

IL FENOMENO FISCALE ITALIANO AL TEMPO DELLA CRISI DELLE CONCEZIONI GIURIDICHE TRADIZIONALI.

di Maria Assunta Icolari
Università degli Studi Guglielmo Marconi di Roma

Estratto:

La disamina muove dal bisogno di una profonda riflessione del sistema tributario italiano dopo che la stagione della crisi, politica ma anche economica, ha sortito i suoi effetti sia sul rapporto mai paritario tra Amministrazione finanziaria e contribuente che sulla nozione di tributo. Pertanto oggetto di attenzione sono per un verso le problematiche legate alla mancanza sia di un vero e paritario contraddittorio nell'azione tributaria, per cui l'Amministrazione fiscale spesso è in una posizione di intollerabile supremazia, sia di un vero coordinamento con il diritto penale; per altro verso del bisogno di adeguare la nozione di tributo agli indirizzi che provengono dal giudice costituzionale.

Parole chiave:

Crisi concezioni giuridiche tradizionali-Etica fiscale-contraddittorio-diritto penale tributario-Tributo-Capacità contributiva

1. INTRODUZIONE

In una stagione caratterizzata dalla pervasività della crisi, pur se termine abusato e accomunato a fattori diversi, quali la mancanza di rappresentatività o l'aumento delle diseguaglianze¹, il dibattito sulle caratteristiche della potestà impositiva, oltre a evocare le problematiche che da sempre attanagliano l'esercizio della funzione, presuppone anche l'analisi dei suoi risvolti. Pur senza chiamare in causa l'etica dei principi tributari², si tratta di comparare le vecchie esigenze del sistema alle nuove sia per quanto concerne la fase dell'attuazione del prelievo che relativamente alla nozione di tributo.

Assaliti dal dubbio che tali riflessioni possano risultare superate da una realtà in continua trasformazione³, il confronto tra vecchie incompletezze del sistema tributario nel suo complesso e

¹Il tema di fondo che guida anche parte dell'azione tributaria è quello del bisogno di ristabilire l'equilibrio tra diritti sociali e diritti proprietari ovvero tra Stato e mercato, dopo che la crisi della legge, prima della crisi della politica, ha modulato diversamente anche l'intervento pubblico nell'economia. A ciò, in chiave problematica, va aggiunta sia la de-territorialità del fenomeno economico, sia le tensioni odierne tra giustizia e equità per cui le esigenze di crescita del singolo spesso confliggono con quelle della collettività. Oggetto di studi da tempo, per il primo punto v., F. GABRIELE, (a cura di), *Il governo dell'economia tra "crisi dello Stato" e "crisi del mercato"*, Bari, 2005, p. VII. In ordine al secondo aspetto, invece, una rilettura dell'inconciliabilità tra giustizia personale e giustizia sociale, dopo che dal confronto i problemi vecchi sono rimasti anche i nuovi problemi v., di recente, M. CARTABIA - L. VIOLANTE, *Giustizia e mito*, Bologna, 2018, *passim*.

²In tema di etica tributaria, *ex multis*, v., C. SACCHETTO-A. DAGNINO, *Analisi etica delle norme tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3/2013, p. 618.

³L'evoluzione frenetica di manifestazioni diverse del potere che fanno pensare a possibili metamorfosi delle sue vesti geografiche invero non ci consentono di tornare indietro ma al contempo impongono anche di ricercare soluzioni a continue incertezze e frammentarietà nell'ordinamento giuridico. In tal verso, forse, uno spiraglio rimane la ricerca dell'unità del sistema nel segno della Costituzione materiale e nella sua funzione, come sostenuta da MORTATI.

nuovi scenari legati alla crisi della fattispecie normativa, è caratterizzato dalla prevalenza nella disamina del particolarismo giuridico della materia. E dopo aver ripercorso i prodromi del rapporto mai paritario tra contribuente-Amministrazione finanziaria, si sofferma sul se e come la giurisprudenza, talvolta anche sostituendo il Legislatore⁴, abbia contemperato al dominio della ragione fiscale. Alla luce di ciò, in una prospettiva in cui l'indagine giuridica deve muovere verso una ricerca progettuale della funzione impositiva, aspetti oggetto di attenzione concernono sia il diritto al contraddittorio che la nozione di tributo. In questa rilettura del sistema, volta a far rilevare le sue complessità e il loro aggravamento anche a causa della crisi della legge, altri profili problematici attengono all'applicazione della prescrizione e decadenza nel diritto tributario e al difficile rapporto tra fattispecie tributaria e fattispecie penale.

2. IL BISOGNO DI EQUITÀ E DI LEGALITÀ NELL'ESERCIZIO DELLA FUNZIONE TRIBUTARIA E IL PARTICOLARISMO DELLA MATERIA.

Premessa la necessità di improntare l'ordinamento tributario e non solo singoli provvedimenti all'equità e alla legalità⁵, allo scopo di far perdere all'Amministrazione finanziaria quel carattere di assolutezza e di supremazia che la rende intangibile, lo studio di taluni argomenti che insistono sulla tutela delle garanzie costituzionali richiede di inquadrare storicamente i valori coinvolti. In questa prospettiva, filo conduttore comune che ricorre da sempre è l'istituto della fiducia. Alla base dello Stato di diritto sin dai tempi di Vanoni⁶, tale istituto ha rappresentato il *leitmotiv* (oltre al contemperamento tra uguaglianza, concorrenza e libero mercato), anche della riforma Visentini, anche se non nel senso proprio del termine. O meglio, non in quanto sinonimo di una vera parificazione fra le parti del rapporto tributario che, tra l'altro, avrebbe anche prefigurato una sintesi costituzionalmente apprezzabile di mediazione degli interessi, bensì solo valore da promuovere per superare l'inefficienza del potere pubblico. Non a caso, l'autotassazione, alla base della riforma appena citata, fu ideata proprio per eliminare le iniquità che derivavano dal cattivo funzionamento della liquidazione. Allo stesso modo, percepita la difficoltà e lo svantaggio, per le medie e piccole imprese, di sottostare alle regole che legavano la tassazione del reddito d'impresa al bilancio civilistico, la stessa riforma introdusse, in virtù del reddito medio, dei meccanismi presuntivi volti a definirlo. Da qui il ricorso ai parametri e agli elementi forfettari di

⁴Da ultimo in tema v., A. RUGGERI, *Crisi della rappresentanza politica e "Stato giurisdizionale"*, in *federalismi.it* n. 23/2018.

⁵V., A. GIOVANNINI, *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2017, p. 2335.

⁶Ciò anche a causa dell'assenza di una nozione di interesse pubblico che rappresenti una sintesi costituzionalmente apprezzabile fra ragioni di efficienza-economicità dell'azione amministrativa e ragioni di tutela del contribuente.

determinazione dei ricavi, come l'attività svolta e le sue caratteristiche; poi ai coefficienti presuntivi, quindi, al redditometro⁷, e a finire agli studi di settore, la cui efficacia nel corso degli anni è stata però fortemente ridimensionata dalla Corte di Cassazione. Di recente la politica di avvalersi di strumenti cosiddetti di "reddito medio" che sostituiscono il controllo analitico delle dichiarazioni ha visto l'entrata in gioco degli indicatori di *compliance*. Ideati per far corrispondere il reddito reale a quello presunto tali strumenti, nonostante siano continuamente revisionati per essere più aderenti alla realtà, presentano una serie di limiti. In ordine a siffatti limiti va premesso come essi siano più ascrivibili all'assenza di fiducia che non alla mai avvenuta riforma dell'Amministrazione finanziaria, caldeggiata pure da Cosciani⁸. Ancora, ad avvalorare lo stato emergenziale della legislazione tributaria, da sempre proiettata ad evitare l'evasione e l'elusione, (sin dalla Riforma fiscale ad opera del d. lgs. n. 825 del 1971), il difficile connubio fra le esigenze di specializzazione della materia e la fattiva partecipazione al sapere comune, il quale, a sua volta, è causa dell'aumento smisurato degli atti di indirizzo a contenuto discrezionale. Con riferimento all'importanza che hanno assunto negli anni gli atti dell'Amministrazione a contenuto discrezionale, un caso emblematico, soprattutto rispetto al combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., attiene all'utilizzo dei principi contabili nella determinazione del bilancio fiscale⁹. Non a caso, partendo dalla contabilità come strumento convenzionale di rappresentazione dei fatti d'impresa, c'è da chiedersi se con il ricorso alla "derivazione rafforzata" (ancora non applicabile a tutte le imprese) l'Amministrazione (nella selezione dei metodi di valutazione elaborati dalla disciplina aziendale) oltre a individuare il criterio da adottare, non possa qualificare una diversa base imponibile, desumendo la regola applicabile anche dal fatto diverso, privo di disciplina, come ipotesi di delegificazione anomala¹⁰.

⁷Da ultimo questo strumento ha superato il vaglio del controllo ai fini del rispetto del codice della riservatezza. La suprema Corte, infatti, nella Cass. civ. Sez. I, ord., 21 marzo 2018 - 4 luglio 2018, n. 17485 dopo aver stabilito che la controversia, pur afferente a dati di rilievo fiscale, è centrata sulla violazione della disciplina del trattamento dei dati personali, ha sostenuto la mancata violazione della *privacy*. Le ragioni di tale esclusione si fondano: sul mancato potere di disapplicazione dell'atto amministrativo illegittimo da parte del giudice ordinario nei giudizi in cui sia parte la P.A.; sul potere di un soggetto pubblico di utilizzare dati diversi da quelli sensibili e giudiziari per lo svolgimento delle funzioni istituzionali, anche in mancanza di una norma di legge o di regolamento che lo preveda espressamente, pur perché è il trattamento illegittimo a essere vietato non il trattamento in generale, dato che l'Amministrazione non può non svolgere la sua funzione.

⁸Cosciani proponeva una modifica del sistema attraverso l'implementazione di un'imposta sul patrimonio coordinata a quella sul reddito, nella realtà non sempre rigorosa nell'osservanza della generalità, (si pensi all'esenzione degli interessi sul debito pubblico). Tale coordinamento avrebbe, infatti, generato un sistema congruo rispetto ai principi che informano la disciplina tributaria e non una sequenza di atti, non solo normativi, diretti a prevenire o evitare i casi di evasione e di elusione.

⁹Tematica molto controversa e da sempre molto dibattuta; in questa sede appare più interessante soffermarsi sui limiti relativi alla sua applicazione che non porre in luce le criticità che derivano dall'armonizzazione e dall'applicazione della derivazione rafforzata, aspetti pure importanti, sui cui *ex multis*, L. SALVINI, *Introduzione*, in *I nuovi principi contabili OIC*, in *luiss.it*.

¹⁰Da ultimo, v. Risoluzione n. 37/E del 15 maggio 2018. Sulla delegificazione, *ex multis* v., G. DE MURO, *La delegificazione*, in *astridonline.it*

2.1. La necessità di regolare lo svolgimento dell'azione fiscale attraverso il contraddittorio.

Tornando ai profili dove la mancata previsione normativa si riverbera con effetti difficilmente dipanabili sul regolare svolgimento dell'azione tributaria, nervo scoperto dell'ordinamento è sicuramente l'assenza del contraddittorio e l'ambiguità che gli ruota intorno¹¹, per cui dovrebbe essere ma (ancora) non è *diritto e obbligo delle parti del procedimento d'imposta*¹². Manifestazione del principio democratico insieme alla partecipazione, in quanto facce della stessa medaglia che persistono sugli identici principi fondamentali, quale la difesa, è a causa del mai definito equilibrio tra principio di legalità e discrezionalità se la partecipazione risulta ancora suddivisa in due tipologie. In una assume veste difensiva, nell'altra solo funzione collaborativa. Ed è sostanzialmente per questo motivo se nell'ordinamento sussiste ancora, per un verso, una non piena corrispondenza tra i valori costituzionali e la loro attuazione nelle norme del procedimento tributario; per altro verso, c'è un'antica antitesi tra interesse del singolo e interesse della collettività che favorisce la situazione di sbilanciamento fra parte pubblica e il contribuente, da sempre "contraente debole" del rapporto tributario.

La giurisprudenza di legittimità, dal canto suo, connotata da repentini mutamenti e dal non essersi mai spinta oltre l'assenza legislativa, come più volte obiettato dalla dottrina¹³, ha ulteriormente disorientato il sistema. Al contrario, se avesse meglio argomentato la rilevanza delle questioni presentate alla Corte costituzionale nel 2017, evitando così la pronuncia di

¹¹Per dovere di completezza, va aggiunto che nel mentre si riflette, dopo il lungo dibattito, anche giurisprudenziale, sull'obbligo del contraddittorio preventivo, v'è in atto una proposta di legge d'iniziativa parlamentare, AC. n. 1074/2018, per semplificare e razionalizzare il sistema tributario. Tale proposta all'art. 11 istituisce il contraddittorio endoprocedimentale istituzionalizzandola come fase obbligatoria tra contribuente e Amministrazione finanziaria in tutti i procedimenti di controllo, da attuarsi prima e al fine di emanare l'atto impositivo. Riletto in questi termini appare un prodotto teso a mettere in pratica tutti quei principi alla base della giusta imposta, pur se dubbi su un suo possibile sviluppo nel verso del giusto processo e del pieno diritto di difesa sovengono più che dal dichiarato fine di incrementare l'apporto probatorio in vista di quantificare il *quantum* del tributo da come esso sarà praticato. Su quest'aspetto e più in generale sul nuovo strumento v., F. TUNDO, *L'invito al contraddittorio in un recente progetto di legge: quali conseguenze per il contribuente?* in *Corr. trib.*, n. 39/2018, pp. 2963-2969.

¹²Cfr. A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, n. 1/2017, p. 13. La bibliografia in tema di contraddittorio procedimentale è molto vasta. In tema, un aspetto particolarmente indagato oltre a quelli dei risvolti sul buon andamento e sul diritto di difesa, è l'annullabilità/nullità del provvedimento assunto senza che esso sia stato esperito, in merito *ex multis*, S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.* n. 4/2016, p. 986.

¹³Cfr. M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. Trib.*, 7/2016, pp. 479-487.; E. DE MITA, *Sul contraddittorio le sezioni unite scelgono una soluzione «politica»*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2016, p. 241; D. STEVANATO, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dial. trib.*, 4/2015, p. 383.

inammissibilità¹⁴, molto probabilmente avrebbe già risolto il problema della mancata generalizzazione del contraddittorio, ricavando la regola giuridica dalla pronuncia del giudice delle leggi. La Corte, infatti, in presenza di una questione rilevante e non manifestamente infondata, e l'obbligo sancito a livello europeo¹⁵, non avrebbe potuto far altro che sentenziare la necessità di varare una legge sul contraddittorio, ricorrendo a un'additiva di principio. Pur se quest'ultima è in cantiere, va evidenziato che nelle more della stessa il giudice comune avrebbe potuto comunque applicare il contraddittorio in ogni caso, traendo la sua obbligatorietà proprio dall'interpretazione della Corte. Inoltre, l'avveramento di tale circostanza, oltre a far fronte a una giurisprudenza che mutando in modo quasi parossistico è scarsamente attenta alla sicurezza giuridica, avrebbe consentito di non discriminare i contribuenti per il diverso trattamento fiscale in ragione della tipologia di tributo o del suo procedimento attuativo, motivo per cui attualmente si ritiene violata anche la trasparenza e la legalità dell'azione. Ed inoltre, sotto altro versante avrebbe evitato di relegare l'avveramento di tali principi fondamentali al solo ricorso a altri organismi, quali quelli "tramite" tra contribuente e fisco. Forme di sussidiarietà orizzontale, alcune ispirate dalla spiccata funzione consultiva del Consiglio di Stato Spagnolo, purtroppo la loro contestualizzazione in una forma di governo diversa da quella che li ha ideati ne ha condizionato fortemente la riuscita. Non è un caso, infatti, se tali organismi sono risultati poco efficaci anche a deflazionare il contenzioso.

Sintesi di un modello oramai assestatosi, un modello che è stato definito di "amministrazione capovolta"¹⁶, oltre a tali strumenti deflattivi del contenzioso il legislatore tributario, sempre per decongestionare la litigiosità tributaria ha preferito implementare nuovi atti di indirizzo, al posto di dare impulso a un regolare svolgimento dell'azione tributaria. In questa

¹⁴A tal proposito non si può omettere la grave condizione in cui versa attualmente il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, principale strumento di garanzia per il contribuente, le cui sorti, per i tributi non armonizzati, sono lasciate nelle mani di una giurisprudenza ondivaga, anche molto confusa rispetto ai principi a valenza assoluta ai quali fare riferimento. In merito è recente, dopo diverse pronunce del 2017 (tra cui spiccano le ordinanze di rigetto della Corte cost. nn.187, 188, e 189 del 13 luglio 2017) e quella a sezioni Unite del 2015, Cass. Un. 09 dicembre 2015, n. 24823, Cass. civ. VI, ordinanza 06 febbraio 2018, n. 2873 e da ultimo Cass. civ., 07 settembre n. 21767, il ripristino della differenza, non solo di accertamento ma anche di trattamento della dichiarazione di invalidità dell'atto che consegue alla mancata attivazione del contraddittorio, tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati. Nello specifico tale invalidità, sarà assoluta nei primi (pur se condizionata all'onere della prova da parte del contribuente), per il tramite del rinvio mobile alle fonti europee; per quelli non armonizzati, invece, la mancanza generalizzata di una sua previsione, quale manifestazione dei principi fondamentali di uno Stato democratico, fa in modo che l'invalidità venga affermata solo in quei casi in cui ricorre l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. In verità a distanza di pochi giorni la stessa Corte, facendo un'inversione radicale ha ripristinato l'obbligatorietà della garanzia del contraddittorio endo-procedimentale, così Cass. civ. VI, ordinanza 18 luglio 2018 n. 19128.

¹⁵Per dovere di completezza va però annoverato che anche, in ambito europeo, esso non è un diritto assoluto. Non a caso la nullità dell'atto emanato senza il rispetto del contraddittorio non è *tuncur*, ma è rimessa al superamento della cosiddetta "prova di resistenza", cioè il contribuente è tenuto a dimostrare che solo attraverso il suo esperimento avrebbe potuto, adducendo elementi utili, motivare la modifica ovvero evitare l'azione dell'Amministrazione finanziaria.

¹⁶Sulla nozione di "amministrazione capovolta", G. ALLEGRETTI, *Il pensiero amministrativistico di Giorgio Berti: l'amministrazione capovolta*, in *amministrazioneincammino.it*

prospettiva ultime innovazioni in tema di rapporti fisco-contribuente sono sia l'interpello qualificatorio che la *cooperative compliance*. Da un primo bilancio, però, tali istituti non assicurano quel livello di cooperazione paritaria necessaria a ristabilire l'eguaglianza fra le parti, ciò nonostante le diverse raccomandazioni Ocse e il tenore dei contenuti del progetto di Codice europeo del contribuente, ad opera della Commissione Europea del 2016. Del resto che queste misure e o organi, almeno sinora non abbiano raggiunto i risultati sperati trapela anche dalle obiezioni sollevate e dai profili problematici irrisolti, quali la mancata previsione della tipologia di risposta disposta per i casi di fatti incerti nell'interpello qualificatorio; mentre nella cooperazione rafforzata, valida per le grandi imprese, da un riscontro con la realtà territoriale italiana, uno degli ostacoli più forti all'estensione della disciplina è il nostro tessuto imprenditoriale, costituito per lo più da medie e piccole imprese. Ciò nonostante essa, mettendo al suo centro il rischio fiscale assicura, da un lato, la certezza del diritto e la fiducia del contribuente nel Fisco; dall'altro, la trasparenza¹⁷.

Anche se l'assenza del contraddittorio richiederebbe un maggior approfondimento¹⁸, non solo in termini di come il "creazionismo giudiziario" avrebbe potuto supplirvi¹⁹, in questa sede va sottolineato come essa si riverberi pure sul versante processuale, comportando accanto a un incremento considerevole del contenzioso un aggravamento del suo stato, con contestuale aumento dei casi di tutela differenziata, per lo più a causa della specialità del processo tributario italiano²⁰. In particolare, va rimarcato che ciò s'inserisce in un contesto già difficile per un verso

¹⁷Sebben non proprio in linea con il tema d'indagine, al contrario ove la *tax compliance* sembra poter assumere un ruolo primigenio è nella relazione con le sanzioni in base al collegamento con la nozione di tax moral. Sul punto, v. G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.* n. 3/2017, p. 751; mentre sulla nozione di tassa morale, v. T. ROSEMBUJ, *Tax moral*, in *Riv. guardia. fin.*, n. 2/2017, pp. 355-377.

¹⁸E' il caso di citare le problematiche in qualche modo collegate, pur se non esclusive della fase pre-processuale, tipo in materia di notificazione dove è il caso di riferire dell'ultima sentenza della Corte costituzionale in materia di notificazione della cartella di pagamento, n. 175/2018 la ritiene valida anche nei casi di spedizione con raccomandata. Ciò, però, solo se avvenuta tramite Poste Italiane s.p.a., in ossequio al principio che per le esigenze di ordine pubblico i servizi di notifica sono comunque affidati in via esclusiva a Poste Italiane s.p.a. altrimenti l'atto si considera inesistente e pertanto non sanabile, come ribadito da ultimo dalla Cass. civ. VI, ordinanza 07 settembre 2018 n. 21884.

Un altro tema caro è quello della modificazione-integrazione degli avvisi in base alla conoscenza di nuovi elementi nonostante la partecipazione del contribuente alla fase di formazione della pretesa impositiva si riveli non determinante sul corretto incedere della relativa azione amministrativa; in merito è recente la sentenza della Corte Cost. n. 152/2018. Ancora, da ultimo ribadito dalla S. Corte ordinanza 10 luglio 2018, n. 18094 in base all'interpretazione dell'art. 43, comma 3 del D.P.R. n. 600/73 l'A.F. può emettere un altro avviso di accertamento che integri ovvero modifichi in aumento le risultanze del precedente atto solo se la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi sia avvenuta in epoca successiva all'emissione dell'atto originario, già notificato al contribuente.

¹⁹In tema v., L. FERRAJOLI, *Giovanni Tarello a 30 anni dalla sua scomparsa*, reperibile dal sito, *Ferrajoli, su Tarello - Palermo XXIII / 2017*; N. LIPARI, *Dottrina e giurisprudenza quali fonti integrate del diritto*, reperibile dal sito http://www.juscivile.it/contributi/2016/18_Lipari.pdf

²⁰ Derivante dai peculiari poteri istruttori dell'A.F. in sede d'accertamento e dalla loro rilevanza in sede processuale, la specialità con le sue ripercussioni sull'esercizio del diritto di difesa manifesta tutte le riserve in tema di parità tra le parti nel divieto di prova testimoniale. *In special modo per quei casi in cui la disciplina sostanziale non richiede che i fatti siano documentati oppure possano essere configurati per iscritto, a fronte anche di un ricorso indiscriminato a quelle testimonianze atecniche, frutto del concetto piuttosto elastico di "chiarimenti"*. Sul punto sia consentito rinviare a M. A. ICOLARI, *Specialità del processo tributario e divieto di prova testimoniale*, in *Il Fisco*, n. 41/2000, pp. 12333-12353. Siffatto divieto, non in linea con i principi supremi del

per la mancanza nel nostro sistema di un giudice terzo e a tempo pieno²¹; per altro, per l'assenza di equilibrio con il diritto all'imparzialità e alla parità delle armi²². Per cui è urgente una riforma della giurisdizione tributaria che, tra l'altro, ponga fine alle "difficoltà oggettive di comunicazione tra diversi sistemi processuali"²³, ovvero più in generale a una visione del contenzioso quale giurisdizione di basso profilo. Alla luce di tale constatazione dalla quale trarre spunto per qualche contatto con altri aspetti della legalità al tempo della crisi della legge, occorre dire che tale riforma risulta impellente quando la giurisdizione è sovraccaricata nella sua funzione. In altri termini,

giusto processo, evidenziato dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo del 2006 con la sentenza *Case of Jussila v. Finland*, se in questioni che non coinvolgono sanzioni penali trova un qualche contemperamento nel sistema, dove, invece, non ha ragion d'essere, è proprio nel diritto penale tributario. In merito riferimenti adeguati a motivare tale irragionevolezza, anche in virtù del dibattito sulla natura della sanzione tributaria e sull'interesse pubblico celato dalla ricerca della colpevolezza o dell'innocenza, sono tutte le ipotesi in cui dalla conclusione del processo tributario deriva un impedimento alla celebrazione o prosecuzione di quello penale o dell'esecuzione della pena, in quanto non sempre i fatti con rilevanza tributaria sono documentabili oppure possono essere configurati per iscritto. Al di là di tali fattispecie dove la sussistenza di questo divieto mal si concilia anche con il *ne bis in idem* sostanziale e processuale, per cui non si comprende perché mentre a un imputato per evasione è consentito testimoniare nel processo che lo vede coinvolto, la stessa testimonianza gli è negata nel processo tributario per, ad esempio, contestare l'illiceità di un negozio dissimulato posto a fondamento della pretesa tributaria nei suoi confronti, gli effetti del divieto possono però essere mitigati. Ricorrendo all'interpretazione, infatti, l'esclusione prescritta dall'art. 7 del D.p.r. n. 546 del 1992 è un divieto valido solo per la testimonianza orale da assumere con le garanzie del contraddittorio nel processo, non per le dichiarazioni dei terzi, anche assunte in forma scritta, che gli organi dell'amministrazione in fase extraprocessuale sono autorizzati a richiedere e che concorrono a formare il libero convincimento del giudice, così da ultimo in un filone unanime Cass. Civ., V., 13 settembre 2018, n. 22349. Ciò sulla scorta della previsione dell'istituto sia nel processo civile (a cui l'art. 1 del D.p.r. 546/92 fa espresso riferimento), ex art. 257**bis** c.p.c, sia in quello amministrativo con la novella del 2 luglio del 2010, d.lgs. n. 104, all'art. 63, comma 3, del codice di rito.

²¹Da ultimo sulla carenza d'indipendenza dei giudizi tributari e sul vizio di legittimità degli artt. 1, 2, 3 decreto legislativo n. 545/1992, in riferimento agli artt. 101 e 111 Cost. e per il tramite dell'art. 117 Cost. art. 6 Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, è del 22 agosto scorso l'ordinanza n. 105 della CT provinciale di Novara. Dopo un precedente risolto dalla Cass. civ. ordinanza 20 ottobre 2016, n. 227 per l'impossibilità di scegliere una soluzione tra interpretazioni che non appaiono riallinearsi al dettato costituzionale, ancora una volta torna al suo vaglio il difetto di costituzione del giudice tributario e la violazione di diritti fondamentali dell'uomo. In breve, la questione ruota sia intorno allo *status* economico dei giudici, con una retribuzione determinata dalla stessa Amministrazione parte in causa e soggetta a controllo, sia alla loro imparzialità verso l'esterno.

²²Pur senza l'oblio delle annose questioni che ancora affastellano il contenzioso va sottolineata l'osservanza della soccombenza anche per le spese del giudizio tributario, riducendo in tal modo la discrezionalità del giudice, e l'estensione di tale criterio anche per il giudizio cautelare. In merito, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 278 del 2016 escludendo l'eccesso di delega, aveva già riconosciuto nell'estensione della soccombenza alla fase cautelare la fisiologica attività di completamento, da parte del legislatore delegato, di un processo tributario volto ai parametri della terzietà e a rafforzare la posizione del contribuente. In questo quadro ben vengano sia la soccombenza sulle spese legali, decisa dal giudice tributario, che l'estensione della sua giurisdizione sui danni. Quest'ultima in base all'accezione "ogni altro accessorio" dell'art. 2 del 546/92 comprende pure i casi di lite temeraria. In tal verso in ordine alla tipologia di danno, il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, anche a Sezioni Unite, secondo cui la domanda con la quale il contribuente chieda la condanna dell'Erario al pagamento degli interessi e dell'eventuale maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224 c.c., comma 2, cod. civ., in conseguenza della ritardata restituzione dell'imposta pagata in eccedenza o in relazione ad obbligazioni pecuniarie costituite dai crediti di imposta, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, Cass. Civile V., 12 luglio 2017 n. 5900. Sebbene strumenti non sufficienti a far perdere alla giustizia tributaria il carattere di inferiorità rispetto alle altre giurisdizioni, almeno sin quando non si disporrà un nuovo equilibrio tra la norma in bianco dell'art. 1 del 546/92 e le disposizioni specifiche, è, però, importante evidenziare l'opera di avvicinamento da parte del giudice alle regole processual-civilistiche. E, in particolare, alla ragionevole durata del processo, anche per motivi pragmatici di evitare che due giudizi pronuncino lo stesso risultato, non più solo come criterio ermeneutico bensì nella veste di diritto soggettivo del contribuente.

²³In F. GALLO, *La nuova giustizia tributaria e i doveri del legislatore*, apparso su *ILSole24ore*, 23 giugno 2018

quando determina gli imponibili poiché l’Agenzia ha scelto un metodo di determinazione degli stessi diverso da quello richiesto.

2.2. L’esigenza della parità fra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Proseguendo nell’analisi dei nodi ancora irrisolti della legalità del sistema tributario italiano su cui è forte l’influsso della giurisprudenza, soprattutto costituzionale, meritevoli di attenzione sono i risvolti che rilevano dalla prevalenza del particolarismo della materia nell’interferenza con altri settori del diritto e dalla mancata parità fra le parti. In particolare oggetto di questo paragrafo è l’applicazione degli istituti della prescrizione e della decadenza nel diritto tributario. Applicati in maniera più ampia rispetto a come declinati dal codice civile²⁴, di sovente tale applicazione è fonte di diversità dei diritti accordati alle parti oppure di presunzioni a solo favore dell’Amministrazione Finanziaria. In tale contesto, una fattispecie nella quale l’interesse fiscale diventa elemento idoneo a legittimare deroghe al diritto comune attiene alla possibilità dell’Amministrazione di contestare i propri debiti oltre i termini di decadenza.

Un caso pratico a conferma di quanto appena affermato, ovvero della diversità della posizione dell’Amministrazione che reclama un suo credito da quella in cui la stessa contesta un suo debito, ritenendo solo la prima soggetta a un termine decadenziale, è quello che traspare dalla sentenza della Cassazione a Sezioni Unite del 2016 n. 5069. In tale decisione, infatti, il Supremo giudice applicando l’art. 1442 del codice civile alla fattispecie, in base al quale le azioni sono temporanee, le eccezioni perpetue, contraddistingue la posizione dell’Amministrazione che reclama il suo credito. Nel caso in questione, in realtà, oggetto di censura era il dubbio circa la perentorietà del termine entro il quale l’Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto provvedere alla liquidazione dei crediti d’imposta ed agli effetti connessi al decorso di tale termine. Invero, *ratio* di siffatto brocardo è quella di scongiurare l’ingiustificato arricchimento, evitando in tal modo azioni

²⁴Nella descrizione dei due istituti di matrice civilistica a cui il legislatore tributario riconosce una valenza più ampia rispetto a quella prevista nel codice civile, in dottrina sostiene A. AMATUCCI, *Prescrizione e decadenza in Diritto tributario e Corte Costituzionale*, 50 anni Corte Costituzionale, a cura di Perrone Berliri, Roma, 2006, p. 464, che, “*il diritto tributario ha realizzato un processo di non recezione integrale dal diritto privato della prescrizione e decadenza bensì di qualificazione, attraverso il quale ha adeguato ai propri principi il rapporto tra i due istituti recepiti*”. In dottrina, C. GLENDI, *Prescrizione e decadenza (diritto tributario)*, in *Noviss. Dig. it.*, App. V, Torino, 1984, p. 864, sostiene che “*chi concepisce i rapporti tra fisco e contribuente in termini di obbligazione ex lege tende a privilegiare la figura della prescrizione, relazionandola al momento in cui si forma il presupposto fonte dell’obbligazione medesima; chi, invece, riporta l’obbligazione tributaria all’atto d’imposizione (ovvero con riferimento alla nascita dell’obbligazione tributaria aderisce alla teoria costitutiva piuttosto che a quella dichiarativa, corsivo mio) qualifica di decadenza i termini previsti prima di tale atto e ravvisa la prescrizione solo dopo di esso*”. In precedenza, G. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, p. 295, sulle vicende del credito d’imposta, aveva già sostenuto come nel merito il decorso del termine potesse influire sull’esercizio del potere d’imposizione e sui diritti dei soggetti passivi collegando la distinzione della prescrizione e decadenza alle teorie sulla nascita dell’obbligazione tributaria. Di recente, a sostegno della prevalenza della decadenza nel diritto tributario in quanto tutto il procedimento risulterebbe cadenzato da termini di decadenza v., A. URICCHIO, *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, Santarcangelo di Romagna, 2013, p. 107.

di recupero intentate una volta decorso il termine per contestare l'inesistenza del debito, pur senza aver mai accertato i requisiti della sua sussistenza. A tale scopo, la Corte, riferendosi alla necessità di un tal tipo di accertamento, legato da una pregiudizialità-dipendenza con l'istanza di rimborso, afferma la legittimità della non perentorietà del termine per contestare il debito da parte dell'Agenzia. Per cui sulla domanda di rimborso del contribuente non si ritiene formato il silenzio-rifiuto, neppure quando, richiesto nella dichiarazione annuale, occorre provvedere nei termini per procedere all'accertamento in rettifica. In altri termini, si tratta cioè di provare prima i presupposti alla base del credito d'imposta, nel caso di specie il fine sociale dell'agevolazione e la peculiarità del soggetto che chiede il trattamento fiscale di favore. Ciò poiché in mancanza della loro prova, cosa peraltro riscontrata nel giudizio alla base della sentenza a Sezioni Unite in parola, è la sussistenza stessa del credito d'imposta a essere in dubbio. Al di là della decisione di rinviare ad altro giudice tributario proprio il riscontro dei presupposti del debito dell'Amministrazione, in questa sede è interessante soffermarsi sul dibattito teorico che deriva dalla decisione. Alla luce di ciò, il ragionamento non è tanto incentrato a rimarcare la giurisprudenza oramai concorde sulla non perentorietà del termine, in ossequio sia alla certezza del diritto ed al legittimo affidamento; sia al diritto ad una buona amministrazione (ai sensi dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione per i tributi armonizzati), quanto le ragioni che avrebbero dovuto far confluire l'interesse individuale in quello fiscale, di matrice collettiva²⁵. Pertanto in base a tali considerazioni e allo scopo di evitare che interpretazioni simili della Corte avallino semplificazioni pro-fisco, occorrerà opporre la garanzia dell'imparzialità *ex art. 97 Cost.*, accentuando il ruolo del contribuente nell'attuazione della pretesa. E in una logica che volge a un tal tipo di futuro, oltre a generalizzare il contraddittorio già nella fase procedimentale, visti anche i risvolti che questi potrà assumere sul contrasto all'evasione fiscale, anche di natura internazionale, non sembrano poter ancora resistere i limiti al diritto alla difesa per mezzo dei vincoli all'esperimento della prova testimoniale²⁶. Che il debito tributario per il suo scopo intrinseco necessiti di un impianto di tutela adeguato è oramai

²⁵L'appello a tale articolo è, inoltre, supportato dal dato che il diritto dell'Unione riconosce la possibilità di far valere l'ingiustificato arricchimento esclusivamente nei casi in cui è determinante la decisione della pubblica amministrazione sul rimborso, anche ai fini del termine, e non quando a essere riferimento è il momento dell'esercizio del diritto al rimborso d'imposta da parte di un soggetto passivo. Cfr. Conclusioni Avv. Generale M. CAMPOS SANCHEZ-BORDONA, 26 ottobre 2017, causa c-533/16.

²⁶Mentre si scrive la materia del processo è stata oggetto di una nuova proposta di legge sul giudice tributaria, molto articolata e protesa a modificare le *empasse* derivanti dal fatto che la fase istruttoria non è autonoma né è definito il rapporto tra l'istruttoria procedimentale e quella processuale, rinviando ad ogni singola legge d'imposta la definizione e l'utilizzo dei relativi poteri d'indagine. Ciò, tra l'altro, dipende essenzialmente dalla specialità del suo giudice, rimasta immutata anche dopo che la Corte cost. ha dichiarato l'inammissibilità della questione nell'ordinanza n. 227 del 2016, con inevitabili dubbi sulla sua terzietà e indipendenza; dalla matrice inquisitoria del processo che, in nome della sua celerità avalla ipotesi in cui lo stesso giudice si trova a dover decidere sia sull'ammissibilità di un mezzo di prova sia sulla sua rilevanza ai fini del giudizio.

acclarato, ma ciò deve però avvenire in un'opera di bilanciamento con i diritti del contribuente e senza che tale specialità sovverta, senza adeguata motivazione, l'ordine giuridico e la *ratio* di determinate discipline.

2.3. Diritto tributario e diritto penale: un coordinamento possibile?

Sulla scia delle problematiche che ostacolando l'unicità della materia si riflettono sullo stato di disegualianza nel rapporto con il contribuente rileva la questione mai risolta del coordinamento tra diritto tributario e diritto penale²⁷. Attualmente la materia tributaria da sempre divisa tra il particolarismo e la sua corrispondenza con il bene giuridico da tutelare, è affastellata soprattutto dalle questioni di compatibilità fra doppio binario e norme convenzionali europee sul *ne bis in idem*, nondimeno da quelle in merito alla ragionevolezza della deroga da tale principio. Oltre a una pervasività della giurisprudenza anche se qui rigorosa delle categorie del diritto penale (diversamente dagli altri contesti, infatti, in questo è più difficile per un giudice "creare" la regola giuridica²⁸), il quadro molto confuso tra principi e tipologia di sanzioni da applicare si riverbera sicuramente anche sullo stato del contribuente. In particolare, è facile che la diversità dei mezzi di prova esperibili nei due giudizi comporti uno stato di disegualianza tra i contribuenti nell'esercizio dei diritti fondamentali²⁹.

Parimenti, la situazione di pregiudizio per il contribuente è esacerbata dall'incertezza che regna intorno alla natura giuridica della sanzione tributaria. In tale contesto, la novella del 2015 n. 185 ha profilato una soluzione nel favorire l'avvicinamento fra i due processi, attribuendo rilevanza penale all'estinzione del debito tributario. Nonostante tale riconoscimento, infatti, ancor oggi non è inusuale che tali processi si concludano con accertamenti contrastanti su di un medesimo fatto³⁰.

²⁷Tematica ampiamente analizzata dalla dottrina, in specie v., AA. VV., *Atti del Convegno Diritto tributario e diritto penale*, tenutosi a Bologna il 27/28 novembre 2014, apparsi in *Rass. trib.*, n. 2/2015, pp. 303-545.

²⁸Pur se non figlia solo del nostro tempo, un riferimento utile è la creazione da parte della Corte costituzionale della categoria della prestazione patrimoniale imposta in materia di tariffe telefoniche, sent. n. 72 del 1969. Attualmente, l'analisi della giurisprudenza costituzionale riferisce un'evoluzione omnicomprensiva della nozione di tributo. Al riguardo v., A. FEDELE, *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2018, p. 3.

²⁹Sulla possibilità per il giudice tributario di valutare il materiale probatorio in maniera indipendente da quello penale anche allorquando raccolto in sede diversa, quale prodotto del doppio binario, v., Cass. civ. V, 12 gennaio 2017, n. 573.

³⁰Premessa, infatti, la non rilevanza del giudicato nell'accertamento tributario, ed al contempo le statuizioni tributarie che fungono solo da indizio nel giudizio penale, è facile che si realizzi una diversa quantificazione dell'imposta evasa e, quindi, anche della sanzione applicata, per mezzo del superamento delle soglie di punibilità. Parimenti, è facile anche che l'Amministrazione Finanziaria utilizzi la condanna in seguito al patteggiamento come ammissione di colpa pure rispetto alla prova della fraudolenza di talune operazioni. Sugli aspetti e sull'esigenza di raccordare i diversi iter procedimentali e processuali di diritto tributario e penale, con un'analisi che parte da un'angolazione diversa dalla natura della sanzione tributaria, in dottrina *ex multis*, T. TASSANI, *Confisca e recupero dell'imposta evasa*, in *Rass. trib.*, n. 6/2015, p. 1385.

Allo stesso modo non si può evitare l'uso distorto dello strumento penale solo per aumentare le forme di adesione al *quantum* da pagare da parte del contribuente³¹. Sulla stessa lunghezza d'onda, situazioni in *malam partem* per il contribuente nella determinazione del profitto da confiscare non sono ancora del tutto scongiurate, nonostante la previsione dell'art. 12 *bis* comma 2 del d. lgs. n. 74/2000 sia improntata ad affermare il carattere ripristinatorio della confisca. Ciò, invero, è da ascrivere più all'assenza nel nostro sistema di un limite al *quantum* confiscabile, nel senso della ragionevolezza e proporzionalità con il debito tributario, che al dilemma sull'applicabilità o meno del *ne bis in idem*³². Tutto ciò nonostante il *novum* legislativo leghi la sorte della confisca alla vicenda della pretesa tributaria, pur se nella realtà tale misura risulta poi essere più protesa alla tutela degli interessi finanziari dello Stato, che non a quelli del contribuente³³. Dove, invece, il rispetto del divieto del raddoppio sanzionatorio, ovvero di non essere giudicati due volte per lo stesso fatto, assume contorni di non poco momento, con pregiudizi per il contribuente, è sicuramente nella portata di siffatto principio nel nostro ordinamento. A tal riguardo, va evidenziato come dal confronto tra sentenze interne e quelle delle Alte Corti europee risulti posta in dubbio la valenza della riserva di legge penale. A tale scopo appare fondamentale un intervento del legislatore nazionale teso a coordinare i due processi³⁴, determinando contemporaneamente anche la natura giuridica della sanzione tributaria. Tale conclusione era invero ipotizzabile già dalla lettura combinata delle prime pronunce europee in materia. In particolare, dall'incontro tra la natura sostanzialmente penale di talune misure dopo i criteri *Engel*, (Corte Edu, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976), e la possibilità di derogare al *ne bis in idem* quando nello stato nazionale dovesse mancare l'accertamento di tale natura (Corte di giustizia, *Akergaren c. Hans Åkerberg Fransson*, 26 febbraio 2013). Invero, con siffatto intervento, volto a assicurare la proporzionalità delle misure rispetto all'illecito fiscale commesso³⁵, oltre a porre fine ai disagi del mancato coordinamento tra i due procedimenti autonomi si sarebbe potuto evitare sin anche la nascita della regola giuridica dalla

³¹V., I. CARACCIOLI, *L'etica delle sanzioni penali*, in *Etica fiscale e fisco etico*, in *Periodico uff. ANTI*, n. 2/2015, pp. 67-71.

³²Il principio della proporzionalità della risposta sanzionatoria alla gravità del fatto in un contesto che gli riconosce la possibilità di derogare al principio convenzionale del *ne bis in idem* da ultimo è affermato dalla Cassazione penale, sezione V, con la sentenza n. 45829 del 10 ottobre 2018.

³³Per cui, ad esempio, per evitare di incidere senza ragione il patrimonio del contribuente quando sono intervenuti i modelli cooperativi, oppure c'è un impegno ad adempiere del contribuente, annullata la cartella di pagamento anche la confisca non avrà più alcuna ragion d'essere. In tal senso, Cass. pen. III, 07 settembre 2018, n. 32213.

³⁴In verità non si può sottacere che da tale confronto emerge pure il bisogno di analizzare lo sviluppo del sistema anche alla luce della nozione di "legislatore negativo" di kelseniana memoria.

³⁵La dottrina, dal canto suo, invoca il ritorno all'alternatività, *ex lege* n. 4 del 1929, tra sanzione amministrativa tributaria per gli illeciti meno gravi e penale per quelli più gravi oppure il riservare la sanzione penale ai soli illeciti caratterizzati da fraudolenza. In merito, rispettivamente v., F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, n. 4/2017, p. 915; F. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte Costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee*, in *Rass. trib.*, n. 3/2018, p. 513.

competizione fra giudici, peraltro diversi³⁶. Ed, inoltre, assumendo la forma di corollario della riserva di legge avrebbe impedito pure che tale competizione venisse a tramutarsi in un'azione disgregante dei valori fondanti l'Unione europea, con una sorta di monismo tra ordinamenti all'incontrario³⁷. Del resto è oramai noto che con il trasferimento della sovranità politica alla libera competizione del mercato e il declino del modello riabilitativo della pena anche in materia penal-tributaria si pone l'impellenza della declinazione di un modello che coniughi le istanze di protezione della stabilità finanziaria a quelle di uguaglianza sostanziale.

3. RIFLESSIONI INTORNO ALLA NOZIONE ATTUALE DI TRIBUTO.

Dopo aver ripercorso i problemi legati agli effetti del particolarismo giuridico nel verso dell'esaltazione del *favor fisci* a scapito dell'eguaglianza sostanziale, un ulteriore aspetto dell'indagine è la nozione di tributo e le modifiche che da ultimo lo hanno avvicinato. Premesse le questioni di fondo di tali modifiche, cioè che si sono verificate all'interno del rapporto tra politica e giurisdizione e che richiamano l'esigenza di scegliere tra la tipologia di Stato dedito alla tutela dei diritti proprietari o quella di Stato sussidiario, il tutto si gioca sui suoi presupposti e sulla loro compatibilità con il profilo finanziario, dopo il rilievo da questi assunto negli ultimi anni. La disamina sul tributo, partendo dal dato che esso è impiegato a migliorare le condizioni di vita dei consociati e a rimuovere le imperfezioni del mercato, intende sottolineare il bisogno di superare l'antica diatriba tra il principio del beneficio e quello del sacrificio che da sempre lo connota. Essa, infatti, è causa per un verso della difficoltà a definire i contorni netti della categoria; per altro, di una discussione che è rimasta imbrigliata nell'antagonismo ideologico fra tali due principi senza che essi si siano mai fusi in un'unica nozione, sintesi delle diverse istanze. Ciò, nonostante, già da tempo vi sia in atto, attraverso una "produzione giurisprudenziale *anche* del diritto tributario", una configurazione più ampia di tributo, giustificata prima solo da motivi di giurisdizione, poi, dal cosiddetto "sostanzialismo" economico. Mentre in dottrina è stata già auspicata da tempo una riflessione su questo "tema caldo", che prescindendo dal dover dirimere le questioni in ordine a quale dei due criteri prevalga nelle sue diverse figure, soprattutto in quelle che presentano anche caratteri tipici delle

³⁶Dopo la pronuncia della Consulta n. 43 del 2018 e quella della CEDU n. 6993 del 2018, la valutabilità del raddoppio sanzionatorio, in virtù del doppio binario, e dell'applicazione del principio di progressione al posto di quello di specialità non è più automatica ma rimessa al giudice di merito che caso per caso deve valutare la connessione temporale e materiale tra i due procedimenti. Ciò, invero, è quanto emerso da ultimo dalla Cass. pen., III, 20 novembre 2018 n. 52142, pur se la questione si sarebbe potuta risolvere applicando il principio di consunzione. In merito v., A. PAGLIARO, *Il diritto penale tra norma e società*, Milano, 2009, vol. II. p. 244.

³⁷Sul punto, che il prefigurare l'uso dei controlimiti ponga nuovi interrogativi sul futuro dell'uropeismo giudiziario è espresso anche da M. DONINI, *Lettura critica di Corte Costituzionale n. 115/2018. La determinatezza ante applicationem e il vincolo costituzionale alla prescrizione sostanziale come controlimiti alla regola Taricco*, in *penalecontemporaneo.it*.

entrate di diritto privato. Non è un caso, infatti, se, sinora, l'assenza di una sua precisa statuizione, a causa soprattutto dell'antico conflitto su cosa sia, a Costituzione invariata, la capacità contributiva³⁸, è stata causa della previsione di una serie di prelievi tributari che al loro interno presentano sia i caratteri tipici della contribuzione *ex art. 53 Cost.*, sia la commutatività. Dal canto suo, la dottrina ad oggi prevalente, in tale rapporto dialettico sui confini della fiscalità, ritiene che fissi gli opposti estremi della tassa da un lato e dell'imposta dall'altro, tali fattispecie intermedie si qualificano in base all'utilizzo delle funzioni e dei servizi pubblici. Concetti simili, pur se da alcuni ritenuti non perfettamente sovrapponibili, per quelle fattispecie in cui è difficile stimare il beneficio in termini di consumo pubblico, perché il bene non è divisibile o non lo è facilmente, la loro qualificazione è data da altre componenti della funzione fiscale, quali la loro controllabilità o il collegamento con aspetti che comunque fanno riferimento a interessi collettivi³⁹. Sulla base di tale impostazione, casi concreti sono: la tariffa sulle acque pubbliche, che prevede accanto alla componente commutativa anche quella collegata al sacrificio, in particolare quando realizza politiche pubbliche agevolative⁴⁰; i contributi previdenziali e la loro qualificazione di imposta di scopo, in quanto qui a prevalere sull'utilità diretta per il beneficiario è la componente solidaristica, cioè la correlazione specifica con la prestazione, anche ipotetica, con l'interessato.

Insieme alla dottrina, anche la giurisprudenza, in particolar modo quella costituzionale, si è occupata della questione della mancata corrispondenza tra *nomen* del tributo e sui caratteri fondanti. In merito, con riferimento alla complessità a tracciare limiti ben netti tra l'imposizione tributaria e la corrispettività, un caso emblematico, pur se partito da un difetto di giurisdizione, è rappresentato dalla natura delle somme, dovute dalle società aeroportuali in proporzione al traffico generato,

³⁸Il riferimento è all'antica diatriba tra coloro, la maggioranza, che in dottrina rivedono nel principio di capacità contributiva il limite assoluto all'azione del legislatore e coloro che al contrario sostengono la sua natura di criterio di riparto, per cui lo ritrovano anche nel beneficio in termini di vantaggio rispetto ai consociati che si realizza al di fuori delle situazioni di mercato. Per i primi, sono indici di capacità contributiva solo quelle situazioni economiche certe che implicano la disponibilità dei mezzi sussistenti per poter adempiere. Ciò in quanto la leva fiscale non deve mai oltrepassare il limite della libertà individuale. In dottrina aderiscono a questo pensiero, che tutela essenzialmente i diritti proprietari, considerandoli inscindibili dal contribuente, e la libertà dei singoli, G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2004 p. 313; *Ibidem*, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2011 p. 519. Per coloro che sostengono la tassabilità del vantaggio come elemento di differenziazione allo scopo di assicurare l'eguaglianza sostanziale v., F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, II ed., Bologna, 2011, p. 95. Solo a titolo notiziale, va detto che sulla nozione di capacità contributiva la dottrina annovera anche un'altra teoria, a origine neo svalutativa, in base alla quale essa è una scatola vuota. In merito v., F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario italiano*, Torino, 1970, *passim*.

³⁹Sulla necessità di interpretare in senso più ampio e con limiti meno stringenti il principio di cui all'art. 53 Cost. ai fini della specialità dell'obbligazione tributaria e della delimitazione dei confini tra imposizione e corrispettività, anche se legato a un fondamento che rivede la capacità contributiva metro di giustizia tributaria v., K. TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Il Fisco*, n. 30/96, p. 7204; L. DEL FEDERICO, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, in *Rass. trib.*, n. 6/2013, p. 1222.

⁴⁰Quali la condivisione del costo della struttura generale che va sostenuto in ogni caso, sia per l'ipotetica possibilità di utilizzare il servizio, sia per la migliona che l'immobile riceve dalla sua presenza.

chiamate ad alimentare, in base al comma 1328 dell'art. 1 della l. 27 dicembre 2006, n. 296, il fondo da tale norma istituito per finanziare il servizio antincendi negli aeroporti nazionali oltre alle addizionali comunali sui diritti d'imbarco. Nel caso di specie⁴¹, è stata la Corte costituzionale, nella pronuncia n. 167 del 2018, a risolvere l'annosa questione innescata dal Governo con la legge d'interpretazione autentica con cui, in modo del tutto incoerente, riconosciuta la natura commutativa al prelievo, aveva destinato i relativi emolumenti alla copertura della previdenza del corpo dei vigili del fuoco. Da sempre oggetto di fiscalità generale, quindi di spesa pubblica, per il giudice siffatta destinazione integra uno dei requisiti che delimitano la natura tributaria, al di là della qualificazione che ne offre il legislatore⁴².

Un altro caso dubbio della dimensione tributaria è riscontrabile in materia di tassazione dei rifiuti ove l'elemento ritenuto dirimente dalla Corte è quello della ripartizione del costo. Alla luce di quanto appena affermato un esempio è ravvisabile dall'ordinanza della Cassazione n. 16332/2018, la quale, differentemente dalla TIA 1, qualifica la nuova Tariffa di smaltimento rifiuti (TIA 2) un corrispettivo privatistico per la prevalenza della natura contrattuale sul dato d'atto d'autorità della legge che lo prevede, a cui si aggiungerebbe poi anche l'Iva, per la presenza dei requisiti essenziali per l'assoggettamento. Siffatta qualificazione di entrata di diritto privato appare, almeno in prima *facie*, in netto contrasto con la giurisprudenza europea⁴³, nonostante sia avallata dall'individuazione del fatto generatore del tributo nella produzione di rifiuti, dunque dall'effettiva fruizione del servizio, e dalla base imponibile nella quantità e qualità dei rifiuti prodotti.

⁴¹In precedenza vi era stato l'intervento della Cass. Un. 28 dicembre 2016 n. 27074.

⁴²Alla luce di ciò scontata è l'illegittimità di tale legge per violazione della ragionevolezza e della coerenza con i principi che governano l'ordinamento tributario. Per dovere di completezza, in una vicenda che nasce dalla lamentata violazione del giudice naturale, le altre due caratteristiche che contraddistinguono la fattispecie tributaria nella fattispecie sono: la disciplina legale che deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione che non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico. Nel caso di specie, infatti, la contribuzione è connessa a un presupposto economico, essendo ancorata e parametrata al volume del traffico aereo generato e quindi al fatturato realizzato, indice di capacità contributiva, e sussiste il nesso con la spesa pubblica, poiché, il citato art. 1, comma 1328, della legge n. 296 del 2006 prevedeva che le somme versate dalle società aeroportuali fossero utilizzate per compensare la riduzione della spesa statale per il pagamento del servizio antincendi negli aeroporti, e il successivo art. 4, comma 3-bis, del d.l. n. 185 del 2008 ha destinato tali somme al pagamento di indennità salariali integrative previste in favore di tutti i vigili del fuoco (e non solo di quelli che prestano servizio negli aeroporti).

⁴³In particolare con quella che sulla base dell'art. 13 della Direttiva Iva muove dall'assunto che gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi ai fini del tributo per le attività svolte o per le operazioni effettuate in quanto pubbliche autorità. Alla luce di ciò in via di principio sono attività rilevanti ai fini Iva quelle svolte da detti enti nell'ambito del regime giuridico loro proprio; mentre le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati sono escluse. Se a livello teorico tale distinzione appare chiara, nel merito, però, non lo è affatto, in quanto il legislatore, stabilendo solo che è soggetto passivo all'atto della cessione di beni e della prestazione di servizi non chiarisce quando un ente di diritto pubblico agisce come soggetto passivo privato. In merito da ultimo v., Conclusioni Avvocato Generale *Kokott*, presentate il 19 aprile 2018, CGE, C-140/2017, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej c. Gmina Ryjevo*.

Recentemente, invece, sempre in tema di dubbia dimensione della nozione di tributo il Consiglio di Stato, decidendo su un caso concernente l'imposta di soggiorno, ha imposto la deroga del vincolo di destinazione, sancendo la legittimità del suo impiego per finanziare i servizi pubblici locali⁴⁴.

Nella descrizione, dopo aver sottolineato le problematiche di fondo che dominano da sempre lo scenario fiscale ovvero la non perfetta linea di demarcazione tra fiscalità e contrattualità a seconda se il servizio pubblico è indivisibile oppure non divisibile⁴⁵, punto nodale è quello di modulare la nozione di tributo in base a un concetto di capacità contributiva che assicuri l'eguaglianza sostanziale. In questo discorso sul bisogno di ripensare alle categorie generali di tributo e di capacità contributiva, senza entrare nel merito di come essa debba essere realizzata, a causa di un acceso dibattito in dottrina⁴⁶, è importante sottolineare come l'unica via, al momento percorribile, resti quella della sinergia tra tributo e utilizzo razionale della spesa pubblica. Al contrario, se si promuove solo l'espansione o la riduzione di uno dei due a discapito dell'altro, la diversità delle condizioni di partenza che ne consegue comporterà da un lato, l'aumento delle diseguaglianze; dall'altro la presenza di privilegi che contestualmente falsano il valore del merito e dell'iniziativa individuale, per cui essi non sono più la diretta conseguenza di un ordine sociale giusto. Non a caso, senza questa sinergia che però presuppone un accordo tra le diverse ideologie sul contenuto della capacità contributiva e sulla necessità di adeguare il tributo alle nuove fonti di ricchezza, figlie dell'economia moderna, il legislatore si ritrova in ogni occasione a dover operare giudizi di valore che finiscono per aiutare fiscalmente alcune categorie, attraverso agevolazioni, e contestualmente punirne altre, con aggravii.

Inoltre, tale utilizzo della funzione fiscale aggrava ancor di più lo stato delle diseguaglianze allorquando sul bilanciamento del finanziamento tra diritti proprietari e diritti fondamentali della persona prevale il rispetto dei parametri economici europei⁴⁷.

Non è un caso se queste mancanze sommate all'immobilismo del processo integrativo europeo generano una concentrazione solo sulla razionalizzazione della spesa pubblica, al di là del

⁴⁴C.d.S., V, 23 novembre 2018, n. 6644.

⁴⁵La problematica di non corrispondenza del *nomen juris* del prelievo con le sue prerogative non è figlia del nostro tempo. In argomento, si riportano in questa sede le antiche questioni in tema di imposta in abbonamento o sulle assicurazioni, per le quali si rimanda a F. GALLO, *Sulla incostituzionalità di alcune imposte c.d. in abbonamento*, in *Riv. dir. fin.*, n. 2/1971 p. 209; *Ibidem*, *A proposito di uno studio sulle assicurazioni*, in *Riv. dir. fin. scien. fin.*, n. 1/1966, p. 199.

⁴⁶Vedi *supra* nota 38.

⁴⁷Ciò nonostante sia la Corte Edu (23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society e Yorkshire Building Society c. Regno Unito*), sia il nostro giudice delle leggi (sent. n. 303 del 2011) abbiano rivendicato il potere degli Stati, quindi del legislatore, di risolvere i conflitti tra principi generali e altri principi costituzionali, ribadendo che non basta il perseguimento, dichiarato o occultato dietro l'enunciazione di altre finalità, di un interesse economico dello Stato.

dato inconfutabile che quando inefficiente essa sicuramente va ridotta. Al contrario, un tentativo di soluzione, nonostante il tenore della formulazione dell'art. 81 Cost., non può non rinvenirsi nel coordinamento fiscale tra i diversi livelli di governo e nel superare quel vincolo disposto dal suo comma 6. In particolare, esso risiede nel sancire a livello europeo la flessibilità per gli investimenti e nella successiva riqualificazione delle scelte legislative a livello nazionale. Così facendo, infatti, oltre a porre un argine alla “crisi fiscale dello Stato sociale” che stiamo vivendo sotto il profilo sia dell'eccesso della spesa, che della carenza delle entrate⁴⁸, si eviterebbe anche la supplenza della Corte come decisore politico. A tal riguardo va rimarcato, oltre alla difficoltà da parte del giudice costituzionale di interpretare i valori costituzionali in gioco, come oramai consuetudinariamente si assista a un loro bilanciamento che a volte è a favore della tutela piena dei diritti sociali e del principio di uguaglianza, a volte, a favore del principio - limitativo di tali valori - del pareggio/equilibrio di bilancio⁴⁹.

4. CONCLUSIONI

A conclusione di questa riflessione che potremmo racchiudere sotto l'ombrello tematico della crisi dell'eguaglianza tributaria e dei suoi profili problematici, prima sotto il versante del rapporto tra contribuente e fisco, per quelle relative alla nozione di tributo e alla sua funzione una soluzione auspicabile, profilata in precedenza, affonda le sue radici nella riqualificazione della spesa pubblica. Come già detto, tale riqualificazione effettuata non per rientrare nei vincoli economici posti dall'equilibrio di bilancio, ma solo quando tale spesa è eccessiva e inefficiente, riduce anche la pressione fiscale, specie se accompagnata dal recupero dell'evasione. D'accordo sulla bontà di tale conclusione, la sua realizzazione risente in concreto, o meglio è resa particolarmente difficile dalla mancanza di un coordinamento fiscale europeo, non meno importante di quello di quello interno fra i diversi livelli di governo presenti. Tenuto conto delle peculiarità nazionali e della relativa sovranità tributaria che insieme allontanano la costruzione di un soggetto politico europeo, in tale ambito un duro scoglio alla necessità di dover bilanciare i diritti proprietari con i diritti sociali

⁴⁸Sul punto insiste R. BIN, *Diritto civile e diritto di cittadinanza: una omologazione al ribasso?*, in *Diritti civili ed economici in tempi di crisi*, Congresso Internazionale di Stresa, 13-14 maggio 2005, Milano, 2006, p. 94.

⁴⁹Significativi, al riguardo, i casi delle pronunce n. 10 e n. 70 del 2015 (sulla *Robin Tax* e sulla perequazione pensionistica) nelle quali la Corte costituzionale, non mantenendo la stessa linea interpretativa, si è esposta alle critiche di chi dopo la sentenza n. 173 del 2016 ha affermato che l'equilibrio di bilancio “non deve diventare un automatico lasciar passare del libero arbitrio”. E di quanti nella regolazione degli effetti temporali della pronuncia di accoglimento, invocavano una nuova legge tributaria con effetti retroattivi, o, in subordine, il ricorso a quell'armamentario della Corte a limite con la sfera politica. In tal verso, per la *Robin tax* si è passati dal suggerire additive di principio a vere sostituzioni d'imposta, seppur con il dubbio di compatibilità con l'art. 23 Cost. della normativa che deriva dal taglio.

è rappresentato dall'unificazione dei criteri distributivi fiscali che incidono la proprietà⁵⁰. Sotto il versante del collegamento con l'autonomia e l'esercizio della potestà tributaria locale, invece, con riferimento all'assetto federalista che si vuole implementare si registra un evidente stato d'incertezza sulle forme che esso dovrà assumere. In particolare, se tale federalismo dovrà essere collaborativo, per il tramite dei valori che connotano la tradizione storico-costituzionale, differenziato per competizione⁵¹, oppure espressione del contemperamento tra le due opposte versioni.

Al riguardo, premesso che una differenziazione è sana quando non viola l'integrazione, cioè non accentua il divario economico tra i vari territori né produce separazioni, un federalismo competitivo, così come quello prefigurato attraverso delle intese in Italia, è da desiderarsi solo in presenza di condizioni di partenza davvero eguali. Nonostante i segnali contrari, attraverso i tentativi di alcune delle regioni più ricche di rivendicare più autonomia⁵², questa mancata scelta (di quale tipologia di federalismo attuare), insieme all'avvento del *Fiscal compact*, nella realtà ha generato un atteggiamento del legislatore altalenante, ora indirizzato al coordinamento con la potestà tributaria locale, ora più accentrato e diretto al centralismo. In questa situazione d'incertezza, il giudice delle leggi dopo, una lunga stagione dedicata a reperire la legittimità dei presupposti del federalismo, al fine di favorire il rapporto diretto tra chi amministra e chi è amministrato, ha mutato radicalmente approccio considerando il coordinamento finanziario una materia esclusiva statale. Ciò in ragione di un mancato sistema di finanziamento mai interamente coordinato con il riparto

⁵⁰In tale discorso, un'apertura alla valorizzazione dei diritti sociali funzionalizzando la proprietà e, quindi, il mercato alla loro attuazione s'intravede nella giurisprudenza del Tribunale federale tedesco sulla previsione dei limiti massimi del prelievo, ripresi inizialmente dalla Costituzione di *Weimar* (art. 164 sulla tassazione massima del ceto medio), e poi nell'attuale art. 14 *GG* ove tali limitazioni risulterebbero bilanciate con la tutela dei beni comuni. Per cui, se per un verso, dalle fonti europee sembra che il legislatore fiscale interno, nondimeno quello europeo, incontri molti ostacoli a limitare i diritti proprietari con tributi volti al finanziamento di quelli sociali; dall'altro, però, non v'è alcuna preclusione a realizzare una simmetria perfetta tra le due tipologie di diritti. Ciò, invero, è possibile ricorrendo sia a prelievi calibrati oltre sull'ampliamento delle basi imponibili, rilette in termini di reddito o di patrimonio anche quando immateriali, sia a prelievi che stimano le differenziazioni tra i soggetti che derivano dalle "capacitazioni" colpendo, quando monetizzabili, le situazioni di vantaggio. Anche se in quest'ultimo caso è richiesta una modifica costituzionale, in quanto senza a operare la comparazione e le fonti di differenziazione resterebbe di nuovo solo il giudice costituzionale.

⁵¹Anche se studi accorsati in materia dimostrano come l'avvento dell'autonomia sia stata sempre molto temuto per le possibili conseguenze sull'ordine democratico costituito e, quindi, avversata sin dai tempi dell'Assemblea Costituente. In merito v., S. STAIANO, *Costituzione italiana: l'art. 5*, in (a cura di) P. COSTA, M. SALVATI, *Costituzione italiana: i principi fondamentali*, Roma, 2017, *passim*.

⁵²Al riguardo è da sottolineare il tentativo ultimo delle regioni Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna di rivendicare maggiore autonomia attraverso un'intesa, a seguito dell'esito referendario del 22 ottobre scorso, trasmesso al Ministro per gli affari regionali che ha illustrato i contenuti di tali intese al Consiglio dei Ministri il precedente 14 febbraio 2019 per sottoporli alla firma. In particolare, le Regioni coinvolte, anche se nel frattempo anche hanno intrapreso questo percorso, in base al comma 3 dell'art 116 Cost., hanno chiesto maggiore autonomia. Nel silenzio della definizione dei livelli essenziali, le prime hanno richiesto il trasferimento di risorse in relazione al fabbisogno *standard*. Quest'ultimo invero verrebbe calcolato non solo sulla base delle esigenze e dei bisogni della popolazione regionale, bensì anche del gettito fiscale. Ed è proprio con riferimento a quest'ultimo punto che non possono scongiurarsi in futuro discriminazioni nell'accesso e nel godimento dei diritti sociali e delle prestazioni erogate in base alla regione dove si risiede.

di funzioni, per cui di sovente il loro esercizio e gli oneri finanziari, da un lato, non corrispondono alla disponibilità delle risorse dall'altro, sia in termini di potestà impositiva che di altri meccanismi di finanziamento. Aggravato dalle politiche di austerità, la mancata scelta del legislatore di come realizzare il finanziamento delle funzioni locali per l'assenza dei principi fondamentali del coordinamento lascia spazio a pronunce costituzionali, la n. 13/2015, nella quale in modo pressoché dubbio si arriva addirittura ad azzardare che tali principi il legislatore possa ricavarli dalle leggi di dettaglio. Invero, sullo stato incerto sia del coordinamento europeo che del federalismo differenziato incidono inoltre, per un verso, la spinta nazionalista che da ultimo si sta imponendo sullo scenario politico, rivendicando la protezione esclusiva dei propri interessi nazionali; per altro, il dato che l'autonomia tributaria sinora non ha mai trovato completa attuazione.

Il tema, molto ampio e suggestivo, richiederebbe invero ulteriori approfondimenti, anche se la scelta di affrontare soltanto taluni aspetti problematici del rapporto tra potestà impositiva, mercato e bisogno di uguaglianza è stata fondata soprattutto dalla necessità del ripristino del valore della Costituzione materiale⁵³, e con esso del bisogno, da parte del legislatore, di bilanciare l'equilibrio finanziario alla protezione sociale.

⁵³Sulla Costituzione materiale come penetrazione tra l'accezione formale e quella materiale si ricorda la nota opera di C. MORTATI, *La Costituzione in senso materiale*, del 1940, ripresa, fra gli altri, da C. PINELLI, *Costituzione formale-Costituzione materiale*, in Dizionario di Storia, 2010, reperibile dal sito www.Treccani.it