

L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario

Giur. comm. 2009, 03, 553

Franco Gallo

1. Premessa. - 2. Sul concetto di tributo. - 3. L'evoluzione del concetto di capacità contributiva. - 4. Il federalismo fiscale. - 5. L'attuazione della norma tributaria.

1. *Premessa.* - La presenza del diritto tributario nell'Enciclopedia è stata molto ricca, nonostante che questo ramo del diritto abbia acquisito solo negli ultimi quaranta anni una piena autonomia accademica e una propria maturità scientifica. Prova ne sono le 118 voci ad esso dedicate.

Dal 1958 in poi attraverso l'Enciclopedia sono passati contributi dottrinari di grande spessore, che hanno concorso a ridefinire l'ambito della materia, a decretarne la crescita e il definitivo sganciamento della scienza delle finanze e ad evidenziare il suo importante ruolo di crocevia tra le diverse branche del diritto: il diritto amministrativo, quanto alla disciplina della fase attuativa della norma tributaria; il diritto civile e commerciale, quanto alla determinazione delle basi imponibili; il diritto costituzionale, quanto alla individuazione della funzione del tributo e dei principi che ne sono alla base; l'economia pubblica, quanto alla identificazione della *ratio* delle scelte legislative sulla ricchezza da tassare.

Nelle voci dell'Enciclopedia si può, quindi, leggere la storia del diritto tributario degli ultimi quaranta anni, il suo progressivo staccarsi dagli schemi tipici del diritto privato, il suo approdo definitivo all'area del diritto pubblico, l'enucleazione di principi generali suoi propri, seppur nell'ambito di una ricostruzione atomistica dei singoli istituti. Alcune delle voci rappresentano passaggi imprescindibili di questa storia e sono diventati dei classici del pensiero scientifico della materia. Si pensi solo per fare degli esempi, alle voci di G.A. Micheli sul "Diritto tributario e diritto finanziario" e sulla "Legge tributaria", rispettivamente del 1964 e 1973, che hanno concorso a liberare gli studi di diritto tributario dal rischio di una loro chiusura in una sorta di "specialismo autoreferenziale", collegandoli con le esperienze e i risultati raggiunti negli altri rami del diritto; alla voce dello stesso autore, scritta in coppia con G. Tremonti, sull'"Obbligazione tributaria" del 1979, che ha fissato i confini dell'obbligazione tributaria con riferimento sia alle figure generali dell'obbligazione civile e di quella pubblica sia alla nozione di tributo come dovere inderogabile di solidarietà. Si pensi al contributo di F. Maffezzoni sulla nozione di "Imposta" del 1970, che ha aggiornato, alla luce dei principi costituzionali, la visione un po' troppo economicistica del fenomeno tributario proposta nel passato da B. Griziotti e dalla sua scuola pavese. Si pensi ancora alla voce di P. Russo sul "Processo tributario" del 1987, che sarà integrata nel 2008, la quale, sulla scia del pensiero di E. Capaccioli, ha messo in risalto le specificità della giurisdizione delle commissioni tributarie, senza tuttavia rinunciare a ricondurla nell'alveo dei principi generali che reggono il giudizio di impugnazione di atti; alla voce di F. Batistoni Ferrara sulla "Capacità contributiva", che ha sottolineato lo stretto legame tra il principio di uguaglianza e quello di capacità contributiva, pur sottolineando la specificità di quest'ultimo come fondamentale regola di giustizia tributaria; nonché alla voce di L. Perrone sull'"Accertamento del reddito di impresa" del 2007, che ha evidenziato la necessità di rimodulare la originaria, fin troppo

formale, disciplina dell'accertamento secondo più appropriate ed efficaci forme empiriche di "forfetizzazione".

Questi contributi e numerosi altri più di dettaglio (alcuni dei quali non per questo meno importanti) costituiscono un punto di partenza e, insieme, un ponte gettato verso l'ulteriore sviluppo degli studi di diritto tributario; studi resi necessari dalla progressiva trasformazione che sta subendo il sistema fiscale in conseguenza sia della sempre più forte incidenza su di esso della normativa comunitaria, a monte (1); sia, soprattutto, del processo di decentramento innestato dal c.d. federalismo fiscale, a valle. Specie questi due fattori di trasformazione serrano l'ordinamento interno in una morsa che solo un'ermeneusi più attenta al dato costituzionale e ponderate iniziative legislative potranno in qualche modo allentare.

La necessità di una rivisitazione sistematica dei capisaldi teorici del diritto tributario è resa, altresì, necessaria dalla sempre maggiore complessità della materia e dall'incessante attività interpretativa, dottrinarie e giurisprudenziale, che nell'ultimo ventennio ha interessato principi fondamentali della materia, come l'uguaglianza tributaria e la capacità contributiva, ed ha concorso a ridefinire in termini non autoritativi, ma partecipativi lo stesso concetto di tributo e gli ambiti dell'accertamento tributario.

Tenterò di meglio chiarire le ragioni del rinnovato interesse per questi temi, limitando peraltro, per la ristrettezza del tempo, le mie osservazioni alle nozioni di tributo e di capacità contributiva, ai principi del federalismo fiscale e alla funzione dell'accertamento tributario.

2. *Sul concetto di tributo.*

2.1. Sulla nozione di tributo ricordo che - come hanno posto in evidenza fin dagli anni Sessanta i richiamati contributi di Micheli e Maffezzoni (ma non solo essi) - la sua evoluzione in termini etici e funzionali è avvenuta di pari passo con quella del tipo di stato. Dalle tasse-corrispettivo dello stato liberista ottocentesco si è passato, infatti, al compiuto e complesso sistema tributario dello stato sociale del secondo Novecento. È ben noto, in particolare, che il tributo ha trovato, nella successione storica, diverse giustificazioni a seconda che le politiche economiche statali siano improntate all'uno o all'altro dei due tradizionali filoni dell'ideologia liberale: il filone, appunto liberista, più incline a privilegiare in un'ottica contrattualistica i diritti proprietari a fronte dell'interesse pubblico al prelievo fiscale e a svalutare, di conseguenza, l'intervento regolatore e di mediazione dello stato; il filone, all'opposto, egualitario, solidaristico e welfaristico, repulsivo del modello dello "stato minimo" e rivalutativo delle regole fiscali (re)distributive rispetto alla primazia dei medesimi diritti proprietari.

Ed è da questo secondo filone che dovrebbe ricavarsi una più aggiornata e meditata definizione del tributo nell'era contemporanea. In un contesto distributivo e solidaristico, quale è quello che caratterizza il modello dello stato sociale, i tributi dovrebbero essere considerati, infatti, non più con esclusivo riferimento al loro impatto sulla proprietà privata e agli effetti di tali impatto, ma quale parte inestricabile di un moderno sistema complessivo di diritti proprietari e di regole di mercato, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, ad espandere e tutelare nel rispetto dei principi fondamentali di legalità, solidarietà e uguaglianza formale e sostanziale. In questo contesto, giustizia o ingiustizia nella tassazione dovrebbe, perciò, significare giustizia o ingiustizia in quel sistema "convenzionale" di diritti proprietari ed economici, quale risulta (anche) dal regime legale di tassazione.

È, quindi, giunto forse il momento per gli studiosi di diritto tributario di prendere coerentemente atto dell'esaurimento del ciclo storico in cui i diritti proprietari costituivano gli unici presupposti di equità del sistema fiscale e gli unici misuratori dell'eticità della tassazione. Nella diversa ottica solidaristica, egualitaria e teleologica, propria dei sistemi improntati al moderno costituzionalismo partecipativo, il prelievo tributario non può, infatti, continuare ad essere giustificato in termini etici dal solo fatto che il relativo gettito è diretto a proteggere i diritti individuali libertari e a remunerare solo i servizi pubblici "essenziali" resi dall'ente pubblico. E ciò perché nelle società liberal-

democratiche la persona non si identifica più con l' *homo oeconomicus* - e, perciò, con ogni diritto proprietario, nato prima, senza e perfino contro lo stato e la società - ma va considerata nella sua complessità di essere politico, sociale e morale, che può essere chiamato a concorrere alle pubbliche spese anche per il solo fatto di porre in essere un presupposto espressivo di una posizione di vantaggio economicamente valutabile. Andrebbe, dunque, messo meglio in evidenza che, almeno sotto il profilo funzionale, il tributo non è solo un *praemium libertatis* o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, come taluno ancora sostiene in Italia e come è argomentato in un noto saggio degli anni 90 di S. Holmes e C. R. Sunstein dall'omonimo titolo. In un mondo disuguale quale il nostro, esso è soprattutto uno strumento di attuazione del principio fondamentale di giustizia distributiva che, secondo le diverse opzioni politiche e di politica economica, lo stato e gli enti dotati di autonomia politica e finanziaria hanno in concreto a disposizione per superare le emergenze, per travalicare le opportunità del mercato e per correggerne le distonie e le imperfezioni, a favore delle libertà individuali e collettive. Il tributo deve essere, dunque, valutato in funzione anche della sua diretta efficacia distributiva nel perseguire scopi sociali ed economici legittimi e di rafforzamento della "cittadinanza"; che è come dire di realizzazione di un ordine proprietario e socio-economico "giusto". In un contesto di "uguaglianza di capacità" e di "equa differenziazione" esso, quasi paradossalmente, limita la libertà, i diritti proprietari e le stesse potenzialità economiche dell'individuo, e in ciò sta indubbiamente un sacrificio individuale; per aumentare però le libertà positive, e in ciò sta l'ulteriore sua funzione promotrice nell'ottica dell'equo riparto. In altri termini, se si ritiene che la libertà si espande in senso positivo nella società solo se la si associa ad obiettivi di uguaglianza, deve ritenersi anche che nelle moderne democrazie il tributo, legittimato dal consenso dei consociati espresso dalle leggi, è lo strumento più idoneo per perseguire concretamente questa associazione. È proprio sull'uguaglianza (a seconda delle opinioni, uguaglianza solo di risorse e di opportunità ovvero di capacità) che si fonda, in ultima analisi, la legittimità etica dello stato sociale impositore e la sua funzione mediatrice e distributiva. Se, infatti, per uguaglianza si intende l'eguale interesse che lo stato deve provare per ogni cittadino da cui pretende il rispetto delle leggi, va da sé che la sua legittimità non dipende altro che dalla uguale cura che, attraverso le leggi medesime, esso mostra per la sorte e la libertà di ciascuno dei suoi cittadini e, di conseguenza, dal suo trattarli come uguali e con uguale rispetto. E per fare ciò e per fare acquisire e mantenere ad essi il necessario autorispetto ed un uguale dose di libertà e di *chances*, esso è autorizzato a porre, sul fronte sia del reperimento delle risorse che della destinazione delle spese, una serie di "costrizioni" legali alla proprietà, alla distribuzione della ricchezza nazionale e alla fruizione in regime concorrenziale dei diritti patrimoniali; costrizioni che trovano un limite solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili, primi fra tutti, appunto, i principi - corollari di quello di uguaglianza - di razionalità, coerenza, logicità, congruità e proporzionalità.

2.2. Rileggendo i contributi dei giuristi dedicati alla nozione di tributo, si ha l'impressione che questi aspetti funzionali e questo stretto intreccio tra il regime legale delle tasse e i regimi della proprietà e di un *welfare* ragionevole non siano stati finora sottolineati abbastanza e, comunque, sufficientemente utilizzati ai fini di una più completa definizione della stessa nozione di tributo e del principio di capacità contributiva. Eppure, non può negarsi che l'idea di tributo quale strumento di giustizia distributiva ha contribuito a comporre lo sfondo etico e il *background* culturale sui quali è stata costruita la nostra Costituzione sotto il profilo economico e sociale.

I Costituenti hanno, infatti, operato nel 48 la scelta di riconoscere e garantire, con gli articoli 42 e 43 Cost., la proprietà nel suo nucleo essenziale, quale espressione della libertà individuale e, insieme, indispensabile strumento dell'autonomia privata o, meglio, quale diritto di partecipazione all'organizzazione e allo sviluppo della vita economica, nei limiti, però, delle "decisioni politiche di potere" imposte dalle esigenze distributive e di finanziamento della spesa pubblica. E nessuno ora dubita che i diritti proprietari non sono essi stessi un limite alla legge, bensì è questa che li riconosce, li qualifica e ne

determina i contenuti e la portata anche ai fini fiscali e sociali, oltre che di interesse generale e di pubblica utilità; avendo come fine quello di garantire una ragionevole tutela di tali diritti e, nel contempo, rendere governabile e compatibile lo sviluppo economico con un ordine sociale "giusto". Con specifico riguardo all'imposizione fiscale, la "compressione" dei diritti proprietari avviene attraverso l'intrigante ed invasivo strumento di "ablazione" costituito dal tributo. Ed avviene allo scopo di attuare il precetto costituzionale dell'art. 53 Cost.; e cioè di realizzare non certo una espropriazione senza indennizzo, ma, appunto, il riparto solidaristico dei carichi a titolo di concorso alle pubbliche spese.

È in questo contesto che i Costituenti hanno selezionato, costituzionalizzandoli, i diritti civili e sociali (come quelli al lavoro, all'istruzione, alla salute, all'ambiente, all'assistenza e alla sicurezza sociale) che lo stato deve attraverso la legge garantire a tutti i cittadini, insieme ai diritti proprietari, per consentire loro una "esistenza libera e dignitosa per sé e per la propria famiglia" (art. 36 Cost.). Tali diritti compongono ciò che viene chiamata l'"organizzazione sociale e solidaristica dello stato" e costituiscono, perciò, l'essenza sociale delle pubbliche spese, alle quali, secondo il precetto dello stesso articolo 53, ciascuno deve concorrere versando le imposte in ragione della propria capacità contributiva.

La legislazione ordinaria si muove ciclicamente verso il restringimento o l'estensione radiale di questi diritti civili e sociali, ampliando o scarnificando il diritto di proprietà soprattutto attraverso lo strumento fiscale. Il che può dar luogo - e ha dato in effetti luogo - a fenomeni di "crisi fiscale dello stato sociale", sotto il profilo sia dell'eccesso della spesa sostenuta per tali diritti sia, all'inverso, della carenza delle entrate funzionali al finanziamento degli stessi. Ma non tocca l'impianto costituzionale che il nostro paese si è dato, attraverso la forma della costituzione rigida, quanto alla tutela e al finanziamento dei diritti civili e sociali medesimi. Gli eccessi e le carenze del legislatore sono, infatti, solo frutto delle scelte politiche, più o meno azzardate, legate alla contingenza economico-finanziaria e non la conseguenza patologica e permanente della correlazione necessaria che la Costituzione ha istituito tra spesa sociale e suo finanziamento a mezzo tributi. Spetta, in altri termini, solo alla "buona politica" - cioè alla politica "non seduttiva" espressa dalla volontà parlamentare - di sciogliere, all'interno di un quadro costituzionale "dato", i momenti di tensione tra liberalismo costituzionale e democrazia sociale e di adeguare allo schema, giuridico, di protezione dei diritti (sia sociali che proprietari) quello, politico, di democrazia sociale e quello, economico, di economia sociale di mercato. Così come spetta esclusivamente alla "buona politica" di comporre il conflitto tra i diritti individuali di protezione dello *status quo* (come sono i diritti proprietari) e i diritti civili e sociali che rivendicano una oculata redistribuzione delle risorse.

È in questo quadro che dovrebbe essere meglio evidenziato il forte rilievo funzionale del potere legislativo di imposizione quale presupposto necessario per la sussistenza dello stato in quanto collettività organizzata e, in via ancor più generale, quale collegamento di base, logico e funzionale (e non solo ideologico), tra stato di diritto e stato sociale. È tale collegamento, del resto, che differenzia il tributo dalle altre "prestazioni imposte" di cui all'art. 23 Cost. e consente, in termini più strettamente tecnico-giuridici, di completare e arricchire positivamente in senso teleologico la definizione classica del tributo come *obligatio ex lege*, mettendo in luce non tanto i profili coercitivi dell'imposizione quanto la sua funzione di strumento di riparto - tra i soggetti che compongono la comunità - degli oneri corrispondenti alla soddisfazione (mediante attività od opere) di interessi direttamente riferibili alla comunità stessa.

3. *L'evoluzione del concetto di capacità contributiva.* - Quanto finora detto incide fortemente sulla evoluzione del concetto di capacità contributiva. È, infatti, proprio con riferimento al dibattito sulla funzione del tributo ed è proprio in conseguenza di una certa ambiguità con cui è stato affrontato il tema della correlazione tra diritti proprietari, potestà d'imposizione e finanziamento dei diritti sociali che si è acuito il contrasto dottrinario sull'interpretazione da dare alla frase "ciascuno deve concorrere alle pubbliche

spese in ragione della capacità contributiva" contenuta nell'art. 53 Cost. Specie negli ultimi anni, i cultori del diritto tributario si sono, infatti, sempre più divisi tra coloro che, "misurando" la capacità contributiva ancora con il metro della (incidenza della tassazione sulla) proprietà, sono favorevoli al potenziamento delle garanzie del contribuente e, perciò, ad una forte limitazione della discrezionalità del legislatore tributario; e coloro che, per perseguire l'obiettivo della giusta tassazione in senso distributivo, si affidano soprattutto ai richiamati principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità del sistema tributario e non riconoscono altri limiti alle scelte di riparto del legislatore che non siano quelli derivanti dall'applicazione di tali principi e dalla misurabilità economica del presupposto.

Ne consegue che, se si accetta il primo orientamento - che è oggi maggioritario - si enfatizzano il criterio di appartenenza proprietaria e la nozione di tributo soprattutto quale *praemium libertatis* e si intende, conseguentemente, la capacità contributiva come una "capacità economica qualificata" espressa da presupposti che devono sempre contenere in sé una ricchezza patrimoniale liberamente disponibile e sufficiente a far fronte all'onere del tributo. Se, invece, si segue il secondo orientamento, si accetta una nozione di tributo che presuppone la scissione della persona del contribuente dalla sua proprietà e si intende, perciò, la capacità contributiva come un mero criterio di riparto, in applicazione del quale la tassazione può riguardare anche posizioni, situazioni e valori privi di contenuto patrimoniale, solo socialmente rilevanti e oggettivamente rilevabili, purché esprimenti una posizione di vantaggio in termini di potenzialità economica.

Non è questa la sede per prendere posizione su tale importante contrasto dottrinario o, comunque, per dire parole definitive sull'argomento. Mi limito a rilevare che la dottrina maggioritaria dovrebbe, forse, meglio chiarire quale sarebbe il collegamento tra il principio di capacità contributiva - inteso, come essa lo intende, quale capacità economica qualificata - e il principio del "concorso doveroso" alle pubbliche spese, ambedue enunciati nel primo comma dell'art. 53 Cost. Può sembrare infatti, almeno *prima facie*, non del tutto soddisfacente e per certi versi contraddittorio, da una parte, accettare la giustificazione del prelievo tributario in termini di dovere di solidarietà e in un'ottica distributiva (e non corrispettiva) e poi, dall'altra, attribuire alla capacità contributiva la funzione di limite oggettivo e indeclinabile al riparto medesimo, individuando tale limite nella titolarità, in capo al soggetto passivo, di una disponibilità patrimoniale sufficiente a pagare il tributo.

In questa ottica, la capacità contributiva, assunta in termini soggettivi quale garanzia della "persona", si traduce in termini oggettivi in un limite di natura patrimoniale che vieterebbe al legislatore fiscale di far concorrere alle pubbliche spese quei soggetti che, pure essendo titolari di rilevanti posizioni di vantaggio economicamente valutabili, tuttavia non hanno la suddetta disponibilità patrimoniale perché non hanno posto in essere un presupposto contenente in sé entità patrimoniali. Si vuole con ciò comprimere la discrezionalità del legislatore fiscale, imponendogli di assumere quali indici di capacità contributiva solo situazioni, fatti e rapporti che, dovendo avere rilevanza patrimoniale, devono essere, in quanto tali, disponibili e scambiabili sul mercato?

Non è abbastanza chiaro, in tale impostazione, quali siano i principi di fondo sui quali si dovrebbe fondare un siffatto limite al potere di riparto. L'unica giustificazione addotta parrebbe essere la tutela della persona assunta come entità soggettiva inscindibilmente connessa con i suoi diritti proprietari, tutela che, in forza di tale connessione, ridonderebbe automaticamente e in maniera assoluta anche su questi ultimi. Si intende, forse, con ciò sostenere che nella materia fiscale la tutela dei diritti proprietari deve sempre coincidere con quella della persona e perciò deve prevalere, sempre e istituzionalmente, su quella dei diritti sociali e, quindi, anche sulle esigenze di finanziamento di questi? O si ritiene, invece, che il limite oggettivo della disponibilità patrimoniale debba in ogni caso coesistere con la possibilità di attuare, attraverso la legge, un *trade off* tra tali due diritti? Ma se si ammette la possibilità di effettuare tale bilanciamento, come si giustifica allora, in termini di ragionevolezza, l'assunzione della

disponibilità di un saldo patrimoniale attivo quale condizione insuperabile di legittimità della tassazione e, quindi, quale limite invalicabile di essa?

L'impressione che si ha è che, nel porre un suddetto limite patrimoniale e nel fissare una tale condizione di legittimità, si finisce con l'esprimere, forse inconsapevolmente, un giudizio politico ed ideologico di equivalenza tra rispetto della persona e rispetto dei suoi diritti proprietari nella loro interezza (e non nel loro "nucleo essenziale"), senza fornirne un'adeguata motivazione giuridica e, comunque, bypassando la soluzione di problemi relevantissimi, tipo: se la "persona", che una nozione qualificata di capacità contributiva dovrebbe garantire, vada ricondotta alla categoria della "persona-individuo" di lockeana memoria o, invece, a quella di "persona sociale", considerata come centro di responsabilità sia individuali che collettive. Questo chiarimento è necessario, perché il riferimento alla "persona-individuo" legittimerebbe il suddetto giudizio di equivalenza, mentre il riferimento alla "persona sociale" presupporrebbe, al contrario, l'identificazione della persona con la società e la divaricazione di essa dai suoi diritti proprietari e, quindi, non giustificerebbe l'apposizione di limiti oggettivi assoluti di natura patrimoniale al (ragionevole) finanziamento dei diritti sociali a mezzo tributi.

Non deve dimenticarsi che, attraverso l'art. 53 Cost., il regime della tassazione è fortemente partecipe di questa problematica, perché è soprattutto attraverso lo strumento fiscale che i diritti sociali si finanziano e si espandono e i diritti proprietari sono compressi ed erosi a favore di questi. Così, se si ritenesse che la persona deve considerarsi quale "persona sociale" e, conseguentemente, la proprietà deve essere disgiunta da essa e, al pari degli altri diritti economici, essere posta allo stesso livello dei diritti sociali (quale altra faccia di tali diritti), non sarebbe difficile giungere alla conclusione - opposta a quella della dottrina maggioritaria - che l'oservanza del dovere contributivo non può essere condizionata dalla titolarità di un diritto proprietario. Infatti, la tutela della persona così intesa richiede solo che il presupposto di imposta manifesti, nel contesto sociale, una posizione di vantaggio del soggetto tassato e che tale posizione sia economicamente valutabile, non necessariamente di natura patrimoniale e assoggettabile a tassazione alla sola condizione che sia conforme ai più volte richiamati principi di ragionevolezza, coerenza, congruità e proporzionalità, intesi anche come "non eccessività" del singolo prelievo (ma non come limite predeterminato alla pressione tributaria complessiva) (2).

Tutto ciò dovrebbe, perciò, dissuadere dallo sganciare il principio di capacità contributiva da quello di uguaglianza sostanziale e dal troppo enfatizzare il carattere personale dell'imposizione. E dovrebbe spingere a verificare più a fondo la coerenza e la sostenibilità di costruzioni, di sapore un po' fondamentalista, fondate sull'identità strutturale persona-proprietà, sul dogma della scambiabilità nel mercato delle entità patrimoniali assunte quali presupposti di imposta e sulla conseguente dipendenza delle scelte del legislatore fiscale da quelle del mercato stesso. Sarebbe, in particolare, opportuno trarre le debite conseguenze dalla indubbia congiunzione - che nessuno in astratto nega - del principio di capacità contributiva con quello di uguaglianza, inteso quest'ultimo non solo come uguale concorso alle pubbliche spese a effettiva parità di situazioni, ma anche in termini di ragionevolezza intrinseca. Se ci si pone su questa via, potrebbe non essere difficile costruire un paradigma della giusta imposizione che sia in armonia con la descritta evoluzione della nozione funzionale di tributo in un modello di "stato sociale"; un paradigma secondo cui:

- in primo luogo, lo stato, e cioè il soggetto che interpreta l'interesse pubblico o generale, dovrebbe operare il riparto dei carichi pubblici secondo il principio di giustizia distributiva e di proporzionalità, preoccupandosi che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale e, contemporaneamente, che siano tutelati i diritti inviolabili costituzionali, primo fra tutti quello alla libera e dignitosa sussistenza;
- in secondo luogo, i tradizionali requisiti dell'effettività e dell'attualità della capacità contributiva dovrebbero essere intesi nel senso che essi sussistono anche quando il presupposto è rappresentato da entità reali - da capacitàzioni, direbbe A. Sen - anche

prive di elementi patrimoniali, ma pur sempre esprimenti una potenzialità economica (come, del resto, va dicendo ormai da vent'anni la Corte costituzionale);

- in terzo luogo, l'obbligazione tributaria sarebbe personale nel senso che l'indice di riparto deve in ogni caso essere correlato ad una persona-soggetto passivo d'imposta, che si trova in una posizione di vantaggio economicamente valutabile, anche se l'idoneità all'imposizione che tale persona manifesta è espressa da un presupposto che non contiene necessariamente elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo.

Di questi problemi credo che si occuperà Andrea Fedele nella voce "dedicata ai principi del diritto tributario" in preparazione per il secondo volume degli Annali dell'Enciclopedia.

4. *Il federalismo fiscale.*

4.1. Il c.d. federalismo fiscale è una delle riforme costituzionali maturate in quest'ultimo decennio la cui attuazione avrà rilevantissimi effetti ordinamentali. L'Enciclopedia del diritto non ha potuto affrontare tale tema per la semplice, ovvia ragione che esso è entrato nell'ordinamento costituzionale solo nei primi anni 2000 ed è ancora in attesa di essere attuato. Meriterebbe, perciò, di essere approfondito sul piano giuridico, e non solo economico e politologico, più di quanto la dottrina tributaria abbia finora fatto, avendo riguardo soprattutto ai nuovi articoli 117 e 119 Cost., oltre che agli emanandi "norme quadro" e decreti delegati di attuazione.

L'approfondimento dovrebbe riguardare, soprattutto, i principi fondamentali di coordinamento, che spetta allo stato individuare ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost. e che ancora non sono stati individuati. E dovrebbe avere l'essenziale finalità di consentire allo stato stesso la costruzione di un sistema tributario complessivo nel quale coesistano armonicamente i due sistemi primari dello stato e delle regioni. È, infatti, solo attraverso la fissazione di tali principi che è possibile realizzare i tre capisaldi del federalismo fiscale, e cioè:

- una ragionevole ripartizione dei presupposti di imposta tra stato, regioni ed enti locali, che eviti contrapposizioni e sconfinamenti e coinvolga le stesse regioni nella relativa scelta;

- la preservazione dello svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali dal rischio di una eccessiva, indebita ed invasiva espansione della potestà legislativa tributaria delle regioni medesime (ricordo che la sorte dell'autonomia tributaria degli enti locali può dipendere anche diretta mente dalla potestà legislativa delle regioni cui essi appartengono, esercitata ai sensi dell'art. 117, quarto comma Cost., oltre che da quella dello stato);

- la definizione a regime (e non, come è avvenuto finora, annualmente in sede di legge finanziaria) di regole di perequazione fiscale che siano rispettose dei principi di uguaglianza e solidarietà, pur senza contraddire il principio di autonomia e il suo corollario di autosufficienza finanziaria nello svolgimento delle funzioni, quest'ultimo fissato dall'art. 119, quarto comma Cost.

Il disegno di legge governativo di attuazione dell'art. 119 Cost., attualmente all'esame delle Camere, affronta coraggiosamente questi delicatissimi temi, inframmezzando l'indicazione di numerosi (non sempre chiari) principi di coordinamento a quella di più puntuali criteri direttivi di delega, rispettosi del precetto costituzionale.

I cultori del diritto tributario avrebbero, quindi, ampio spazio per approfondire la loro indagine: dalla definizione di quelli che dovrebbero essere, ai sensi degli artt. 117, secondo e quarto comma, gli esatti ambiti delle competenze legislative esclusive dello stato e delle regioni in materia tributaria, all'individuazione e vaglio critico di quei principi di coordinamento che dovrebbero sia raccordare tali distinte competenze, sia adeguare la richiamata regola dell'autosufficienza finanziaria delle regioni e degli enti locali alle esigenze di una perequazione improntata, nello stesso tempo, ai principi di solidarietà e uguaglianza e alle istanze di efficienza.

Mi limito a formulare al riguardo alcune generali osservazioni.

4.2. Finora, la vigenza del nuovo Titolo V della Parte II della Cost. e la latitanza del legislatore statale riguardo alla fissazione dei principi fondamentali di coordinamento in materia hanno prodotto una giurisprudenza costituzionale molto prudente, diretta a

considerare espressioni di principi fondamentali numerose disposizioni che hanno le sole caratteristiche di non risolversi in norme di dettaglio o, meglio, di contrapporsi più semplicemente a norme di dettaglio. Facendo questa scelta, a prima vista riduttiva, si è voluto così non condizionare le future scelte del legislatore statale in termini di coordinamento, lasciando ad esso di fissare sistematicamente in "leggi quadro" o "cornice" principi autenticamente fondamentali, e cioè principi stabili, unitari e qualificanti, i quali costituiscano vere e proprie regole di indirizzo e non - volendo usare un termine caro a Falzea - mere regole di fattispecie.

Questa impostazione ha portato inevitabilmente la Corte costituzionale a dare per il momento assorbente rilievo alla delimitazione dei singoli ambiti di competenza legislativa esclusiva dello stato e delle regioni a statuto ordinario e, nel contempo, a dare minore importanza all'individuazione, in via interpretativa, di principi fondamentali di coordinamento non scritti ed estrapolabili dall'ordinamento. Non si è, perciò, negata l'esistenza di due distinti sistemi tributari ambedue primari, l'uno statale e l'altro regionale, ma si è letto cautamente il complesso delle norme del Titolo V e, in particolare, la lettera e) del secondo comma e il quarto comma dell'art. 117 in modo da valorizzare al massimo, in via interlocutoria, la realtà normativa esistente. In assenza e in attesa di principi fondamentali di coordinamento fissati dal legislatore statale, si è privilegiata per questa via la competenza legislativa esclusiva dello stato, diciamo così, a scapito di quella - appena nata - regionale.

Attualmente e nonostante l'avvento del nuovo Titolo V, risulta, dunque, rinvigorita l'opzione di fondo, secondo cui, ai sensi della lettera e) dell'art. 117, secondo comma, Cost., lo stato non ha limiti di materia ed ontologici nello stabilire i propri tributi e nell'individuare i presupposti degli stessi; almeno finché non entri in vigore la legge attuativa dell'art. 119 Cost. Poiché detta lettera e) si limita ad assumere come oggetto della competenza legislativa statale tutta la materia del "sistema tributario dello stato", ne è conseguito in particolare, in modo inequivocabile, che: a) la scelta dei presupposti dei tributi erariali non è vincolata ad alcuna valutazione di "continenza" delle materie sostanziali attribuite alla competenza legislativa dello stato medesimo, b) l'unico naturale limite quantitativo alla potestà di imposizione statale è dato dall'ammontare complessivo delle spese che esso stato, ai sensi dell'art. 119, secondo, terzo e quarto comma Cost., deve finanziare con il ricorso ai tributi di sua pertinenza. La mancanza di limiti alla potestà impositiva dello stato è giustificata, in questa ottica, dal fatto che i tributi erariali servono a finanziare, sotto forma di compartecipazione delle regioni e degli enti locali, anche quella rilevante parte di spese relativa allo svolgimento delle funzioni attribuite a tali enti. La riferibilità, richiesta dall'art. 119, secondo comma, al territorio delle regioni del gettito dei tributi compartecipati è un'espressione di dubbia interpretazione. Dovrebbe, però, solo servire ad evidenziare, statisticamente e in via indicativa, l'ammontare del gettito dei tributi che colpiscono la ricchezza prodotta nelle singole regioni e, contemporaneamente, la quota di tale gettito utilizzata a fini perequativi. Nulla, insomma, è cambiato nella sostanza rispetto al passato, quanto all'assetto del sistema tributario statale.

4.3. Quanto sopra produce evidentemente degli effetti limitativi sull'assetto "federalista" del sistema tributario regionale. La Corte costituzionale infatti, ragionando sul presupposto della sottolineata "intangibilità" della competenza legislativa esclusiva dello stato in materia di "sistema tributario statale" (regola, questa, del tutto tautologica, essendo scontato che debba essere lo stato ad avere competenza esclusiva sui propri tributi), ha riconosciuto esistere in capo alle regioni una primaria potestà di imposizione solo in via residuale e di risulta, ricavandola per differenza dal sistema tributario erariale. Ha, cioè, acconsentito che le regioni possano svolgere la loro potestà primaria di imposizione, ma solo per istituire tributi regionali propri in senso stretto, e cioè tributi che non fanno parte, fin dall'origine, del sistema tributario erariale. Nell'attesa della fissazione, da parte dello stato, di principi di coordinamento che diano un assetto definitivo al rapporto tra i due sistemi, la Corte ha dunque ritenuto che spetta alle regioni in via astratta una potestà normativa di imposizione, ma nel contempo ha in concreto

ridotto tale potestà a ben poca cosa, escludendo, sulla base appunto dell'art. 117, secondo comma, lettera e), che essa possa avere per oggetto tributi che hanno gli stessi presupposti o le stesse basi imponibili di quelli erariali già vigenti.

Attraverso questa interpretazione, il problema del riparto della sfera delle due competenze legislative è stato, perciò, risolto *ratione temporis* e in un'ottica più autonomistica che federalista, dando prevalenza al previo esercizio della potestà impositiva dello stato e ponendo transitoriamente il conseguente divieto alle regioni a statuto ordinario di istituire tributi che duplichino i presupposti dei tributi statali. Così, il sistema tributario statale si autoconserva - e, quindi, permane la natura erariale dei tributi che lo compongono (anche se il gettito di questi è integralmente attribuito alle regioni o agli enti locali) - almeno finché esso non sarà modificato da altre norme statali che, quando e se arriveranno, delimiteranno in via di coordinamento l'ambito della competenza legislativa regionale. E potranno anche arricchirla trasformando certi tributi statali in veri e propri tributi regionali, e cioè trasferendoli dal campo del sistema tributario statale a quello del sistema tributario regionale. Nel momento attuale un tributo è, dunque, "proprio" in senso stretto della regione e può da essa essere stabilito e applicato solo se ha un presupposto originario di cui lo stato non si è precedentemente appropriato e, naturalmente, solo se ha per oggetto materie di esclusiva competenza regionale o locale (3).

4.4. In questa situazione interlocutoria è intervenuto il ricordato disegno di legge delega governativo sul federalismo fiscale, il cui articolo 2, alle lettere e) ed i), sembra per le grandi linee ricalcare e, perciò, rendere permanente e a regime la prudente, descritta impostazione della Corte costituzionale. Le richiamate norme escludono, infatti, espressamente sia la possibilità di ogni doppia imposizione regionale sul medesimo presupposto statale (salvo le addizionali previste dalla legge statale) sia, correlativamente, ogni intervento della regione sulle basi imponibili e sulle aliquote che non sia del proprio livello di governo, sia, ancora, ogni possibilità di riduzione di oneri fiscali tra tributi i cui proventi non sono devoluti al medesimo livello di governo (salve le ipotesi in cui ciò sia richiesto dall'esigenza della fiscalità di sviluppo o di vantaggio). Il che dovrebbe significare che, fermo restando l'attuale sistema tributario statale, il divieto di doppia imposizione regionale opera, quale principio fondamentale di coordinamento, nell'ambito definito dall'art. 117, secondo comma, lett. e) ed ha lo scopo di evitare lo straripamento del sistema regionale e il conseguente conflitto con quello statale. Peraltro, la limitazione del divieto alle ipotesi di imposizione regionale "sullo stesso presupposto statale" dovrebbe escludere solo la doppia imposizione giuridica e non quella economica. Dovrebbe, cioè, essere lasciata aperta la possibilità per le regioni di istituire tributi propri che colpiscono una ricchezza che "economicamente" può ricondursi a quella oggetto dell'imposizione erariale, ma che "giuridicamente" non è la stessa assunta dalla legge statale quale specifico presupposto delle imposte erariali già esistenti. Per le imposte sui redditi, ad esempio, tale possibilità è la naturale conseguenza del fatto che il sistema statale è stato costruito, riguardo ad esse, su una elencazione legale tassativa dei presupposti giuridici reddituali e non su una definizione di reddito imponibile generale, di principio e ricalcata su una nozione economica di reddito valida per ogni incremento di valore. Per cui, almeno teoricamente e salvo ostacoli d'altro tipo, può esserci uno spazio per tassare a livello regionale (beninteso, nel rispetto dei principi fondamentali di coordinamento fissati dallo stato) redditi che, pur essendo economicamente tali, non lo sono giuridicamente perché - come già detto - non coincidono con quelli assunti dalla legge come presupposto dello stato dell'imposta statale e sono, quindi, estranei al divieto di doppia imposizione.

Ciò considerato, va detto che tale divieto comporta comunque due conseguenze, che costituiscono, l'una, un indice dell'intenzione dei proponenti di mantenere, per ora, intatto il sistema tributario statale senza "trasferire" alla competenza esclusiva delle regioni alcun consistente tributo attualmente di pertinenza statale, l'altra, il segnale di un non perfetto allineamento tra il regime applicabile alle regioni a statuto ordinario e quello applicabile alle regioni a statuto speciale.

La prima conseguenza ha carattere eminentemente politico ed attiene, appunto, al rilievo limitato che il governo proponente intende dare ai tributi propri in senso stretto nella costruzione del federalismo fiscale. Si è visto, infatti, che l'aver mantenuto il sistema tributario statale nella sua integrità riduce molto la potestà primaria di imposizione regionale prevista dall'art. 117, quarto comma, in quanto limita di fatto l'esercizio di detta potestà all'istituzione residuale di tributi propri di tipo corrispettivo e di scopo e, quindi, di tributi di poco peso ai fini dello svolgimento di politiche regionali e locali realmente autonome. Nessun margine è, perciò, lasciato all'esercizio di una potestà legislativa esclusiva regionale per quanto riguarda, ad esempio, le addizionali e le sovrimposte dei tributi statali, risolvendosi tali prelievi in forme di duplicazione giuridica di un tributo erariale che il d.d.l. parrebbe, appunto, vietare. Se il gettito di un'addizionale o di una sovrimposta venisse attribuito dalla legge statale alle regioni o agli enti locali, insieme al potere di stabilire le aliquote tra un minimo e un massimo, saremmo semmai nell'ambito della competenza legislativa statale delimitante la sfera di autonomia delle regioni e degli enti locali medesimi; alla stessa stregua, insomma, di ciò che già attualmente avviene per i tributi propri "derivati", quali l'ICI e l'IRAP.

Tecnicamente, perciò, queste soluzioni legislative si pongono sul fronte più dell'autonomia tributaria garantita dall'art. 119, primo comma, che del "federalismo fiscale coordinato" previsto dall'art. 117, quarto e terzo comma.

La seconda conseguenza riguarda la differenza di regime che verrebbe a verificarsi tra le regioni a statuto ordinario e quelle a statuto speciale. Essa deriva dal fatto che il divieto di duplicazione, risolvendosi in un principio fondamentale di coordinamento posto dallo stato, non si estende automaticamente alle regioni a statuto speciale. Queste, infatti, in base ai loro statuti di rango costituzionale, possono istituire tributi propri alla sola condizione che essi siano in armonia con i principi del sistema tributario statale. Come ha detto la Corte nella sentenza n. 102 del 2007, le regioni a statuto speciale non sottostanno ai principi fondamentali di coordinamento dettati dallo stato, perché questi, ai sensi dell'art. 10 della legge n. 3 del 2001, si applicano solo se l'autonomia assicurata dal nuovo Titolo V è più ampia di quella garantita dallo statuto. E non v'è dubbio che, quanto alla potestà d'imposizione, l'autonomia statutaria è sicuramente più ricca di quella assicurata dalla Costituzione alle altre regioni. Se si volesse estendere, per uniformità di trattamento, il divieto di duplicazione dei presupposti anche alle regioni a statuto speciale non sarebbe necessario, quindi, attivare la speciale procedura, prevista dagli statuti, per modificare le norme finanziarie con legge ordinaria statale, sentite (a volte, previo accordo con) le regioni stesse.

4.4. Le sintetiche considerazioni finora svolte riguardano il federalismo fiscale sotto il rilevante aspetto della ripartizione delle basi imponibili tra i diversi livelli di governo, da effettuare prevalentemente nel rispetto dei principi di autonomia, sussidiarietà e differenziazione.

L'esigenza di unitarietà e uniformità di trattamento emerge, invece, per quanto attiene l'altro importante aspetto del federalismo fiscale, riguardante l'individuazione dei criteri di perequazione delle risorse finanziarie da ripartire tra le regioni e gli enti locali nel rispetto dei principi di uguaglianza e solidarietà.

Il problema più importante che in proposito si pone all'interprete (e che mi sembra non sia stato ancora sufficientemente approfondito) riguarda il significato da dare al combinato disposto del terzo e del quarto comma dell'art. 119 Cost.: il terzo comma indica, quale parametro di perequazione, il criterio - indubbiamente meno favorevole per le regioni più povere - della "minore capacità fiscale per abitante"; il quarto comma fissa la regola generale, nota come regola di autosufficienza finanziaria, per la quale le risorse indicate nello stesso articolo 119 (e cioè i tributi propri in senso stretto, i tributi propri "derivati", le riserve di aliquote e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, oltre che le altre entrate patrimoniali), "consentono ai Comuni, alle Province, alle Città Metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite".

Nonostante che il criterio della minore capacità fiscale indicato dal terzo comma appaia non idoneo a garantire ad ogni ente regionale o locale l'integrale finanziamento cui si riferisce il quarto comma, tali due disposizioni non dovrebbero tuttavia essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra, senza alcuna eccezione. Il riferimento alla minore capacità fiscale non dovrebbe, in particolare, comportare il totale abbandono del principio (re)distributivo - già presente nel precedente testo nell'art. 119 Cost. - fondato sul criterio del fabbisogno e posto, appunto, alla base della generale norma di chiusura del quarto comma. Dovrebbe solo significare che la parametrizzazione a un'entità tendenzialmente (ma non necessariamente) più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili e sulle capacità fiscali, deve valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali - collegate, perciò, a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere necessariamente garantiti con carattere di uniformità - e può anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivino la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensino, attraverso la c.d. "fiscalità di vantaggio", la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio della capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno presupposta dal quarto comma dovrebbe, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo stato (*rectius*, le funzioni c.d. fondamentali) ai sensi del citato art. 117, comma 2, lett. *m*) e *p*) (da valutare, secondo la proposta governativa, a costi *standard* in verità di non facile determinazione). E ciò perché dal punto di vista costituzionale e del buon senso politico la distribuzione delle risorse per finanziare la spesa per diritti essenziali risponde alla norma fondamentale dell'art. 3 Cost., che impone di assicurare, a parità di condizioni, uguale trattamento a tutti i cittadini della Repubblica, in qualunque zona del paese risiedano. Non dovrebbe esservi dubbio che, almeno per questi diritti, tale principio fondamentale prevale su quello della "minore capacità fiscale" previsto dal richiamato art. 119, comma 3, Cost. e dà, perciò, una specifica valenza applicativa al quarto comma dell'art. 119 Cost.

Una siffatta interpretazione - fondata, nella sostanza, sulla distinzione tra servizi essenziali e servizi non essenziali - credo sia stata accolta dal disegno di legge di attuazione dell'art. 119 medesimo, e, in particolare, dai suoi articoli 6 lettera *h*) e 7 lettera *c*). Tale disegno prevede, altresì, che gli svantaggi che le regioni più povere subirebbero a seguito dell'applicazione del criterio della minore capacità fiscale possano essere compensati con il richiamato strumento della "fiscalità di vantaggio" (UE permettendolo). C'è da augurarsi che il dibattito parlamentare mantenga una siffatta interpretazione e che la fragile società civile del mezzogiorno sappia cogliere, meglio di quanto finora abbia fatto, l'occasione che sarà offerta da tale strumento agevolativo. Come si vede, anche su questo fronte c'è abbondante materia per le riflessioni a venire dei giuristi da ospitare negli Annali dell'Enciclopedia del diritto.

5. *L'attuazione della norma tributaria.*

5.1. Il diritto tributario sta cambiando anche sul fronte del diritto formale di attuazione della norma tributaria. Sono sufficienti poche osservazioni per rendercene conto. A partire dagli anni Ottanta del secolo scorso siamo entrati in una fase di sviluppo dell'apparato normativo, proprio dei sistemi di fiscalità di massa, caratterizzata da una sempre maggiore flessibilità e selettività dell'azione accertatrice, ambedue evidenziate, per un verso, dall'abbandono della regola della generalità dei controlli e, dall'altro, dalla concentrazione del potere di accertamento su ipotesi patologiche di non corretta osservanza degli obblighi tributari. All'apertura verso forme transattive di determinazione delle basi imponibili e all'affinamento di congegni presuntivi "mirati" si sono, inoltre, accompagnate - sempre nell'ottica della fiscalità di massa - sia la previsione di rinnovati meccanismi di "cooperazione-partecipazione" dei contribuenti, sia la costruzione di indicatori di capacità economica, che hanno il pregio di impiegare tecnologie informatiche e di essere convenientemente divulgati tra i contribuenti e, nello stesso tempo,

utilizzabili in sede di accertamento previo un minimo di contraddittorio (e, quindi, non automaticamente).

Pur nelle sue non irrilevanti disfunzioni e disarmonie procedurali e pur nell'abuso della legislazione premiale, l'attuale più articolato sistema ha dunque acquisito una forte potenzialità applicativa e, insieme, una maggiore coerenza logica rispetto alla funzione solidaristica e di riparto assegnata al tributo dalla Costituzione. I nuovi meccanismi di controllo e accertamento sono, infatti, giustificati dall'esigenza di tassare, con metodi di tipo sia analitico che induttivo, un reddito che sia il più possibile vicino a quello reale; e non certo dall'esigenza di tenere fede, attraverso generalizzate quanto rozze forfezzazioni delle materie imponibili, all'ideologia ottocentesca della non intrusione del potere pubblico nella sfera personale del contribuente.

In questa situazione, ciò che nella presente fase di riflessione sistematica andrebbe evidenziato (ed è stato in parte evidenziato in alcune più recenti voci dell'Enciclopedia) è che la descritta evoluzione normativa non è frutto della contingenza, ma è l'espressione di una generale linea di tendenza diretta a dare una solida base procedimentale all'essenziale funzione distributiva dell'imposizione, a sostituire la radicale contrapposizione tra contribuente ed ente impositore con la pariteticità delle loro posizioni, la coercizione con la collaborazione e a privilegiare, in definitiva, il dialogo con il contribuente senza con ciò rinunciare alla repressione degli illeciti e al rafforzamento dei poteri degli uffici in funzione antielusione. Il tutto sul presupposto - già messo in evidenza trattando della funzione del tributo - che il fondamento del concorso alle pubbliche spese e il riparto del relativo carico a mezzo tributi sono individuabili non più nella situazione di mera sottomissione del contribuente al potere sovrano, bensì nel dovere costituzionale di contribuzione in sé, a sua volta riconducibile ai doveri di solidarietà e cooperazione. Prova inoppugnabile di questa linea di tendenza è, del resto, l'emanazione nel 2000 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 27 luglio dello stesso anno), molto spesso non rispettato dallo stesso legislatore ordinario e non convenientemente attuato, ma comunque sufficientemente espressivo dei valori e dei principi sopra indicati.

In questa ottica, si capisce come la situazione soggettiva attiva dell'amministrazione finanziaria, pur funzionalmente assai rilevante, tenda a catalogarsi non più come potere amministrativo di imperio o di supremazia - come si era orientati a ritenere nel primo novecento in reazione al contrattualismo ottocentesco - ma come mero potere vincolato a imperatività depotenziata. Non si nega con ciò, in termini assoluti, il carattere autoritativo di alcuni atti nevralgici di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Si intende solo sottolineare che l'autoritatività si è venuta sempre più sganciando dalla preminenza e dalla normatività del potere statale, esprimendosi essa sul piano non tanto dell'efficacia a costituire il rapporto tributario, quanto su quello attuativo della legge fiscale. Il che ha comportato due effetti: da una parte, una netta riduzione della centralità dell'interesse fiscale come interesse pubblico dominante imputabile allo stato sovrano; dall'altra, una rivalutazione della partecipazione del contribuente alla fase applicativa del tributo, cui corrisponde l'esaltazione del ruolo tecnico-conoscitivo di vigilanza e di assistenza dell'ente impositore, finalizzato al migliore adempimento dell'obbligo d'imposta e, in definitiva, a dare maggiore credibilità al sistema tributario. Meriterebbe, quindi, una particolare sottolineatura il fatto che, attraverso la graduale e a volte caotica produzione normativa di questi ultimi anni, l'interesse del contribuente si ponga sempre più "dentro" il suddetto interesse fiscale, fino al punto di qualificare quest'ultimo come interesse composito nel quale confluisce anche quello del contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza, alla sufficiente motivazione degli atti, ad un pieno contraddittorio amministrativo, e così via. E meriterebbe, altresì, di essere evidenziato anche il fatto che lo sbocco naturale dell'evoluzione legislativa in materia di controlli e accertamenti tributari è ormai il rafforzamento della dialettica tra contribuente e amministrazione finanziaria e una certa ragionevole deformalizzazione della funzione impositiva. Il risultato dovrebbe essere, in conclusione, il definitivo superamento della

ricostruzione del fenomeno tributario in termini strettamente coercitivi e il porre al centro dell'attività amministrativa il diritto del contribuente alla giusta imposizione (4).

5.2. Se queste sembrano essere le linee di tendenza dell'ordinamento per quanto attiene alla fase attuativa della norma tributaria, sarà inevitabile in un futuro prossimo porsi il problema di come consolidarle e realizzarle in via sia legislativa che interpretativa: il fatto che l'ordinamento abbia le indicate potenzialità significa solo che esso offre al legislatore delle opportunità da cogliere per approdare a forme non dimidiate di contraddittorio, ma non che il sistema sia già sufficientemente "dialogante". Bisognerà, soprattutto, superare l'attuale ambigua, troppo lunga fase di passaggio dal modello del procedimento amministrativo di tipo inquisitorio a quello del "giusto procedimento", fondato sul principio di cooperazione-collaborazione.

Nonostante la sottolineata tendenziale espansione del sistema tributario in quest'ultimo senso, l'istruttoria procedimentale amministrativa vede, infatti, ancora il contribuente più come deuteragonista e collaboratore "servente" che come parte attiva e parordinata. Le deduzioni, le osservazioni e i rilievi - che, con riguardo alle verifiche fiscali, esso può fare e presentare ai sensi dell'art. 12 del richiamato Statuto dei diritti del contribuente e di altre norme sparse nell'ordinamento - parrebbero, più in particolare, rappresentare un "minimo" concesso ad un soggetto "obbligato" a collaborare, piuttosto che (come dovrebbe essere) l'espressione piena di un suo diritto a partecipare. Tanto meno sembrerebbero costituire strumenti utili a far cessare nell'immediato gli effetti pregiudizievoli di atti conoscitivi e di controllo illegittimi.

Da qui l'esigenza di approfondire, anche sul piano teorico, la possibilità di introdurre un vero e proprio contraddittorio amministrativo con riferimento alla fase preventiva di controllo: non un contraddittorio nel quale, come taluno ritiene, si debbano applicare, anticipandoli, i principi probatori processuali, sul presupposto che gli elementi raccolti nella fase amministrativa devono essere poi utilizzati nel processo tributario; più semplicemente, un contraddittorio in cui, senza arrivare al punto di "processualizzare l'accertamento", sia possibile la formale partecipazione del contribuente o del terzo interessato agli atti istruttori che li riguardano per verificare appunto, in aperta e trasparente dialettica con l'amministrazione, se tali atti siano compiuti in modo corretto e legittimo.

L'applicazione generalizzata del principio *audietur et altera pars*, seppur limitata alla fase di acquisizione dei dati ed elementi probatori (e, quindi, alla indicata verifica della legittimità degli atti posti in essere nel procedimento di controllo), avrebbe, in particolare, l'effetto positivo:

- per il contribuente, di farlo effettivamente ed attivamente partecipare al procedimento amministrativo quale parte che vuole (ed ha il diritto di) conoscere il punto di vista dell'amministrazione, prima di ricorrere nell'immediato al giudice competente per chiedere la cessazione degli effetti degli atti (asseritamente) illegittimi e lesivi;
- per l'amministrazione finanziaria, di migliorare la qualità della sua attività conoscitiva, consentendole di utilizzare, nella successiva sede di accertamento, elementi probatori che hanno passato il vaglio di un vero contraddittorio.

Subprocedimenti come questi si pongono nel solco del sempre maggiore utilizzo dell'istituto dell'interpello, sono presupposti dallo statuto dei diritti del contribuente (il cui art. 7, comma 4 espressamente dispone che "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti"), sono previsti dagli ordinamenti di molti paesi europei - penso soprattutto alla Francia - quali condizioni essenziali del "giusto procedimento" ed hanno dato, il più delle volte, un esito soddisfacente quali "stanze di decompressione" della giustizia tributaria.

NOTE

(1) La teoria duale - elaborata dalla Corte costituzionale nella c.d. sentenza La Pergola n. 170 del 1984 - ancora resiste, ma si applica pur sempre in un contesto in cui l'articolo 117, primo comma, Cost. fa esplicito, formale riferimento all'ordinamento comunitario

quale fonte dei vincoli che lo Stato e le Regioni devono rispettare nell'esercizio della loro potestà legislativa.

(2) Su questa linea, seppur in un parzialmente diverso contesto costituzionale, sembra essersi posto nel 2006 il Tribunale costituzionale federale tedesco, il quale ha ritenuto ammissibile un'imposizione complessiva sui redditi di un imprenditore superiore al 50% (BVerfG, 2 Senato, ord. 18 gennaio 2006 - 2 BvR 2194/99, in NJW2006, 1191). In una sentenza precedente del 1995 il Tribunale aveva, in verità, affermato che la quota degli introiti dei cittadini di cui lo stato può appropriarsi poteva arrivare al massimo "intorno alla metà" e che il 50% costituiva, quindi, la soglia massima di imposizione complessiva costituzionalmente ipotizzabile (c.d. Halbteilungsgrundsatz - BverfGE 93,121). Con la nuova sentenza i giudici affermano, invece, che il precedente del 1995 va interpretato non nel senso di porre un tetto massimo alla tassazione, ma solo in quello di gettare le basi per un giudizio di ragionevolezza circa la tassazione medesima, giudizio che è previsto implicitamente dalla disposizione dell'art. 14, comma 2 G.G., secondo cui " la proprietà deve al contempo servire anche al bene comune". Secondo il Tribunale il prelievo fiscale incontra sicuramente dei limiti, ma tali limiti vanno rinvenuti non in elementi aritmetici, ma nel principio di proporzionalità e nella garanzia del solo "nucleo essenziale" del diritto alla proprietà privata.

(3) Non sarebbe pensabile dare un'interpretazione "eversiva" delle disposizioni del Titolo V relative alla potestà normativa d'imposizione nel senso - da alcuni adombrato sopravvalutando il richiamato principio di territorialità previsto dall'art. 119, secondo comma, Cost. - della esistenza di un principio fondamentale di coordinamento, secondo cui l'attuazione del federalismo fiscale comporterebbe (meglio, richiederebbe) l'attribuzione alle regioni della titolarità dei tributi generali ora erariali (salvo, una volta ciò avvenuto, ribaltarne parzialmente il gettito allo stato stesso per consentirgli di finanziare le sue funzioni). Tale interpretazione - un po' paradossale nell'attuale situazione della finanza pubblica italiana - sarebbe, infatti, in contrasto non solo con il principio fondamentale di unitarietà della finanza pubblica, ma anche con il sopra richiamato principio di esclusività della competenza statale in materia di tributi erariali. Impostazioni eccessivamente regionaliste come questa sarebbero, del resto, da respingere anche sul piano dell'interpretazione teleologica e sistematica, e non solo letterale. L'attuazione di modelli esasperatamente federalisti realizzerebbe, infatti, nella sostanza un indesiderabile tipo di federalismo competitivo (e poco perequativo) che sarebbe incompatibile con l'idea di federalismo che è alla base del testo costituzionale e danneggerebbe, comunque, la attuale già troppo squilibrata struttura geo-economica del nostro paese. Modelli competitivi di questo genere - fondati sulla "prevalenza" della potestà impositiva regionale rispetto a quella statale e, quindi, sulla sussidiarietà di questa - genererebbero, infatti, gravi scompensi sociali e una sottovalutazione delle esigenze perequative, perché richiederebbero quanto meno una condizione, la mobilità dei fattori produttivi (e, perciò una base produttiva da sottoporre a prelievo sufficientemente larga e perequata in tutto il territorio nazionale), che è completamente assente nella realtà del nostro paese. Basta pensare al riguardo alle differenziazioni delle infrastrutture, dei trasporti e della cultura della pubblica amministrazione esistenti ancora nelle diverse aree geografiche della Repubblica: in un ipotetico contesto di federalismo fiscale fondato sulla dipendenza finanziaria dello stato dalle regioni, tali squilibri produrrebbero inevitabilmente un assorbimento - non voluto dal Costituente - delle risorse da parte delle regioni più intraprendenti, condannerebbero le altre all'arretramento e renderebbero più difficile e incerta l'attuazione dei meccanismi perequativi e redistributivi affidati dallo stesso art. 119 della Costituzione alla legge statale.

(4) Sintomi legislativi di questa tendenza sono, ad esempio, le seguenti circostanze:
- la dichiarazione dei redditi è stata resa ormai liberamente rettificabile e integrabile direttamente dallo stesso contribuente, in aumento e in diminuzione, con l'applicazione di sanzioni ridotte in caso di ravvedimento operoso;

- la stessa dichiarazione si considera ormai validamente presentata, anche se non sottoscritta, purché il contribuente, invitato a sanarla, si rechi presso l'ufficio per apporre la sua firma in calce al modello presentato;

- l'uso dello strumento telematico comporta un controllo in tempi reali, da parte dello stesso contribuente, degli errori materiali rilevati e segnalati dal programma, con la conseguente forte riduzione dell'attività di liquidazione da parte degli uffici;

- è previsto l'obbligo a carico dell'ufficio di valutare, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, le deduzioni, presentate dal contribuente dopo il processo verbale di constatazione, in ordine a quanto in esso contenuto. Una recente sentenza della Cassazione (n. 21253/08) sembra rendere, in via interpretativa, ancora più pregnante questo obbligo, subordinando la legittimità dello stesso atto di accertamento alla circostanza che esso scaturisca da un processo verbale sottoscritto dal contribuente o, comunque, da attività "istruttorie" alle quali quest'ultimo ha preso parte;

- è contemplato l'obbligo a carico dell'ufficio di indicare, a pena di nullità, le ragioni per cui si disattendono le deduzioni del contribuente in ordine all'atto di contestazione delle sanzioni;

- la collaborazione "servente" del soggetto passivo si espande sempre più nella fase istruttoria attraverso la moltiplicazione delle occasioni di incontro tra il contribuente e l'ufficio. Si pensi al riguardo alla giurisprudenza che ammette l'applicazione degli studi di settore, ai fini dell'accertamento, solo qualora questi siano integrati da validi riscontri o, comunque, da una qualche forma di contraddittorio. In alcuni casi, addirittura, la Cassazione è arrivata al punto di "saltare" in via interpretativa la successiva fase amministrativa di accertamento, ammettendo la possibilità per il contribuente di investire preventivamente il giudice tributario, senza la necessità dell'emissione di un atto autoritativo impugnabile, con effetti di accertamento negativo giurisdizionale dell'obbligazione tributaria. Mi riferisco alle sentenze che hanno ricompreso tra gli atti impugnabili le "comunicazioni" o, meglio, gli "inviti bonari" (nn. 16293 e 16428/2007) o a quella che, sulla base dell'affermata unitarietà dell'accertamento delle società di persone e dei soci, ha ritenuto che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che i soci, i quali così devono far parte dello stesso processo anche se non hanno impugnato l'atto di accertamento (n. 14815/08);

- lo strumento dell'interpello tende ad essere adottato sempre più spesso per conoscere il parere dell'amministrazione finanziaria in funzione preventiva e non repressiva;

- il contribuente può concludere forme di accordo con l'amministrazione, aderendo agli atti di accertamento o, prima che questi siano emessi, agli stessi processi verbali di constatazione.