenza per risolvere il caso di specie non coglierebbe nel segno, per la ragione che tale orientamento si riferisce a quelle parti della dichiarazione che costituiscono mera dichiarazione di scienza, mentre, nel caso di specie, siamo in presenza di una dichiarazione che costituisce manifestazione di volontà, perché espressione di una opzione compiuta consapevolmente e volontariamente dal contribuente.

Questa Corte ha infatti affermato che "la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, in cui sia incorso il dichiarante nella sua redazione, è sempre emendabile e ritrattabile - salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento determinato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze - per quanto concerne i dati in essa indicati riferibili ad esternazioni di scienza e di giudizio (quali, a titolo di esempio, gli errori di calcolo o di liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi di reddito; la inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito o la errata individuazione delle voci del modello di dichiarazione da compilare nelle quali collocare le singole poste), mentre esulano da tale disciplina gli altri errori commessi nella dichiarazione fiscale e relativi alla indicazione di dati riferibili, invece, ad espressione di manifestazioni di volontà negoziale

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

(Cass. 18 gennaio 2018, n. 1117). In simili ipotesi, afferma ancora questa Corte, il contribuente che intenda contestare l'atto impositivo, notificatogli dall'amministrazione finanziaria per far valere l'errore commesso, è onerato - secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui all'art. 1427 c.c., applicabile *ex* art. 1324 c.c. agli atti unilaterali *inter vivos* a contenuto patrimoniale, in quanto compatibile - di fornire la prova della rilevanza dell'errore, con riguardo ad entrambi i requisiti della sua essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell'amministrazione finanziaria. Con la conseguenza che, laddove il contribuente non fornisca detta prova, indispensabile affinché il vizio della volontà possa incidere, invalidandola, sulla dichiarazione negoziale, quel generale principio di emendabilità non vale ad inficiare la pretesa tributaria legittimamente azionata (così Cass. n. 6977 del 2015; Cass., n. 3286 del 2016).

Pertanto, il ricorso delle contribuenti va respinto; la condanna alle spese segue la soccombenza.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso del contribuente.

Condanna il ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 5.000, oltre alle spese prenotate a debito.

Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso

SOMMARIO: **1.** Premessa. I riflessi processuali della motivazione tra impostazioni teoriche e approdi giurisprudenziali - **2.** La sentenza della Cassazione n. 14956/2018: criticità argomentative di una soluzione condivisibile - **3.** Motivazione del diniego di rimborso e giudizio sul rapporto.

1. *Premessa. I riflessi processuali della motivazione tra impostazioni teoriche e approdi giurisprudenziali* - Motivazione dell'atto (impositivo) e poteri di cognizione del giudice sono temi suscettibili di interagire nella dinamica processuale, in cui peraltro la prima è funzionalmente proiettata, siccome preordinata a garantire il diritto di difesa dell'interessato[1].

[1] L'affermazione per cui la motivazione è finalizzata a consentire l'esercizio della tutela giurisdizionale è pacifica sia in dottrina (cfr., per tutti, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale,* Padova, 2015, pag. 388; A. Fantozzi, *Il diritto tributario,* Torino, 2003, pag. 586 e P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario,* Milano, 2005, pag. 161) che in giurisprudenza (cfr. già Cass., SS.UU., 3 giugno 1987, n. 4853 e, più di recente, *ex multis,* Cass., Sez. V, 27 aprile 2016, n. 8338).

La Corte costituzionale ha valorizzato il collegamento dell'istituto con l'art. 24 Cost., ma anche con il successivo art. 97, in quanto la motivazione costituisce espressione dei principi generali di trasparenza e pubblicità dell'azione amministrativa, entrambi diretti ad attuare il canone di imparzialità e buon andamento di cui alla norma costituzionale evocata (cfr. Corte

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'aspetto funzionale implica il dovere dell'Amministrazione finanziaria di esternare (nell'enunciato motivazionale, appunto) i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa, onde permettere al contribuente di comprendere l'*iter* logico-giuridico seguito e, quindi, di valutare se promuovere ricorso e, nel caso, sulla base di quali profili. Una volta innescato il contenzioso, per mezzo dell'impugnativa, quelle ragioni "transitano" nella successiva fase, attraverso il contrappunto offerto dai motivi di ricorso nonché attraverso le difese dell'Ufficio (ove svolte)[2], confluendo nella materia del contendere, che concorrono così a definire[3].

Questo meccanismo di "transito", benché apparentemente lineare nella sua fisionomia descrittiva, mostra la sua complessità ove si provi a definirne l'effettiva consistenza: in che misura la motivazione dell'atto si riverberi sul perimetro della cognizione giudiziale, condizionandone l'estensione, è argomento che intercetta problematiche di spessore - quali, per indicarne alcuni, la rilevanza del vizio di motivazione o la sua possibile integrazione postuma[4] - riconnettendosi alla questione di fondo, da sempre dibattuta, della qualificazione del contenzioso tributario quale giudizio sull'atto o sul rapporto.

---

cost. 5 novembre 2010, n. 310, in www.cortecostituzionale.it, su cui si veda lo scritto di R. Botta, "Motivazione dell'atto impositivo e valori costituzionali", in *Riv. dir. trib.,* 2012, I, pag. 919 ss.).

Per una riflessione sulla motivazione quale strumento di consenso e legittimazione del potere amministrativo (nonché del potere pubblico in generale) si veda G. Corso, "Motivazione degli atti amministrativi e legittimazione del potere negli scritti di Antonio Romano Tassone", in *Dir. Amm.,* 2014, pag. 463 ss.

[2] Le difese contenute nell'avviso nell'accertamento "passano" comunque nel processo senza onere di riproposizione da parte dell'Amministrazione: cfr. Cass., Sez. V, 29 luglio, n. 16049.

[3] Chiaramente, ciò si verifica nel caso in cui l'impugnazione non si limiti a dedurre solo vizi formali dell'atto (per esempio, difetto di notificazione o decadenza dal potere di accertamento), ma investa il merito della pretesa, mettendo in discussione l'*an* e/o il *quantum* del tributo, per come definiti nell'atto impositivo.

[4] Si propongono, anche in campo tributario, sia pur con le dovute differenze e specificità, le annose questioni già da tempo oggetto di attenta riflessione da parte della dottrina amministrativa, che ruotano attorno al problematico rapporto tra motivazione del provvedimento e sindacato giurisdizionale, su cui resta fondamentale l'opera di A. Romano Tassone, *Motivazione dei provvedimenti amministrativi e sindacato di legittimità,* Milano, 1987.

La tematica è stata più di recente analizzata, anche alla luce della tendenza giurisprudenziale tesa a valorizzare la configurazione del processo amministrativo come giudizio sul rapporto, da G. Tropea, "Motivazione del provvedimento e giudizi sul rapporto", in *Dir. Proc. Amm.,* 2017, pag. 213 ss., ove sono riportati ampi richiami di dottrina e giurisprudenza, cui si rinvia.

Con particolare riferimento alle "attenuazioni" al divieto di integrazione postuma della motivazione, contenute in alcuni (al momento minoritari) arresti della giurisprudenza amministrativa, cfr. Cons. Stato, Sez. IV, sentenza 7 giugno 2012, n. 3376, in *Giur. it.,* 2013, pag. 461 ss. con commento di A. Bartolini - S. Pieroni, "Il Consiglio di Stato si pronuncia ancora sulla possibilità di 'integrazione' della motivazione nel corso del giudizio"; Id., Sez. IV, 4 marzo 2014, n. 1018, in *Giur. it.,* 2014, pag. 1696 ss., con commento di M. Caporale, "Dal Consiglio di Stato un tentativo di canonizzazione della motivazione postuma".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le premesse teoriche di queste due diverse "visioni" del processo sono note - per cui mi permetto di ridurne l'esposizione ai minimi termini - e si allacciano alla risalente contrapposizione dogmatica sulla natura costitutiva ovvero dichiarativa dell'accertamento[5]. Per il primo indirizzo, c.d. costitutivista[6], il contenzioso si svolge unicamente sull'atto impositivo (in quanto costitutivo, appunto, dell'obbligazione d'imposta) ed è diretto al suo annullamento in relazione ai vizi denunciati, secondo uno schema riconducibile alla nozione di impugnazione-annullamento; per l'altro indirizzo, c.d. dichiarativista[7], il processo, anche se strutturato sul modello

[5] Tale bipartizione è funzionale ad esigenze espositive e descrittive, sebbene, alla luce della varietà delle opinioni espresse in argomento, potrebbe apparire "… semplicistica, in quanto i differenti modelli applicativi dei diversi tributi, l'evoluzione legislativa e le interconnessioni con gli sviluppi della teoria generale del diritto amministrativo hanno dato luogo a ramificazioni delle originarie teoriche dichiarativiste e costitutiviste, ad adeguamenti e ad ibridazioni …" (così L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea,* Milano, 2010, pag. 69, nota 184).

Peraltro, va osservato come la normativa processuale tributaria non consenta di ritenere "più corretta" l'una o l'altra opzione, giacché dalle relative disposizioni possono trarsi argomenti a favore di entrambe; il che sembra spingere verso un approccio "schiettamente normativo", che prescinde, cioè, dalla preventiva adozione di un modello teorico di riferimento (in questo senso, F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario,* Padova 1995, pag. 55 e, nella prospettiva dell'appello tributario, F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario,* Torino, 2002, pag. 4).

La bibliografia in argomento è imponente, dal momento che non c'è forse un Autore che non si sia occupato, anche solo incidentalmente, della questione. Mi limito, pertanto, ad indicare, nella presente nota ed in quelle a seguire, solo alcuni dei contributi essenziali, senza alcuna pretesa di completezza: per una panoramica delle varie posizione assunte all'interno delle due teoriche, cfr. A. Giovannini, "Il ricorso e gli atti impugnabili", in F. Tesauro (diretto da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Il processo tributario,* Torino, 1998, pag. 347 ss.; M. Miccinesi, "Art. 2", in T. Bagione - S. Menchini - M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario,* Milano, 1997, pag. 21 ss. e, più di recente, A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario,* Milano, 2010, pag. 172 ss.

[6] A tale impostazione, inizialmente teorizzata da Allorio, *Diritto processuale tributario,* Torino, 1969, pag. 116 ss., sono riconducibili alcuni studi "classici" che di seguono si ricordano, senza alcuna pretesa di completezza: G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione,* Padova, 1972, pag. 89 ss.; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario,* Padova, 1984; G. A. Micheli - G. Tremononti, (voce) "Obbligazioni (dir. trib.)", in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979, pag. 417 ss.; L. Perrone, "Evoluzione dell'accertamento tributario", in *Riv. Dir. in.,* 1982, I, pag. 112 ss.; F. Tesauro, *Il rimborso d'imposta,* Torino, 1975, pag. 86 ss.; Id., (voce) "Processo tributario", in *Noviss. Dig. It.,* App., Torino, 1986, pag. 1406 ss.; Id., "Giusto processo e processo tributario", in questa *Rivista,* 2006, pag. 22 ss.; Id., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale,* Torino, 2006, pag. 368 ss.; Id., *Manuale del processo tributario,* Torino, 2009, pag. 76 ss.

Si collocano nella prospettiva costitutivista, tra gli altri, anche M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela, Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, pag. 144 ss.; C. Califano, *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, 2008, pag. 153 ss.; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, pag. 183 ss.

[7] Valgono, anche in questo caso, le premesse svolte nelle note che precedono; per cui il richiamo ai contributi "classici" che seguono, conformi all'impostazione dichiarativista, devono intendersi limitati all'essenziale e senza alcuna pretesa di completezza: Bafile, "Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario", in questa *Rivista,* 1986, I, pag.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'impugnazione, tende alla verifica sostanziale dell'obbligazione fiscale (la cui genesi va rinvenuta nella previsione legale del presupposto e nel suo inverarsi), assumendo i connotati di un giudizio di impugnazione-merito.

I due approcci hanno dato luogo, soprattutto in passato, a opposti modi di intendere la rilevanza della motivazione dell'atto nel processo[8]: quale vizio in grado di condizionare la legittimità del provvedimento e, quindi, di condurre al suo annullamento (primo approccio), ovvero quale elemento che introduce il *thema decidendum* senza tuttavia delinearlo definitivamente, e senza precludere quindi la possibilità di accertare in giudizio l'obbligazione fiscale in maniera piena[9] (secondo approccio). In questa versione originaria della tesi dichiarativista, la motivazione dell'atto era vista esclusivamente in chiave processuale, come enunciato che serviva a mettere a conoscenza il contribuente della "domanda" dell'Amministrazione, al fine di consentirgli l'eventuale instaurazione del giudizio, secondo la nota concezione dell'avviso di accertamento quale mera *provocatio ad opponendum*[10]. Una volta investito il giudice

393 ss.; F. Batistoni Ferrara, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette,* Napoli, 1964, pag. 34 ss.; Id., "Obbligazioni nel diritto tributario", in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.,* X, Torino, 1994, pag. 301 ss.; Id., "Processo tributario (riflessioni sulla prova)", in *Dir. prat. trib.,* 1983, I, pag. 1603 ss.; E. Capaccioli, "L'accertamento tributario", in *Riv. Dir. Fin.,* 1966, I, pag. 3 ss.; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo allo studio della dottrina generale,* Padova, 1965, pag. 57 ss.; P. Russo, *Il nuovo processo tributario,* Milano, 1974, pag. 63 ss.; Id., (voce) "Processo tributario", in *Enc. Dir.,* XXXVI, Milano, 1987, pag. 771 ss. Sembra prediligere l'impostazione del processo tributario come impugnazione-merito, sia pur nell'ottica sincretistica di cui poi si dirà, G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo,* Padova, 2005, pagg. 11 e 542.

[8] Per una rassegna delle diverse posizioni dottrinarie e giurisprudenziali in argomento, si rimanda a D. Stevanato, "La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)", in questa *Rivista,* 1989, II, pag. 367 ss.

[9] Emblematico il passaggio della sentenza 5 marzo 1980, n. 1471, in cui la Cassazione, a SS.UU., afferma che "Il processo instaurato innanzi al giudice tributario è, quindi, di accertamento del rapporto. E poiché al giudice spetta di pronunziare, con pienezza di indagine, sulla sussistenza dell'obbligazione pubblica e non sulla correttezza dell'esercizio del potere amministrativo l'oggetto del giudizio viene a risolversi nella verifica dei presupposti e degli effetti del rapporto. Il giudizio tributario è, quindi, limitato all'accertamento del regime legale del rapporto originato dalla norma impositiva e la pronunzia resa dal giudice tributario ha natura dichiarativa dell'obbligazione sorta *ex lege* (e non costitutiva di annullamento). Per modo che il processo tributario in mancanza di un potere autoritativo del giudice volto alla rimozione del concreto atto di esercizio della potestà amministrativa perviene all'accertamento dell'obbligazione tributaria senza necessità della formale eliminazione dell'atto, spettando successivamente all'Amministrazione finanziaria annullare ed eventualmente sostituire gli atti riconosciuti illegittimi e riliquidare l'imposta (disponendo, in ipotesi, il rimborso, sulla base della pronunzia giurisdizionale). La giurisdizione, quindi, dichiara legittima o illegittima (in tutto o in parte) la pretesa tributaria sul piano sostanziale, senza necessità di revoca dell'atto proveniente dall'Amministrazione".

[10] Secondo Cass. 19 giugno 1980, n. 3898, in *La Comm. Trib. Centr.,* 1980, II, pag. 1563, l'accertamento avrebbe solo funzione di comunicare al contribuente la definizione della pretesa dell'Amministrazione "… affinché il contribuente possa consapevolmente scegliere

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della conoscenza del merito della controversia, questi poteva formare il proprio convincimento indipendentemente dalla correttezza o meno della motivazione e ne poteva integrare l'*iter* logico[11], ove ritenuto carente, giacché "l'accertamento, come ogni atto processuale, può essere infondato, ma non per questo sarà da ritenere nullo o da annullare anche nei limiti in cui risulta fondato"[12].

Tale impostazione, inizialmente accolta dalla giurisprudenza, è stata successivamente superata[13], affrancando la motivazione dai condizionamenti derivanti dalla dogmatica sul processo (che nel frattempo era stato significativamente riformato). Ciò anche in ragione di un rinnovato quadro normativo teso a valorizzare la motivazione dell'atto, istituzionalizzandone l'obbligo in termini generali[14], in considerazione della riconosciuta natura

tra l'accertarla anche tacitamente o impugnarla, se ritenuta illegittima, in seguito a tale *provocatio ad opponendum*".

[11] Cfr., per un esempio pratico, Comm. trib. centr., SS.UU., 27 marzo 1981, n. 3011, in *Riv. Dir. Fin e Sc. Fin.,* 1981, II, pag. 205, con nota di G. Tinelli, "Osservazioni sull'integrazione in sede contenziosa della motivazione dell'avviso di accertamento", nonché Comm. trib. centr., 31 marzo 1982, n. 923, in *Giur. It.,* 1992, III, 2, pag. 17 ss.; Cass., 30 luglio 1984, n. 4541, in questa *Rivista,* 1985, II, pag. 135 ss. e Id., 3 giugno 1987, n. 4844, in *Corr. Giur.,* 1987, pag. 716 ss.

[12] Così C. Bafile, "Motivazione dell'accertamento e natura del processo secondo l'ultimo indirizzo delle Sezioni Unite", in questa *Rivista,* I, 1987, pag. 251. Seguendo questa linea di pensiero, si giunge di fatto a "dequotare" (l'espressione è di M. S. Giannini, "Motivazione dell'atto amministrativo", in *Enc. Dir.,* XXVII, 1977, pag. 268) la motivazione, potendo il giudice valutare, con cognizione piena, la fondatezza della pretesa, anche se, in ipotesi, male motivata nell'atto, anche dando ingresso ad argomentazioni "integrative" rese dall'Ufficio per la prima volta nel processo. Per una puntuale e serrata critica a questa impostazione si vedano i contributi di C. Consolo, "Della inammissibilità di una integrazione o rettifica della motivazione dell'accertamento in sede giudiziale e dei correlati limiti ai poteri istruttorii del giudice tributario", in questa *Rivista,* I, pag. 135 ss.; R. Lupi, "Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA", in *Riv. Dir. e Sc. Fin.,* 1987, I, pag. 274 ss.

[13] Si veda, per il cambio d'indirizzo, Cass., SS.UU., 3 marzo 1986, n. 1322, in *il fisco,* 1986, pag. 1412 ss., su cui si diffonde lo scritto di C. Consolo, *Della inammissibilità di una integrazione…*, cit. Nella stessa direzione, Cass. 26 ottobre 1988, n. 5787, in *Corr. Trib.,* 1988, pag. 3213 ss. e Id., 4 gennaio 1993, n. 8, in *il fisco,* 1993, pag. 1658 ss.

La giurisprudenza successiva ha proseguito questo *trend*, affermando che l'atto di accertamento non può ridursi ad una astratta e/o generica enunciazione impositiva, avulsa dalla ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, ma deve contenere una chiara ricostruzione del *petitum* e della *causa petendi,* di modo che il contribuente abbia piena contezza sin dall'inizio (e non *ex post,* cioè nel processo) dell'oggetto e delle ragioni della pretesa; cfr., *ex multis,* Cass., Sez. VI, 20 settembre 2013, n. 21564; Id., Sez. VI, 17 luglio 2014, n. 16373; Id., Sez. V, 17 ottobre 2014, n. 22003 e Id., Sez. V, 21 novembre 2018, n. 30039. In argomento, cfr. A. Salvati, "Adeguatezza e valutazione ex ante della motivazione dell'atto di accertamento", in *Giur. It.,* 2014, pag. 2272 ss.

[14] Si ricorda che l'introduzione dell'art. 3, Legge n. 241/1990 ha fornito alla giurisprudenza tributaria un sicuro aggancio normativo per estendere l'obbligo di motivazione - che risultava contenuto solo in alcune specifiche disposizioni collocate nelle singole leggi d'imposta - a tutti gli atti impositivi (per la tendenza in questo senso, anche prima della citata norma, cfr. L. Rastello, *Diritto tributario (principi generali),* Padova, 1987, pag. 540). La definita

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

provvedimentale dell'accertamento e della sua capacità di incisione sulla sfera soggettiva del destinatario, nonché nella prospettiva di garantire a quest'ultimo, in termini effettivi, la tutela giurisdizionale della propria posizione.

L'evoluzione giurisprudenziale, ma anche dottrinaria, ha così via via stemperato le rigidità dell'una e dell'altra impostazione tradizionale[15], in nome di un sincretismo che, al di là del rigore dogmatico, si lascia apprezzare per pragmatismo e capacità di mediazione[16]. "Tagliando" trasversalmente le due teoriche di riferimento, la Cassazione ha sposato una concezione di mezzo, in cui coabitano gli aspetti propri di ciascuna: quello tributario è un giudizio di annullamento nei casi in cui vengano contestati vizi formali degli atti impositivi (per es. difetto di notifica; decadenza); al di fuori di queste ipotesi, e cioè quando non siano in discussione profili di legittimità, esso costituisce un giudizio di accertamento circa la fondatezza o meno della pretesa. Con la precisazione che, in questo secondo caso, l'oggetto del processo "...atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria in quanto tale, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa (a prescindere, cioè, dalle risultanze dell'atto impugnato). È piuttosto la verifica della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato [...] e alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in tale atto indicati"[17].

---

consacrazione di questo principio si è avuta circa un decennio dopo, con l'art. 7, della Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), che ha formalizzato e positivizzato tale obbligo, appunto, in termini generali.

[15] In questo senso, vi veda, ad esempio, P. Russo, "L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo", in questa *Rivista,* 2009, pag. 1551 ss.

[16] La visione "sincretistica" in questione mi pare complessivamente accettata dalla dottrina e, talora, apertamente condivisa: cfr. M. Miscali, *Il diritto alla restituzione: dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte,* Milano, 2004, pag. 78 ss.; P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo,* Milano, 2001, pag. 127 ss.

[17] Cass., Sez. V, 12 novembre 2014, n. 24092, secondo cui "Il dianzi detto principio completa il quadro della definizione del processo tributario come processo c.d. di impugnazione-merito, non diretto cioè alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione sul rapporto in funzione sostitutiva". Secondo quest'ordine di idee, oramai consolidato in giurisprudenza, la motivazione dell'atto impositivo costituisce il perimetro, ovvero il limite massimo della cognizione giudiziale: cfr., già Cass., SS.UU. 3 giugno 1987, n. 4853; Id., SS.UU., 13 aprile 1991, n. 3935; Id., SS.UU., 4 luglio 1991, nn. 7332 e 7333; Id., Sez. V, 11 gennaio 1994, n. 231*;* Cass., Sez. I, 18 giugno 1998, n. 6065, in questa *Rivista,* 1999, 501 ss., con ampia nota a seguire di S. Muleo, "Sulla motivazione come limite alla materia del contendere nel processo tributario", commentata anche da G. Porcaro, "Limiti alla cognizione del giudice tributario", in *Corr. Trib.,* 1999, pag. 637 ss. Più di recente, cfr. Cass., Sez. V, 30 marzo 2016, n. 6103; Id., Sez. V, 18 luglio 2016, n. 14666; Id., Sez. V, 31 gennaio 2018, n. 2382; Id., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11466; Id., Sez. V, 5 ottobre 2018, n. 24417.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Su questo assetto risulta in parte appiattito il dibattito in materia[18], sebbene esso conservi la sua tensione e non manchi di riaffiorare nell'impostazione e nelle soluzioni delle diverse problematiche processuali di volta in volta affrontate, in cui viene in rilievo, per quanto qui interessa, il rapporto tra motivazione dell'atto e perimetro della cognizione giurisdizionale[19].

La dinamica di questo rapporto è stata fin qui osservata nell'ambito delle azioni avverso gli atti impositivi, ove in effetti essa è risulta maggiormente avvertita, sia in sede pratica, che teorica, come si può agevolmente cogliere dall'evoluzione sopra accennata e dall'abbondanza di scritti in argomento.

Si è lasciato sullo sfondo il modo di essere di tale rapporto nell'ambito delle azioni di rimborso, ove la questione, a ben vedere, è parimenti suscettibile di porsi, allorché vi sia un atto esplicito di diniego e l'Amministrazione abbia enunciato le ragioni (motivazione) del dissenso.

La sentenza di Cassazione n. 14956/2018 offre l'occasione per occuparsene, permettendo di riflettere sull'oggetto e sull'estensione dei poteri cognitivi del giudice nell'ipotesi indicata, se essi siano ugualmente limitati dalla motivazione del rifiuto, al pari di quanto avviene con la motivazione che sorregge l'accertamento, o se invece presentino un diverso grado di "espansione".

---

[18] Merita segnalare che taluni arresti giurisprudenziali continuano a qualificare l'avviso di accertamento come *provocatio ad opponendum* (cfr., fra le altre, Cass., Sez. I, 22 dicembre 1999, n. 14427; Id., Sez. trib., 21 novembre 2001, n. 14700; Id., Sez. trib., 29 novembre 2010, n. 24182 e Id., Sez. VI, 6 aprile 2017, n. 9008), inducendo l'idea di una sorta di "ritorno al passato", cioè alla teoria dichiarativista classica. Secondo autorevole dottrina (F. Gallo, "Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte", in questa *Rivista,* 2001, pag. 1088 ss.) "… non si tratta proprio di una consapevole riesumazione delle tesi che costruiscono il procedimento di accertamento come un continuum tra la fase istruttoria e amministrativa e quella processuale. Ma, certo, non può negarsi che queste posizioni minano non poco quelle tesi dottrinarie che attribuiscono all'atto di accertamento, se emesso, sicura natura di atto autoritativo da motivare anche in relazione alle risultanze istruttorie. E minano anche quelle tesi che, nella prospettiva dichiarativista, ragionando sul presupposto "dell'immanenza dell'obbligo di motivazione a qualsiasi atto di carattere individuale", affermano che l'atto di accertamento deve essere motivato".

[19] La problematicità di tale rapporto è affrontata, sia pur con differenti impostazioni, da S. Muleo e G. Porcaro nei rispettivi scritti citati in precedenza (cfr. nota 17), nonché da M. Basilavecchia, "I poteri della Corte di Cassazione e del giudice di merito sull'avviso di accertamento", in *Corr. Trib.,* 2007, pag. 3249 ss.; P. Boria, "Prova analitica necessaria per ogni versamento bancario - Accertamento - La motivazione come elemento essenziale del ricorso alle presunzioni bancarie", in *GT - Riv. giur. trib.,* 2017, pag. 482 ss.; C. Califano, "Motivazione dell'atto di accertamento, rilievi al pvc e delimitazione dell'oggetto del giudizio", in *GT - Riv. giur. trib.,* 2004, pag. 661 ss.; V. Ficari, "Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia *versus* regolamentazione?", in questa *Rivista,* 2007, pag. 351 ss. Per i riflessi sul piano probatorio, tra gli altri, cfr. F. Batistoni Ferrara, "Il regime probatorio del processo tributario", in questa *Rivista,* n. 12/2008, I, pag. 67 ss. e F. Gallo, "L'istruttoria nel sistema tributario", in questa *Rivista,* 2009, I, pag. 25 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2. *La sentenza della Cassazione n. 14956/2018: criticità argomentative di una soluzione condivisibile* - Questi, brevemente, i fatti di causa all'origine della pronuncia che, per quanto riferito in premessa, verrà esaminata esclusivamente nei suoi "contenuti" processuali.

Le comproprietarie di un terreno in comunione ereditaria chiedevano il rimborso cumulativo dell'imposta sostitutiva versata ai sensi dell'art. 7, Legge n. 448/2001, a seguito della rivalutazione volontaria dei terreni. L'Agenzia delle entrate di Ravenna respingeva l'istanza, in quanto "le richieste di rimborso che contengono versamenti effettuati con Mod. F24 devono essere presentate da ogni singolo richiedente".

Le contribuenti proponevano ricorso avverso il rifiuto, facendo valere *in primis* il relativo difetto di motivazione e, comunque, la ripetibilità di quanto versato, stante anche l'assenza di norme esplicite che la impedissero.

La domanda veniva rigettata sia in primo che in secondo grado: in entrambi i casi - stando a quanto è dato comprendere dalla narrazione dei fatti contenuta in sentenza - i giudici escludevano, nel merito, la sussistenza del diritto al rimborso, a prescindere dalle ragioni riportate nel diniego, muovendo dalla premessa che il giudizio tributario non investisse l'atto in sé, ma il rapporto giuridico sottostante, da accertarsi in via sostanziale[20].

Le contribuenti si rivolgevano alla Corte di cassazione, denunciando l'omessa pronuncia in ordine al lamentato vizio di motivazione del diniego[21]; l'illegittima dilatazione del *thema decidendum,* giacché il giudice avrebbe dovuto esaminare esclusivamente l'atto impugnato, per come *originariamente* motivato, e non la fondatezza del diritto alla restituzione; l'inconsistenza e arbitrarietà dell'unico motivo enunciato nel rifiuto, in quanto non riconducibile ad alcuna norma e quindi affetto da eccesso di potere; infine, l'assenza di norme ostative alla ripetizione dell'imposta sostitutiva, essendo questa una scelta del contribuente, suscettibile di successiva rinuncia, com'era accaduto nella specie.

Pur nella loro diversa articolazione, le censure sembravano muovere dall'idea che il giudizio avrebbe dovuto appuntarsi unicamente sull'atto (diniego), viziato da carenza motivazionale e perciò annullabile, senza

[20] Non risulta chiaro se le ragioni di merito addotte dai giudici di merito per negare il diritto alla ripetizione dell'imposta fossero le stesse nei due gradi di giudizio, ma pare di intuire di si, e che esse riguardassero il grave nocumento che si sarebbe arrecato alla contabilità dello Stato, in violazione del principio dell'equilibrio tra entrate e spese del bilancio statale di cui all'art. 81, comma 1, Cost.

[21] Più precisamente, con il primo motivo di ricorso, le ricorrenti deducevano la violazione dell'art. 59, D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 113 c.p.c. (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.) in quanto la sentenza di secondo grado aveva, a loro giudizio, erroneamente dichiarato inammissibili i primi due motivi di appello, con i quali era stata eccepita l'omessa pronuncia da parte della sentenza di primo grado sia in ordine al difetto di motivazione del diniego, sia in ordine all'inesistenza di una norma giuridica atta a giustificare detto rifiuto.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

alcun allargamento al merito del rapporto, pena la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 c.p.c.), secondo lo schema concettuale del processo come "impugnazione-annullamento", nei cui binari andava evidentemente ricondotta - secondo le contribuenti - la controversia di specie.

Di diverso avviso la pronuncia della Cassazione, che ha rigettato le doglianze proposte e, dunque, confermato l'insussistenza del diritto al rimborso già dichiarato nelle pregresse fasi, avallando, a monte, la configurazione del contenzioso tributario come "impugnazione-merito".

La Corte ha chiarito che tale inquadramento costituisce ormai "principio consolidato", i cui corollari processuali - individuati nel "potere-dovere del giudice di esaminare nel merito la pretesa tributaria, operando una motivata valutazione sostitutiva" - devono intendersi acquisiti, come del resto confermerebbero gli arresti giurisprudenziali evocati. Si tratta di precetti sviluppati nell'ambito di controversie aventi ad oggetto atti d'imposizione vera e propria (cioè recanti una pretesa fiscale), ma - sottolinea la Cassazione - "anche se nella specie non di pretesa tributaria si tratta, ma di pretesa restitutoria delle contribuenti, è evidente che, di fronte ad un provvedimento amministrativo di diniego nella sostanza corretto, ma mal motivato, sia il giudice di primo grado che quello di secondo grado hanno esercitato il loro potere-dovere sostitutivo esaminando il merito della pretesa tributaria...".

Il ragionamento seguito dalla Corte, seppur condivisibile nell'approdo, suscita perplessità quanto al suo sviluppo: trattandosi di una lite di rimborso, era abbastanza prevedibile che la sentenza si diffondesse sulle peculiarità proprie di questa azione - ove, come noto, non viene in considerazione una pretesa dell'Amministrazione, ma un credito restitutorio del contribuente - qualificando, in funzione di esse, il "tipo" di giudizio che ne consegue.

La pronuncia in esame, invece, ha seguito un'altra strada, logicamente invertita: è partita dalla ricostruzione dell'oggetto del contenzioso tributario nei casi in cui sia in discussione la pretesa del Fisco, inquadrandolo nel modello della "impugnazione-merito" e poi ha calato l'azione di rimborso concretamente esperita in questo quadro teorico precostituito, mutuandone i principi processuali. La Corte non ha giustificato l'accertamento sostanziale condotto dai giudici "inferiori" in relazione alla fattispecie in causa (rimborso) - che infatti non viene analizzata nella sua fisionomia sostanziale e processuale - ma ha semplicemente "adattato" quest'ultima al prototipo di processo *ad incipit* assunto, che quindi costituisce una premessa, non una conseguenza, del sillogismo giudiziale.

Tale modo di procedere, oltre che poco lineare sul piano della logica ricostruttiva, si rivela per così dire "ultroneo" rispetto alla definizione della controversia e conduce a discutibili sovrapposizioni concettuali.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Quanto al primo aspetto, si osserva come non fosse probabilmente necessario dilungarsi, a monte, sulla natura "accertativa" (generale) del processo tributario per giustificare, a valle, l'esame di merito compiuto dalle Commissioni di primo e secondo grado: del resto, se c'è un aspetto sul quale converge la giurisprudenza e buona parte della dottrina, compresa quella costitutivista[22], è che il giudizio sul rimborso tenda, pressoché fisiologicamente, a sfociare nella verifica sostanziale del credito vantato dal contribuente[23]. Casomai, nell'ottica di una definizione unitaria del processo tributario in termini di impugnazione-merito cui accede la Corte, quel giudizio avrebbe potuto essere valorizzato quale "sede" in cui più compiutamente si apprezza la tensione verso il modello.

Ma la sentenza non differenzia le "sedi" in cui si sviluppa il contenzioso tributario, ossia le diverse azioni ivi esperibili (quelle avverso atti impositivi e quelle di rimborso), ritenendole evidentemente "assimilabili" sul piano delle implicazioni processuali.

Ciò si coglie nel passaggio in cui la Corte legittima il sindacato di merito compiuto dalle Commissioni tributarie di primo e secondo grado esclusivamente "... in applicazione di tali principi..." (cioè quelli valevoli per le controversie avverso pretese fiscali), trasponendoli nella vicenda in causa, "... anche se nella specie non di pretesa tributaria si tratta, ma di pretesa restitutoria delle contribuenti" e nell'ulteriore circostanza che il Collegio parla indifferentemente di provvedimento impositivo e di provvedimento amministrativo di diniego, precisando, quanto a quest'ultimo, che "... sia il giudice di primo che quello di secondo grado hanno correttamente esercitato il loro potere-dovere sostitutivo esaminando il merito della pretesa tributaria...".

Questa considerazione indistinta delle due azioni - resa evidente anche dalle imprecisioni linguistiche del passaggio appena riportato, in cui si usa l'espressione "pretesa tributaria" in relazione alla fattispecie in causa, ove invece è in discussione un credito da rimborso delle contribuenti - appare criticabile sia sotto il profilo della coerenza interna della pronuncia, le cui soluzioni rischiano di rivelarsi non confortate dalle premesse, sia sotto quello dell'inquadramento sistematico delle due situazioni processuali.

Dal primo punto di vista, si osserva come il modello della impugnazione-merito, almeno nella sua "versione" attuale, implichi che la cognizione del giudice in ordine al rapporto debba svolgersi entro i confini della motivazione dell'atto, che predetermina a monte la materia del contendere insieme

[22] Cfr., per tutti, F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario,* cit., pagg. 308 e 370; dello stesso avviso, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario,* cit., pag. 614.

[23] L'affermazione è pressoché costante in giurisprudenza; cfr., *ex multis,* Cass, Sez. trib., 14 luglio 2004, n. 13056; Id., Sez. trib., 1° dicembre 2004, n. 22567; Id., Sez. trib., 5 maggio 2010, n. 10797; Id., Sez. V, 18 aprile 2014, n. 8998; Id., Sez. V, 1° ottobre 2014, n. 20693; Id., Sez. VI, 18 maggio 2018, n. 12194; Id., Sez. V, 6 giugno 2018, n. 14620; Id., Sez. V, 23 gennaio 2019, n. 1822.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ai successivi motivi di ricorso. Ciò rappresenta il punto di equilibrio dell'endiadi impugnazione-merito, quale processo formalmente impugnatorio e sostanzialmente accertativo, saldamente ribadito dagli stessi precedenti evocati dalla Corte, i cui corollari processuali vengono da questa riferiti alla fattispecie in causa.

Proprio quei corollari rendono affatto scontata la conclusione raggiunta in sentenza, secondo cui "di fronte ad un provvedimento sostanzialmente corretto ma mal motivato, sia il giudice di primo che quello di secondo grado hanno correttamente esercitato il loro potere-dovere sostitutivo" rigettando il rimborso, per ragioni diverse da quelle contenute nel diniego. Nell'ottica dell'impugnazione-merito, infatti, ciò non rappresenta una logica conseguenza del modello. Il richiamo a quest'ultimo, in assenza di più puntuali specificazioni in rapporto alla fattispecie in causa (azione di rimborso), rischia di rivelarsi insufficiente a "reggere" il *decisum,* tradendo forse un approccio un po' troppo sbrigativo nello sviluppo del discorso.

La sentenza finisce per perdere di vista (o comunque ritiene trascurabili) le caratteristiche che ciascuna azione comunque mantiene, pur nell'ambito del medesimo paradigma processuale di riferimento. Se è vero - secondo la Corte, ma l'opinione può essere, in linea di principio, condivisa - che il processo tributario tende effettivamente all'accertamento del rapporto dedotto in lite[24], sia quando si discuta della pretesa fiscale espressa nel provvedimento impositivo, sia quando si discuta del credito restitutorio vantato dal contribuente, ciò non significa, però, automaticamente, che il sindacato giudiziale operi, nell'uno e nell'altro caso, allo stesso modo o, meglio, con la stessa latitudine.

L'obiettiva diversità sostanziale delle due fattispecie, cui si correlano poteri ed atti di natura parimenti diversa, sono suscettibili di generare, una volta proiettati nella fase contenziosa, implicazioni non necessariamente coincidenti sulla dialettica processuale entro cui si svolge, rispettivamente, la verifica della pretesa fiscale ovvero del credito restitutorio.

Nel primo caso, quella verifica, pur estesa al merito, si "misura" comunque con quanto enunciato nel provvedimento impositivo, nel senso che il giudice conosce della fondatezza del rapporto per come in esso delineato e giustificato dall'Amministrazione (e ovviamente, nei limiti dei motivi dedotti nel ricorso). Come già detto, si tratta di un principio consolidato nella giurisprudenza e condiviso in dottrina, sia pur con diverse flessioni.

Nel caso del rimborso, il sindacato giudiziale non pare trovare analoga interfaccia nell'atto di diniego, che infatti può anche non sussistere (rifiuto tacito), esplicandosi piuttosto in termini non dissimili a quelli con cui avviene l'accertamento dell'indebito conosciuto nell'esperienza processuale civile. In questo contesto, anche il rilievo della motivazione

[24] Fatti salvi, ovviamente, i casi in cui vengano dedotti vizi esclusivamente formali dell'atto impugnato.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'atto (di diniego), che le ricorrenti assumono come centrale nella prospettiva annullatoria, risulta evidentemente ridimensionato, quantomeno nella sua funzione processuale di delimitare rigidamente il *thema decidendum*.

La sentenza giunge, "di fatto", a questo risultato - e in tal senso essa appare condivisibile - ma attraverso un percorso accidentato e comunque non adeguatamente calibrato sulla peculiarità e specificità della tematica affrontata, anche tenuto conto del tipo di censure sollevate con l'impugnativa. Il che riduce il potere persuasivo del principio (processuale) ivi espresso.

3. *Motivazione del diniego di rimborso e giudizio sul rapporto* - Pare opportuno, a questo punto, guardare più da vicino la questione di fondo sottesa alla vicenda esaminata, che involge il rapporto tra la motivazione del diniego espresso di rimborso e l'ampiezza del sindacato giurisdizionale.

Si tratta di vedere se le ragioni addotte dall'Amministrazione per negare la restituzione "reagiscano" sul versante processuale nel senso di precludere alla stessa Amministrazione la possibilità di dedurre ulteriori elementi in giudizio ed al giudice di poterli acquisire nella sua "dotazione" cognitiva ai fini della decisione. In pratica, si tratta di vedere se quelle ragioni esercitino la stessa incidenza riflessa della motivazione contenuta nell'accertamento.

A me pare di no, avuto riguardo alla diversa natura degli atti e dei "poteri" esercitati nei due ambiti e del diverso ruolo giocato dalla motivazione in ciascuno di essi.

Il rimborso d'imposta s'inquadra in una tipica vicenda restitutoria[25], in cui il contribuente ritiene di aver eseguito un pagamento non dovuto, qualche che ne sia la causa, e chiede la ripetizione. A tal fine, l'interessato deve presentare un'apposita istanza[26], priva di particolari requisiti di forma

[25] Esula dall'economia del presente lavoro l'approfondimento degli aspetti sostanziali e procedurali del rimborso d'imposta. Mi limito, pertanto, a rinviare, senza alcuna pretesa di completezza, alle seguenti voci enciclopediche - nonché agli scritti ed alla giurisprudenza *ivi* riportati - sebbene le stesse, ovviamente, non esauriscano la ben più corposa letteratura in argomento: M. Basilavecchia, (voce) "Rimborso d'imposta", in *Enc. Giur. Treccani (Diritto-on line),* www.treccani.it, 2014; M. C. Fregni, "Rimborso dei tributi", in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, 1996, pag. 499 ss.; G. Tabet, "Rimborso di tributi", in *Enc. Giur. Treccani,* XXVII, Roma, 1991, pag. 1 ss.; F. Tesauro, *(voce) Rimborso delle imposte*, cit., pag. 824 ss. Per i profili comunitari dell'istituto, cfr. anche L. Del Federico, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, cit., pag. 175 ss. e R. Miceli, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009.

[26] L'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che l'istanza amministrativa di rimborso debba presentarsi nei modi e nei termini previsti da ciascuna legge d'imposta, ovvero, in mancanza di disposizioni specifiche, entro due anni dal pagamento o dal successivo momento in cui è sorto il diritto della restituzione. Chiarisce al riguardo P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 39, che la necessità della previa istanza amministrativa di rimborso, evidentemente supposta dalla norma richiamata, assolve al ruolo di "...veicolo indispensabile affinché si formi l'atto impugnabile dall'interessato davanti alle commissioni

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

e sottoposta solo a limiti di ordine temporale[27], che mi pare si giustifichino in funzione del bilanciamento tra l'interesse (privatistico) a ri-ottenere le somme e quello (pubblicistico) alla certezza e stabilità della riscossione.

L'istanza (amministrativa) di rimborso permette di convogliare in sede amministrativa l'accertamento dei presupposti e l'esecuzione dei rimborsi, evitando all'Amministrazione il rischio di liti preventive. Quest'ultima, in esito a tale fase, può determinarsi ad adempiere ovvero può rifiutarsi, esprimendo tale diniego in un atto oppure rimanendo silente: la normativa processuale "equipara" le due ipotesi, inserendo tra gli atti impugnabili "il rifiuto espresso o tacito della restituzione". Locuzione forse improvvida[28], ma che rivela, per quanto qui interessa, la concettuale "indifferenza" delle due ipotesi sul versante del giudizio.

In entrambi i casi, a me sembra che non siamo di fronte a provvedimenti (amministrativi) impositivi, né dal punto di vista formale né da quello sostanziale: tale non pare essere il rifiuto tacito, che è e rimane semplicemente un fatto (giuridico)[29]; tale non pare essere nemmeno il rifiuto

tributarie, vale a dire il rifiuto espresso frapposto dal competente ufficio dell'ente impositore, oppure maturi il comportamento inerte protratto per un certo periodo di tempo, ossia il c.d. silenzio-rifiuto, che del pari legittima il titolare del corrispondente diritto ad esercitare nella stessa sede giurisdizionale l'azione di ripetizione dell'indebito" (nello stesso senso, G. Porcaro, "commento all'art. 21", in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario,* Padova, 2017, pag. 344).

[27] L'istanza di rimborso è soggetta al termine decadenziale specifico di ciascun tributo, ovvero generale *ex* art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 (entro due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione) e non all'ordinario termine prescrizionale (cfr. Cass., Sez. VI, 21 ottobre 2015, n. 21674). Benché si tratti di un adempimento obbligatorio, la presentazione dell'istanza non è sempre richiesta: non lo è, ad esempio, nei casi in cui il rimborso debba operare per legge d'ufficio (cfr. Cass., Sez. V, 14 settembre 2016, n. 18027) o laddove il rimborso emerga dalla dichiarazione regolarmente presentata (cfr. Cass., Sez. V, 6 febbraio 2019, n. 3420 e Id., Sez. V, 23 gennaio 2019, n. 1827).

[28] Essa, infatti, è all'origine di varie problematiche, soprattutto con riguardo all'oggetto del giudizio contro il rifiuto espresso (se cioè esso coincida con la domanda di annullamento di tale atto ovvero con quella di accertamento del preesistente diritto al rimborso), e con riguardo alla qualificazione del rifiuto tacito (se da intendersi come silenzio-atto o silenzio-fatto). Le opinioni espresse con riferimento al primo profilo risultano "condizionate" dalla diversa impostazione dogmatica assunta da ciascun Autore in ordine alla natura del processo tributario, riproponendo la "storica" divisione tra dichiarativisti e costitutivisti, già analizzata in precedenza (cfr. paragrafo 1).

Quanto al secondo profilo, la dottrina prevalente qualifica il silenzio come fatto, sia pur con alcune eccezioni, come indicato nella nota che segue.

[29] L'opinione mi sembra condivisa in dottrina (cfr., tra gli altri, F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario,* cit., pag. 57; S. Muleo, *Il nuovo processo tributario,* Rimini, 1996, pag. 99*;* V. Pezzuti, "Art. 19", in T. Bagione - S. Menchini - M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario,* cit., pag. 192; G. Tabet, "Le azioni di rimborso", in F. Tesauro (diretto da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Il processo tributario,* cit., pag. 412), anche da una parte dei sostenitori della teoria costitutivista (cfr., ad esempio, F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario,* cit., pag. 308, il quale riconosce come l'azione avverso il rifiuto tacito non abbia ad oggetto l'annullamento di un provvedimento insussistente, ma sia finalizzata a far

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

espresso, perché anche in questo caso l'Amministrazione non esercita una pretesa autoritativa riconducibile alla propria potestà impositiva (o di riscossione o sanzionatoria)[30].

Si può discutere se quella svolta a seguito dell'istanza di restituzione costituisca tecnicamente o meno attività decisionale amministrativa, espressione della funzione giustiziale e di autodichia[31], ma comunque l'aspetto che pare emergere, almeno a mio avviso, è che non si configuri come attività provvedimentale (impositiva) vera e propria. Del resto, sotto questo profilo, non è privo di significato che la determinazione in ordine al rimborso non soggiaccia ad alcun termine decadenziale - cui invece normalmente si correla il provvedimento amministrativo[32] e, in specie, quello

accertare il credito del contribuente e ad ottenere la condanna dell'Amministrazione alla restituzione; conformemente, anche M. C. Fregni, *Rimborso dei tributi,* cit., pag. 510). Di contro, attribuisce valore provvedimentale al silenzio, A. Fantozzi, *Il diritto tributario,* cit., 583; G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale,* Padova, 1989, pag. 124 e C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario,* cit., pag. 313.

[30] Conforme l'opinione di G. Tabet, *Le azioni di rimborso*, cit., pag. 413; in senso contrario è, tuttavia, la dottrina prevalente: cfr. F. Gallo, "Il silenzio nel diritto tributario", in *Riv. Dir. Fin.*, 1983, I, pag. 88; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario,* cit., 313; F. Tesauro, "Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario", in *Boll. trib.,* 1982, pag. 102.

[31] In questo senso è l'opinione di G. Tabet, *Le azioni di rimborso,* cit., pag. 411 ss., secondo cui l'istanza di parte, "… costitutiva dell'obbligo dell'Ufficio di procedere e di pronuncia, … si specifica anche come onere procedimentale, volto al soddisfacimento di un interesse esterno alla sfera del titolare del diritto al rimborso. Di fatti, l'istanza vale ad attivare, da un lato, la funzione giustiziale dell'Ufficio, rimuovendo preclusioni al suo esercizio e a realizzare, dall'altro, la certezza del rapporto tributario e la stabilità della riscossione. Viene dunque confermata a tutto campo la funzione di autodichia (e non di autotutela, essendo questa una funzione amministrativa) connessa al procedimento preliminare e la conseguente natura condizionata della tutela giurisdizionale…". In quest'ordine di idee, l'Autore precisa poco più avanti (pag. 413) che "… l'attività svolta dall'Amministrazione in sede di decisione sul diritto al rimborso non è attività impositiva o provvedimentale in senso stretto, ma attività decisionale amministrativa … e cioè attività di autodichia. L'eliminazione dell'eventuale decisione negativa (espressa) dopo l'istanza rappresenta infatti un capo di pronuncia meramente strumentale rispetto all'accertamento del rapporto".

La tesi appare condivisibile, laddove marca la differente natura del diniego di rimborso rispetto al provvedimento impositivo, sia pur facendo richiamo alla nozione, per la verità alquanto controversa e dai contorni sfumati, di "attività decisionale" e di "decisione amministrativa", qui valorizzata nella sua accezione "giustiziale", ovvero quale attività/atto che mira alla risoluzione (preventiva) dei conflitti tra la Pubblica Amministrazione e gli altri soggetti dell'ordinamento (in questo senso, cfr. F. Merusi - G. Toscano, (voce) "Decisioni amministrative", in *Enc. Giur. Treccani,* X, Roma, 1988, pag. 1 ss.; in argomento, si veda anche M. Nigro, (voce) "Decisione amministrativa", in *Enc. Dir.,* Varese, 1962, pag. 810 ss.).

[32] Al riguardo, si rammenta la previsione generale contenuta in apertura dell'art. 2, Legge n. 241/1990, secondo cui "Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad un'istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, le pubbliche amministrazioni hanno il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso. Se ravvisano la manifesta irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza della domanda, le pubbliche amministrazioni concludono il procedimento con un provvedimento espresso redatto in forma

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

impositivo - potendo intervenire in qualunque momento[33], anche a distanza di molto tempo rispetto alla presentazione dell'istanza (o mai, nel caso di diniego tacito).

Da qui conseguono "ricadute" (anche) sul piano della motivazione.

L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, come noto, ha previsto l'obbligo di motivazione, istituzionalizzandolo con carattere di generalità[34]. La norma si riferisce agli "atti" e questa locuzione pare suscettibile di abbracciare tutti quelli emessi dell'Amministrazione, ivi compreso il rifiuto di rimborso.

A ben vedere, però, il richiamo espresso all'art. 3 della Legge n. 241/1990 sembra connettere l'onere in questione ai soli "provvedimenti amministrativi", ai quali non è ascrivibile il diniego, il cui obbligo di motivazione, d'altro canto, non risulta *aliunde* previsto. Anzi, la normativa sul giudizio tributario mostra di ritenere indifferente che l'atto, e quindi la motivazione, vi sia o meno.

Per quanto le norme processuali non possano farsi "retroagire" al piano sostanziale, resta un fatto che, per l'ordinamento (processuale, appunto), l'Amministrazione possa non esprimersi e, dunque, non motivare alcunché: il che concilia la natura non provvedimentale e non impositiva dell'atto con la relativa disciplina contenziosa.

Ad ogni buon conto, anche quando l'Amministrazione formalizza il diniego in un atto, al di là che vi sia obbligata o meno, essa non pare tenuta allo stesso grado di esaustività con cui deve motivare l'accertamento, ove, trattandosi di imporre una pretesa, ha l'onere di esplicitare fin dall'inizio e in modo puntuale le ragioni di fatto e diritto che fondano la ricostruzione del presupposto e della base imponibile, legittimando l'esercizio del potere.

Nel caso del rimborso, la motivazione "esigibile" va calibrata al relativo contesto amministrativo, alla natura dell'atto cui accede ed al tipo di

---

semplificata, la cui motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo". A completamento, i successivi commi recano la disciplina dei termini di conclusione del procedimento e, dunque, di emissione del provvedimento.

[33] Pare improbabile che il diniego espresso intervenga quando è già *sub judice* quello tacito. Tuttavia, l'ipotesi non è irreale: cfr., al riguardo, Comm. trib. reg. Lombardia, Milano, Sez. XIII, 18 settembre 2018, n. 3846 (in *il fisco*, 2018, pag. 3686 ss.), ove si è stabilito che l'inesauribilità del potere amministrativo consente all'Ufficio di esprimere un diniego espresso anche dopo la formazione del silenzio-rifiuto (su di una istanza di rimborso IRAP) e comporta che la mancata impugnazione del diniego esplicito, esternato dall'Ufficio competente, vale a determinare la definitività del rapporto e quindi il difetto di interesse ad agire nel processo avviato dal contribuente avverso il silenzio-rifiuto.

[34] Per un primo inquadramento della norma richiamata, si veda, senza alcuna pretesa di completezza, M. Beghin, "La motivazione dell'avviso di accertamento", in G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente,* Torino, 2004, pag. 9 ss.; G. Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente,* Torino, 2008, pag. 165 ss.; R. Miceli, "La motivazione degli atti tributari", in A. Fantozzi - A. Fedele (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2005, Milano, pag. 281 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

prerogative che con questo si esprimono, potendo perciò consistere in enunciati che sinteticamente esprimano gli aspetti essenziali del dissenso o affermino la mancanza dei presupposti di legge. Del resto, in quest'ambito, i soggetti "giocano" a ruolo invertito e l'Ente assume la "parte" passiva che pertiene al debitore nel rapporto giuridico ordinario[35].

Quei ruoli si mantengono anche sul versante processuale, per cui "tocca" al contribuente allegare e provare i fatti costitutivi del suo diritto (che verosimilmente, ma non necessariamente, saranno gli stessi di quelli già enunciati nell'istanza) e all'Amministrazione "resistere", adducendo i fatti e le ragioni che ostano alla restituzione, attraverso la facoltà di controdeduzione in giudizio di cui all'art. 23, D.Lgs. n. 546/1992. Facoltà che, per quanto detto, non sarà rigidamente "vincolata" a quanto enunciato nel diniego (ove espresso)[36], ma potrà estendersi anche a rilievi diversi, in funzione di "risposta" a quanto dedotto in sede di ricorso[37].

[35] Richiamando un orientamento consolidato (su cui si veda la nota che segue), la Cass., Sez. V, 23 gennaio 2019, n. 1822, cit., ha precisato che "Solo nei provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva, la motivazione dell'atto, come previsto da espresse disposizioni di legge, non può che essere esaustiva, essendo l'Amministrazione, parte attiva del rapporto in qualità di creditore, tenuta ad esplicitare le ragioni in fatto ed in diritto della pretesa azionata, anche in vista di una possibile impugnativa giurisdizionale dell'atto da parte del contribuente. E difatti, anche in sede giurisdizionale, l'Ufficio assume il ruolo di attore in senso formale e sostanziale, ed è tenuto ad adempiere il relativo onere probatorio. Per converso, nel rapporto a ruoli invertiti che s'instaura tra Amministrazione e contribuente per effetto della domanda di rimborso da questi proposta, alla motivazione del provvedimento di rigetto non può attribuirsi siffatto carattere di esaustività, giacché in tale rapporto l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che "resiste" alla pretesa creditoria del contribuente, e non è pertanto gravato dall'onere di motivare compiutamente le proprie ragioni".

[36] La conclusione sembra confortata dalla giurisprudenza di legittimità che, in più occasioni, nell'ambito di giudizi di rimborso, ha riconosciuto all'Amministrazione finanziaria l'esercizio "pieno" della propria facoltà di controdeduzione e, quindi, la possibilità di prospettare argomentazioni ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione del rigetto dell'istanza in sede amministrativa, senza che si determini vizio di ultrapetizione: cfr. Cass, Sez. trib., 14 luglio 2004, n. 13056; Id., Sez. trib., 1° dicembre 2004, n. 22567; Id., Sez. trib., 5 maggio 2010, n. 10797; Id., Sez. V., 18 aprile 2014, n. 8998; Id., Sez. V, 1° ottobre 2014, n. 20693; Id., Sez. VI, 18 maggio 2018, n. 12194; Id., Sez. V, 6 giugno 2018, n. 14620 e Id., Sez. V, 23 gennaio 2019, n. 1822, cit. Analogamente, nell'ipotesi di lite sul rifiuto tacito, si è stabilito che non costituiscano nuove eccezioni quelle proposte dall'Amministrazione per la prima volta in appello: cfr. Cass., Sez. trib., 30 gennaio 2009, n. 2507 e Id., Sez. V., 20 aprile, 2012, n. 6246. *Contra,* Cass., 9 maggio 2014, n. 10059; Id., Sez. V, 4 marzo 2016, n. 4327.

[37] Significativo, al riguardo, il passaggio della sentenza della Cass. 18 aprile 2014, n. 8998, cit., in cui si afferma che "Questa Corte ha, di conseguenza, più volte avuto modo di precisare, al riguardo, che ove nella controversia instaurata dal contribuente si discuta del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo, l'Amministrazione finanziaria ben può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione d rigetto della istanza in sede amministrativa. La posizione dell'Ufficio, che si difende rispetto all'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso è difatti diversa rispetto a quella dell'Ufficio che abbia esplicitato una pretesa impugnata dal contribuente, come un avviso di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

D'altronde, considerato che la lite può svolgersi anche a fronte del rifiuto tacito, sarebbe incongruente affermare che, in quest'ultimo caso, l'Amministrazione potrebbe controdedurre con pienezza difensiva, e nell'altro (rifiuto espresso), dovrebbe restare rigidamente agganciata alle ragioni già enunciate, senza alcuna possibilità di integrazione/ampliamento. Se così fosse, l'Ufficio sarebbe probabilmente indotto a non esprimersi sull'istanza di rimborso, risultando per così dire più conveniente, nell'ottica del (futuro) contenzioso, l'atteggiamento silente.

Ciò non significa, tuttavia, che l'eventuale motivazione insufficiente o inadeguata del diniego rimanga priva di conseguenze sul versante processuale: ove il diritto alla restituzione venga escluso per ragioni che l'Amministrazione non ha dedotto e/o opportunamente esplicitato nella fase amministrativa, provvedendovi (solo) dopo, in quella processuale, il giudice potrà valutare la circostanza ai fini della regolazione delle spese di lite, giustificandone la compensazione laddove l'Ufficio sia risultato, sì, vittorioso, ma per ragioni ostative alla ripetizione che, pur potendo, non ha indicato in precedenza[38].

Si tratta di una conseguenza coerente con i principi di correttezza che devono presiedere ai rapporti tra le parti, tanto più se una di esse è pubblica, e correlata a criteri di giustizia ed equità, soprattutto nell'ottica del contribuente, assicurando una sorta di "sanzione" agli eventuali atteggiamenti "lassisti" dell'Ente impositore, pur nell'ambito di un processo in cui il vizio di motivazione sembra sostanzialmente perdere di rilevanza.

L'eventuale annullamento del rifiuto (espresso) per tale motivo, infatti, non sembrerebbe, di per sé, in grado di soddisfare l'interesse del soggetto a ri-ottenere le somme indebitamente versate, giacché lascerebbe comunque immutata la situazione giuridica sottostante[39]. Non sarebbero, dunque, assicurate le esigenze di tutela cui il processo deve servire, ove quel rimedio non fosse accompagnato da una statuizione sul rapporto e cioè sulla sussistenza o meno del diritto alla restituzione.

Il che conferma la natura accertativa del giudizio di rimborso, che va egualmente riconosciuta tanto nell'ipotesi di rifiuto espresso, quanto in

accertamento o di liquidazione o il provvedimento d'irrogazione di una sanzione, nel quale ultimo caso l'oggetto del contendere è delimitato in via assoluta dall'atto impugnato. Nel caso dell'istanza di rimborso reietta, invece, è il contribuente ad essere attore sostanziale nel giudizio di rimborso e, pertanto, l'Amministrazione ha la facoltà di controdeduzione in giudizio, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, purché nell'ambito oggettivo della controversia (cfr. Cass. 13056/04/; 225677/04; 10797/10; 29613/11)".

[38] Ovviamente, lo stesso principio vale "a parti invertite", ossia nell'ipotesi in cui il contribuente risulti vittorioso nel merito, ma sulla base di rilievi non formulati nell'istanza di rimborso, dei quali pertanto l'Ufficio non ha potuto tener conto nella motivazione del rifiuto espresso.

[39] Tale pronuncia avrebbe solo l'effetto di "costringere" l'Ufficio ad un nuovo atto, verosimilmente meglio e/o diversamente motivato, senza alcuna garanzia che l'istanza di rimborso venga accolta.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quella di rifiuto tacito[40] e, al contempo, rende poco plausibile, anche agli effetti pratici, la supposta valenza processuale vincolante della motivazione nel (solo) primo caso.

Come non credo che l'istanza del contribuente limiti quest'ultimo nella formulazione dei motivi di ricorso[41], così non credo che il diniego espresso e le ragioni ivi riferite limitino la facoltà di replica dell'Ufficio, predeterminando i confini della materia del contendere e l'ambito di cognizione giudiziale[42], al pari di quanto avviene nel caso della motivazione dell'accertamento[43].

Non v'è dunque ultrapetizione se il giudice disconosce il rimborso in accoglimento di ragioni contenute nelle controdeduzioni che appaiono

[40] Mi pare escludano tale natura Cass., Sez. V, 4 marzo 2016, n. 4327, cit. e, con riferimento al giudizio contro il diniego tacito, Id., Sez. V, 13 aprile 2016, n. 7222.

[41] Di contrario avviso M. Logozzo, "Spetta al contribuente provare il carattere indebito del pagamento d'imposta", in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 1219 ss., secondo cui "La valutazione del giudice è ancorata ai medesimi elementi esposti nell'istanza di rimborso. Il giudizio non può essere instaurato sulla base di motivi di impugnazione diversi dalle ragioni esposte nella domanda di rimborso. Altrimenti può accadere, come nel caso di cui si è occupata la sentenza in commento [si tratta della sentenza della Cass., Sez. trib., 23 gennaio 2003, n. 986], che l'azione giudiziale del contribuente sia respinta per mancanza della prova dell'indebito pagamento dell'imposta".

A mio sommesso avviso, la normativa processuale non lascia supporre il descritto effetto condizionante dell'istanza di rimborso sulla successiva formulazione del ricorso avverso il diniego. Il paventato rischio che l'azione giudiziale del contribuente sia respinta per mancanza della prova dell'indebito pagamento dell'imposta mi pare, poi, suscettibile di porsi, comunque, a prescindere che le ragioni dell'indebito siano state o meno compiutamente sviluppate nella precedente fase amministrativa, giacché l'interessato ha, in ogni caso, l'onere di provare quelle ragioni nel processo.

[42] Diversa è l'opinione di F. Tesauro, "Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo", in questa *Rivista,* 2016, pag. 1036 ss. nonché di M. Basilavecchia, "La cognizione del giudice tributario nel giudizio di rimborso", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, pag. 781 ss., secondo cui "… la domanda giudiziale, dunque, non può che essere coerente con i confini dell'atto di diniego impugnato, i cui limiti sono peraltro fissati dall'istanza cui il diniego risponde". L'Autore riconosce, tuttavia, sia pure in relazione alla particolarità del caso di specie, come simile impostazione possa condurre ad esiti poco apprezzabili sul piano pratico, in rapporto alle esigenze di effettività, economicità e celerità della tutela.

[43] Conforme, ma forse solo parzialmente, mi sembra l'opinione di F. Pistolesi, "Il principio di non contestazione del processo tributario", in www.giurisprudenzadelleimposte.it, il quale, nel delineare l'operatività del principio di non contestazione nel giudizio tributario, distingue i processi di impugnazione degli atti impositivi da quelli di rimborso, affermando che, mentre nei primi, l'Ente impositore ha l'onere di allegare e di provare "… nella motivazione del provvedimento e solo in essa" i fatti costitutivi della pretesa nonché quelli addotti dal privato in fase procedimentale, nei secondi (processi di rimborso), "… l'Ente impositore può indicare nelle controdeduzioni i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della domanda di rimborso" (pagg. 9-10). Tuttavia, se ho inteso correttamente, l'Autore ritiene che ciò valga solo nel caso in cui l'Amministrazione sia rimasta silente (rifiuto tacito), giacché, nel diverso caso in cui abbia preso parte attiva al procedimento, esprimendo le ragioni del dissenso (rifiuto espresso), la contestazione dei fatti costitutivi del diritto restitutorio vantato dal contribuente deve avvenire già nel provvedimento di diniego.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

diverse da quelle rese nella fase amministrativa, giacché quest'ultime non esauriscono "il chiesto" in sede processuale (che è dato dalla loro combinazione con le controdeduzioni).

In questo passaggio si coglie quel "momento" di distinzione tra azione di rimborso e azione avverso atti impositivi cui si è fatto cenno nel paragrafo che precede: entrambe condividono la comune natura accertativa del giudizio, rivolto all'esame di merito del rapporto dedotto in lite, ma l'interazione tra motivazione e cognizione e così tra procedimento e processo non appare ugualmente stringente nel primo caso. Qui (azione di rimborso), invero, si assiste ad una ri-espansione per così dire progressiva della cognizione, che raggiunge la sua pienezza nella lite avverso il diniego tacito, ove l'azione è suscettibile di qualificarsi, anche in termini formali, come di puro accertamento.

VALERIA NUCERA

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

REATI TRIBUTARI

2 CORTE DI CASSAZIONE, Sez. III pen., sentenza n. 355 del 7 gennaio 2019, Pres. Lapalorcia, Rel. Macrì

CONFISCA - Sequestro preventivo - Sentenza della Commissione Tributaria di annullamento dell'atto impositivo - Assenza di *fumus commissi delicti* - Emissione o mantenimento della misura cautelare - Illegittimità

In tema di sequestro preventivo, il giudice penale non può disporre o mantenere la misura cautelare qualora sia intervenuta una sentenza tributaria, ancorché non definitiva, che abbia disposto l'annullamento dell'atto impositivo fondato sui medesimi fatti posti a base della misura cautelare e qualora, altresì, l'Agenzia delle entrate abbia provveduto allo sgravio delle somme iscritte a ruolo. In tale ipotesi, infatti, viene meno il fumus commissi delicti che è un elemento imprescindibile affinché possa essere disposto il sequestro.

RITENUTO IN FATTO - 1. Con ordinanza in data 18.1.2018 (motivi depositati il 19.1.2018) il Tribunale di Modena, in accoglimento del riesame, ha revocato l'ordinanza impugnata ed ha disposto la restituzione delle somme e dei beni all'avente diritto S.V., indagato, per quel che qui interessa, del reato di cui all'art. 5 d. Lgs. 74/2000, perché, quale legale rappresentante prima ed amministratore di fatto dopo dell'E. S., al fine di evadere le imposte sui redditi o sull'IVA, aveva omesso di presentare la dichiarazione IVA 2012 (operazioni imponibili per euro 7.109.726,05 con evasione di IVA per euro 1.000.633,72).

In sede di esecuzione, la Guardia di Finanza, non avendo rinvenuto conti correnti o beni intestati alla società, aveva proceduto al sequestro a carico di S.V. delle somme di denaro rinvenute sui due conti correnti (complessivamente euro 2.058,31) e di due beni immobili, un appartamento ed un'autorimessa. Il Tribunale ha osservato che, impregiudicata ogni questione di merito in relazione alla sussistenza dei reati di cui agli art. 5 (per il quale era stata chiesta la misura cautelare) e 10 (per la quale non era stata chiesta), d.Lgs. 74/2000 ed alla loro riferibilità all'indagato, doveva essere disposto il dissequestro dei beni perché l'Agenzia delle entrate di Caserta aveva comunicato lo sgravio totale della cartella di pagamento relativa all'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2012.

2. Il Pubblico ministero osserva che l'annullamento della cartella esattoriale non incideva sul profitto confiscabile, poiché dovuto a motivi in diritto, e precisamente all'impossibilità di applicare retroattivamente l'art. 2945, secondo comma, cod. civ. alle società estinte in data anteriore all'entrata in vigore della novella del d.Lgs. 175/2014 (l'estinzione della società era intervenuta il 14.3.2013). Di qui la correttezza del sequestro, in virtù dell'autonomia del processo penale rispetto a quello tributario.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. L'indagato nella memoria argomenta ampiamente a proposito dell'inammissibilità e rigetto del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO - 4. Il ricorso è manifestamente infondato.

Ritiene il Collegio di dare continuità all'orientamento di questa Corte, secondo cui, in tema di reati tributari, non è possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di relativo provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass., Sez. 3, n. 39187/15, Lombardi Stronati, Rv. 264789). Le osservazioni del Pubblico ministero non colgono nel segno, per i limiti di cognizione del Tribunale del riesame propri della presente fase cautelare. Sta di fatto che l'Agenzia delle entrate, non solo non ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, ma ha proceduto anche allo sgravio, e l'Equitalia ha provveduto alla cancellazione delle formalità pregiudizievoli, pignoramento ed ipoteca legale. Di tali circostanze il Tribunale del riesame ha tenuto conto, facendo buon governo dal principio affermato da questa Corte nella sentenza sopra riportata e successivamente ribadito nelle sentenze citate nell'ordinanza impugnata (Cass., Sez. 3, n. 19994/17, Bifulco, Rv 269763 e 26450/16, Tolio, non massimata).

Nulla per le spese trattandosi di ricorso del Pubblico ministero.

P.Q.M. - Dichiara inammissibile il ricorso.

Sequestro preventivo e rilevanza del giudizio tributario

SOMMARIO: **1.** Il contenuto della sentenza - **2.** Lineamenti del sequestro finalizzato alla confisca - **3.** La condivisibile rilevanza del giudizio tributario ai fini dell'esistenza del *fumus commissi delicti* - **4.** Osservazioni critiche su talune statuizioni della Corte di cassazione - **5.** Considerazioni conclusive.

1. *Il contenuto della sentenza* - La Corte di cassazione, Sez. III pen., con la sentenza n. 355 depositata il 7 gennaio 2019, ha affrontato una tematica di particolare interesse con riferimento ai rapporti tra il procedimento penale, ed in particolar modo il procedimento di applicazione delle misure cautelari reali, ed il giudizio tributario.

La Corte era chiamata a pronunziarsi su ricorso proposto dal Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Modena avverso un'ordinanza del 18 gennaio 2018 emessa dal Tribunale del riesame della medesima città.

Da quanto emerge dalla sentenza in commento, il Tribunale del riesame aveva revocato l'ordinanza di sequestro, finalizzato alla confisca, di denaro e

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

beni immobili[1] dell'indagato per il delitto di omessa presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2012[2] relativa alla società di cui era legale rappresentante, riconoscendo rilevanza alla circostanza che "l'Agenzia delle entrate di Caserta aveva comunicato lo sgravio totale della cartella di pagamento relativa all'accertamento per l'anno d'imposta 2012".

Il Pubblico ministero ricorrente censurava la suddetta ordinanza sostenendo che l'annullamento della cartella esattoriale era stato disposto per un motivo di mera legittimità e pertanto non avesse alcun riflesso sul "profitto confiscabile". Alla luce di tale elemento, pertanto, la pubblica accusa sosteneva l'irrilevanza della circostanza che il debito tributario fosse invero inesistente.

La Corte di cassazione, nel respingere il ricorso della Procura e nel confermare l'ordinanza del riesame, nella stringatissima motivazione (di appena sedici righe) rileva che "non è possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della Commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di relativo provvedimento di sgravio da parte dell'Amministrazione finanziaria".

Dalla lettura della sentenza emerge che la Corte di cassazione dà rilevanza a due elementi, apparentemente ritenuti concorrenti, al fine di negare il mantenimento del sequestro: la circostanza che l'atto impugnato sia stato annullato da una sentenza del giudice tributario, ancorché non definitiva, ed il fatto che l'Ufficio abbia già conseguentemente provveduto allo sgravio.

Pertanto la Sez. III pen. della Corte di cassazione ha stabilito che, in tema di reati tributari, non è possibile disporre o mantenere il sequestro finalizzato all'ablazione, in caso di annullamento della cartella di pagamento da parte della Commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva[3], e di

[1] Emerge dalla sentenza che la Procura della Repubblica di Modena sta conducendo indagini relative all'omessa dichiarazione ai fini dell'IVA, per l'anno 2012, da parte di una società cooperativa, adducendo che la società avrebbe omesso di dichiarare operazioni imponibili per complessivi euro 7.109.726,05 con conseguente evasione d'imposta per euro 1.000.633,72. A fronte dell'assenza di beni o disponibilità finanziarie direttamente riconducibili alla società, la Procura, per mezzo della Guardia di Finanza, aveva chiesto ed ottenuto dal competente giudice per le indagini preliminari il sequestro, finalizzato alla confisca, di somme e beni nella disponibilità dell'allora legale rappresentante, nonché odierno indagato.

[2] L'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nella versione in vigore all'epoca dei fatti, disponeva che "è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila".

[3] Per completezza, va segnalato che nella sentenza della Suprema Corte si legge che, oltre all'avvenuto sgravio, l'Agenzia delle Entrate non ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale. La Corte non precisa se già i termini per ricorrere in Cassazione siano spirati o meno e quindi se la decisione di II grado si sia o meno resa definitiva alla data in cui è stata emessa la sentenza da parte della Suprema Corte. È da rilevare sul punto che la definitività o meno della sentenza della Commissione tributaria regionale non

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

avvenuta emissione del provvedimento di sgravio da parte dell'Amministrazione finanziaria[4].

Nella citata sentenza la Cassazione sembra sostenere l'irrilevanza, nella fase di sommaria cognizione devoluta al giudice della cautela, delle motivazioni poste dal giudice tributario a sostegno dell'annullamento dell'atto impositivo[5].

Nonostante l'estrema (e forse eccessiva) sinteticità della motivazione, che probabilmente avrebbe meritato qualche ulteriore precisazione, è possibile delineare i fondamenti della decisione assunta dai giudici di legittimità, che si pone sulla scia di alcune precedenti sentenze.

La tesi posta a fondamento della decisione della Corte di cassazione è riconducibile alla sussistenza del *fumus commissi delicti*, che costituisce un elemento imprescindibile affinché possa essere disposto il sequestro preventivo ai sensi dell'art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000.

Secondo la Corte, l'avvenuto annullamento dell'atto impositivo (nella specie, della cartella di pagamento), fondato sull'asserita sussistenza delle medesime violazioni oggetto del procedimento penale, non può che far venir meno la sussistenza di quegli indizi di colpevolezza, l'esistenza dei quali è necessaria perché possa essere applicata la misura cautelare.

Dalla lettura della sentenza, sembra potersi sostenere che per la Cassazione il dissequestro dei beni costituisca un corollario automatico dell'avvenuto annullamento della cartella di pagamento da parte del giudice tributario e del conseguente sgravio da parte dell'Agenzia delle entrate.

In presenza di un giudizio tributario di annullamento, per qualsiasi motivo, dell'atto impositivo fondato sui medesimi rilievi, oggetto del processo penale, e del conseguente sgravio degli importi iscritti a ruolo da parte dell'ente impositore, la Corte sembra far discendere automaticamente il venir meno della misura cautelare.

Si tratta di un ragionamento che a prima vista sembra superare il principio del "doppio binario" previsto dall'art. 20 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74[6], che, lungi da consentire interferenze tra i procedimenti e tra i processi penali e tributari, postula un'assoluta autonomia di valutazione da

dovrebbe comunque incidere, in un regime di "doppio binario", sulle conclusioni del giudice penale.

[4] Nella fattispecie, la Corte rileva che l'Ufficio non ha impugnato la sentenza e l'Agente della riscossione ha provveduto alla cancellazione delle formalità pregiudizievoli quali ipoteca e pignoramento.

[5] Si legge nella sentenza che il Pubblico ministero aveva osservato che l'annullamento della cartella di pagamento era avvenuto per motivi di diritto che non incidevano sul "profitto confiscabile", bensì all'azionabilità della pretesa da parte dell'Agenzia delle entrate. La Cassazione ritiene che tali osservazioni "non colgono nel segno".

[6] L'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 così dispone: "il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

parte del giudice penale anche in presenza di un accertamento tributario[7] o di una pronunzia del giudice tributario[8].

In tal senso, la decisione della Corte di cassazione potrebbe essere considerata un punto di svolta nella ricostruzione dei rapporti tra i procedimenti ed i processi tributari e penali, almeno con riferimento all'ambito di applicazione delle misure cautelari.

Si ritiene opportuno premettere alcune brevi considerazioni in tema di sequestro per equivalente, al fine di svolgere, nel prosieguo del presente scritto, alcune considerazioni critiche sulla sentenza in commento, anche con riferimento alla rilevanza degli effetti del giudizio tributario sull'applicazione di tale misura cautelare reale.

2. *Lineamenti del sequestro finalizzato alla confisca* - Il sequestro preventivo[9] finalizzato alla confisca per equivalente è un istituto disciplinato dal Codice di procedura penale, che all'art. 321[10] ne prevede l'applicazione sia nel caso

[7] Viene così superata la c.d. pregiudiziale tributaria prevista dall'art. 21 della Legge n. 4/1929 che disponeva che, in caso di reati relativi a violazioni tributarie, "l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo". La regola della "pregiudiziale" era stata, invero, già superata con l'entrata in vigore dell'art. 12 della Legge n. 516/1982. In tal senso, cfr. C. Buccico, *Frode fiscale e falso in bilancio*, Jovene, Napoli, 2005, pag. 7.

[8] Si ricorda inoltre che l'art. 479 c.p.p. sancisce l'impossibilità del giudicato tributario di costituire piena prova nel processo penale. In tal senso, A. Fantozzi, *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 2003, pag. 314. Sul c.d. doppio binario si richiamano anche: F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2011, pag. 319; S. Muleo, *Lezioni di Diritto Tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, pag. 262.

[9] Sul sequestro preventivo in generale, si veda: A. De Caro, "Strumenti cautelari e precautelari", in AA.VV., *Manuale di Diritto Processuale Penale*, Giappichelli, Torino, 2017, pag. 391; V. Grevi, "Misure cautelari", in AA.VV., *Compendio di Procedura Penale*, CEDAM, Padova, 2016, pag. 450.

[10] L'art. 321 c.p.p. così dispone: "1. Quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del Pubblico ministero il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato. Prima dell'esercizio dell'azione penale provvede il giudice per le indagini preliminari.

2. Il giudice può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca.

2-*bis*. Nel corso del procedimento penale relativo a delitti previsti dal capo I del titolo II del libro secondo del codice penale il giudice dispone il sequestro dei beni di cui è consentita la confisca.

3. Il sequestro è immediatamente revocato a richiesta del pubblico ministero o dell'interessato quando risultano mancanti, anche per fatti sopravvenuti, le condizioni di applicabilità previste dal comma 1. Nel corso delle indagini preliminari provvede il pubblico ministero con decreto motivato, che è notificato a coloro che hanno diritto di proporre impugnazione. Se vi è richiesta di revoca dell'interessato, il pubblico ministero, quando ritiene che essa vada anche in parte respinta, la trasmette al giudice, cui presenta richieste specifiche nonché gli elementi sui quali fonda le sue valutazioni. La richiesta è trasmessa non oltre il giorno successivo a quello del deposito nella segreteria.

3-*bis*. Nel corso delle indagini preliminari, quando non è possibile, per la situazione di urgenza, attendere il provvedimento del giudice, il sequestro è disposto con decreto motivato

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

in cui la libera disponibilità del bene possa condurre ad un aggravamento delle conseguenze del reato ovvero ad una sua reiterazione, sia nel caso in cui si vogliano sottrarre alla disponibilità dell'imputato le cose di cui è consentita la confisca.

L'art. 240 c.p.[11] individua in casi in cui è possibile disporre la confisca mentre il successivo art. 322-*ter*[12], introdotto dall'art. 3 della Legge 29 settembre 2000, n. 300, elenca i casi in cui va sempre disposta la confisca

dal pubblico ministero. Negli stessi casi, prima dell'intervento del pubblico ministero, al sequestro procedono ufficiali di polizia giudiziaria, i quali, nelle quarantotto ore successive, trasmettono il verbale al pubblico ministero del luogo in cui il sequestro è stato eseguito. Questi, se non dispone la restituzione delle cose sequestrate, richiede al giudice la convalida e l'emissione del decreto previsto dal comma 1 entro quarantotto ore dal sequestro, se disposto dallo stesso pubblico ministero, o dalla ricezione del verbale, se il sequestro è stato eseguito di iniziativa dalla polizia giudiziaria.

3-*ter*. Il sequestro perde efficacia se non sono osservati i termini previsti dal comma 3 *bis* ovvero se il giudice non emette l'ordinanza di convalida entro dieci giorni dalla ricezione della richiesta. Copia dell'ordinanza è immediatamente notificata alla persona alla quale le cose sono state sequestrate".

[11] L'art. 240 c.p. così dispone: "nel caso di condanna, il giudice può ordinare la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato, e delle cose che ne sono il prodotto o il profitto.

È sempre ordinata la confisca:

1) delle cose che costituiscono il prezzo del reato;

1-*bis*) dei beni e degli strumenti informatici o telematici che risultino essere stati in tutto o in parte utilizzati per la commissione dei reati di cui agli artt. 615 *ter*, 615 *quater*, 615 *quinquies*, 617 *bis*, 617 *ter*, 617 *quater*, 617 *quinquies*, 617 *sexies*, 635 *bis*, 635 *ter*, 635 *quater*, 635 *quinquies*, 640 *ter* e 640 *quinquies* nonché dei beni che ne costituiscono il profitto o il prodotto ovvero di somme di denaro, beni o altre utilità di cui il colpevole ha la disponibilità per un valore corrispondente a tale profitto o prodotto, se non è possibile eseguire la confisca del profitto o del prodotto diretti;

2) delle cose, la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione e l'alienazione delle quali costituisce reato, anche se non è stata pronunciata condanna.

Le disposizioni della prima parte e dei numeri 1 e 1 *bis* del capoverso precedente non si applicano se la cosa appartiene a persona estranea al reato. La disposizione del numero 1-*bis* del capoverso precedente si applica anche nel caso di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale.

La disposizione del numero 2 non si applica se la cosa appartiene a persona estranea al reato e la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione o l'alienazione possono essere consentiti mediante autorizzazione amministrativa".

[12] L'art. 322-*ter* c.p. prevede che "nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'art. 322 *bis*, primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale profitto.

Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'art. 321, anche se commesso ai sensi dell'art. 322-*bis*, secondo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

(c.d. confisca obbligatoria) ed introduce, al comma 1, anche l'istituto della confisca per equivalente di "beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale profitto".

Con l'art 1, comma 143, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244[13], la confisca obbligatoria fu estesa a numerose ipotesi di delitti tributari e, con l'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, tale istituto è stato trasfuso nel corpo del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, attraverso l'introduzione dell'art. 12-*bis*[14] che ha innovato profondamente l'istituto della confisca con riferimento ai reati tributari, estendendone l'applicazione a tutte le ipotesi previste dal D.Lgs. n. 74/2000 ed eliminando qualsiasi riferimento all'art. 322-*ter* del c.p., invero presente nella disciplina previgente[15].

Assume pertanto rilevanza fondamentale, ai fini della presente analisi, l'individuazione dei caratteri fondamentali della confisca nei reati tributari. È infatti palese che solo qualora ricorrano le condizioni per la successiva confisca è possibile procedere al sequestro preventivo che, come suesposto, ne costituisce un'anticipazione.

Occorre altresì svolgere alcune considerazioni sulla natura del sequestro in oggetto, nonché sulla discrezionalità ovvero obbligatorietà dell'applicazione di tale misura cautelare da parte del giudice competente.

A) L'art. 321 del Codice di procedura penale disciplina, come suesposto, le ipotesi di sequestro preventivo, distinguendo tra il sequestro diretto ad evitare l'aggravamento del reato o la sua reiterazione ed il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca[16].

La seconda tipologia di sequestro è quella prevista dal comma 2 del citato art. 321, che così dispone: "il giudice può altresì disporre il sequestro

---

ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti indicati nell'art. 322-*bis*, secondo comma.

Nei casi di cui ai commi primo e secondo, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di denaro o individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato".

[13] L'art. 1, comma 143, della Legge n. 244/2007 si limitava a prevedere che "Nei casi di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-*ter* del codice penale".

[14] L'art. 12-*bis* del D.Lgs. prevede che "nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale profitto.

La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

[15] L'art. 12-*bis*, pur ricalcando il contenuto dell'art. 322-*ter* c.p., non rinvia a tale articolo.

[16] Sul rapporto tra confisca, sequestro penale e misure di prevenzione, con riferimento ai reati tributari, si rinvia a A. Marcheselli - S.M. Ronco, "L'evasore fiscalmente pericoloso: prevenzione patrimoniale e contrasto agli illeciti fiscali", in *Corr. Trib.*, n. 13/2018, pag. 1000.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

delle cose di cui è consentita la confisca". Dal tenore letterale della norma si desume che il giudice è abilitato, in via discrezionale e qualora lo ritenga opportuno, a disporre il sequestro dei beni astrattamente confiscabili al termine del processo, anche se non sussistano i requisiti di cui al comma 1.

È palese pertanto che, nella fattispecie prevista dall'art. 321, comma 2, c.p.p., il giudice competente dovrà valutare la sussistenza di elementi tali da far ritenere che l'indagato (o l'imputato) abbia commesso uno dei delitti per i quali è prevista la confisca. L'utilizzo del verbo "può", soprattutto se letto in contrasto con il successivo comma 2-*bis*, non può che condurre al riconoscimento di una potestà discrezionale in capo al giudice procedente.

L'obbligatorietà del sequestro è infatti prevista, dal comma 2-*bis* dell'art. 321 c.p.p., esclusivamente nel caso in cui si proceda per delitti previsti dal capo I del titolo II del libro II del Codice penale: si tratta di delitti commessi dai pubblici ufficiali contro la Pubblica amministrazione, con riferimento ai quali, la confisca è prevista da una apposita norma contenuta nell'art. 322-*ter* c.p. In tali casi, il citato comma 2-*bis* utilizza il tempo indicativo, segnalando che il giudice "dispone" il sequestro dei beni quando procede per uno dei succitati delitti.

Ne consegue che, in tutte le ipotesi diverse da quelle contemplate dal comma 2-*bis* citato, resta demandata alla discrezionalità del giudice la decisione se disporre o meno il sequestro preventivo, sempre che, ovviamente, abbia accertato la sussistenza di indizi tali da far presumere la commissione di reati per i quali opera la confisca.

Nessun dubbio può sorgere sulla circostanza che il vincolo di indisponibilità della cosa risponde ad una esigenza di carattere cautelare e non probatoria, e che il presupposto dell'applicazione di tale misura sia l'accertata sussistenza di indizi idonei a far ritenere sussistente il *fumus commissi delicti*. A differenza delle misure cautelari personali, tuttavia, non è necessario che sussistano "gravi indizi di colpevolezza", richiamati esplicitamente nell'art. 273 c.p.p. in tema di misure cautelari personali: sarà sufficiente che il giudice ritenga sussistenti gli indizi della commissione del reato, anche se non gravi[17].

B) La giurisprudenza ha più volte ribadito che, a differenza di quello preventivo previsto dal comma 1 dell'art. 321, il sequestro di cui al comma 2, così come il sequestro per equivalente, ha natura risarcitoria e restitutoria, essendo diretto non ad impedire preventivamente l'aggravamento del reato o la sua reiterazione, bensì ad assicurare la successiva confisca dei beni.

Il sequestro di cui all'art. 321, comma 2, può avere ad oggetto sia direttamente il bene confiscabile, che una somma o un valore equivalente a tale bene.

[17] La necessità che il giudice, nel disporre il sequestro preventivo, debba in ogni caso rilevare la sussistenza di indizi di colpevolezza, emerge dalla giurisprudenza della Cassazione (cfr., fra le altre, le sentenze nn. 1261/2012, 20294/2012 e 23668/2011 della Sez. III penale).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Appare infatti necessario distinguere l'ipotesi in cui il sequestro, finalizzato alla successiva confisca, venga disposto sui beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, da quella in cui non essendo possibile identificare tali beni nel patrimonio dell'indagato, si proceda al sequestro di beni di valore equivalente.

In tal senso dispone, con riferimento ai reati tributari, l'art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 attualmente in vigore: "nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta"[18].

L'art. 12-*bis* prevede due ipotesi di confisca obbligatoria. Dalla lettura della norma appare evidente che, anche con riferimento ai delitti tributari, è possibile procedere alla confisca (e quindi al sequestro preventivo) dei beni che costituiscono il profitto del reato, ovvero di beni di valore equivalente.

Si tratta di due ipotesi concorrenti che, ovviamente, partecipano della stessa funzione, ossia quella di sanzionare il soggetto[19] e ristorare l'ordinamento (ed in particolar modo l'erario) della perdita di gettito derivante dal comportamento delittuoso posto in essere dal reo[20].

Si discute in dottrina e in giurisprudenza sulla natura della confisca in oggetto, soprattutto qualora si proceda nei confronti della società e del suo

[18] Le considerazioni che saranno svolte sull'art. 12-*bis* trovano applicazione anche con riferimento a quanto previsto dall'art. 11 della Legge 16 marzo 2006, n. 146 in tema di reati transazionali. Qualora ricorrano le condizioni previste dall'art. 3 della medesima legge, un reato tributario può essere considerato "transnazionale" e quindi può dar luogo alla confisca, che può essere, in via sussidiaria, anche per equivalente (Cass., Sez. III pen., sent. 24 febbraio 2011, n. 11969). Sul reato tributario transnazionale, si veda, tra gli altri, A. Uricchio - D. Pirrò, "Il reato tributario transnazionale", in questa *Rivista*, 2015, pag. 351.

[19] Soprattutto con riferimento alla confisca per equivalente, si richiama la sentenza della Corte cost. 2 aprile 2009, n. 97. In tal senso, G. Falsitta, *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, CEDAM, Padova, 2016, pag. 311. *Contra*, A. Marcheselli, "Tecniche di aggressione dei profitti dell'economia fiscalmente infedele: la confisca 'penale' tra efficacia preventiva e tutela dei diritti fondamentali", in *Rivista Trimestrale di Diritto Penale Contemporaneo*, n. 4/2015, pag. 188, ove si sostiene invece che alla confisca andrebbe riconosciuta la natura di misura di sicurezza.

[20] Cfr. Cass., SS.UU., sent. n. 10561/2014, punto 2.6. La necessità di "assicurare la riscossione dell'imposta evasa e riequilibrare le casse erariali" nonché quella di "un sistema punitivo che è un mero succedaneo di un efficiente apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi" è sottolineata da L. Pellegrini, "Confisca e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", in *Giurisprudenza italiana*, n. 10/2018, pag. 2252.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

legale rappresentante[21], e sui criteri ai fini della determinazione dell'ammontare dei beni sottoposti a confisca.

Si è sostenuto che, nei confronti di beni[22] o valori nella disponibilità[23] di una persona giuridica, sia ammissibile solo la confisca c.d. diretta, ossia la confisca di beni che costituiscano il profitto del reato tributario[24]. In tal senso oggi depone il dato letterale dell'art. 12-*bis*, che mentre consente sempre la confisca dei beni che costituiscono il profitto del reato, limita la confisca per equivalente soltanto ai beni che sono nella disponibilità del reo (che non può che essere una persona fisica)[25]. Deve inoltre rilevarsi che non trova applicazione, con riferimento ai reati tributari, l'art. 19 del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231[26], in quanto tali ipotesi non sono sussumibili nelle

[21] L'"evanescente e camaleontica natura della confisca per equivalente (e del sequestro preventivo ad essa strumentale) nelle ipotesi in cui la stessa abbia ad oggetto una somma di denaro corrispondete al profitto del reato tributario" è sottolineata da F. Tetto, "Misure cautelari reali - sequestri penali, confische e fallimento", in *Il Fallimento*, n. 2/2018, pag. 187.

[22] Sulla sottoponibilità a sequestro preventivo per reati tributari delle polizze vita, si veda L. Strianese, "La poliedrica rilevanza fiscale del contratto di assicurazione", in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2018, pag. 104.

[23] Sul tema si veda G.M. Soldi, "Rassegna di giurisprudenza sul tema del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, con particolare riferimento al concetto di disponibilità dei beni da parte dell'autore del reato: il caso Unicredit ed altri", in *Riv. dir. trib.*, 2012, pag. 787.

[24] In tal senso si richiama l'arresto delle SS.UU. contenuto nella sentenza 5 marzo 2014, n. 10561.

[25] È a tal fine illuminante richiamare quanto stabilito dalla Cassazione, Sez. III penale, nella sentenza 26 luglio 2017, n. 37108, in cui si legge che "la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per le violazioni fiscali commesse dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica nell'interesse della società, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti nella disponibilità della persona giuridica medesima. Si deve, invece, escludere la possibilità di procedere a confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisce come effettivo titolare. Si osserva, a tal profilo, che il rapporto organico che esiste tra persona fisica e società non è di per sé idoneo a giustificare l'estensione dell'ambito di applicazione della confisca per equivalente. Inoltre, non può trovare applicazione il principio per cui a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze del reato. Nell'ordinamento vigente, infatti, è prevista solo una responsabilità amministrativa degli enti e non una responsabilità penale, sicché l'ente non è mai autore del reato e non può essere considerato concorrente. Va pure osservato che il d.lgs. n. 231 del 2001 non include i reati tributari fra quelli per cui è prevista la responsabilità della persona giuridica. Si evidenzia, inoltre, che la confisca per equivalente dei beni della società non può fondarsi neppure sull'assunto che l'autore del reato abbia la disponibilità di tali beni in quanto amministratore, essendo tale disponibilità nell'interesse dell'ente e non della persona fisica".

[26] L'art. 19 citato prevede che "nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede.

Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fattispecie previste dagli artt. 24 ss. del medesimo Decreto, mentre sussistono dubbi sull'applicabilità della confisca di cui all'art. 6 del suddetto Decreto, che tuttavia ha per oggetto sempre il profitto del reato rimasto nella disponibilità dell'ente[27].

La confisca diretta ha per oggetto sia il denaro, che costituisce il profitto immediato del delitto tributario, sia "ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa", e pertanto anche ogni bene che sia stato successivamente acquistato con le somme illecitamente detenute[28]. Va segnalato, altresì, che, secondo la

[27] Il comma 5, dell'art. 6, del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, così prevede: "È comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente". L'applicabilità di tale comma anche nelle ipotesi non previste dai successivi artt. 24 ss. del Decreto è espressamente riconosciuta dalle Sezioni Unite al punto 2.6 della sentenza n. 10561/2014, ove così si legge: "va infatti rammentato che, a norma dell'art. 6, comma 5, d.lgs. n. 231 del 2001, anche nei confronti degli enti per i quali non sia applicabile la confisca-sanzione di cui all'art. 19 dello stesso decreto per essere stati efficacemente attuati i modelli organizzativi per impedire la commissione di reati da parte dei rappresentanti dell'ente, è 'comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente'. Si tratta, come è evidente, di una previsione di carattere generale che impone la confisca, diretta o per equivalente, del profitto derivante da reato, secondo una prospettiva non di tipo sanzionatorio, essendo fuori discussione la 'irresponsabilità' dell'ente, ma di ripristino dell'ordine economico perturbato dal reato, che comunque ha determinato una illegittima locupletazione per l'ente, ad 'obiettivo' vantaggio del quale il reato è stato commesso dal suo rappresentante. Nel rimarcare la peculiarità di tale figura di confisca, infatti, questa Corte non ha mancato di sottolineare che 'in questo specifico caso, dovendosi - di norma - escludere un necessario profilo di intrinseca pericolosità della *res* oggetto di espropriazione, la confisca assume più semplicemente la fisionomia di uno strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato-presupposto, i cui effetti, appunto economici, sono comunque andati a vantaggio dell'ente collettivo, che finirebbe, in caso contrario, per conseguire (sia pure incolpevolmente) un profitto geneticamente illecito' (cfr. Sez. U, 27 marzo 2008, n. 26654, Fisia Italimpianti s.p.a., Rv. 239925)".

[28] In tal senso, appare utile richiamare quanto si legge nella citata sentenza delle SS.UU. n. 10561/2014: "in tema di sequestro preventivo, nella nozione di profitto funzionale alla confisca rientrano non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa. (Sez. 2, n. 45389 del 06/11/2008, Perino, Rv. 241973). La trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è quindi di ostacolo al sequestro preventivo il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito. Infatti il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca e quindi nelle indagini preliminari, ai sensi dell'art. 321, comma 2, cod. proc. pen., il suddetto sequestro, deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa. (Sez. 6, n. 4114 del 21/10/1994, dep. 1995, Giacalone, Rv. 200855. Affermando siffatto principio la Cassazione ha ritenuto che legittimamente fosse stato disposto dal g.i.p. il sequestro preventivo di un appartamento che, in base ad elementi allo stato apprezzabili, era risultato acquistato con i proventi del reato di concussione). Le Sezioni Unite avevano, del resto, ritenuto che, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca prevista dall'art. 322-*ter* cod. pen., costituisce 'profitto' del reato anche il bene immobile acquistato con somme di danaro illecitamente

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giurisprudenza, si ha confisca diretta ogni qual volta sia assoggettato a misura cautelare una somma di denaro[29]: l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro è un bene fungibile ed è sufficiente che corrisponda al valore del profitto del reato[30].

Pertanto, nel caso di reati tributari, la confisca può avvenire nei confronti della persona giuridica solo se si dimostra che il profitto sia rimasto nella disponibilità (direttamente, in quanto denaro, o mediata, in quanto trasformata in beni) dell'ente, e non quando tale profitto è stato ottenuto da un soggetto diverso (per esempio, il legale rappresentante[31] o i soci ovvero il professionista).

Di contro, la confisca per equivalente è possibile solo nei confronti della persona fisica del reo (che può essere anche il professionista, se concorrente nel reato)[32] e giammai nei confronti della società[33], quando ha ad oggetto beni che non siano in alcun modo riconducibili al profitto del reato, in quanto il reo non lo abbia percepito, ed è necessario esclusivamente che i beni attinti dalla misura abbiano un valore pari al profitto del reato tributario[34].

Dalla lettura dell'art. 12-*bis*, emerge con evidenza che il sequestro per equivalente è ammesso solo nel caso in cui non sia possibile procedere all'apprensione "diretta" del profitto del reato tributario ovunque esso si trovi, anche se tale impossibilità sia transitoria.

---

conseguite, quando l'impiego del denaro sia causalmente collegabile al reato e sia soggettivamente attribuibile all'autore di quest'ultimo. (Sez. U, n. 10280 del 25/10/2007, dep. 2008, Miragliotta, Rv. 238700: fattispecie in tema di concussione nella quale il danaro era stato richiesto da un ufficiale di p.g. per l'acquisto di un immobile). In tutte le ipotesi sopra richiamate non si è in presenza di confisca per equivalente ma di confisca diretta del profitto di reato".

[29] Cass., SS.UU., sent. 30 settembre 2015, n. 31617.

[30] Cass., SS.UU., sent. 21 luglio 2015, n. 31617.

[31] La Cassazione, con la recente sentenza n. 51603/2018, ha stabilito che non è possibile disporre il sequestro di un'azienda di proprietà della società contribuente, quando il reato è stato commesso dal legale rappresentante, in quanto in tal caso nei confronti della società è consentito esclusivamente il sequestro diretto del profitto del reato. Secondo la Cassazione, l'azienda, non costituendo l'importo dell'imposta evasa, non potrà mai costituire il profitto del reato al quale, al contrario, preesiste, rappresentando lo strumento mediante il quale la società ha svolto l'attività economica. In tal senso, C. Santoriello, "Niente sequestro o confisca antimafia per l'azienda che utilizza false fatture", in *il fisco*, n. 47/2018, pag. 4577.

[32] Cfr. R. Schiavolin, "La responsabilità penale del professionista", in questa *Rivista*, 2015, pag. 517 (e la giurisprudenza e la dottrina ivi richiamate, alle note 12 e 13).

[33] *Contra*, Cass., Sez. III, sent. 9 giugno 2011, n. 26389.

[34] Si può fare riferimento all'ipotesi in cui al legale rappresentante di una società vengano sottoposti a sequestro beni immobili acquistati prima della commissione del fatto. È evidente che tali beni non costituiscono, neppure in via mediata, il profitto del reato tributario. Nel caso in cui il profitto del reato tributario non sia mai stato conseguito dalla persona fisica, ma dalla società, sarà tuttavia possibile procedere a sequestro nei confronti del legale rappresentante anche per equivalente.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

C) Particolare rilevanza assume la determinazione del "profitto" del reato tributario[35].

Nelle ipotesi di delitti di cui al D.Lgs. n. 74/2000, la giurisprudenza è unanime nel ritenere che il profitto del reato possa essere ricondotto a "qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario"[36]. Sembra, pertanto, che si voglia far rientrare nell'ambito del profitto del reato tributario (e quindi nel novero degli importi sequestrabili) non solo l'imposta, ma anche gli accessori.

Tale soluzione non appare pienamente condivisibile. Infatti, se si accede alla tesi che il profitto è costituito da "qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato", la soluzione è diversa a seconda del delitto, tra quelli previsti dal D.Lgs. n. 74/2000[37], che si assume sia stato commesso.

Infatti, come riconosciuto da autorevole dottrina[38], il profitto ottenuto dal reo non consiste nel possesso di un nuovo importo che deriva direttamente dalla commissione del reato, bensì nel mantenimento di una somma già sussistente nel suo patrimonio e che è rimasta nella sua disponibilità in violazione della normativa fiscale.

Nei casi in cui si proceda per l'ipotesi di infedeltà o omissione di obblighi dichiarativi, o di omesso versamento, il vantaggio patrimoniale percepito dal soggetto non può che essere pari all'imposta[39] che non è stata pagata[40]: le

[35] Con riferimento a tale profilo, si richiamano, senza presunzione di esaustività: D. Stevanato, "Confisca per equivalente per i reati fiscali e possibili duplicazioni rispetto al pagamento del tributo", in *Dialoghi Tributari*, 2008, pag. 65; A. Giovannini, "Identità di oggetto dell'obbligazione d'imposta e della confisca nei reati di evasione", in questa *Rivista*, 2014, pag. 2015; E. Manoni, "Confisca per equivalente dei beni della società per reati commessi dagli amministratori: questione aperta", in *il fisco*, n. 15/2018, pag. 1447.

[36] In tal senso, cfr. Cass., SS.UU., sent. 31 gennaio 2013, n. 18734, nonché la sentenza delle SS.UU. n. 10561/2014.

[37] Come suesposto, la disciplina dell'art. 12-*bis* è astrattamente applicabile a tutti i delitti tributari. Sulla difficoltà in concreto di ravvisare un qualunque nesso di pertinenzialità nei delitti "strumentali" quali l'occultamento di scritture contabili, si richiama T. Tassani, "Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedimentali e processuali", in questa *Rivista*, n. 6/2015, pag. 1387, nota n. 6.

[38] G.Flora, "Annullamento degli avvisi di accertamento e fumus delicti ai fini del sequestro per equivalente nei reati tributari", in questa *Rivista*, n. 6/2014, pag. 1404.

[39] Sia la Cassazione (nella sentenza n. 6705/2015) che la dottrina (cfr. L. Peverini, "Le sanzioni tributarie", in G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2017, pag. 494) riconoscono che nei casi in cui è prevista una soglia di punibilità, il profitto è costituito dall'intero importo evaso e non soltanto dalla parte che eccede il superamento di detta soglia.

[40] Appare in tal senso condivisibile quanto sostenuto dalla Cassazione con la sentenza della Sez. III pen., del 18 settembre 2018, n. 516, ove si legge che "il profitto del reato dichiarativo di frode fiscale di cui all'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 è costituito

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sanzioni amministrative, in tali ipotesi, costituiscono infatti delle conseguenze della commissione della violazione[41] ma non attengono all'obbligo originariamente sussistente in capo al contribuente[42].

Diversamente, nell'ipotesi di sottrazione fraudolenta di cui all'art. 11, è evidente che il profitto del delitto è pari all'ammontare delle somme dovute a titolo di "pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative".

Tale distinzione, che non appare, a parere di chi scrive, pienamente enucleata nella più recente giurisprudenza della Cassazione, assume particolare rilevanza e conduce alla seguente conclusione: il sequestro, finalizzato alla confisca, non può essere disposto che per un ammontare pari a quello del profitto del reato[43] che non può che essere determinato applicando le disposizioni previste dalle singole leggi d'imposta.

L'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, com'è noto, contiene una serie di definizioni necessarie per la delimitazione delle fattispecie disciplinate nei successivi articoli del Decreto.

Tra le diverse norme definitorie ivi contenute, assume particolare rilevanza, ai fini della presente indagine, quella di "imposta evasa", contenuta alla lett. f) del suddetto art. 1[44]. Infatti, se il giudice, nel decidere se disporre o meno la misura cautelare reale, deve determinare l'imposta evasa[45] tenendo

esclusivamente dal valore degli importi evasi e non può avere ad oggetto neanche le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione". In tal senso L. Strianese, cit., pag. 104.

[41] Va rilevato che non sempre le sanzioni amministrative sono poste a carico del soggetto che ottiene il risparmio d'imposta: si vedano ad esempio le ipotesi di cui agli artt. 10 e 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

[42] Appare tuttavia condivisibile la tesi sostenuta da autorevole dottrina in merito alla riconducibilità degli interessi al profitto del reato tributario, se si considera che il contribuente, non pagando tempestivamente le imposte, si è avvantaggiato del possesso del denaro corrispondente. Inoltre potrebbe configurarsi il prezzo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti con riferimento ai proventi illeciti conseguiti dalle società cartiere per l'emissione del documento, come da ultimo statuito dalla Cass., Sez. III pen., con la sent. 11 settembre 2018, n. 40323 (cfr. A. Marcheselli, op. cit., pag. 190 e pag. 192).

[43] Si richiama in tal senso A. Giovannini, "Identità di oggetto dell'obbligazione d'imposta e della confisca nei reati di evasione", in questa *Rivista*, 2014, pag. 1255.

[44] L'art. 1, comma 1, lett. f), del citato D.Lgs. n. 74/2000, nella formulazione modificata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, così dispone: "per 'imposta evasa' si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili".

[45] Sul concetto di "imposta evasa" dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015, nonché sul rapporto con il comma 1-*bis* dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, si rinvia a L. Imperato, "Modifiche alle definizioni generali del diritto penale tributario", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 3035.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

conto dell'imposta "dovuta", dovrebbe[46] necessariamente fare riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile e di applicazione del tributo disciplinate dalle singole leggi d'imposta[47].

Ne consegue che al giudice penale, anche nella fase cautelare, viene richiesto espressamente di determinare l'ammontare dell'imposta che il contribuente avrebbe dovuto determinare e versare secondo le normali modalità di determinazione del tributo: solo in tal modo potrà quantificare il "profitto" del tributo.

3. *La condivisibile rilevanza del giudizio tributario ai fini dell'esistenza del fumus commissi delicti* - Alla luce delle considerazioni suesposte, appare possibile formulare alcune considerazioni sulla sentenza in commento.

L'imposta dovuta è l'imposta che può essere richiesta dall'Ufficio impositore mediante l'emissione dell'avviso di accertamento.

La Corte di cassazione sembra riconoscere che, a seguito dell'annullamento dell'atto impositivo da parte della Commissione tributaria competente, sia impossibile sostenere la sussistenza di una "imposta dovuta" e quindi la sussistenza del profitto del reato, e che dunque non possa neppure affermarsi che vi siano indizi a sostegno della commissione del delitto.

Senza alcun dubbio, la sentenza merita di essere condivisa nella parte in cui riconosce una concreta rilevanza della sentenza del giudice tributario che si sia già pronunziato sulle stesse violazioni poste a fondamento della richiesta di misura cautelare.

---

[46] Tuttavia, alcuni autori, anche con riferimento alla previgente formulazione della lett. f), hanno rilevato che le due nozioni (penale e tributaria) potrebbero non coincidere: cfr. M. Di Siena, "Imposta evasa, reati tributari e consolidato nazionale: un rebus difficile da decifrare", in *il fisco*, 2005, pag. 4416.

[47] A supporto di tale interpretazione, può segnalarsi che la Cassazione, Sez. III penale, con la sentenza del 9 settembre 2015, n. 36370 ha ribadito che "ove sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, la confisca non può avere ad oggetto l'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa". Ne consegue che il concetto di imposta evasa non può prescindere dalla quantificazione della stessa che viene operata ai sensi delle disposizioni sostanziali che disciplinano i singoli tributi, nonché dal calcolo della somma dovuta a seguito dell'accertamento con adesione. Parimenti, si ricorda che, ai sensi dell'art. 12-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000, la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. La Cassazione, con la recente sentenza n. 33389/2018, ha riconosciuto che in caso di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente ai fini della rateazione del debito tributario, l'importo sequestrato deve essere ridotto in misura corrispondente alle somme pagate dal contribuente, in quanto non più "dovute". Si vedano altresì gli artt. 13 e 13-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Si tratta, infatti, di una decisione che, in tali termini, appare corretta, sia con riferimento alla proporzionalità della misura, sia con riguardo al principio di economicità delle decisioni processuali.

Con riferimento al primo profilo, va ricordato che la disciplina del sequestro preventivo finalizzato alla confisca colpisce un diritto primario, ossia il diritto di proprietà, tutelato sia dalla Costituzione che dalla Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo[48]. Con particolare riferimento a quest'ultima, deve ricordarsi che la Corte EDU, nella giurisprudenza più recente[49], ha più volte ribadito che la compressione del diritto di proprietà deve essere proporzionata alla tutela dell'interesse generale.

Inoltre, se è vero che la Corte costituzionale ha in via generale riconosciuto[50] che il principio di concentrazione dei giudizi non è di rango costituzionale, è altresì innegabile che moltiplicando i giudici che possono pronunziarsi su una determinata fattispecie si può incorrere in valutazioni totalmente differenti dello stesso fatto, con compressione sia del principio di ragionevolezza, che di quello di ragionevole durata dei processi.

Se si considera che, ai fini dell'emissione di una misura cautelare, il giudice penale deve valutare la sussistenza di indizi di colpevolezza, il tener conto della decisione già assunta dal giudice tributario sugli stessi fatti non può che apparire rispettoso sia del principio di proporzionalità[51] che di quello di concentrazione dei processi. In primo luogo, infatti, il bilanciamento tra i fini che l'ordinamento intende raggiungere (siano essi sanzionatori o risarcitori) ed i mezzi apprestati potrebbe essere realizzato riconoscendo la non sussistenza degli indizi di colpevolezza quando un giudice li ha esclusi, potendo invero apparire sproporzionata l'emissione della misura cautelare.

Inoltre, in tal modo si ottiene una concentrazione, seppur temporanea e parziale, dei processi, evitando che si svolgano differenti valutazioni di fatto sulle identiche questioni e che possano essere emessi provvedimenti

[48] Il primo protocollo della C.E.D.U., all'art. 1, prevede che "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende".

[49] Si fa riferimento al punto 196 della sentenza "Grande Stevens" del 4 marzo 2014 che, seppur emessa in relazione a tematiche non inerenti al diritto tributario, fornisce una interessante disamina dell'orientamento della Corte in tema di "proporzionalità" delle misure con cui uno Stato può comprimere il diritto di proprietà per finalità di tutela dell'interesse generale.

[50] Corte cost., ord. n. 124/2005.

[51] Il principio di proporzionalità è conosciuto anche dal diritto comunitario. In tal senso, cfr. P. Pistone, "Presunzioni assolute, discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia", in *Riv. dir. trib.*, 1998, pag. 106.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giurisdizionali di segno opposto con riferimento alla medesima fattispecie[52]. Come sostenuto da autorevole dottrina, infatti, "di fronte all'annullamento degli accertamenti, come può dirsi, ai fini cautelari, sussistente il *fumus delicti* relativo ad una ipotesi di frode fiscale?"[53].

È evidente anche l'effetto positivo per il contribuente, che, avendo ottenuto una sentenza favorevole da parte della Commissione tributaria, potrebbe evitare di subire l'applicazione della misura cautelare che certamente comporterebbe gravi difficoltà nell'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale, nonché una palese compressione del diritto di proprietà.

4. *Osservazioni critiche su talune statuizioni della Corte di cassazione* - La sentenza se da un lato presenta profili condivisibili, come suesposto, contiene statuizioni che suscitano talune perplessità.

A) La Cassazione, nonostante dia atto che la sentenza del giudice di II grado non è stata impugnata davanti alla Suprema Corte, sembra affermare che in ogni caso, in presenza dell'annullamento dell'atto impositivo da parte della Commissione tributaria e del provvedimento di sgravio da parte dell'Agenzia delle Entrate, la misura cautelare non possa essere mai applicata o mantenuta.

Si tratterebbe di un automatismo che, non previsto da alcuna norma di legge, supera il principio del doppio binario, privando il giudice penale del potere di svolgere qualsiasi valutazione.

A parere di chi scrive, se è corretto riconoscere alla sentenza del giudice tributario, ancorché non definitiva, una palese rilevanza ai fini della sussistenza del *fumus*, non è condivisibile l'automatismo che potrebbe trasparire dalla decisione della Corte.

Appare opportuno in tal senso rilevare che la sentenza in commento, n. 355 depositata il 9 gennaio 2019, non è l'unica in cui la Suprema Corte ha affrontato negli ultimi anni la problematica del rapporto tra misure cautelari reali e giudizio tributario. Si possono in tal senso richiamare alcune sentenze precedenti, emesse dalla Cassazione in anni recenti, che se da un lato pervengono a riconoscere rilevanza agli stessi elementi considerati nella sentenza in commento, dall'altro, seppur utilizzando delle locuzioni di non immediata intelligibilità, possono essere lette nel senso di escludere qualsiasi automatismo.

Con la sentenza del 2 luglio 2014, n. 37195, la Sez. III della Cassazione ha accolto il ricorso avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame di Messina che, nonostante l'avvenuto annullamento da parte della Commissione

[52] Come si vedrà nel prosieguo del presente scritto, accade nella realtà che venga disposto il sequestro preventivo con riferimento a violazioni per le quali il giudice tributario ha già annullato gli atti impositivi.

[53] G. Flora, cit., pag. 407.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tributaria regionale della cartella di pagamento avente ad oggetto le medesime contestazioni per le quali era stata emessa la misura cautelare, aveva rigettato l'appello del contribuente e mantenuto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per il reato di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

In tale sentenza la Corte, dopo aver delineato il concetto di profitto del reato tributario, sostiene, invero in modo criptico[54], che "l'intervenuto annullamento della cartella esattoriale comporta il venir meno della pretesa tributaria (e, dunque, l'esistenza del profitto del reato, pari all'imposta asseritamente evasa), atteso l'intervenuto sgravio delle somme di cui agli avvisi di accertamento".

Tuttavia, a differenza della sentenza in commento, in tal caso la Cassazione sembra escludere la sussistenza di qualsiasi automatismo diretto, sostenendo che il Tribunale del riesame avrebbe dovuto valutare le deduzioni difensive che incidevano sulla sussistenza del *fumus commissi delicti*.

Parimenti, la medesima Sez. III, con sent. 28 settembre 2015, n. 39187, è tornata a pronunziarsi sul tema, in occasione del ricorso avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame di Roma che aveva rigettato l'appello del contribuente e mantenuto il sequestro nonostante l'avvenuto annullamento dell'avviso di accertamento da parte del giudice tributario, ancorché non definitivo, e conseguente sgravio delle somme iscritte a ruolo.

Secondo la Corte, in tema di reati tributari, l'annullamento dell'atto impositivo, ancorché con sentenza non definitiva, comporta il venir meno dell'esistenza del profitto del reato. La Corte, nella citata sentenza, specifica che l'avvenuto sgravio priverebbe il provvedimento di sequestro di qualsiasi giustificazione non sussistendo alcuna attuale pretesa erariale, "sembrando non esservi infatti nell'attualità nulla da salvaguardare".

Anche in tale pronunzia, tuttavia, la Corte di cassazione sembrerebbe escludere la sussistenza di un automatismo, chiarendo, nell'ultima parte della sentenza, che il Tribunale del riesame, cui viene rinviata la controversia, deve valutare se possa ritenersi ancora sussistente il *fumus* ed in particolare se e in che misura possa ancora individuarsi il profitto confiscabile[55] e quindi possa mantenersi il sequestro.

Tali sentenze, pertanto, se da un lato richiamano in parte i concetti poi contenuti nella sentenza in commento, ed in particolare la rilevanza dell'annullamento dell'atto da parte del giudice tributario e dell'avvenuto sgravio, dall'altro lato sembrano discostarsene parzialmente, in quanto,

[54] Si veda in tal senso G. Flora, op. cit.

[55] La Corte conclude nel senso di rinviare al Tribunale del riesame competente "al fine di accertare, se alla luce di quanto emerso - pur nella sommarietà della delibazione legata alla fase cautelare - possa ritenersi ancora sussistere il *fumus* del delitto per cui si procede, chiarendo, in caso affermativo, se e in che misura possa mantenersi il sequestro del patrimonio del ricorrente ed individuando di conseguenza, se esistente, il profitto confiscabile, imprescindibile presupposto del mantenimento del vincolo".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

pur riconoscendo la capacità inferenziale di tali elementi sulla valutazione del *fumus*, appaiono escludere ogni automatismo e richiedono che il Tribunale del riesame (ed, ancor prima, il giudice delle indagini preliminari) valuti la sussistenza o meno di tale presupposto.

Invero, a parere di chi scrive, non sarebbe corretto ritenere che sia stato implicitamente superato il principio del doppio binario. È infatti possibile fornire un'interpretazione secondo la quale il giudice penale, investito della richiesta di applicazione o convalida del sequestro preventivo, dovendo valutare la sussistenza degli elementi indiziari, deve tenere conto necessariamente della sentenza tributaria, ancorché non definitiva. Tuttavia, la decisione del giudice tributario non potrebbe trovare applicazione automatica in maniera indifferenziata, potendosi riconoscere all'organo giudicante un potere-dovere di valutare l'eventuale presenza di ulteriori elementi indiziari, diversi da quelli assumibili nel processo tributario, che depongano in senso favorevole all'applicazione della misura[56].

Un argomento a supporto di tale ricostruzione può trarsi dalla recente giurisprudenza della Sez. V della Cassazione[57] che, pronunziandosi sulla rilevanza del giudicato penale sui medesimi fatti oggetto della cognizione del giudice tributario, ne ha escluso l'acritica trasposizione nella decisione di questo ultimo, ma ha riconosciuto che lo stesso deve valutarla come elemento di prova da porre in confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel corso del giudizio.

Pertanto, in sede di applicazione o mantenimento della misura cautelare, l'organo giudicante dovrebbe tenere conto della sentenza del giudice tributario, ritenendo che non sussista il *fumus commissi delicti*, a meno che non siano portati alla sua attenzione ulteriori elementi a supporto della (presunta) colpevolezza dell'indagato (o imputato).

Aderendo a tale interpretazione, si raggiungerebbe contestualmente lo scopo di garantire l'autonomia dei procedimenti e dei processi senza tuttavia aggravare la posizione giuridica del contribuente-reo oltre il consentito, nel rispetto dei principi di proporzionalità e di concentrazione dei processi.

La sentenza del giudice tributario, in tal caso, diviene un elemento che il giudice deve porre a fondamento della propria valutazione, potendo superarne la portata inferenziale solo ed esclusivamente qualora sussistano ulteriori elementi (di segno opposto) dai quali desumere la sussistenza del *fumus*.

Vero è che, nella maggioranza dei casi, il P.M. richiede l'applicazione della misura cautelare in dipendenza della mera comunicazione di notizia di reato

[56] Per esempio, tali elementi potrebbero risultare da attività istruttorie svolte nel corso della fase delle indagini preliminari, tenendo conto della differenza dei mezzi istruttori utilizzabili dalla polizia giudiziaria e dal Pubblico ministero rispetto a quelli attivabili dall'Ufficio e poi dalle parti o dal giudice nel processo tributario.

[57] Cfr. Cass., Sez. V, ord. 5 luglio 2018, n. 17619.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

trasmessa dai verbalizzanti o dall'Ufficio, senza che sia stata svolta alcuna ulteriore indagine. In tal caso, ovviamente, la sentenza tributaria, pronunziata a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo, fondato sui medesimi rilievi, assume una rilevanza inferenziale innegabile, non essendo presenti, allo stato degli atti, ulteriori elementi a supporto della colpevolezza[58].

A fronte di una sentenza che nega la sussistenza della violazione contestata, in assenza di ulteriori e molteplici indizi di segno opposto, non sarebbe in ogni caso possibile determinare un'imposta "evasa" ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. f) del D.Lgs. n. 74/2000 e pertanto mancherebbe radicalmente il "profitto" del reato tributario, cui parametrare il sequestro, non sussistendo al momento alcun debito d'imposta da prendere in considerazione.

Aderendo a tale interpretazione, se da un lato si riconoscerebbe l'autonomia dei due giudizi, nonché dei mezzi istruttori utilizzabili, che possono condurre a risultati differenti, dall'altro si eviterebbe che siano disposte misure cautelari reali, particolarmente invasive, in presenza di una sentenza tributaria che annulla l'atto impositivo, in assenza di ulteriori elementi probatori in grado di smentire la conclusione di tale sentenza.

B) La sentenza appare criticabile altresì con riferimento ad un ulteriore profilo.

Si è già segnalato che la Cassazione, anche nelle sentenze precedenti, sembra riconoscere rilevanza ai fini dell'applicazione delle misure cautelari alla contestuale presenza di due elementi: una sentenza, ancorché non definitiva, di annullamento dell'atto impositivo, e l'emissione del provvedimento di sgravio.

Tale assunto non può, a parere di chi scrive, essere condiviso.

A prescindere dalla natura della sentenza tributaria, sostitutiva dell'atto o di mero annullamento di quest'ultimo[59], è di tutta evidenza che la sentenza del giudice tributario, anche se non definitiva, è già da sola sufficiente ad

[58] Si veda per esempio l'ordinanza emessa il 12 gennaio 2019 dal Tribunale del riesame di Palermo (Pres. e Rel. Jannelli) che ha disposto l'annullamento del provvedimento di sequestro, valutando correttamente la circostanza che sugli stessi fatti si era pronunziata la Commissione tributaria provinciale di Palermo. In tale ordinanza, il Tribunale, oltre a valutare tutte le circostanze addotte dalle parti ai fini della sussistenza del *fumus*, richiama tali sentenze rilevando che, pur non essendo "in alcun modo vincolato" nella decisione, si tratta di un "dato significativo". Nell'ordinanza infatti il collegio, con estremo rigore, esclude la sussistenza del *fumus commissi delicti* esaminando tutte le allegazioni poste sia dalla pubblica accusa che dalla difesa, e riconosce alle sentenze della Commissione tributaria una natura sicuramente indiziaria, ma non da sola decisiva, dell'assenza del presupposto del reato.

[59] Sulla natura della sentenza tributaria si richiamano, senza pretesa di esaustività, *ex multis*, F. Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Giuffrè, Milano, 2003, pag. 112; F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2002, pag. 547. Sulla natura del giudizio tributario, inoltre, cfr. F. Rasi, "La giurisdizione, gli atti impugnabili e l'oggetto del processo tributario", in G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2018, pag. 533; A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2010, pag. 172.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

assumere rilevanza ai fini dell'emissione o del mantenimento del sequestro preventivo, senza che possa in alcun modo ritenersi necessario l'emanazione del provvedimento di sgravio da parte dell'Ufficio.

Infatti, il provvedimento di sgravio costituisce un mero corollario della sentenza, che non influisce sulla sua efficacia: la sentenza, di primo o secondo grado, ancorché non definitiva, è esecutiva immediatamente[60] senza che sia necessario alcun provvedimento dell'Ufficio[61].

È sufficiente a tal fine richiamare quanto sostenuto dalle Sezioni Unite nella sentenza del 13 gennaio 2017, n. 758: ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, "sia il comma 2... sia il comma 1 - che disciplina la riscossione frazionata e graduale del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza, trovando in questa, quindi, il titolo per l'esercizio del relativo potere - postulano evidentemente che le sentenze tributarie di merito abbiano un effetto immediato: basta osservare che, se quanto già eventualmente riscosso in più va (celermente) restituito, a fortiori, non può configurarsi la riscossione di un credito la cui esistenza sia stata negata dalla pronuncia del giudice" e dunque, in presenza di una sentenza anche se non definitiva, in cui il giudice tributario "annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), quest'ultimo, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria, anche avente natura cautelare".

Il provvedimento di sgravio, pertanto, così come l'annullamento dell'affidamento all'Agente della riscossione dell'avviso di accertamento esecutivo[62], non costituiscono riconoscimento dell'insussistenza della pretesa dell'ente impositore: sono atti dovuti in dipendenza della sentenza in presenza di un atto, quale è quello annullato dal giudice, che è già privo di efficacia. Come già ampiamente riconosciuto dalla Cassazione[63], "la sentenza che riconosce le ragioni del cittadino priva di supporto l'atto amministrativo che legittima la pretesa tributaria; viene meno, dunque, sia pure solo

[60] In tal senso, è sufficiente richiamare il disposto degli artt. 68, commi 2, 69 e 69-*bis* del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che, nella formulazione oggi vigente, riconoscono l'immediata efficacia delle sentenze, ancorché suscettibili di impugnazione, consentendo perfino il ricorso per ottemperanza di cui al successivo art. 70.

[61] Il provvedimento di sgravio, nonché l'eventuale rimborso delle somme versate in pendenza del giudizio, è disciplinato dall'art. 26 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112. Dalla lettura di tale norma emerge che si tratta, per l'Ufficio, di un atto dovuto, dipendente dalla sentenza, non residuando in capo all'amministrazione alcuna potestà discrezionale circa l'effettuazione del provvedimento.

[62] Cfr. l'art. 29 del D.L. n. 78/2010.

[63] Cfr. Cass., Sez. V, ord. 23 novembre 2018, n. 30399.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

momentaneamente, il titolo su cui si fonda la ragione di credito dell'amministrazione".

Non si comprende perché pertanto la Cassazione richiami, in modo costante, la contestuale presenza del provvedimento di sgravio: l'emissione o meno di tale provvedimento è ininfluente.

Appare utile segnalare il contenuto di una ulteriore sentenza della Sez. III della Cassazione del 27 aprile 2017, n. 19994, che, pur trattando della diversa ipotesi in cui la Commissione tributaria ha disposto unicamente la sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato, ritenuta non sufficiente a dimostrare l'insussistenza del *fumus*[64], rileva, incidentalmente, che "solo lo sgravio da parte dell'Agenzia delle Entrate o l'annullamento della pretesa fiscale con decisione della Commissione tributaria - anche se non definitiva - potrebbe incidere sul profitto e quindi sui presupposti del sequestro". Pertanto, i giudici di legittimità, nel formulare il principio di diritto, stabiliscono che "solo lo sgravio da parte dell'Agenzia delle entrate o la sentenza di merito - anche non definitiva - della Commissione tributaria fanno venire meno il profitto del reato ai fini del sequestro".

L'uso della congiunzione disgiuntiva "o", ripetuta sia nella motivazione della sentenza che nell'enucleazione del principio di diritto, segna una netta inversione di tendenza rispetto alla giurisprudenza precedente, che invece aveva sempre richiesto congiuntamente l'annullamento dell'atto da parte della Commissione ed il successivo provvedimento di sgravio da parte dell'ente impositore.

La sentenza che nel presente scritto si commenta, emessa nel 2019, non coglie tale diversa impostazione, ritornando all'orientamento precedente: i giudici di legittimità attribuiscono rilevanza alla sussistenza contestuale sia dell'annullamento da parte dei giudici tributari che dell'avvenuto sgravio.

Chi scrive ritiene che, anche alla luce della più recente giurisprudenza della Cassazione civile[65], l'annullamento dell'atto impositivo da parte dei giudici tributari sia da solo sufficiente a fondare la valutazione del giudice penale, con riguardo al *fumus commissi delicti*.

C) Va infine sottolineato che la rilevanza alla sentenza del giudice tributario, in assenza di ulteriori elementi, va riconosciuta ai fini dell'applicazione delle misure cautelari reali, secondo la Corte di cassazione, a prescindere dalla motivazione che ha condotto la Commissione tributaria all'accoglimento del ricorso.

A parere di chi scrive, anche qualora si volesse ritenere che in tal caso manchi il profitto del reato e quindi il *fumus*, tale rilevanza non potrebbe

[64] In tal senso, Cass., Sez. III, sent. 28 febbraio 2013, n. 9578.

[65] Cfr. in tal senso E. Manoni, "L'annullamento (anche non definitivo) della cartella priva di ragione il sequestro funzionale alla confisca per equivalente", in *il fisco*, 2019, pag. 468.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

essere riconosciuta alle sentenze in cui il giudice tributario annulla l'atto impositivo per decadenza o prescrizione.

Infatti, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 74/2000, "se i debiti indicati nell'art. 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata".

In tal caso, "il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento. Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12". L'articolo si conclude con la previsione secondo la quale va osservata "la disposizione prevista dal comma 3 dell'art. 13".

Si tratta di una particolare circostanza attenuante che appare strettamente correlata con quella prevista dall'art. 13-*bis*, secondo cui la diminuzione della pena consegue all'intero pagamento delle somme dovute a titolo di imposte, interessi e sanzioni.

Se è evidente che in caso di applicazione dell'art. 13-*bis*, essendo stato effettuato l'integrale pagamento dell'imposta dovuta, non può essere disposto il sequestro, non sembra azzardato sostenere a contrario che nell'ipotesi di cui all'art. 14 il debito tributario, non più azionabile ai fini amministrativi, sia da ritenersi sussistente ai fini penali.

Se si accoglie una tale tesi, andrebbe negata la rilevanza, ai fini del sequestro, della sentenza del giudice tributario che pronunci l'estinzione del debito per prescrizione o per decadenza.

5. *Considerazioni conclusive* - La sentenza in commento appare condivisibile nell'intento perseguito dalla Cassazione di riconoscere rilevanza, in sede di applicazione o mantenimento delle misure cautelari, alla sentenza del giudice tributario. Infatti, il giudice tributario, cui è demandata la giurisdizione esclusiva in materia, è senza dubbio il giudice maggiormente titolato a decidere sull'esistenza del debito tributario ed appare pertanto corretto il riconoscimento della portata inferenziale che tale sentenza, anche se non definitiva, possa avere sul *fumus commissi delicti*.

Tuttavia, è da ritenere che, a differenza di quanto stabilito dalla Cassazione, la decisione della Commissione tributaria va valutata come un indizio, ovviamente rilevante, dell'inesistenza del *fumus*, ma non preclude al giudice penale la possibilità di valutare la sussistenza di altri indizi di segno contrario, acquisiti in forza dell'esercizio dei più ampi poteri istruttori di cui può avvalersi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Non può essere condivisa la rilevanza, oramai costante nella giurisprudenza della Corte, al provvedimento con il quale viene disposto lo sgravio: si tratta infatti di un atto dovuto che da un lato non incide minimamente sull'immediata efficacia delle sentenze tributarie e dall'altro non costituisce un riconoscimento, da parte dell'Ufficio, della correttezza dell'operato del contribuente.

MARCO CEDRO
Ricercatore in Diritto Tributario
Università LUMSA

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ANNOTAZIONI

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Wolters Kluwer

When you have to be right

IPSOA InPratica

RISPOSTE IMMEDIATE, CHIARE E SEMPRE AGGIORNATE

SCELTI DA 25.000 PROFESSIONISTI

IL METODO IPSOA InPratica

- **L'immediata individuazione degli argomenti** grazie alla struttura dei capitoli e alla grafica
- **I casi concreti e gli esempi**, tratti dalla pratica professionale
- La formula **"sempre aggiornato"** per consultare on line tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del testo cartaceo
- **L'integrazione con** One per consultare il testo completo della documentazione ufficiale e per approfondire

I best seller	Le novità del 2019
FISCO	FALLIMENTO E CRISI D'IMPRESA
LAVORO E PREVIDENZA	REVISIONE LEGALE DEI CONTI
CONTABILITÀ E BILANCIO	SOCIETÀ
	PROCEDURA CIVILE E ADR

Scopri di più su www.ipsoa.it/ipsoa-in-pratica

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

00239051
5 000002 390517

Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX