

Andrea Carinci - Thomas Tassani
(a cura di)

I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

PRINCIPI, TUTELE E MODELLI DI DIFESA

M. Basilavecchia - G. Bizioli - C. Buccico - A. Carinci
A. Cissello - L. del Federico - D. Deotto - V. Ficari
S. Fiorentino - A. Marcheselli - G. Melis - F. Montanari
M.C. Pierro - F. Pistolesi - G. Porcaro - F. Randazzo - P. Rossi
T. Tassani - M. Trivellin - F. Tundo - A. Vicini Ronchetti

Sezione non inclusa

INTRODUZIONE

Il presente volume ha un obiettivo ambizioso: ricercare, catalogare, interpretare e comprendere i diritti che possono essere riconosciuti al contribuente nell'interlocuzione con le autorità fiscali.

Vengono all'attenzione diritti assolutamente eterogenei per genesi, fonti e funzione, che però coprono tutti le possibili fasi e vicende in cui si articola il fenomeno tributario. Dai diritti che debbono reputarsi immanenti all'azione amministrativa (come il diritto che discende dal principio di proporzionalità, dalla non discriminazione o dalla buona amministrazione) ai diritti che investono le dinamiche di determinazione del tributo (il diritto al giusto tributo, il divieto di doppia imposizione ed il diritto all'irretroattività del prelievo), passando per i diritti che promanano dalla previsione di regimi di vantaggio (diritti ai crediti di imposta e alle agevolazioni fiscali), fino ai diritti che incidono sull'attuazione concreta del prelievo, ossia i diritti che impattano sul procedimento amministrativo (come il diritto al contraddittorio, il diritto alla motivazione o il diritto al silenzio) e sul processo (il diritto al giusto processo).

Tutto questo, con il fine ultimo di delineare, per detti diritti, modelli e strumenti di tutela a favore del contribuente. Scopo dell'opera è così quello di offrire uno strumento utile a presidiare e tutelare le ragioni del contribuente, cercando di valorizzare tutti i diritti che allo stesso sono riconosciuti dal complesso di fonti che compongono il nostro assetto istituzionale.

Trattare di diritti del contribuente potrebbe però ingenerare fraintendimenti.

È infatti nota la tradizionale contrapposizione tra teorie dichiarative e teorie costitutive e, con essa, tra i fautori della configurabilità di soli diritti soggettivi nell'attuazione del tributo ed i sostenitori dell'esistenza di soli interessi legittimi ⁽¹⁾. Una contrapposizione che appare assolutamente dirimente, soprattutto per le implicazioni che essa può avere nella ricostruzione

⁽¹⁾ La letteratura, sul punto, è vastissima. Senza pretesa di completezza, si veda A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, Milano, pag. 197; P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario*, Milano, 1996, pag. 109; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pag. 185; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 172; G. MELIS, *Lezioni di Diritto tributario*, Torino, 2018, pag. 242.

di vari aspetti del fenomeno fiscale, dall'accertamento al processo. Si tratta, tuttavia, di una contrapposizione che, ai nostri fini, non assume particolare interesse.

Con il presente lavoro si è voluto operare una ricognizione dei diritti del contribuente concepiti, però, in una dimensione essenzialmente funzionale. Si parla cioè qui di tali diritti senza, in realtà, voler qualificare esattamente le situazioni giuridiche coinvolte ⁽²⁾. L'intenzione infatti è, piuttosto, quella di ricercare situazioni di vantaggio, ossia posizioni di vanto, di aspettativa e/o di pretesa da parte del contribuente, che siano suscettibili di tutela; tutto questo, indipendentemente dalla circostanza che dette situazioni individuino posizioni assolute oppure meramente strumentali ⁽³⁾.

Del resto, rispetto alle multiformi ipotesi in cui sembra possibile parlare di diritti del contribuente, appare sovente difficile stabilire se si tratta propriamente di un diritto o di un interesse legittimo. Questo, per l'assorbente ragione che risulta assai complesso stabilire se il riconoscimento di una situazione di vantaggio per il contribuente sia rivolto alla salvaguardia di un dato assetto in termini assoluti piuttosto che alla conformazione dell'azione amministrativa con un determinato modello. In ogni caso, non è più possibile comprendere esattamente la situazione corrispondente della parte pubblica; individuare, cioè, la situazione passiva in cui versa la parte pubblica a corollario di quella attiva del contribuente, al di là di possibili effetti che la salvaguardia di detta posizione può esprimere sulla azione ovvero sugli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Se, per esempio, a fronte di un diritto al rimborso è certamente configurabile un'obbligazione in capo alla parte pubblica, a fronte di un diritto ad una motivazione dell'atto impositivo è, al più, ipotizzabile un obbligo conformativo. Qui, insomma, appare più evidente la ricostruzione della situazione attiva del contribuente in termini strumentali rispetto alla giusta conformazione dell'azione pubblica. Fermo restando che il diritto alla trasparenza, intellegibilità e verificabilità dell'azione amministrativa appare un diritto che trova un riconoscimento anche in termini assoluti dall'art. 97 Cost.

⁽²⁾ Se può essere condiviso quanto affermato da De Mita, per cui « chi ha realizzato un fatto tributario, manifestazione di capacità contributiva definita dalla legge, è titolare davanti al giudice... di un "vero e proprio diritto soggettivo" » (E. DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pag. 43), appare però innegabile che le situazioni tutelabili in capo al contribuente non si possono esaurire nell'obbligazione d'imposta. Per cui è chiaro che i diritti del contribuente debbono essere intesi, almeno in questa sede, in senso atecnico e, tendenzialmente, omnicomprensivo.

⁽³⁾ Cfr. T. MARTINES, *Diritto Costituzionale*, Milano, 1997, pag. 143.

Tutto questo per dire che, in ultima analisi, appare difficile affermare una struttura unitaria, una conformazione uniforme, delle posizioni tutelabili del contribuente, come diritti oppure come interessi.

La formula “diritti del contribuente” non vuole quindi esprimere, in questa sede, alcuna presa di posizione rispetto al dibattito innanzi evocato. Questo non per ignavia, ma solo perché si rischierebbe di perdere di vista l’obiettivo del lavoro.

Scopo dell’opera è solamente quello di svolgere una ricognizione delle predette posizioni, del loro peso e della loro funzione, nonché di indagare come tutelarle e con quali risultati. Ciò, prendendo in specifica considerazione le fonti di questi diritti e segnatamente quelle che, per portata valoriale e tenuta assiologica, si pongono come origine primaria di tali diritti.

In una simile prospettiva, appare maggiormente funzionale valorizzare una concezione del rapporto tra singolo e parte pubblica quale rapporto giuridico complesso ⁽⁴⁾, in termini sia oggettivi sia soggettivi. Rapporto giuridico complesso cui sono riconducibili una pluralità di situazioni attive e passive, del contribuente come dell’ente impositore.

Si tratta di diverse situazioni giuridiche che interessano i vari momenti e le differenti vicende in cui si articola il rapporto, ancorché non solo e non sempre connesse all’obbligazione tributaria.

In questa visione, la dimensione del rapporto giuridico d’imposta si rivela necessariamente come plurale, sia per quanto riguarda la natura delle situazioni giuridiche sia con riferimento alla tipologia di fonti che riconoscono e tutelano dette situazioni. Si compone così un prisma nel quale la posizione del singolo di fronte allo Stato finisce per assumere una indubbia valenza ordinamentale. Una valenza che consente di affermare che il diritto del contribuente alla “giusta imposta” risulta compiutamente espresso dalla valutazione globale di simili posizioni giuridiche, di ognuna e di tutte nel loro insieme.

Andrea Carinci e Thomas Tassani

Termine estratto capitolo

Parte Prima
IL RUOLO DELLE FONTI

CAPITOLO 1

IL SISTEMA MULTILIVELLO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE, TRA PLURALITÀ DI FONTI E MOLTEPLICITÀ DEI MODELLI DI TUTELA

di *Andrea Carinci*

SOMMARIO: 1. I diritti del contribuente tra regole e principi. — 2. Forme e modelli di tutela dei diritti. — 3. Lo Statuto dei diritti del contribuente, tra diritti di buona legislazione e diritti di buona amministrazione. — 3.1. I diritti di buona legislazione. — 3.2. I diritti di buona amministrazione. — 3.3. Il ruolo dello Statuto. — 4. La tutela del contribuente nella Costituzione. — 4.1. L'interpretazione costituzionalmente orientata. — 4.2. Il giudizio incidentale di costituzionalità. — 4.2.1. Le condizioni per il ricorso incidentale: l'esistenza di un giudizio innanzi ad un'autorità giudiziaria. — 4.2.2. (*Segue*) La rilevanza. — 4.2.3. (*Segue*) La non manifesta infondatezza. — 4.2.4. (*Segue*) L'impossibilità di un'interpretazione adeguatrice. — 4.2.5. L'atto di promovimento. — 4.2.6. La procedura. — 4.2.7. Tipi di pronunce ed effetti. — 5. Il diritto eurounitario come strumento di affermazione di diritti per il contribuente. — 5.1. Il diritto dell'Unione europea alla prova dei suoi confini. — 5.2. La tutela dei diritti del contribuente nel diritto dell'Unione europea. — 5.3. L'interpretazione conforme. — 5.4. Il rinvio pregiudiziale. — 5.4.1. Le condizioni. — 5.4.2. La procedura. — 5.4.3. Gli effetti. — 5.4.4. La doppia pregiudizialità. — 6. La CEDU e i diritti del contribuente. — 6.1. Gli strumenti di tutela dei diritti enunciati dalla CEDU. — 6.2. Il ricorso innanzi alla Corte EDU. — 6.2.1. La procedura. — 6.2.2. Gli esiti. — 6.3. L'invocazione diretta della Convenzione in ambito nazionale. — 7. L'assetto multilivello dei principi come sfida e come opportunità nella difesa del contribuente.

1. I diritti del contribuente tra regole e principi.

I diritti del contribuente vanno ricercati nelle norme. Concepiti come situazioni giuridicamente tutelabili, ossia come pretese ed aspettative di tutela giuridica, occorre che i diritti si compendino in situazioni selezionate, qualificate e definite da norme giuridiche. Il problema è che le norme, che individuano e definiscono i diritti del contribuente, possono assumere consistenza differente.

In linea generale, le norme che compongono un sistema ordinamentale

possono essere di due tipi: principi e regole ⁽¹⁾. Principi e regole che hanno, evidentemente, una diversa tenuta ed operatività. Mentre la regola definisce e puntualizza uno specifico trattamento, con un meccanismo di tipo sillogistico (se A, allora B) ⁽²⁾, il principio, quale norma, tende ad avere un ruolo più mediato, operando con funzione di indirizzo, condizionando la legittimità delle regole. Il principio può inoltre fungere da criterio ermeneutico ovvero assumere funzione integrativa per colmare lacune (art. 12 delle Preleggi) ⁽³⁾. Così, mentre il principio ha bisogno della regola ⁽⁴⁾, ogni regola che disciplina un diritto postula il suo principio ⁽⁵⁾.

Ecco allora che i diritti (anche del contribuente) debbono trovare fondamento in un principio ⁽⁶⁾, che ne deve attestare l'esistenza evocandone (anche implicitamente) la tutela. Il fatto che i diritti trovino riconoscimento in regole precise, che ne dettano i caratteri, ne definiscono i limiti e ne approntano in modo puntuale la tutela ⁽⁷⁾, non deve trarre in inganno, in quanto in ogni caso il diritto deve trovare, a monte, fondamento in un principio ⁽⁸⁾. In un principio, cioè, che incorporando i valori, i sentimenti di

(1) Cfr. R. GUASTINI, *Principi di diritto*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., Aggiornamento, VI, Milano, 2011, pag. 686, cui si rinvia anche per la distinzione tra regole e principi; sulla portata normativa dei principi, cfr. anche F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, 1991, pag. 3; S. BARTOLE, *Principi generali del diritto. a) Diritto costituzionale*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, pag. 517.

(2) R. GUASTINI, *Principi di diritto*, cit., pag. 686.

(3) F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, cit., pag. 3; G. ALPA, *I principi generali*, Milano, 2006, pag. 17.

(4) Osserva che « tutti i principi... non sono direttamente applicabili, abbisognando della mediazione, rispetto alla fattispecie, costituita dalla precisa norma che se ne ricava », F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, cit., pag. 8.

(5) S. BARTOLE, *Principi generali del diritto. a) Diritto costituzionale*, cit., pag. 518.

(6) « I principi generali sono quegli enunciati esprimenti un contenuto normativo con un forte nucleo valoriale, capace di andare oltre la mera, seppur costante, reiterazione dello specifico ordito normativo risultante dalla formulazione riassuntiva che è invece propria della regola generale »; A. MASSERA, *I principi generali*, *Dir. amm.*, 2017, pag. 428.

(7) Sulla differenza tra regole e principi cfr. G. PINO, *Problemi del diritto "per principi"*, in F. SORRENTINO-G. PINO, *Le fonti in generale e l'interpretazione*, Torino, 2021, pag. 346; cfr. anche G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 305, che puntualmente osserva come « l'individuazione dei principi non costituisca un giudizio di fatto, bensì un giudizio derivante da una valutazione ».

(8) Come rileva A. CARRATTA, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il "giusto processo" per la tutela*, in *La tutela del diritto*, a cura di P. BIANCIA-C. CALIFANO-L. DEL FEDERICO, D. D'AMICO, Padova, 2011, pag. 111.

Parte Seconda
I PRINCIPI OLTRE LE REGOLE

CAPITOLO 2

IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀdi *Clelia Buccico*

SOMMARIO: 1. Introduzione. Il principio di proporzionalità a livello europeo. — 2. L'operare della proporzionalità nel diritto tributario nazionale: cenni. — 3. Gli effetti del canone sul potere di autotutela dell'amministrazione. — 3.1. (*Segue*) La peculiare autotutela in ambito tributario: proporzionalità ed altri elementi. — 4. La proporzionalità e le sanzioni. — 4.1. (*Segue*) La verifica della proporzionalità. — 4.2. (*Segue*) La giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione. — 5. La riforma delle sanzioni amministrative tributarie. — 5.1. (*Segue*) Il principio di proporzionalità nel sistema sanzionatorio amministrativo. — 6. Il mancato intervento della riforma sulla riferibilità esclusiva della sanzione agli enti con personalità giuridica.

1. Introduzione. Il principio di proporzionalità a livello europeo.

Il principio di proporzionalità ha un'ampia portata essendo, al contempo, espressivo della potestà pubblica, una regola applicativa incidente sulle attività e sulle decisioni della pubblica amministrazione oltre che, in via interpretativa, sulla funzione giurisdizionale.

Esso si pone, in effetti, quale "limite", qualificando lo stato di diritto sì da tendere allo svolgimento del potere pubblico in un senso non arbitrario e ciò ogni qual volta sia in gioco il sacrificio di interessi "altri" rispetto a quello assunto come prevalente mediante "ponderazioni" e "misurazioni" eque e ragionevoli, vevoli non solo a livello nazionale per gli ampi richiami al canone operati dalle Corti europee.

Sul versante sovranazionale, più nello specifico, l'art. 5 TUE ("principio di attribuzione") prevede, al comma 4, il « contenuto » e la « forma » dell'azione unionale seguendo la proporzionalità.

La norma richiede, infatti, agli Stati membri di applicarla per conseguire, « conformemente » al riferibile protocollo n. 2 ⁽¹⁾, entrato in vigore il 1° gennaio 2009 con il Trattato di Lisbona (e rivolto anche alla sussidiarietà), gli obiettivi perseguiti dai Trattati. Pertanto, le "intromissioni" del diritto UE

(1) Cfr. 12008M/PRO/02 (nella versione consolidata del TUE).

nei diritti interni (se non indispensabili oppure oltremodo penalizzanti, arbitrariamente), le finalità riconosciute come d'interesse generale, nonché la necessità di protezione dei diritti e delle libertà altrui, devono essere rifuggite con l'operare trasversale, appunto, della proporzionalità, "frenando", sia pur in modo circoscritto, le modalità di esercizio delle competenze europee ⁽²⁾ in base a quanto previsto nell'art. 52, § 1, CEDU.

In una lettura in senso procedurale il principio costituisce, altresì, un “riferimento” rispetto alla tipologia di atto da adottare *ex art.* 296 TFUE. Ne consegue che le istituzioni, in mancanza di indicazioni nella disciplina primaria, individuano le fattispecie concrete ove tale principio deve intervenire.

Il postulato esplica i suoi effetti anche rispetto alla sanzione al danno erariale e alla gravità del comportamento, distinguendo tra errore e intento fraudolento, nonostante l'assenza di norme di irrogazione di sanzioni specifiche ⁽³⁾.

Il “valore” proporzionalità è stato reputato, peraltro e quantomeno per taluni casi, come avente natura sovra-costituzionale, nel senso di essere “primordiale” e “onnipresente” nell’interpretazione e applicazione della Convenzione ⁽⁴⁾.

Quanto alle sue origini, notoriamente, esse vanno rintracciate nell'ordinamento giuridico tedesco ⁽⁵⁾, principalmente nel diritto penale e nelle

(2) I giudici di Lussemburgo, cui compete la verifica di legittimità degli atti normativi e dei provvedimenti amministrativi UE per garantire l'equilibrio tra poteri, limitano, difatti, le proprie censure ai casi di errore manifesto, sviamento di potere o travalicamento del margine discrezionale accordato. Cfr. CGUE, *Germania c. Parlamento e Consiglio*, 13 maggio 1997, causa C-233/94. Per approfondimenti, tra i molti autori, si rinvia a M.C. CERCIELLO, *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999, pag. 40 e ss.; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, 8° ed., Padova, 2012, pag. 94 e ss.; F. MERUSI, *La legalità amministrativa. Altri sentieri interrotti*, Bologna, 2012, pag. 115; L. AZOULAI (a cura di), *The Question of Competence in the European Union*, Oxford, 2014, *passim*; A. TIZZANO, *Trattati dell'Unione europea*, 2° ed., Milano, 2014, *passim*; J. P. JACQUÉ, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 8° ed., Padova, 2014, pag. 9 e ss.; P. CRAIG-G. DE BÚRCA, *EU Law. Text, Cases and Materials*, 6° ed., Oxford, 2015, pag. 73 e ss.

(3) Cfr. A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2013, pag. 578.

(5) Cfr. G. SCACCIA, *Il controllo di proporzionalità della legge in Germania*, in *Annuario di diritto tedesco*, Roma, 2004, pag. 379 e ss. Id., *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti costituzionali tedesche*, in *Annuario di diritto tedesco*, 2007, pag. 111, ove segnala che la nozione di

CAPITOLO 3

**IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE
NELL'UNIONE EUROPEA**di *Gianluigi Bizioli*

SOMMARIO: 1. Delineazione dei contenuti. — 2. Le libertà fondamentali e la specialità tributaria. — 3. I molti volti della discriminazione in base alla nazionalità. — 3.1. La sovrapposizione fra libertà di stabilimento e libera circolazione dei capitali. — 3.2. L'ambito della comparazione. — 3.3. Disparità, discriminazione diretta e discriminazione indiretta. Nozioni in cerca di definizione. — 4. Le cause di giustificazione. — 4.1. L'esigenza di garantire l'effettività della riscossione. — 4.2. L'abuso del diritto. — 4.3. La ripartizione bilanciata della potestà impositiva. — 5. Conclusioni.

1. Delineazione dei contenuti.

Fin dalla sua fondazione, la Comunità Economica Europea riconosceva fra i principi fondanti della nuova esperienza politica il “mercato comune” e, alle fondamenta di tale mercato, sia le libertà economiche di circolazione dei fattori produttivi, sia il divieto di distorsioni alla concorrenza. In particolare, per un verso, il mercato comune costituiva lo strumento per realizzare “uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano” (art. 2 del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea – “TCEE”) e, per altro verso, le libertà economiche dovevano intendersi come le radici del mercato comune ⁽¹⁾.

Questa originaria costruzione, frutto di una precisa idea politica ⁽²⁾ ed

⁽¹⁾ La Parte II del TCEE, che contiene la disciplina delle libertà economiche, è rubricata “[f]ondamenti della Comunità”.

⁽²⁾ L'elaborazione politica più prossima si trova nella dichiarazione di R. Schuman del 9 maggio 1950, da cui si estrae uno dei passaggi più significativi: “[l]a mise en commun des productions de charbon et d'acier assurera immédiatement l'établissement de bases communes de développement économique, première étape de la Fédération européenne, et changera le destin de ces régions longtemps vouées à la fabrication des armes de guerre dont elles ont été les plus

economica ⁽³⁾, trova conferma nel successivo processo di integrazione europea, sebbene in un contesto giuridico (ma soprattutto storico e sociale) parzialmente mutato. All'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea ("TUE"), infatti, si (ri)afferma che "[l]'Unione instaura un mercato interno", da intendersi quale "spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati" (art. 26, § 2, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea – "TFUE"). In questa nuova struttura giuridica, il mercato interno s'affianca al, e s'inserisce nel, processo di costruzione dell'Unione Economica e Monetaria ("UEM"), che non coinvolge solo l'attività di regolamentazione delle forze del mercato, bensì anche i più profondi meccanismi decisionali della politica statale.

Gli elementi costitutivi o, in termini matematici, i comuni denominatori, del mercato interno sono il riconoscimento ai soggetti privati dei *diritti di libertà* (originariamente limitati alla sola sfera economica) e l'eguaglianza. I primi si connotano per la libertà d'intrapresa economica e di concorrenza nel senso più ampio, il cui rispetto preclude la stipula di accordi fra imprese volti a "pregiudicare il commercio tra Stati membri" (art. 101, § 1, TFUE) e gli aiuti di Stato che favoriscano "talune imprese o talune produzioni" (art. 107, § 1, TFUE), ma anche quali diritti di movimento o di circolazione (originariamente per finalità economiche e commerciali e quindi riconducibili al "*market access*") ⁽⁴⁾. Diversamente, l'eguaglianza si traduce nel divieto di "ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità" (art. 18 TFUE e art. 21, § 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'UE) ⁽⁵⁾.

constantes victimes. (...) Par la mise en commun de productions de base et l'institution d'une Haute Autorité nouvelle, dont les décisions lieront la France, l'Allemagne et les pays qui y adhéreront, cette proposition réalisera les premières assises concrètes d'une Fédération européenne indispensable à la préservation de la paix".

⁽³⁾ W. MOLLE, *The Economics of European Integration. Theory, Practice, Policy*, London-New York, 2006, Part 2.

⁽⁴⁾ Evidenzia P.J. WATTEL, *General EU Law Concepts and Tax Law*, in P.J. WATTEL, O. MARRES and H. VERMUELEN (Eds.), *Terra/Wattel – European Tax Law. I. General Topics and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn, 2019, pag. 39 (a pag. 61) che "[s]ince the introduction of the right of residence (...), which is not connected to any economic activity, the use of the term 'market' is not entirely adequate any more for the free movement of individuals and should maybe be replaced for 'jurisdiction' or 'territory', or simply deleted".

⁽⁵⁾ Non appare irrilevante osservare che la Carta dei diritti fondamentali dell'UE ha solennemente affermato, all'art. 20, che "[t]utte le persone sono uguali davanti alla legge" e ha esteso il divieto di discriminazione a "qualsiasi forma" (art. 21, § 1). Nonostante tale evoluzione, in ragione del cd. *acquis communautaire* e, probabilmente, dei limiti all'ambito di applicazione imposti dall'art. 51 della medesima Carta, l'incidenza in materia fiscale del principio di eguaglianza e del generale principio di non discriminazione è decisamente ridotta

Limitando l'oggetto dell'indagine alle sole libertà fondamentali — il divieto di aiuti di Stato, seppur riconducibile al canone dell'eguaglianza, imporrebbe un'analisi che travalica il principio di non discriminazione —, a queste sono dunque astrattamente riconducibili due differenti norme ed effetti: la libertà di circolazione senza ostacoli nel mercato interno ("*market access*") e il divieto di trattamento discriminatorio in ragione della nazionalità ("*equality*").

Dopo aver tracciato una breve distinzione fra le due norme e avere evidenziato la difficile applicazione in materia tributaria del *market access test* (§ 2), il successivo paragrafo sarà dedicato all'analisi della comparabilità e, soprattutto, al concetto di discriminazione. La parte finale dell'indagine è dedicata alle cause di giustificazione, la cui evoluzione è fortemente sintomatica della trasformazione del mercato interno (§ 4). Nel § 5 saranno sviluppate alcune conclusioni.

2. Le libertà fondamentali e la specialità tributaria.

Come si è già anticipato *supra*, il mercato unico è icasticamente definito dall'art. 26, § 2, TFUE quale "spazio di libertà" che poggia sulla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, ossia sulle libertà fondamentali. Queste disposizioni possono essere intese conferire ai destinatari, in primo luogo, il diritto di circolare per finalità economiche nel territorio dell'Unione e, in termini negativi, il divieto degli Stati membri di istituire ostacoli a tale circolazione. Più precisamente, le libertà fondamentali garantiscono che i prodotti possano essere esportati e importati senza restrizioni, che le persone possano trasferirsi fuori dal territorio d'origine (e rientrarvi) senza ostacoli, che possano prestare servizi e trasferire capitali in altri Stati membri (e anche Paesi terzi) senza barriere. In questa accezione, le libertà fondamentali si configurano quale diritto a struttura binaria, composto dal titolare del diritto e dallo spazio giuridico di libertà assicurato dalla norma (o, per converso, dalla posizione giuridica garantita dalla norma).

In secondo luogo, le libertà fondamentali esprimono altresì un divieto di discriminazione (o di restrizione) in ragione della nazionalità dei prodotti, delle persone, dei servizi o dei capitali che si applica sia in ingresso (*inbound situations*), sia in uscita (*outbound situations*). In questo senso, non solo i

(P. PISTONE, *The EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation*, in P.J. WATTEL, O. MARRES and H. VERMUELEN (Eds.), Terra/Wattel – European Tax Law. I. General Topics and Direct Taxation, *cit.*, pag. 153 (a pag. 168-169) ipotizza una qualche rilevanza per vietare le cd. *reverse discrimination* e nel settore degli aiuti di Stato).

prodotti stranieri, i soggetti stranieri e i capitali stranieri non possono essere oggetto di trattamento sfavorevole rispetto alle situazioni puramente interne, ma i prodotti nazionali, i cittadini e le imprese situati in uno Stato membro e i capitali nazionali non devono essere ostacolati a lasciare il territorio d'origine. La struttura di queste norme è ternaria, nel senso che coinvolge, oltre al soggetto titolare e all'oggetto della discriminazione, anche un *tertium comparationis* assimilabile alla fattispecie protetta ⁽⁶⁾.

Una sintesi giurisprudenziale di questa sistemazione teorica si trova nella causa C-110/05, ove la Corte di Giustizia, in composizione "Grande", osserva che: "[o]ccorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, ogni normativa commerciale degli Stati membri idonea ad ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari deve essere considerata come una misura d'effetto equivalente a restrizioni quantitative ai sensi dell'art. 28 CE (...). Sempre da giurisprudenza costante risulta che l'art. 28 CE riflette l'obbligo di rispettare i principi di non discriminazione e di mutuo riconoscimento dei prodotti legalmente fabbricati e commercializzati in altri Stati membri e di assicurare, altresì, ai prodotti comunitari libero accesso ai mercati nazionali" ⁽⁷⁾.

Queste considerazioni trovano applicazione a prescindere dell'evidenza che la formulazione letterale delle libertà fondamentali è differente e, soprattutto, che il contesto normativo in cui queste operano segna una netta cesura fra la libera circolazione delle merci, da un lato, e le altre libertà, dall'altro lato.

⁽⁶⁾ La duplicità delle norme che compongono le libertà fondamentali è ampiamente evidenziata in dottrina. Fra gli studiosi di diritto dell'Unione Europea, si veda, per tutti, C. BARNARD, *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford, 2019, pag. 23 ss.: "[i]n the early days of the EU, the key principle was non-discrimination. In more recent years the Court has developed the more intrusive 'market access' or 'restrictions' test to remove barriers to free movement"; per la materia tributaria, fra gli altri, M. LEHNER, *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty*, in EC Tax Rev., 2000, pag. 5 (a pag. 9): "[i]n this interpretation, the extension of an approach which had been framed purely in terms of equality rights is close to a liberty rights ruling"; A. CORDEWENER, *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in F. VANISTENDAEL (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006, pag. 1 (a pag. 26): "[i]n contrast to the remarks made above regarding the structure of the nondiscrimination component, the fundamental freedoms' non-restriction component must be understood as a 'Right to freedom' (Freiheitsrecht)" e P.J. WATTEL, *General EU Law Concepts and Tax Law*, cit., pag. 61: "[t]he four freedoms (...) encompass two basic rights: a right of cross-border circulation (market access, including the freedom to leave the State of departure unhindered) and a right of non-discrimination on grounds of nationality or origin on the market (market access)".

CAPITOLO 4

LA BUONA AMMINISTRAZIONE

di *Maria Pierro*

SOMMARIO: 1. L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e il diritto ad una buona amministrazione. — 2. Ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e del principio di buona amministrazione nell'ordinamento tributario nazionale. — 3. Il diritto/principio ad una buona amministrazione e la garanzia del contraddittorio preventivo nell'ordinamento tributario europeo e domestico. — 4. Il diritto/principio ad una buona amministrazione e il diritto di accesso agli atti nell'ordinamento tributario europeo e domestico. — 4.1. Il diritto di accesso europeo e la giurisprudenza della Corte di Giustizia. — 4.2. Il diritto di accesso agli atti nell'ordinamento nazionale tributario e l'orientamento della giurisprudenza amministrativa. — 5. Il diritto/principio ad una buona amministrazione e l'obbligo di motivazione della decisione dell'Amministrazione nell'ordinamento tributario europeo e domestico. — 6. Applicazione del diritto/principio ad una buona amministrazione nell'ordinamento tributario nazionale. Considerazioni conclusive.

1. L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e il diritto ad una buona amministrazione.

“Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare: il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio; il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. Ogni individuo ha diritto al risarcimento da parte della Comunità dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri.” (art. 41 CDFUE)

Il “diritto ad una buona amministrazione” — ossia il diritto di ogni consociato a che l'Amministrazione agisca in modo imparziale e in tempi ragionevoli per giungere ad una “giusta decisione” — è disciplinato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), nota

come Costituzione o Carta di Nizza e recepita nel Trattato di Lisbona ⁽¹⁾ con effetto vincolate per tutti gli Stati europei ⁽²⁾ dal 1° dicembre 2009. La disposizione ha elevato il principio di buona amministrazione — elaborato dalla Corte di Giustizia ⁽³⁾ sulla base delle indicazioni comuni provenienti dalle Costituzioni dei Paesi dell'Unione — a diritto delle “persone” che entrano in contatto con il potere pubblico, e ha codificato i diritti e gli obblighi del “giusto procedimento”.

Il diritto al contraddittorio, il diritto di accesso agli atti e l'obbligo di motivazione delle decisioni dell'Amministrazione individuano infatti le garanzie poste a tutela dei privati che entrano in contatto con la parte pubblica, nonché le regole di condotta che devono essere osservate dalle parti del rapporto nelle relazioni che le vedono coinvolte.

La buona amministrazione da indicazione di valore programmatico ⁽⁴⁾ è diventata quindi oggetto di veri e propri diritti soggettivi (*ex parte civis*), vincolanti per le istituzioni, gli organi e gli organismi dell'Unione e, si ritiene (seppure la Corte di Giustizia non sia d'accordo, come si dirà a breve), anche per gli Stati membri nell'attuazione del diritto dell'Unione ⁽⁵⁾, che devono

⁽¹⁾ Il Trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007 e ratificato dai 27 Stati membri il 3 novembre 2009, ha modificato il TUE e il Trattato che istituisce la Comunità europea (TCE). Oggi sono vigenti il TUE (Trattato sull'Unione Europea) e il TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione).

⁽²⁾ La Carta dei diritti fondamentali dell'UE ha rango di diritto primario ed è vincolante per tutti gli Stati europei. L'art. 6 del Trattato di Lisbona, in base a quanto disposto dall'art. 6 TUE, opera un rinvio alla Carta come fonte esterna al Trattato, ma comunque interna al sistema, e le attribuisce “lo stesso valore giuridico”. Sul punto M.P. CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, IV ed., 2011, pag. 50, il quale ritiene che “l'aver collocato la Carta dei diritti fondamentali in uno specifico allegato al TUE esalta la Carta quale *Bill of Rights* europeo”. Conf. J. ZILLER, *Il nuovo Trattato europeo*, Bologna, 2007, pag. 133.

⁽³⁾ A. ADINOLFI, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli stati membri*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994, pag. 521 e ss.; A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, pag. 237 e ss.

⁽⁴⁾ Cfr. S. CASSESE, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in <http://www.irpa.eu/wp-content/uploads/2011/05/Diritto-alla-buona-amministrazione-barcellona-27-marzo.pdf>, pag. 7.

⁽⁵⁾ Cfr. A. BARBERA, *La carta dei diritti: per un dialogo fra la Corte italiana e la Corte di giustizia*, in *Riv. AIC*, 2017, 4, § 2, per il quale le disposizioni della CDFUE devono essere applicate anche dagli Stati europei in relazione al diritto dell'Unione. La Corte cost. ha sempre “optato per la massima espansione della CDFUE, sia evocandone la forza diretta, sia mettendo in relazione il parametro nazionale con quello europeo e più volte con la Convenzione dei diritti”. Per invocare “la Carta dei diritti UE... occorre, dunque, che la fattispecie oggetto di legislazione interna... sia disciplinata dal diritto europeo — in quanto inerente ad atti dell'Unione, ad atti e comportamenti nazionali che danno attuazione al diritto dell'Unione... e non già da sole norme nazionali prive di ogni legame con tale diritto” (Corte cost., sent. n.

essere rispettati (art. 51 CDFUE) ⁽⁶⁾ allorché l'amministrato decida di richiederne l'applicazione a difesa della sua posizione giuridica soggettiva. ⁽⁷⁾ Il diritto ad una buona amministrazione garantisce forme di tutela più efficaci di quelle assicurate dal principio di buona amministrazione. Il principio, infatti, se invocato da "ogni persona" — fisica (e non solo i cittadini dell'Unione) ⁽⁸⁾ e/o giuridica ⁽⁹⁾ — deve essere osservato "ai fini dell'interpretazione e del controllo di legalità di detti atti" ⁽¹⁰⁾, ma non può essere azionato dal destinatario della decisione in sede giurisdizionale.

L'art. 41 contiene un'enunciazione esemplificativa ⁽¹¹⁾ delle garanzie procedurali previste a tutela dell'amministrato; la norma dispone infatti che il diritto di ogni persona "al trattamento imparziale ed equo ⁽¹²⁾ ed entro

63/2016). Da ciò consegue che il giudice nazionale, al fine di consentire il cd. "effetto utile", ha comunque l'obbligo di tentare una interpretazione "conforme al diritto comunitario", ancorché lo stesso non sia direttamente applicabile; si veda anche R. CONTI, *L'uso fatto della Carta dei diritti dell'Unione da parte della Corte di Cassazione*, in *Consulta OnLine*, 2016, pag. 79 e ss., in particolare pag. 89 e ss.

⁽⁶⁾ L'art. 51, comma 1, CDFUE, secondo cpv., dispone che le Istituzioni, gli Organi e gli Organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure gli Stati membri, esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione, "rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto dei limiti delle competenze conferite all'Unione nei Trattati".

⁽⁷⁾ Nelle spiegazioni relative alla CDFUE, *Portata e interpretazione dei principi dei diritti della carta dei diritti fondamentali* (2007/C 303/02), l'art. 52 dispone che "i diritti soggettivi sono rispettati, mentre i principi sono osservati" e possono essere invocati (art. 51, comma 1, CDFUE) "dinanzi a un giudice solo ai fini dell'interpretazione del controllo di legalità di detti atti".

⁽⁸⁾ Cfr. D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, pag. 822; si veda anche F. SANTINI, *Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, in *Giur. it.*, 2002, pag. 1792 e ss.

⁽⁹⁾ D.U. GALETTA, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2010, pag. 3, § 4.

⁽¹⁰⁾ Art. 52, comma 5, "Portata e interpretazione dei principi e dei diritti" della Carta dei diritti fondamentali, integrato dalle Spiegazioni (2007/C 303/02).

⁽¹¹⁾ Per tutti D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali*, cit., pag. 823.

⁽¹²⁾ Sull'equità si veda D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della carta dei diritti UE)*, in AA.VV., M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, pag. 4, la quale ritiene che l'art. 41 CDFUE si riferisce a quella procedurale "poiché essa implica, per potersi realizzare, che l'Amministrazione procedente offra al cittadino tutte quelle garanzie di contraddittorio, difesa, accesso ai documenti, motivazione delle decisioni, ecc., che sono elencate nel successivo comma 2 dell'art. 41 medesimo". Contra G. VANZ, *Il diritto ad una buona amministrazione e la proporzionalità e la ragionevolezza dell'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in

un termine ragionevole” delle questioni che lo riguardano ne “comprende in particolare” altri — tra i quali vi sono quello di difesa da esercitare in sede di contraddittorio procedimentale, di accesso al proprio fascicolo e di motivazione degli atti — che ne rivelano il contenuto fondamentale senza tuttavia esaurirlo, potendo lo stesso essere integrato da ulteriori situazioni giuridiche soggettive che ne presuppongono o ne costituiscono il corollario.

Il diritto ad una buona amministrazione ha dunque una portata certa ma, si ritiene, più limitata ⁽¹³⁾ rispetto a quella del principio di origine pretoria il quale, rispetto al primo, di regola, potrebbe compendiare in sé garanzie ulteriori rispetto a quelle attualmente codificate che, nondimeno, senza ricorrere alla procedura di revisione dei Trattati richiesta per le disposizioni di rango primario, possono essere “modificate” dalla giurisprudenza della Corte ed evolversi nel tempo in senso migliorativo o peggiorativo (non lo si può escludere) per l'amministrato ⁽¹⁴⁾.

Le garanzie del giusto procedimento poste a presidio dell'adozione di “una buona decisione” sono dunque assicurate sia dalla applicazione del diritto ad una buona amministrazione, sia del principio di buona amministrazione che può intervenire con funzione integrativa, o di supplenza, allorché non risulti applicabile il diritto ad una buona amministrazione.

2. Ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e del principio di buona amministrazione nell'ordinamento tributario nazionale.

Le considerazioni svolte impongono di individuare l'ambito di applicazione dell'art. 41 CDFUE il quale, come tutte le altre disposizioni della

AA.VV., M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., pag. 189 e ss., che, recependo le indicazioni di A. ZITO, *Il « diritto ad una buona amministrazione » nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, pag. 435, ritiene invece che l'art. 41 faccia riferimento ad una “equità proporzionale” strettamente connessa ai principi di giustizia e di uguaglianza.

⁽¹³⁾ L'art. 41 CEDU limita il “diritto ad essere ascoltati” ai soli casi in cui l'Amministrazione possa adottare un provvedimento limitativo o restrittivo della sfera giuridica del suo destinatario, mentre la giurisprudenza ritiene che tale facoltà debba essere estesa a tutti i procedimenti amministrativi, e quindi anche a quelli che danno luogo ad un provvedimento di carattere autorizzatorio. Sul punto S. CASSESE, *op. cit.*, pag. 4; TRIMARCHI-F. BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, diretto da M.P. CHITI-G. GRECO e coordinato da G.F. CARTEI-D.U. GALETTA, I, Milano, 2007, pag. 50.

⁽¹⁴⁾ D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, diretto da M.P. CHITI-G. GRECO e coordinato da G.F. CARTEI-D.U. GALETTA, I, Milano, 2007, pag. 50.

CAPITOLO 5

**L'“IMPRONTA” DELLA BUONA FEDE
(IN ALCUNE RECENTI DECISIONI DELLA SUPREMA
CORTE DI CASSAZIONE)**

di Mauro Trivellin

SOMMARIO: 1. Dai piccoli precedenti di merito alle Sezioni unite della Cassazione: il viaggio della buona fede in funzione integrativa e correttiva. — 2. La buona fede e la sua attitudine a calibrare gli effetti a seconda degli interessi in concreto lesi. La duttilità della buona fede e l'efficacia della sua forza mite. — 3. Verso una sistemazione del *revirement* su atti di fissazione del rapporto tributario? I cippi posti su un cammino accidentato. — 4. La buona fede conferma la sua valenza interpretativa per la ricostruzione sistematica degli istituti e insiste nel riposizionare l'equilibrio tra forme e procedure, da un lato, e obbligazione tributaria, dall'altro, depotenziando le prime per far prevalere la sostanza. — 5. La *Compliance* come nuovo orizzonte della buona fede, ove essa diviene parametro principale di attuazione del rapporto. Prime spontanee conferme di un modello capace di inarrestabile energia espansiva. — 6. Una brevissima conclusione: questa volta il diritto tributario ha mostrato una lungimiranza trascinatrice.

1. Dai piccoli precedenti di merito alle Sezioni unite della Cassazione: il viaggio della buona fede in funzione integrativa e correttiva.

Gutta cavat lapidem. Può essere questo un proverbio che ben si addice alla lenta opera della buona fede quale clausola generale capace di modificare nel profondo le dinamiche dell'attuazione del rapporto tributario. L'immagine è doppiamente evocativa sia perché descrive il suo vigore paziente, sia perché rappresenta la sua essenza, quella di un lavoro fatto di minute e specifiche vicende ⁽¹⁾, ognuna diversa, ognuna da studiare nelle sue peculiarità, ma tutte collaboranti ad un esito convergente che permette la categorizzazione della valenza rimediale del principio.

⁽¹⁾ (...) vicende che la Dottrina non cessa di sorvegliare: cfr. M. LOGOZZO, *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”?*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, pag. 2325 ss.; V. FICARI, *Gli “interessi” pretensivi del contribuente: dagli “strumenti” di collaborazione e partecipazione alle “definizioni consensuali”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, n. 1, pag. 59 ss.

Ne è un esempio una questione che, solo apparentemente celata oltre l'ordito delle regole positive che disciplinano il nucleo dell'azione autoritativa dell'Agenzia delle Entrate, vale a dire i poteri istruttori, evidenzia come il ruolo del principio codificato dall'art. 10 della l. n. 212/2000 possa divenire parametro attorno a cui costruire la relazione tra contribuente ed amministrazione in snodi chiave in cui la sfera privata e quella dell'agire pubblico entrano in contatto.

Il tema è quello, molto delicato, della collaborazione del contribuente all'azione di controllo, aspetto che tocca più generali profili cui non è estranea neppure la protezione dei diritti fondamentali, quale ad es. quello a non auto-incriminarsi ⁽²⁾.

Diverso tempo fa, una pronuncia su un caso apparentemente piccolo era apparsa nitidamente come una di quelle occasioni in cui la buona fede si era mostrata capace di fornire una soluzione di giustizia mediante una delle sue più tipiche potenzialità: quella, in particolare, identificabile come integrativa, consistente nell'attitudine a porsi come fonte di doveri su di essa poggianti, conformi a *standard* di correttezza, in grado di completare le regole che l'amministrazione è tenuta a rispettare nella sua azione. Nella specifica evenienza, oggetto dell'attenzione della Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna ⁽³⁾ era una dichiarazione asseritamente auto-incriminante per il contribuente, dallo stesso resa sulla base di una "domanda suggestiva", formulata dal militare della Guardia di Finanza incaricato di assumere informazioni. Nella pronuncia veniva assegnata rilevanza alle modalità concrete di esercizio del potere di indagine che, pur non frontalmente in contrasto con alcuna norma positiva, accentuando la dimensione autoritativa, aveva generato un "ambiente relazionale" di soggezione, così inducendo il contribuente ad ammissioni pregiudizievoli, invece di assisterlo affinché le dichiarazioni rese a verbale fossero corrispondenti alla sua reale intenzione ⁽⁴⁾. Pur se la pronuncia non lo esplicitava in modo nitido, essa

⁽²⁾ A. MARCHESELLI, *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria (spunti critici a margine di Corte cost. n. 84/2021)*, in *Consulta online*, 2021, fasc. 2, pag. 530 ss.

⁽³⁾ Si tratta di CTP Ravenna, Sez. II, 28 novembre 2001, n. 129, leggibile in il fisco 2002, n. 8, fasc. 1, pag. 2738, con nota di L. BELLINI, *La portata probatoria delle dichiarazioni rese alla luce dello statuto del contribuente*. Per il commento alla decisione mi permetto di rinviare a M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nell'ordinamento tributario*, Milano, 2009, pag. 138 ss.

⁽⁴⁾ (...) dovere, questo che già allora la Dottrina ricollegava al principio di buona fede: cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *I principi di affidamento e buona fede*, in AA.VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. UCKMAR-F. TUNDO, Piacenza, 2005, pag. 47 ss., nonché in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, pag. 501 ss.

sembrava sottendere il riconoscimento di questo dovere di protezione dell'interesse privato, il quale non emerge dall'esame della trama delle norme positive, ma deriva dagli *standard* di condotta corretta, i quali sono chiamati ad integrare le regole che l'Amministrazione deve osservare. E quando ciò non accade, *regula iuris* e *regula ex fide bona* entrano in conflitto e se lo stretto diritto autorizzerebbe a legittimare l'impiego della prova acquisita, la buona fede opera in chiave correttiva, riportando la fattispecie alla giustizia del caso concreto ed adattando il rimedio in modo da sterilizzare quella condotta scorretta, fornendo la risposta allo scopo più mirata e più proporzionata, nello specifico consistente nella non utilizzabilità delle dichiarazioni auto-accusatorie, ancorchè per così dire "spontanee". In questa vicenda, che abbiamo definito piccola e che è ormai lontana negli anni ⁽⁵⁾, ci sono, ad avviso di chi scrive, semi che hanno portato frutto in talune recenti decisioni della Suprema Corte di Cassazione.

Si può considerare, al proposito, la questione decisa dalle Sezioni Unite, con la sentenza n. 3182 del 2022, in materia di regimi autorizzatori prescritti per l'apertura di buste, borse o plichi. Il tema su cui la Corte è stata chiamata a pronunciarsi riguardava la rilevanza della spontaneità del soggetto passivo, in funzione del vaglio dei requisiti di legittimità dell'acquisizione istruttoria in difetto delle apposite autorizzazioni ed in mancanza dell'informativa circa i diritti del contribuente sottoposto a verifica. A prescindere dai profili più strettamente interpretativi, sviluppati nella sentenza con particolare riguardo alla rilevanza della coattività nella ricostruzione del pertinente regime, ciò che colpisce è l'attenzione con cui la Suprema Corte delinea la condotta spontanea del contribuente, quella, cioè, idonea a consentire il superamento degli sbarramenti normativi posti in funzione del bilanciamento tra potere impositivo e diritti e garanzie del privato. Va premesso, per verità, che la Corte non esplicita mai il richiamo alla buona fede e tuttavia la decisione ci appare tra le più significative in argomento per la particolare attenzione dedicata alla relazione concreta tra funzionari procedenti e soggetto passivo. Non appare, in quest'ottica, casuale che i Giudici richi amino la sentenza

⁽⁵⁾ Problemi non troppo dissimili emergono, però, anche in altri ben più recenti precedenti di merito, questioni definite dalla Dottrina "perle giuridiche" nascoste nelle pieghe delle decisioni. Cfr. CTP Reggio Emilia, 19 gennaio 2017, n. 38 e CTR Emilia Romagna, 3 febbraio 2020, n. 663. Nel caso, la violazione della buona fede, con riguardo all'acquisizione istruttoria, era dedotta dall'invito a presentarsi personalmente, senza informare del diritto a farsi assistere da un legale, e dalla formulazione di domande "a bruciapelo" già predisposte in anticipo: cfr. A MARCHESELLI, *Indagini tributarie "a trabocchetto" e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttore e utilizzabilità della prova*, in *Riv. dir. trib. on-line*, 29 giugno 2020.

della Cass. n. 17576/2002, vero *leading case* in tema di buona fede, mostrando, così, di muoversi nell'orizzonte concettuale che la contempla.

Ebbene, nella recente pronuncia in esame, al fine di delineare i requisiti della ridetta spontaneità, si invitano i Giudici di merito a svolgere, nell'ambito dei poteri valutativi ad essi riservati, un attento esame delle circostanze in cui l'assenso è stato fornito, al fine di riconoscere e sanzionare i casi nei quali la disponibilità del contribuente si è manifestata in un contesto caratterizzato da "coazioni implicite e ambientali, indotte cioè dalle modalità, utilizzate dai verificatori per la richiesta di apertura". Non sono, dunque, rilevanti soltanto le distorsioni che manifestano una disfunzione patologica dell'azione impositiva quale si estrinseca, ad es., nella violenza o minaccia, ma anche quelle condotte pratiche dei funzionari che si situano, per così dire, nella "dimensione relazionale", in quella sfera sottratta al governo delle norme positive e, tuttavia, capace di incidere sul comportamento di controparte nel contesto di un rapporto caratterizzato dalla dialettica potere-soggezione. E ciò che colpisce è che la sfumatura impressa a quella relazione può avere effetti altrettanto travolgenti di quelli riconosciuti alla violazione frontale di una norma autorizzante l'esercizio del potere in sé. E qui si annida, mi sembra, il *proprium* della buona fede tanto nella sua potente valenza integrativa, quanto nella sua attitudine più precipuamente correttiva. Sotto il primo profilo (valenza integrativa), colpisce come i poteri istruttori e le regole di acquisizione delle prove siano, per così dire, completati da quei doveri di comportamento attento, vigile, cooperativo, di protezione che si riconoscono negli *standard* di correttezza, come espressione del più ampio principio di solidarietà. Un tanto significa che gli organi di controllo sono chiamati ad una doppia responsabilità, perché la legittimità dell'azione del soggetto pubblico, dei cui interessi essi stessi si fanno attuatori, si sviluppa in una dimensione complessa di legalità, quella delle regole positivamente stabilite e quella degli *standard* o, per dire in modo più diretto, di quei comportamenti onesti che ci si attende, in un certo contesto, da un buon amministratore, che immette nell'esercizio dell'azione amministrativa i valori del "buon padre di famiglia". Se ne deduce, in stretta connessione, muovendosi nel solco delle conclusioni ritraibili dalla stessa argomentazione della Suprema Corte, la possibile valenza correttiva della buona fede (che la proietta nel quadro dell'*exceptio doli generalis*), perché pare di intendere che, laddove il comportamento del funzionario abbia ingenerato quell'implicita "coazione ambientale" che i Giudici di legittimità stigmatizzano, l'assenza di violazione delle prescrizioni normative positive non basta a rendere legittima l'acquisizione dell'atto. Termine estratto capitolo conflitto tra *regula iuris* e

Parte Terza
I DIRITTI NELLA DETERMINAZIONE
DELL'IMPOSTA

CAPITOLO 6

I DIRITTI AL GIUSTO TRIBUTO

di *Francesco Tundo*

SOMMARIO: 1. Premessa: frammentazione disciplinare e sistema debole. — 2. Il ripristino della “legalità smarrita”. — 3. La ragionevolezza come il filo di Arianna. — 4. Il sindacato della discrezionalità legislativa. — 5. La volontà sovrana del legislatore e un caso di non irragionevolezza. — 6. Presupposto economico e struttura dell’imposta. — 7. La collocazione eccentrica della prospettiva sostanzialista. — 8. Ulteriori implicazioni (a margine) della coerenza tra struttura e presupposto economico. — 9. La rilevanza del carattere strutturale “imprescindibile”. — 10. Una nuova prospettiva funzionale per il principio di inerenza. — 11. L’estraneità del giudizio di economicità al novero dei connotati strutturali. — 12. Un sistema refrattario ai valori eterodeterminati.

1. Premessa: frammentazione disciplinare e sistema debole.

I diritti del contribuente sono stati oggetto di studio in via prevalente con riferimento alla fase di attuazione del prelievo. Una spinta determinante alla loro affermazione è indubbiamente ascrivibile allo Statuto ⁽¹⁾; tuttavia quest’ultimo, nel tempo, ha rivelato una certa fragilità e ha preso forma un disallineamento tra l’enunciazione dei principi e la loro concreta applicazione e, così, un quadro piuttosto frammentario, solo in parte colmato dalla giurisprudenza ⁽²⁾. Un contributo decisivo ai fini della elaborazione dei diritti del contribuente è stato indubbiamente quello degli studiosi che prima, in una fase pionieristica, hanno posto le basi per la nascita stessa dello Statuto — e qui il pensiero grato non può che andare al prof. Gianni Marongiu — e poi hanno concorso a conferirgli maggior corpo, indirizzando la giurisprudenza, che però ha avuto e continua ad avere non poche esitazioni. Ad ogni buon conto, allo stato attuale siamo dinanzi ad una frammentazione legislativa che non giova alla certezza del diritto e ... dei diritti. Il che è ancora più evidente se guardiamo, oltre il perimetro della fase attuativa, al diritto tributario sostanziale.

⁽¹⁾ L. 27 luglio 2000, n. 212.

⁽²⁾ Al riguardo sia consentito fare rinvio a F. TUNDO, *La difesa del contribuente nel procedimento tributario: il diritto vivente*, in *I Quaderni ODCEC*, Bologna, 2019, pag. 5.

Il tema che mi accingo ad affrontare sconta la grave crisi del sistema fiscale che è carente, anzitutto, del necessario “coordinamento organico tra i vari strumenti dell'imposizione” (3). Il diritto tributario è ormai un diritto dell'emergenza, dei micro-aggiustamenti disciplinari, delle misure parcellizzate: una miriade di tessere di un mosaico del quale si è perso di vista il disegno complessivo. A causa di ciò non può sfuggire la difficoltà di una razionale applicazione degli strumenti di contrasto di quelle diverse forme di sottrazione al prelievo (si pensi ad elusione e abuso del diritto) che presuppongono, per una loro corretta applicazione, un equilibrio intrinseco dell'ordinamento positivo, in difetto del quale non si può pensare di adottare efficacemente tali presidi (4). A maggior ragione più difficile è, se possibile, l'esercizio delle difese da parte dei contribuenti a fronte del susseguirsi di pretese impositive talvolta del tutto eccentriche. Queste ultime, quando non vengono stroncate sul nascere dai giudici concorrono per altra via, dall'esterno del sistema positivo, al venir meno delle condizioni di coerenza interna dei singoli tributi e dell'ordinamento più in generale. Ciò rende più difficile delineare le prerogative del contribuente e consolida, parallelamente, un *trend* di abnorme espansione del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria. Dunque, ancora maggiore incertezza ed ulteriori lesioni dei diritti dei privati. Tale condizione è aggravata dall'abbandono della legislazione per principi, che consentono “quell'andare e venire dal fatto al diritto e viceversa nel quale consiste il processo interpretativo” (5). Le singole norme, infatti, non possono che rispecchiare solo in parte i principi generali. Anche per tale ragione essi sono da concepire non come il risultato di un procedimento di successive astrazioni e generalizzazioni ma, al contrario, “come somme valutazioni normative, costituenti il fondamento dell'ordine giuridico e aventi una funzione genetica rispetto alle singole norme” (6). Il che non accade, anche a causa della sostanziale assenza di iniziative di riforma degne di questo nome dopo quella, ormai remota, del finire degli anni '90 del secolo scorso, così come di una codificazione invocata, a questo punto, non più soltanto dagli studiosi ma persino dagli operatori del settore,

(3) L'espressione è di E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1938, I, pag. 381.

(4) Per uno studio monografico recente, v. G. ZIZZO, *La clausola antiabuso. Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pisa, 2022. V. anche M. BEGHIN, *L'elusione tributaria e il principio di divieto dell'abuso del diritto*, Padova, 2013.

(5) G. ZAGREBELSKY, *La legge e la sua giustizia*, Bologna, 2008. Sulla rilevanza dei principi nel diritto tributario, v. A. CROCE, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, in particolare, cap. I.

CAPITOLO 7

IL DIRITTO DEL CONTRIBUENTE ALLA TASSAZIONE AL NETTOdi *Alessandro Vicini Ronchetti*

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Redditi d'impresa. — 3. Considerazioni finali riguardanti redditi derivanti da attività economiche. — 4. I redditi per i quali il legislatore prevede una tassazione al netto determinata in maniera forfetaria. — 4.1. Redditi fondiari. — 5. Redditi per i quali è prevista la tassazione al lordo. — 6. Imposta sulle successioni e donazioni. — 7. Conclusioni.

1. Premessa.

Nell'ambito dei diritti del contribuente, e con particolare riferimento a quelli che derivano dall'applicazione del primo comma dell'art. 53 Cost. — quindi le tutele che attengono al profilo sostanziale del prelievo tributario — un ruolo di non trascurabile rilevanza deve essere dedicato al principio della tassazione al netto.

Esso rappresenta una specificazione della nozione di capacità contributiva declinata sotto il profilo della effettività.

Si può osservare, come sarà meglio descritto nel prosieguo, che le regole di determinazione delle differenti imposte recate dall'ordinamento, sono in prevalenza rispettose — secondo gradazioni variabili — del suddetto principio. Ciò trova applicazione nel solo nelle imposte sui redditi, verso le quali, per via della loro base imponibile parametrata su di una grandezza “dinamica” — rappresentata dall'ammontare di ricchezza che nel periodo di imposta considerato affluisce nella disponibilità del contribuente — il sostenimento di costi sostenuti per realizzare la ricchezza stessa è fisiologico. Altri tributi, difatti, sono applicati su base imponibili ispirate a tale regola, si veda, ad esempio, l'Imposta regionale sulle attività produttive e l'imposta di successione e donazione.

Il tema del rispetto della regola della tassazione al netto, a conferma dell'importanza che essa riveste nell'ordinamento giuridico, è stato oggetto di numerose pronunce da parte della Corte costituzionale la quale ha evidenziato, con particolare riferimento al reddito d'impresa nella recente sentenza del 2020, la necessità che nel rispetto degli artt. 3 e 53 Cost., una volta che

il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del “reddito complessivo netto”, scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Corte cost. sent. n. 212/2020. La sentenza è particolarmente importante perché afferma in maniera granitica la necessità che eventuali deroghe alla deducibilità di costi inerenti, nell'ambito del reddito d'impresa, debbano essere accompagnate da rigorose giustificazioni. In particolare, secondo i giudici “... forme di deducibilità parziale o forfetaria si devono giustificare in termini di proporzionalità e ragionevolezza, come ad esempio al fine di: a) evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza; b) evitare ingenti costi di accertamento; c) prevenire fenomeni di evasione o elusione. La sentenza è stata, fin da subito, oggetto di interessanti commenti. Cfr. G. ZIZZO, *Ires — La deduzione dell'Imu tra doveri costituzionali e virtù politiche*, in *Rass. trib.*, 2021, pag. 771 ss.; M. BEGHIN, *La deducibilità dell'Imu ai fini Ires tra inerenza del costo e strumentalità del bene*, in *Corr. trib.*, 2021, pag. 315. In particolare, Beghin afferma, in maniera condivisibile che “La sentenza ci dice che il legislatore può scegliere il presupposto del tributo in modo discrezionale, nel rispetto - come è ovvio - dei principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost. Precisa poi che, esercitato tale potere discrezionale, si prospettano limitazioni nell'individuazione degli elementi che devono entrare nel procedimento di determinazione della base imponibile. In termini più concreti, e con preciso riferimento al caso esaminato dalla Corte, una volta che la scelta sia caduta sulla tassazione del reddito complessivo netto, movendosi sul piano della configurazione analitica di tale data, la previsione di indeducibilità di taluni costi si scontra con l'esigenza di coerenza interna del tributo.

Invero, l'indeducibilità di un costo inerente determina un'amplificazione della base imponibile con conseguente sovra-tassazione del reddito netto. La violazione dell'art. 53 Cost. sarebbe, in tal caso, lapalissiana. Si può arrivare, nei casi più estremi, anche alla determinazione di consistenti basi imponibili pur in mancanza di un effettivo arricchimento da parte del contribuente”; F. TUNDO, *Incostituzionale l'indeducibilità dell'Imu dai redditi d'impresa — Per un fisco ragionevole occorre un self restraint del legislatore*, in *Giur. trib.*, 2021, pag. 105 ss.; A. TOMO, *La deducibilità “strutturale” dell'IMU: la Consulta richiama i canoni di coerenza e ragionevolezza per rimediare agli errori della decretazione d'urgenza*, in *Riv. dir. trib. on line*, 2021, pag. 397 ss. Sempre in merito alla (in)deducibilità dell'Imu dalla base imponibile Ires v'è da osservare che la Corte sarà chiamata ad esprimersi nuovamente sulla vicenda, sotto una differente prospettiva. Cfr. P. PURI, *Torna al vaglio della Consulta l'indeducibilità dell'Imu dall'imposta sui redditi di impresa — parziale indeducibilità dell'Imu sugli immobili strumentali? Parola di nuovo alla Consulta*, in *Giur. trib.*, 2021, pag. 719 ss. In questo caso il quesito del giudice di rimessione si fonda sulla qualificazione dell'IMU come onere fiscale (e non come costo di produzione del reddito). Osserva Puri che “Proprio quest'ultimo assunto merita qualche considerazione in più giacché, valutando attentamente i contenuti dell'ordinanza, emerge il proposito del giudice *a quo* di qualificare il tributo locale, nell'ambito del descritto meccanismo di deduzione, alla stregua di un onere fiscale, così discostandosi da precedenti pronunce che lo avevano invece considerato come un mero costo di produzione. La questione è tutt'altro che irrilevante, in quanto in un caso si avrebbe quale conseguenza anche la parziale deducibilità dell'IMU e solo ove ingiustificata o sproporzionata un contrasto con il criterio di tassazione al netto e di capacità contributiva; mentre diversamente opinando, ovvero qualifi-

La nozione di capacità contributiva di cui al primo comma dell'art. 53 Cost., declinato sotto il profilo della effettività, include il diritto del contribuente ad essere assoggettato a tassazione avendo a riferimento una ricchezza decurtata dagli oneri sostenuti per realizzare la capacità contributiva stessa.

Il principio di cui sopra è anche definito, usando una terminologia che meglio descrive come lo stesso trovi poi applicazione in sede di determinazione della base imponibile del tributo, metodo differenziale, secondo il quale è necessario scomputare dalla base imponibile i costi sostenuti per realizzare i proventi ⁽²⁾. La rilevanza della tematica che sarà trattata nel capitolo ha origini risalenti. Raffaello Lupi evoca il catasto Asburgico di Teresa d'Austria evidenziando come nell'economia agricolo-artigianal mercantile, in una economia particolarmente semplice, i costi si dovessero stimare in base alla natura dell'attività — realizzando pertanto la tassazione al netto — ed essere forfettizzati secondo un criterio catastale. Ciò, secondo Einaudi (citato da Lupi) era un riconoscimento che, se adeguatamente effettuato per attività omogenee, quasi quasi equivaleva a una riduzione di aliquota ⁽³⁾.

Il principio di capacità contributiva, anche sulla base della ricostruzione elaborata con il contributo delle sentenze della Corte costituzionale, include ulteriori requisiti che devono sussistere affinché la ricchezza oggetto di prestazione patrimoniale possa essere coerente rispetto all'art. 53. In particolare, la ricchezza tassata deve essere effettiva ed attuale. Mentre il requisito della attualità ha a che fare con l'aspetto temporale del prelievo tributario: è necessario che il momento in cui avviene il prelievo sia coincidente o, quantomeno non troppo distanziato, rispetto a quello in cui si manifesta la capacità contributiva; il requisito di effettività attiene, specificamente, alla quantificazione della base imponibile. Secondo la Corte costituzionale per "capacità" deve intendersi una idoneità effettiva: l'attitudine a contribuire non deve quindi essere fittizia né meramente potenziale. A sua volta l'effettività della capacità contributiva può essere rappresentata secondo due differenti profili: (i) come requisito che esclude, in linea di principio, le quantificazioni effettuate con metodi forfetari; (ii) come requisito che im-

cando l'IMU come onere fiscale, la disciplina sostanziale di riferimento dovrebbe rinvenirsi nell'art. 99 del T.U.I.R. e pertanto il giudizio di costituzionalità non potrebbe che essere orientato in termini di completa deducibilità".

(2) Sul criterio differenziale per determinare la base imponibile si veda A. VIGNOLI, *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, Roma, 2012.

(3) R. LUPI, *La valutazione tributaristica della ricchezza nel prisma della determinazione differenziale*, prefazione ad A. VIGNOLI, *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, cit., XIV.

pone una base imponibile alla quale siano sottratte le eventuali spese sostenute per il conseguimento del reddito stesso.

In quest'ultimo caso, il principio di capacità contributiva è declinato secondo la prospettiva della "tassazione al netto dei costi", che trova la sua più evidente esplicitazione nella determinazione del reddito d'impresa — essendo tale grandezza caratterizzata non solo dalla quantificazione del reddito attraverso il metodo c.d. sottrattivo, ove ai proventi lordi sono contrapposti i costi e le spese, ma anche dalla analiticità e numerosità di regole riguardanti le discipline e le limitazioni alla deducibilità fiscale dei componenti negativi fiscalmente rilevanti. Occorre riconoscere che — come sarà meglio descritto nel prosieguo — anche la tassazione delle altre tipologie di redditi ovvero l'applicazione delle altre imposte, sono, in linea di principio, coerenti rispetto al criterio della tassazione al netto.

Queste prime ed interlocutorie considerazioni ci premettono di apprezzare fin da subito, quanto la funzione del legislatore tributario debba essere esercitata, nel rispetto dell'art. 53 Cost., tutelando il diritto del contribuente affinché la capacità contributiva assoggettata al prelievo fiscale sia rappresentativa di una grandezza economica determinata nel rispetto del criterio della tassazione al netto. L'art. 53 citato, difatti, tutela la collettività secondo due differenti prospettive: (i) la prima, di tipo solidaristico, in base alla quale tutti i consociati devono concorrere, in base alla propria capacità, al sostenimento delle spese dello Stato ⁽⁴⁾; (ii) la seconda, di tipo garantistico, secondo la quale il soggetto passivo deve essere tutelato dalle pretese impositive dello Stato affinché possa essere oggetto di prelievo solo in presenza di una capacità contributiva effettiva ed attuale. In caso contrario, sarebbero prelevati tributi in assenza di capacità contributiva e quindi il prelievo sarebbe illegittimo. La Corte costituzionale ha affermato, in più occasioni, che l'effettività della capacità contributiva deve essere tutelata attraverso l'esenzione del minimo "vitale" e garantendo che essa non sia meramente fittizia, possibile o ipotizzabile ⁽⁵⁾.

Non sarà oggetto di attenzione solo la tassazione dei redditi d'impresa; tutte le forme di prelievo tributario devono rispettare i principi che sono stati

(4) In base al collegamento con l'art. 2 e comma secondo dell'art. 53 Cost.

(5) La giurisprudenza costituzionale in materia è molto ricca. La pronuncia che forse in maniera più chiara afferma il principio è la Sent. n. 69/1965 con la quale la Corte afferma che nel caso in cui "... il valore del bene viene calcolato in base alla differenza tra attivo e passivo si ottiene un imponibile reale, consistente nella effettiva consistenza economica; in caso diverso, si ha un imponibile fittizio". Peraltro, anche la più recente sent. n. 2620/2002, riguardante la non deducibilità del reddito d'impresa dalle imposte dirette, è netta nell'affermare il principio che "... il reddito d'impresa, come tale, non è un valore che il legislatore nella

CAPITOLO 8

IL DIVIETO DI DOPPIA IMPOSIZIONEdi *Gianpiero Porcaro*

SOMMARIO: 1. Doppia imposizione (divieto di) come panacea argomentativa di molte storture impositive. — 2. Dalla doppia imposizione quale “fatto”, agli strumenti normativi per la sua eliminazione. — 2.1. Il divieto di doppia imposizione disciplinato dall’art. 163 T.U.I.R.: quale interlocutore? — 2.2. Quale “reazione dell’ordinamento” per la violazione del precetto? — 2.3. L’apparente (?) irrilevanza della diversità di soggetto ai fini dell’operatività del divieto di doppia imposizione. — 2.4. Il ruolo del “medesimo presupposto” quale limite, ma anche giustificazione della portata procedimentale del divieto di doppia imposizione. — 3. I limiti di operatività del divieto di doppia imposizione ove riferito a tributi diversi dalle imposte sui redditi. — 4. Quando un tributo incide sulla base imponibile di altro tributo: è, questa, una ipotesi di doppia imposizione? — 5. Il divieto di doppia imposizione (e di salto d’imposta) come principio interpretativo nell’ambito di una visione sistematica nel funzionamento del tributo personale. — 5.1. Simmetria nella circolazione dei beni. — 5.2. Simmetria nelle “operazioni sui soggetti” e all’interno del medesimo soggetto. — 5.3. Imputazione a periodo tra inderogabilità del periodo d’imposta e doppia imposizione. — 6. La regola del principio e la funzione extrafiscale quale giustificazione della deroga.

1. Doppia imposizione (divieto di) come panacea argomentativa di molte storture impositive.

La doppia imposizione è fenomeno dalle numerose sfaccettature, perché, nel tempo, ha rappresentato un comodo artificio lessicale o meccanicamente argomentativo per rimarcare quelle situazioni in cui il carico fiscale appare incoerente, tanto che raramente viene associato all’unica, e risalente, disciplina positiva (oggi, art. 163 T.U.I.R.) ⁽¹⁾, la quale, peraltro, ha una portata

⁽¹⁾ La positivizzazione del divieto di doppia imposizione è avvenuta con il terzo comma, lett. b), dell’art. 8 del r.d. 24 agosto 1877, n. 4021 (testo unico delle leggi dell’imposta di ricchezza mobile), il quale vietava l’imposizione (testualmente, “eccettuava”), a titolo di imposta di ricchezza mobile, per “i redditi che per disposizione della presente legge siano già una volta assoggettati all’imposta in essa stabilita”. Successivamente, l’art. 7 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, prevedeva che “la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”. Lo stesso

del tutto peculiare, all'interno delle logiche del tributo personale sul reddito, come vedremo in seguito ⁽²⁾.

La doppia imposizione è, allora, divenuta una sorta di contenitore descrittivo di situazioni eterogenee, legate dall'unico filo conduttore della asserita irragionevole, asistemica, sproporzionata tassazione della specifica fattispecie. Abbiamo assistito, così, a una sorta di "volgarizzazione" del concetto, che ha finito per perdere le sue connotazioni originarie; e, come ogni volgarizzazione, l'effetto è stato quello di annacquare il fenomeno in oggetto che, quanto meno in relazione alla sua positiva disposizione, avrebbe meritato ben altro approfondimento, quanto meno a livello giurisprudenziale.

Come tutti i contenitori lessicali di fenomeni diversi, abbiamo, allora, bisogno di chiarire in quali termini viene intesa la doppia imposizione che si intenda evocare. E, spesso, ci accorgeremo che non di doppia imposizione in senso tecnico si tratta, ma di una imposizione irragionevolmente eccessiva o sistematicamente non giustificabile.

Vediamo, allora, di dar conto delle numerose sfaccettature del fenomeno in esame, dal rigore tecnico della sua originaria portata agli altri ambiti che

identico enunciato normativo è stato poi adottato dall'art. 67 del d.P.R. n. 600/1973; non compariva nei dd.P.R. n. 597 e n. 598 del 1973, ma è stato in seguito trasfuso nell'art. 127 del d.P.R. n. 917/1986 (poi divenuto, posta riforma del 2003, art. 163 del d.P.R. n. 917/1986),

(2) Nonostante la sua apparente banalità, il divieto di doppia imposizione ha, però, avuto (e sta avendo) vita alquanto articolata. Già la sua perimetrazione lessicale (come minimo, tra economica e giuridica) introduce i primi significativi distinguo; la disciplina puntuale, poi, è sempre stata fonte di accesi contrasti interpretativi, tra valorizzazioni dottrinarie e svalutazioni giurisprudenziali. L'argomento è stato trattato secondo una sorta di continuità di pensiero, tra rilievo procedimentale del fenomeno e sua assunzione a principio generale di carattere interpretativo: P. ADONNINO, *Doppia imposizione*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989; G. ARDIZZONE, *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta (Contributo ad un'analisi della duplicazione di diritto interno)*, in *Riv. dir. fi. sc. fin.*, 1972, I, pag. 116 ss. e pag. 175 ss.; ID., *Doppia imposizione — interna*, in *Nss. Digesto it.*, vol. V, Torino, 1990, pag. 175 ss.; M. BUSICO, *Art. 163*, in *Commentario al T.U.I.R.*, a cura di G. Tinelli, Padova, 2009, pag. 1390 ss.; M. C. FREGNI, *Appunti in tema di doppia imposizione intera*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, II, pag. 14 ss.; G. GENTILI, *Sul divieto di doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, II, 913 ss.; LANTERI, *L'atto di accertamento ed il divieto di doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, pag. 2 ss. E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997, 4127 ss.; F. PEPE, *Spunti sul divieto di doppia imposizione "interna"*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 1387 ss.; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001; D. STEVANATO, *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI, Napoli, 2006, pag. 69 ss.

Diverso è l'atteggiamento della giurisprudenza, che ha sempre svalutato il rilievo procedimentale della norma in commento. Le diverse sfaccettature di tale impostazione verranno esaminate in seguito.

sono stati negli anni ad esso ricondotti. Non ci aiutano, in tal senso, note asserite chiarificazioni concettuali, quali “doppia imposizione giuridica” o “doppia imposizione economica”, perché, a ben riflettere, l'imposizione non grava su una ricchezza in quanto tale, ma in quanto assunta dal legislatore nell'ambito dello specifico presupposto del tributo e connessa relazione con il soggetto passivo. “Doppia imposizione economica”, cioè, è concetto meramente descrittivo di una situazione materiale svincolata dalla sua assunzione a fattispecie legalmente imponibile ed è, in quanto tale, estranea al giurista. Salvo che, in termini di effetti, la “doppia imposizione economica” non sia tale da condurre a una concreta imposizione dimensionalmente eccessiva e sproporzionata, così da entrare nel mondo del giuridicamente rilevante per il tramite del giudizio costituzionale di ragionevolezza ⁽³⁾; ma, appunto, si pone su un piano ben diverso da quello che dovrebbe essere l'ordinario rimedio rispetto alla patologica situazione in cui, sul medesimo presupposto, si è realizzata una duplicazione di prelievo.

A rigore, quindi, la distinzione dovrebbe porsi tra doppia imposizione, che è tale solo una volta accertata l'identità di presupposto inciso, e ogni altra situazione in cui, per ragioni eterogenee, l'imposizione appare eccessiva, incoerente, asimmetrica, etc. Che, poi, si intenda ricondurre tutte tali situazioni al contenitore lessicale della “doppia imposizione economica” appartiene al mero ambito delle convenzioni linguistiche.

2. Dalla doppia imposizione quale “fatto”, agli strumenti normativi per la sua eliminazione.

La doppia imposizione è, prima di tutto, fenomeno materiale che pre-esiste rispetto a qualsivoglia intervento legislativo. Pur nella sua patologicità, possiamo dire che sia antica quanto il sistema impositivo (quanto meno quello moderno). Infatti, se esistono fattispecie imponibili, può, in termini squisitamente materiali, accadere che la stessa fattispecie sia ascritta più volte al medesimo soggetto, ovvero a soggetti diversi, a prescindere dal fatto che ciò deriva da autoliquidazione o da accertamento. Ancora, sotto altro profilo similmente di portata ontologica, in un sistema di imposizione reddituale per cui il residente è tassato per i redditi ovunque prodotti, mentre il non residente è tassato per i redditi prodotti nel territorio di uno Stato, la

⁽³⁾ In questo momento, mi sto limitando a meri *flash* su argomenti che tratterò, spero adeguatamente, in seguito. Il tutto per sottolineare, una volta di più, che il riferimento alla “doppia imposizione” è, ad oggi, un richiamo al troppo, e, quindi, al nulla, se non si chiarisce quale sfaccettatura di tale fenomeno si sta utilizzando.

medesima fattispecie imponibile, se realizzata al di fuori del proprio Stato di residenza, necessariamente condurrà a una doppia imposizione.

È proprio perché entrambe le situazioni descritte esistono, pur se a causa di incidenti fattuali la prima e in dipendenza di un certo sistema giuridico la seconda, nonostante sia immediatamente palese la loro inaccettabile incongruenza, che il legislatore si è preoccupato di strutturare una serie di meccanismi funzionali a provi rimedio. Ovviamente, tali meccanismi saranno differenti, quanto sono differenti le logiche che conducono alla situazione che ne hanno giustificato la predisposizione. Senza doversi dilungare, la doppia ascrivibilità soggettiva della medesima fattispecie rappresenta un evidente errore; l'imposizione su essa da parte di due diversi soggetti attivi statuali è, invece, esercizio astrattamente legittimo, in termini legali, ma incongruo e irragionevole in termini di effetti.

2.1. *Il divieto di doppia imposizione disciplinato dall'art. 163 T.U.I.R.: quale interlocutore?*

Soffermiamoci, nel presente paragrafo, sulla prima delle due situazioni testé descritte: la doppia accidentale ascrivibilità della medesima fattispecie imponibile, quantunque rivolta a soggetti diversi.

Ebbene, è da decenni che, nell'ambito della disciplina del tributo personale sui redditi, esiste una norma (apparentemente) semplice al limite del banale: *la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi*. Con l'esperienza, però, si impara che, delle norme semplici è bene diffidare, costituendo esse, spesso, nulla più se non la punta di un *iceberg* dai contorni nascosti e indefiniti.

Di un tanto si inizia a sospettare nel momento in cui ci si pongano le seguenti domande: di fronte a una situazione (stesso presupposto tassato più volte), che chiunque percepirebbe come incongrua ed errata, cosa avrebbe spinto il legislatore a vietarla? E, poi, che senso ha “vietare” la duplicazione d'imposta, nell'ambito di un sistema normativo (il T.U.I.R.) che non si compone di norme precettive, ma di norme sulla fattispecie? Ancora, che significato potrebbe avere il “vietare” una doppia imposizione, dato che essa materialmente esiste e, quindi, il tema dovrebbe attenere alle conseguenze derivanti da tale patologia? A questo punto, chi è l'interlocutore del legislatore, a chi è vietata la doppia imposizione, visto che non avrebbe senso vietare al contribuente una sua propria duplicazione d'imposta? Perché il riferimento è alla

Termine estratto capitolo